



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ECONOMÍA

"ANTECEDENTES, CARACTERÍSTICAS Y EFECTOS
DEL IMPUESTO DE TASA ÚNICA"

E N S A Y O
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADA EN ECONOMÍA
P R E S E N T A :
RODRÍGUEZ GALVÁN CLAUDIA GABRIELA

ASESOR:
MTR. EMILIO CABALLERO URDIALES

MÉXICO, D.F. NOVIEMBRE DE 2008





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	3
1. Antecedentes	5
2. ¿Qué es el Impuesto de Tasa Única?	8
3. Quienes lo concibieron	10
4. Países que han aplicado un Impuesto de Tasa Única	14
5. Diferencias de aplicación entre los países que han adoptado un impuesto de tasa única sobre el ingreso	21
6. Puntos positivos del Impuesto de Tasa Única	25
7. Puntos negativos del Impuesto de Tasa Única	29
8. Evidencia de los impactos del Impuesto de Tasa Única sobre algunas variables macroeconómicas	31
9. Conclusiones	39
BIBLIOGRAFÍA	
ANEXO	
Cuadros	43
Gráficas	46

INTRODUCCIÓN

A nivel mundial las reformas fiscales se están llevando a cabo de manera vertiginosa, implementándose con el objetivo de mejorar la recaudación de los ingresos y, al mismo tiempo, para generar un ambiente favorecedor hacia los empresarios. Tanto los países desarrollados, en desarrollo o las economías en transición, se están caracterizando por instrumentar reformas que tienen como objetivo incrementar el crecimiento económico y el empleo, a través de la simplificación del sistema tributario, simplificación que trae consigo un aumento de los beneficios y, por lo tanto, de la inversión.

Parece que los países han seguido una tendencia en la última década a:

*La reducción de las tasas impositivas aplicadas al ingreso personal y a las ganancias corporativas, con el objetivo de aumentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de los ingresos tributarios y de la inversión.

*Fusión o, al menos, la reducción de la disparidad entre la tasa de impuesto sobre el ingreso personal y la tasa aplicada al ingreso corporativo.

*Aumento de la competencia fiscal para atraer inversiones extranjeras y nacionales.

Este tipo de requerimientos han surgido junto con las tendencias de la economía mundial, caracterizadas por el incremento de la movilidad de capitales, la expansión de las zonas de libre comercio y la ampliación del uso de Internet.

Es por ello, que en los últimos años se ha renovado el interés por el “impuesto de tasa única” (flat tax), y se ha convertido en uno de los centros del debate mundial.

El propósito de este trabajo es proporcionar una revisión de la experiencia de cada uno de los países que han adoptado el impuesto de tasa única, así como sobre su impacto.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: primeramente se examina, de manera breve, lo que es un impuesto de tasa única; después, la experiencia con respecto a este tipo de impuestos, sus puntos positivos y negativos y, por último, se retoman las evidencias existentes con respecto a los impactos de la aplicación de los impuestos de tasa única.

1. Antecedentes

En la primera mitad del siglo XIX, las estructuras impositivas de tasa única fueron la norma en los países del mundo industrializado. Las primeras propuestas de una estructura progresiva de impuesto al ingreso fueron plasmadas en el Manifiesto Comunista de Carlos Marx en 1848.

En la actualidad son los países industrializados los que mantienen un sistema impositivo progresivo. Después de la primera guerra mundial, la mayoría de los países introdujeron un impuesto progresivo al ingreso para lograr equidad, consolidar el aumento en el gasto gubernamental destinado a los programas sociales y, en particular, al financiamiento de las grandes guerras.

En contraste, son los países excomunistas los que han transitado recientemente hacia los impuestos de tasa única, hecho que puede estar justificado por diversas razones. Sin embargo, a través del tiempo diversas poblaciones han sido sujetas de excesivas cargas fiscales, así como de una desigual carga tributaria, por ello, las profundas disparidades históricas en la aplicación de los impuestos han impulsado modificaciones en los sistemas impositivos.

Remontándonos algunos años atrás a Europa, encontramos ciertas inequidades, “los judíos pagaban tasas impositivas cuatro veces superiores a los cristianos y los protestantes católicos se enfrentaban al doble de las cargas impositivas”.¹

Por otro lado, en Francia el sistema impositivo estaba sustentado en un conjunto de tarifas internas que dividía a Francia en regiones y los impuestos eran implementados por recaudadores privados, quienes se permitían elevar las tasas impositivas a discrecionalidad, sin acatar la tasa impositiva fijada por las autoridades, hecho que llevó a una arbitraria y desigual aplicación de los

¹Dick Armey, 1995, “A Brief History of Flat Tax”, *American Enterprise Institute*, vol. 6, Issue 4, p. 3

impuestos que más tarde se convirtió en una de las causas de la Revolución Francesa en el siglo XVIII.

Mientras tanto, en Estados Unidos la oposición por parte de diversos grupos a las tasas de impuesto diferenciadas fue expresada desde el año 1866 por el representante de Vermont, Justin Morrill de la siguiente manera: “En este país no toleraremos distinción alguna de rango, raza, o color; y no se debe tolerar nada más que la igualdad completa en nuestros impuestos. Por lo tanto, una progresividad en los impuestos al ingreso no debe ser justificada bajo principios morales. Esto solo puede ser justificado porque tomamos el dinero de personas con inmensa riqueza, de la que podemos hacer un mejor uso”². De este modo, se manifestaba el desacuerdo ante las tasas de impuesto diferenciadas, y se argumentaba la necesidad del cobro de impuestos por parte de las autoridades, dada su posibilidad de retribuirlos a la población a través de bienes y servicios públicos.

Posteriormente, en el año de 1872, el presidente Abraham Lincoln formuló un impuesto al ingreso como una manera de financiar la guerra civil. Éste comenzó aplicándose con una tasa de 3% sobre el ingreso anual superior a los \$600 dólares.

Los esfuerzos llevados a cabo por instaurar un impuesto sobre el ingreso siguieron en pie, y en 1894 se promulgó un impuesto al ingreso de 2% que gravaría únicamente al 2% de la población más rica. Sin embargo, la tasa de impuesto fue reducida posteriormente por la suprema corte y tras dos décadas de discutir la constitucionalidad del impuesto, quedó asentada en la 16 enmienda.

Durante la década de 1920, la economía de Estados Unidos prosperó considerablemente, lo que trajo consigo mayores recaudaciones de impuestos sobre ingresos, y también permitió al congreso disminuir las tasas impositivas.

² Ibidem

Con la llegada de la gran depresión en 1929, se redujeron los ingresos del gobierno dramáticamente, y fue entonces cuando se aprobó la Ley de Impuestos de 1932, con la cual se incrementaron las tasas de impuesto. Esto fue seguido por otro aumento de las tasas impositivas. En el año de 1936 la tasa impositiva más baja había alcanzado un 4% y la máxima se había elevado hasta un 79%, comparadas respectivamente con las tasas impositivas de 1% y 25% prevalecientes en 1920.

Durante la década de 1950, la política fiscal sirvió como principal instrumento para estabilizar los indicadores macroeconómicos y, a su vez, para aumentar las recaudaciones y modificar los incentivos hacia los agentes económicos.

Desde finales de los 60 y principios de los 70 las tasas de impuesto se incrementaron, a pesar de diversos intentos por disminuirlas. Este incremento en las tasas impositivas, combinado con una inflación creciente y la gran carga regulatoria, sentó las bases para la disminución de impuestos Reagan, con la Ley de Recuperación Económica de 1981.

Es a comienzos de la década de los 90 cuando resurge el interés por los impuestos de tasa única, especialmente en los países en transición, en gran parte como medida para adaptarse rápidamente a los estilos impositivos occidentales.

Un número creciente de países de Europa Oriental adoptó el impuesto de tasa única, ejerciendo presión sobre muchas naciones de Europa occidental para bajar sus tasas impositivas.

2.- Qué es el impuesto de tasa única

El término “flat tax” (impuesto de tasa única) se ha empleado para describir la estructura de tasas impositivas marginales de un impuesto --como sería el caso de un impuesto al ingreso de tasa única-- y, alternativamente, para describir un sistema impositivo que grava una base de contribuyentes muy amplia, con sólo una tasa impositiva.

De acuerdo a los economistas Robert E. Hall y Alvin Rabushka, el impuesto de tasa única es concebido “como un diseño sencillo de un sistema impositivo que aplica una tasa única a todos los conceptos de ingreso”¹.

Existen diversas variantes de impuestos de tasa única. Entre éstas se encuentran los impuestos de tasa única sobre el ingreso y los impuestos de tasa única sobre el consumo.

Los impuestos de tasa única al ingreso consisten en aplicar una tasa única sobre los ingresos personales y, en ciertos casos, también sobre los ingresos provenientes de negocios. Cabe mencionar que estos son el tipo de impuestos de tasa única más comúnmente aplicados en las economías en transición y en los países en desarrollo. Asimismo, son considerados como subconjunto de un sistema impositivo simplificado, que tiene como objetivo hacer más sencilla y transparente la administración de un sistema fiscal, tanto para los contribuyentes, como para aquellos que tienen la función de recaudación. Por lo tanto, bajo los regímenes de impuesto de tasa única desaparecen los créditos fiscales así como las exenciones, con el objetivo de simplificar el sistema fiscal.

Alternativamente, el impuesto de tasa única sobre el consumo impone, como su nombre lo indica, una tasa singular al consumo. Este tipo de impuestos

¹ E. Hall, Robert, Rabushka Alvin, 1995, “The incredible flat tax”, *American Enterprise*, vol.6, issue 4, p. 2

pueden ser: impuestos directos que graven el ingreso descontado el ahorro, o impuestos indirectos, como son los impuestos al valor agregado.

Una estructura típica de impuesto de tasa única se caracteriza por la aplicación de una tasa impositiva única sobre aquellos contribuyentes cuyo ingreso exceda alguna exención personal establecida por el sistema fiscal, suponiendo que ésta exista. Por lo cual, una estructura de este tipo sería progresiva dependiendo del nivel en el cual las tasas únicas y las tasas marginales coincidan.

Cuando no existe alguna exención personal, se hace referencia a un impuesto de tasa única puro, “pure flat tax”.

Los impuestos de tasa única también tienen presencia en aquellos sistemas fiscales en los cuales la misma tasa única es aplicada a diferentes impuestos, como lo son el impuesto sobre el ingreso personal, sobre el ingreso corporativo y sobre el consumo; es decir, el impuesto de tasa única reemplaza a cada uno de ellos. A este tipo de sistemas impositivos se les denomina sistemas globales de tasa única “comprehensive flat tax”.

3. Quienes lo concibieron

Los primeros en llamar la atención con la propuesta de un impuesto de tasa única fueron los economistas Robert Hall y Alvin Rabushka de The Hoover Institution, quienes publicaron un artículo en Diciembre de 1981 en el Wall Street Journal referente al impuesto de tasa única, que más tarde se convirtió en un libro titulado "The Flat Tax". A partir de estos hechos, Hall y Rabushka fueron considerados los padres intelectuales del impuesto de tasa única.

La propuesta desarrollada por estos autores se basa en una estructura impositiva muy precisa, en la cual, la fuente principal de ingresos proviene de los tipos impositivos aplicados al ingreso derivado de negocios y al ingreso proveniente del trabajo, es decir, ambos tipos de ingreso son gravados con la misma tasa de impuesto.

La única excepción admitida por los creadores de la propuesta es para aquellos niveles de ingresos bajos, casos en los cuales se admite una exención del pago de impuestos para algunos individuos y familias de acuerdo a sus niveles de ingreso, así, las familias de bajos ingresos están exentas del impuesto al ingreso, mientras que el resto de las familias con ingresos superiores al nivel de exención, solventan el impuesto por el monto de ingreso percibido descontada la exención.

Los dos componentes básicos de la propuesta Hall-Rabushka son los siguientes:

- Impuesto al ingreso individual: únicamente los pagos provenientes de sueldos, salarios y pensiones son considerados como ingreso personal, por lo cual son sujetos de ser gravados bajo esta denominación. El ingreso proveniente de dividendos, ganancias de capital e intereses no es sujeto de ser gravado como ingreso personal, dado que estos tipos de ingresos son gravados al nivel de actividades empresariales.

Para determinar el monto que tiene que pagar un individuo o familia por concepto de impuesto sobre la renta en un año se hace lo siguiente:

Impuesto al ingreso = %Flat Tax * (sueldos + salarios + pensiones - exención personal correspondiente).

- Impuesto al ingreso empresarial: este segundo componente de la propuesta fue diseñado para gravar cada una de las fuentes de ingreso distintas a sueldos, salarios y pensiones. Así pues, el impuesto sobre los negocios no tiene deducciones por pagos de intereses, dividendos o cualquier otro tipo de pago a los dueños del capital.

El ingreso empresarial gravable es calculado tomando el ingreso proveniente de las ventas totales y descontándole a este monto tres tipos de pagos: primero, los salarios y las pensiones que la empresa paga a sus trabajadores; después, las compras de otras empresas y, por último, la empresa puede deducir el costo total de la inversión, planta y equipo, como una compra llevada a cabo durante el año.

Con respecto a esta manera de determinar el ingreso empresarial gravable, tratamiento similar se realiza en México con el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), cuya base se determina restando a los ingresos acumulables cobrados las deducciones autorizadas. El monto del IETU anual se establece restando al monto del Impuesto Empresarial a Tasa Única los siguientes conceptos: Crédito fiscal establecido en el Artículo 11 LIETU (Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única), sueldos y salarios gravados, y cuotas patronales IMSS por el factor 0.1650 para el ejercicio 2008 y 0.1750 para el ejercicio 2009; crédito fiscal 5% saldo pendiente de deducir inversiones 1998-2007, ISR propio, y por último pagos provisionales IETU efectuados con anterioridad¹.

Así, para calcular el IETU, los contribuyentes deben considerar la totalidad de los ingresos obtenidos efectivamente en un ejercicio, restarle las deducciones autorizadas del mismo periodo y, finalmente, al resultado aplicar la tasa de 16.5% para el año 2008.

¹ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

A continuación, un ejercicio de cálculo del IETU:

	Ingresos percibidos en el periodo	50,000.00
(-)	Deducciones autorizadas por la LIETU pagadas en el mismo periodo	15,000.00
(=)	Base gravable del IETU	35,000.00
(X)	Tasa	16.50%
(=)	IETU mensual determinado	5,775.00
(-)	Crédito fiscal (deducciones superiores a los ingresos)	0
(-)	Acreditamiento por salarios y aportaciones de seguridad social	0
(-)	Crédito fiscal por inversiones de 1998 a 2007	0
(-)	Otros créditos fiscales	0
(-)	Pagos provisionales de ISR propio pagados con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio, incluido el del mes de que se trate	1,000.00
(-)	ISR retenido del mismo periodo por el que se efectúa el pago provisional	
(=)	IETU a pagar	4,775.00
(-)	Pagos provisionales del IETU pagados con anterioridad en el mismo ejercicio	2,000.00
(=)	IETU a cargo	2,775.00

El crédito fiscal (deducciones superiores a los ingresos), tiene lugar cuando las deducciones autorizadas son superiores a los ingresos, por lo tanto, se tiene derecho a descontar un crédito fiscal contra el IETU que resulte, para el caso del ejercicio esto no es aplicable.

El acreditamiento por salarios y aportaciones a la seguridad social se lleva a cabo si se realizaron erogaciones por concepto de salarios y aportaciones de seguridad social, por lo cual, se podrá acreditar contra el IETU del ejercicio y de los pagos provisionales la cantidad que resulte de multiplicar el monto de los salarios y de las aportaciones de seguridad social efectivamente pagadas en el ejercicio fiscal por el factor de 0.165.

También se podrá aplicar un crédito fiscal contra el IETU del ejercicio y de los pagos provisionales por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007.

Así mismo, se podrán restar del IETU los créditos que en su caso correspondan a cada contribuyente y que fueron publicados en el Decreto del 5 de noviembre de 2007.

4.- Países que han aplicado un impuesto de tasa única

A partir del nuevo auge del impuesto de tasa única, proyectos de ley basados en el trabajo de Hall-Rabushka fueron propuestos por diversos representantes políticos de Estados Unidos, entre ellos por los senadores Dennis DeCocini Distrito de Arizona (D-Ariz) y Steve Symies (Idaho); por su parte, el ex gobernador de California, James Brown, formuló una propuesta de impuesto de tasa única en su campaña a la presidencia por el Partido Demócrata en 1992. Brown proponía un impuesto de 13% sobre todos los tipos de ingreso, tanto personal como empresarial, así como la eliminación de los impuestos a la seguridad social; también admitía la exención de impuestos sobre las rentas y sobre las contribuciones a la caridad. Más tarde la propuesta fue rechazada por Bill Clinton y por otros miembros del partido demócrata.

Al mismo tiempo, algunos países de Europa del Este cambiaron a un sistema impositivo de tasa única a inicios de los 90, llevando a cabo la tarea previa de transitar a países capitalistas.

Para comenzar, podemos hacer una distinción entre dos oleadas de impuestos de tasa única.

La primera oleada es caracterizada por el establecimiento de tipos impositivos moderadamente altos, es decir, iguales o muy cercanos a los tipos impositivos marginales más altos previos a la reforma.

Dentro de esta fase, el primer país en modificar su sistema impositivo fue Estonia, en 1994, ignorando los consejos por parte del Fondo Monetario Internacional de incrementar gradualmente sus tasas impositivas. Implementando un impuesto de tasa única al ingreso de 26%, con el objetivo de reducir esta tasa posteriormente, hasta fijarla en una tasa de 20% en 2009.

Dicha medida fue resultado de una serie de reformas puestas en marcha por el primer ministro Mart Laar a comienzos de la década de los 90 “desde la disolución de la Unión Soviética, Estonia ha implementado políticas

presupuestales firmes, liberalización del comercio exterior y una extensiva privatización.”¹

La implementación del impuesto de tasa única tuvo como objetivo dotar de vitalidad a lo que había sido una economía estancada, eliminando los impuestos corporativos sobre la reinversión de ganancias, favoreciendo de esta manera la formación de capital.

Los siguientes países en aplicar una reforma fiscal del mismo tipo que Estonia, fueron Lituania en 1994 y Letonia en 1995².

Lituania inició estableciendo un impuesto de tasa única al ingreso de 33%, acompañado de un impuesto sobre las ganancias corporativas de 29%. Desde la entrada en vigor del impuesto de tasa única a fechas recientes, la tasa de impuesto sobre el ingreso personal se ha mantenido sin cambios, mientras que la tasa de impuesto sobre las ganancias corporativas se redujo a una tasa de 15%.

Letonia implementó un impuesto de tasa única al ingreso de 25%, que grava tanto a los ingresos individuales como a los corporativos. Antes de dicha implementación, las ganancias corporativas eran gravadas con la misma tasa de 25%, por lo cual, recibieron el mismo tratamiento aún después de la reforma. Sin embargo, la tasa de impuesto sobre las ganancias corporativas se fue reduciendo a través del tiempo, pasando de un 19% en 2003 a un 15% en 2004, mientras que los ingresos por intereses y dividendos se mantuvieron exentos de impuestos.

La segunda oleada que tuvo sus inicios con Rusia, y a la que posteriormente siguieron Serbia, Ucrania y Eslovaquia, Georgia y Rumania, es caracterizada

¹ Grecu, Andrei 2004, *Flat Tax- The British Case*, UK: Adam Smith Institute, p. 14

² Aquí, cabe mencionar que de acuerdo con las fuentes consultadas, algunas señalan fechas distintas de entrada en vigor del impuesto de tasa única en Letonia. Según Keen Michael, Kim Yitae, Varsano Ricardo, "The Flat Tax(es)": Principles and evidence, IMF Working Paper, September 2006, Letonia adopta el impuesto de tasa única en 1997. De acuerdo con Grecu Andrei, "Flat Tax- The British Case", Adam Smith Institute London 2004 lo adopta en 1995.

por tipos impositivos muy cercanos a las tasas impositivas más bajas existentes antes de la reforma.

Rusia comenzó en el 2001 con la aplicación de un impuesto de tasa única al ingreso de 13%. Más tarde dicho impuesto fue seguido por otro aplicable a las ganancias corporativas de 24%. Con estas modificaciones a su sistema impositivo, Rusia reemplazó su antiguo sistema de impuesto sobre el ingreso personal basado en tasas marginales de tres niveles: 12%, 20% y 30%.

En 2003, Serbia adopta un impuesto de tasa única al ingreso con una tasa de 14% aplicable al ingreso personal y a las ganancias corporativas. En ese momento Serbia se convertía en el país de Europa con la tasa impositiva más baja sobre las ganancias corporativas.

Ucrania introdujo en 2004 un impuesto de tasa única sobre el ingreso personal de 13% y, a la par, redujo la tasa impositiva sobre las ganancias corporativas de 30% a 25%. El impuesto de tasa única sobre el ingreso personal sustituyó un esquema sustentado en tasas marginales del rango del 10% al 40%.

Por su parte, Eslovaquia implementó en 2004 una reforma fiscal de tasa única, unificando con una tasa de 19% los montos de impuesto sobre el ingreso personal, el ingreso corporativo y sobre el valor agregado. Esta reforma suplió una estructura de impuestos al ingreso personal basada en cinco tipos marginales que iban del 10% al 38%, “contemplaba 90 excepciones, 19 fuentes de ingreso no gravables, y 66 tipos de exenciones, así como 27 artículos con tasas de impuesto específicas”³.

A comienzos de 2005, Georgia introdujo un impuesto de tasa única de 12% sobre el ingreso personal, en sustitución de una estructura sustentada en tipos impositivos de 12%, 15%, 17% y 20%. El impuesto sobre el ingreso corporativo no se modificó y permaneció gravado con un 20%

³ Ibidem., p. 16

Al igual que los países anteriores, Rumania introdujo un impuesto de tasa única de 16% en enero de 2005, supliendo una estructura que descansaba en cinco tasas impositivas marginales, mismas que iban de una tasa mínima de 18% a una tasa máxima del 40% gravando el ingreso personal, mientras que la tasa aplicable a las ganancias también se estableció en un 16%, tras haber sido de un 25%.

Cuando se puso en marcha el nuevo sistema impositivo, los dividendos pagados a las personas así como los ingresos por intereses y las ganancias de capital fueron gravados con un monto menor a la tasa única. Sin embargo, a partir de 2006 han sido sujetos de una tasa de 16%.

En el cuadro No. 1 del anexo estadístico se muestra de manera más clara la fecha de introducción del impuesto de tasa única en cada uno de los países antes mencionados y su comparativa con el antiguo sistema impositivo.

De manera general, estas han sido las etapas a través de las cuales se han adoptado los impuestos de tasa única. Sin embargo, a la par de la adopción del impuesto de tasa única, cada país aplicó ciertas medidas relacionadas con el sistema tributario que provocaron que, en la práctica, el impuesto aplicado no sea un impuesto de tasa única puro.

Tal es el caso de Rusia, que tras la aplicación del impuesto de tasa única las deducciones personales fueron eliminadas conforme se incrementaba el nivel de ingresos. Así, una vez que la deducción personal no se aplicó más, el impuesto de tasa única funciona como un impuesto proporcional sobre la renta en los rangos más altos de ingreso; es decir, el 13% fijado como tasa única es la tasa promedio de impuestos así como la tasa marginal.

Veamos el siguiente ejercicio hipotético, en el cual podemos corroborar que cuando no existen deducciones para cierto nivel de ingresos, la tasa impositiva marginal y la tasa impositiva media son iguales.

INGRESO TOTAL \$	DEDUCCIONES \$	INGRESO GRAVABLE \$ (YG)	% TASA ÚNICA (T)	(T*YG)	TASA MARGINAL	TASA MEDIA
1,000.0	100.0	900.0	13.0%	117.0	13.0%	11.7%
2,000.0	50.0	1,950.0	13.0%	253.5	13.0%	12.7%
3,000.0	0.0	3,000.0	13.0%	390.0	13.0%	13.0%

Por otra parte, una variedad de medidas fueron tomadas en Rusia para ampliar la base del impuesto sobre el ingreso personal, entre ellas, la eliminación de ciertas exenciones. Si bien, el impuesto sobre los ingresos percibidos por concepto de intereses se redujo de 15% a una tasa única de 13%, se anexó un impuesto especial de 35% sobre los intereses bancarios excesivos; asimismo, la tasa máxima de impuesto sobre las ganancias corporativas se incrementó de 30% a 35% y la tasa impositiva sobre dividendos se incrementó de 15% a 30%.

El impuesto sobre el valor agregado sufrió cambios significativos, y se aplicó un nuevo impuesto cuyo objetivo fue gravar a los empresarios individuales. Además los impuestos especiales tuvieron una mayor cobertura, aplicándose a diesel y lubricantes, también los impuestos sobre el tabaco y petróleo se incrementaron sustancialmente.

Al igual que la variante rusa de impuesto de tasa única, la variante ucraniana no es considerada realmente pura, ya que de manera semejante a la rusa, por arriba de cierto nivel de ingresos en el cual la exención personal desaparece, el impuesto se convierte en un impuesto proporcional.

Cabe mencionar que al iniciar la aplicación del impuesto de tasa única, la exención personal fue incrementada, sin embargo, ésta “únicamente aplicaba

a aquellos ingresos que fueran 1.4 veces menores al ingreso de subsistencia”⁴, por lo cual la exención personal desaparecía automáticamente.

Por otra parte, la base impositiva se amplió incorporando los ingresos por intereses dentro del impuesto de tasa única, mismos que habían permanecido exentos hasta la reforma; exenciones específicas fueron eliminadas adoptando un criterio más amplio sobre las ganancias de capital.

Aunque el impuesto al valor agregado se mantuvo en una tasa de 19%, algunas exenciones sectoriales fueron eliminadas incluyendo la construcción de viviendas y la producción de aeronaves.

Eslovaquia, por su parte, no es la excepción en la variedad de medidas puestas en marcha para adoptar un impuesto de tasa única, entre éstas, se llevó a cabo la eliminación del impuesto sobre dividendos, así como sobre donaciones y sucesiones.

Los impuestos indirectos sufrieron importantes modificaciones al unificarse con una tasa de 20% correspondiente a la tasa del impuesto sobre el valor agregado, y al mismo tiempo se incrementaron los impuestos especiales.

Por su parte, no podía faltar una reforma al sistema de seguridad social, misma que se llevó a cabo un año antes de la adopción del impuesto de tasa única. Así mismo, se hizo presente una reforma laboral “consistente en lograr la flexibilización del mercado laboral, trayendo consigo una reducción de la indemnización por despido y la renovación ilimitada de los contratos laborales por duración determinada”.⁵

Para el caso de Georgia, la reforma fiscal llevada a cabo incluyó también, “una reducción sustancial de la tasa de contribución a la seguridad social de 33% a 20% y del impuesto al valor agregado de 20 a 18%”.⁶

⁴ Keen Michael, Kim Yitae, Varsano Ricardo 2006, *The “Flat Tax(es)”*; *Principles and Evidence*, IMF Working Paper 06/218, Fiscal Affairs Department., p.9

⁵ Idem., p. 10

⁶ Ibidem

Para compensar la pérdida de ingresos provocada por las reducciones en los tipos impositivos, fueron eliminadas varias exenciones bajo la modalidad del impuesto sobre el ingreso personal y del impuesto sobre el valor agregado, y también muchos de los impuestos especiales se incrementaron.

Las medidas aplicadas en Rumania no difieren mucho de las del resto de los países, en 2005 algunas exenciones que podrían ser consideradas menores como las relacionadas con los servicios de entretenimiento fueron eliminadas y los impuestos especiales se incrementaron.

5.- Diferencias de aplicación entre los países que han adoptado un impuesto de tasa única sobre el ingreso

Si bien, son evidentes las similitudes entre los países que han aplicado un impuesto de tasa única sobre el ingreso, lo más interesante de esta familia de impuestos de tasa única es la manera en que se distinguen entre ellos.

La primera distinción general que podemos realizar es entre la primera oleada de impuestos de tasa única y la segunda. Sin embargo, existen otras diferencias estructurales significativas entre ellos. En la mitad de los casos, que son, Estonia, Letonia, República Eslovaca y Rumania, las tasas de impuesto sobre el ingreso laboral y sobre las ganancias corporativas se equipararon con la introducción del impuesto de tasa única.

Esta medida tuvo como ventaja la eliminación de las distorsiones fiscales relacionadas con la decisión de cómo tratar cierta actividad, si de manera individual o como corporación.

De estos países, los tres primeros, excepto Rumania, eliminaron los impuestos sobre dividendos retenidos, por lo cual pueden considerarse como las aplicaciones de impuesto de tasa única más apegadas a la propuesta Hall-Rabushka, aunque con la diferencia clave de que los gastos de inversión no son gastos íntegros, ya que son sujetos de recibir una exención por concepto de depreciación.

Además, como ya lo mencionamos anteriormente, estas implementaciones se distinguen de la propuesta H-R por la presencia de muchos y distintos instrumentos fiscales, sobre todo por la aplicación de impuestos a los ingresos provenientes de intereses y a las ganancias de capital. Excepto en Letonia, donde estos dos rubros se mantuvieron exentos de impuestos como lo eran antes de la entrada en vigor del impuesto de tasa única.

Por otra parte, Estonia y Letonia fueron países que modificaron de forma sustancial sus regímenes de impuestos sobre las ganancias corporativas. Letonia, por su parte, eliminó totalmente tal impuesto y Estonia redujo la tasa aplicable a las ganancias corporativas muy por debajo de la tasa única establecida para los ingresos laborales.

Además, caso singular es el de la República Eslovaca, único país en establecer un impuesto de tasa única sobre el valor agregado igual a una tasa impositiva común para el ingreso laboral y para el ingreso corporativo.

Por su parte, los ingresos de capital han recibido un tratamiento distinto en cada oleada de reformas. Mientras en la segunda oleada de reformas los intereses y ganancias de capital eran gravados generalmente con la misma tasa única o con una tasa cercana a ésta, Estonia aplicó una tasa impositiva sobre intereses por debajo de la tasa única.

Así, los impuestos de tasa única pertenecientes a la primera oleada de reformas, tienen una estrecha similitud con la estructura del doble impuesto sobre la renta, el cual aplica un impuesto de tasa única bajo a los ingresos provenientes del capital, y lo combina con una tasa impositiva progresiva sobre el ingreso del trabajo.

La diferencia clave con la estructura del doble impuesto sobre la renta es que en la primera oleada de reformas simplemente se aplicó una tasa marginal positiva. Mientras que la segunda oleada de reformas caracterizada por bajos niveles de tasa única, logró disolver el conflicto entre los impuestos aplicables al ingreso laboral y los aplicables a los ingresos provenientes del capital.

Existen también, otras diferencias relacionadas con el nivel básico de las exenciones personales. Generalmente éstas se han incrementando conforme avanza la adopción del impuesto de tasa única, especialmente en la segunda oleada de reformas. No obstante, el caso Georgiano es singular, con ninguna exención personal contemplada en su sistema de tasa única.

Estos han sido los procesos que han enfrentado cada uno de los países en su movimiento hacia un sistema de impuesto de tasa única, sin embargo, qué explica dicha adopción. En términos generales, cualquier explicación convincente de la adopción del impuesto de tasa única en estos países, se encuentra más arraigada a las características comunes que existen entre ellos, que en consideraciones de otro tipo que pudieran ser tomadas de estas experiencias y trasladadas a otros países.

Un aspecto que comparten estos países dado su origen como economías planificadas, es que han visto incrementada la desigualdad de ingresos a ritmos de crecimiento mayores que en otros países del mundo.

Dadas las circunstancias particulares e históricas de estos países, la asociación entre el incremento de la desigualdad y la reducción de la progresividad en los impuestos, podría reflejar el surgimiento de fuertes élites, o la desconfianza existente por parte de la población hacia la capacidad y buena voluntad del gobierno para emprender una distribución real del ingreso.

Otro rasgo común, entre los países que adoptaron el impuesto de tasa única, excepto en Ucrania; es que después de su adopción siguieron cambios fundamentales en el gobierno; comenzando en Estonia en 1992 con la formación de un gobierno en pro de la liberalización y continuando con la elección de Vladimir Putin en el año 2000, la "revolución rosa" en Georgia, y el gobierno de la coalición en Rumania en el 2004¹.

¹ La llamada revolución rosa o de las rosas fue un movimiento pacífico y popular acaecido en Georgia en el año de 2003 que desplazó del poder al presidente Eduard Shervardnadze que había gobernado desde 1992. Dada su asociación con la gran corrupción imperante en Georgia.

El gobierno de la coalición en Rumania, surge tras la elecciones de diciembre de 2004, con base en un programa anticorrupción y reformista, integrado por el Partido Nacional Liberal (PNL), por el Partido Democrático (PD), por la Unión Demócrata de los Magiars de Rumania (UDMR) y por el Partido Conservador (PC).

Por lo tanto, los países que han llevado a cabo la reforma, se han caracterizado por establecer reglas y disposiciones fuertes, a pesar de una herencia caracterizada por tradiciones de complacencia y por una débil aplicación de las políticas.

6.- Puntos positivos del Impuesto de Tasa Única

Existe un intenso debate con respecto al impuesto de tasa única. En algunos países la propuesta ha ganado seguidores, mientras que en otros o al interior de los mismos existen quienes están en contra de su aplicación.

Dentro de los criterios tradicionales para evaluar un sistema impositivo se encuentran los siguientes: eficiencia, equidad y simplicidad.

El criterio de eficiencia hace referencia a un sistema fiscal en el cual las distorsiones económicas provocadas por la aplicación de un impuesto son minimizadas.

Con respecto a equidad, debemos distinguir entre equidad horizontal y vertical. La primera significa básicamente que los individuos u hogares con ingresos similares enfrenten cargas fiscales iguales, mientras que la segunda, consiste en que los individuos enfrenten tasas impositivas mayores conforme se incrementan sus ingresos.

Simplicidad, este último criterio representa el nivel de comprensión de los contribuyentes sobre el sistema fiscal y su facilidad para cumplir con el mismo.

Según ciertos defensores del impuesto de tasa única, existen dos razones esenciales para llevar a cabo una reforma fiscal basada en un impuesto de este tipo. Una de ellas es una razón inherente y la otra es una razón competitiva. La primera está fundamentada en el cumplimiento de los tres criterios básicos de un correcto sistema fiscal y la segunda hace referencia a aquellas ventajas derivadas de contar con un sistema fiscal más flexible, simple y favorable a la inversión, ganando primacía sobre aquellos regímenes fiscales rígidos.

Muchos de los actuales sistemas impositivos distorsionan las decisiones económicas en varios sentidos, en su mayoría por hacer algunas actividades menos costosas a través de incentivos fiscales y aumentar los costos de realizar otras con la aplicación de impuestos punitivos. Por ello, un argumento a favor de un impuesto de tasa única es el hecho de que tras su

implementación se reducen al mínimo las distorsiones causadas por tratamientos especiales y por programas fiscales específicos, logrando con ello una mayor eficiencia fiscal.

Por otra parte, dado que bajo el impuesto de tasa única los ingresos de igual magnitud reciben la misma carga impositiva sin importar su fuente, la equidad horizontal es lograda.

Autores como Jason Clemens y Joel Emes apoyan la adopción de un impuesto de tasa única dado que integra tanto los ingresos personales como los empresariales, gravando todos los tipos de ingreso una sola vez con un mismo tipo impositivo.

Otra ventaja de aplicar un impuesto de tasa única es la manera en la que logra la equidad vertical, a diferencia de la forma en la cual la consiguen los actuales sistemas impositivos, enfrentando un altísimo costo para la economía. “Hay amplia evidencia de que altos y crecientes tipos impositivos marginales, contribuyen a reducir las tasas de crecimiento económico, reducen las tasas de formación de capital, reducen la oferta agregada de mano de obra, y el bienestar social”.¹

Incluyendo una exención personal, un impuesto de tasa única asegura que tanto a nivel individual como a nivel de hogares la carga impositiva sea más alta si son percibidos mayores ingresos.

Así, un impuesto de tasa única elimina los costos derivados de la aplicación de altos tipos marginales, tales como menor crecimiento económico y la reducción del ahorro y la inversión, por lo que, “un impuesto de tasa única puede alcanzar

¹ Clemens Jason, Emes Joel 2001, “Many Goods Reasons for a Flat Tax”, *The Fraser Institute*, Fraser Forum

la equidad vertical y al mismo tiempo puede mantener los incentivos al trabajo, al ahorro, a la inversión, a la toma de riesgos y promueve la innovación”.²

Por otra parte, un impuesto de tasa única tiene como ventaja la simplificación de los procesos que acompañan un sistema fiscal, parte esencial para el buen funcionamiento del mismo. Considerando una propuesta que no contempla créditos fiscales, deducciones, ni exenciones como la Hall-Rabushka, multitud de desgravaciones se eliminarían simplificando la determinación del nivel de ingresos, proceso que forma parte de la complejidad asociada a un sistema tributario.

Otro beneficio argumentado del impuesto de tasa única, es que pasa de ser un impuesto sobre la renta basado en el ingreso, a un impuesto basado en el consumo, con la ventaja de que un impuesto sobre el consumo es cobrado en cualquier ingreso gastado. Además, el ahorro queda exento del pago de impuestos bajo el argumento de que posteriormente se convertirá en inversión. “Gravar el consumo crea distorsiones menores, ya que únicamente el ahorro queda exento y todos los demás gastos independientemente de su naturaleza son gravados. El gravamen sobre el consumo a diferencia de sobre el ingreso, aumenta la eficiencia del sistema fiscal”.³

En términos generales, los beneficios de los impuestos de tasa única, vistos por sus proponentes son los siguientes:

- La misma tasa de impuesto aplicada a cada persona, ayuda a reducir inequidades e ineficiencias.
- Reducción de la complejidad y de la burocracia
- Otorga mayor seguridad a las personas sobre sus ingresos ya que reduce las acciones discrecionales de funcionarios públicos.

² Ibidem

³ Ibidem

- El cumplimiento y la aplicación del sistema fiscal se hace más sencillo, ya que se reduce considerablemente el tiempo y el costo de cumplir con las formas fiscales.
- Provee incentivos para el ahorro y la inversión, a través de la exención de impuestos para estos dos conceptos.
- Ofrece incentivos para trabajar, el trabajo asalariado ya no se desestimulará por la existencia de altas tasas impositivas características de un sistema progresivo.
- Los ingresos del gobierno se incrementan como resultado de una economía más dinámica y de una menor evasión fiscal.
- Se terminan los tratamientos especiales, responsables de la complejidad del régimen fiscal.
- Se exenta a los pobres de pagar impuestos a través de una exención personal.
- La evasión fiscal se reduce, ya que se elimina el costo de oportunidad de evadir impuestos.
- El sistema fiscal se convierte en uno más atractivo para la inversión extranjera.
- Se logra simplicidad, eficiencia económica y equidad.

7.- Puntos negativos del Impuesto de Tasa Única

Por otro lado, existen numerosos argumentos en contra del impuesto de tasa única, así como críticas a la propuesta diseñada por Hall y Rabushka.

Los argumentos más comunes en contra del impuesto de tasa única son los siguientes:

- Con la aplicación del impuesto de tasa única se reduce el margen de acción de los gobiernos para atraer inversiones, así como para estimular diversos sectores de una economía, ya que se eliminan todas las excepciones y exenciones fiscales.
- El referente a la doble tributación, puesto que bajo la modalidad del impuesto de tasa única los ingresos provenientes de intereses y los que proceden de la inversión no son gravados, las clases económicamente mejor posicionadas se convertirían en las únicas beneficiadas de un sistema de este tipo, desplazando la carga impositiva de la gente rica hacia los hogares de bajos y medianos ingresos.
- El relativo a los intereses hipotecarios, con un impuesto de tasa única, éstos ya no podrán ser deducidos, lo cual afectará principalmente a la clase media.
- Con la aplicación del impuesto de tasa única se incrementaría de forma notable el déficit fiscal, ya que el tipo impositivo único debe ser muy alto para poder mantener finanzas públicas sanas.

Para el caso de Estados Unidos: "El Departamento del Tesoro estima que una tasa de tipo impositivo único necesitaría ser fijada en un 21 por ciento - no en un 17 por ciento - para alcanzar el mismo nivel de ingresos que se obtienen con el actual sistema impositivo. Sin un incremento de la

tasa impositiva, el gobierno federal verá un incremento en su déficit presupuestal”¹.

- Con respecto a las contribuciones a la caridad social, una tasa impositiva única resultaría perjudicial para la beneficencia, ya que eliminará la deducción de impuestos por concepto de donativos, lo cual significa un desincentivo para la beneficencia social.

Con respecto a la crítica al trabajo H-R, Joseph Pechman advierte la gran similitud que tiene con el impuesto sobre la renta personal de Henry Simons(1938). Proposición consistente en gravar todos los tipos de ingreso sin ningún tipo de exclusiones, deducciones personales, o créditos fiscales, así, los ingresos adquiridos de esta manera se utilizarían para reducir los tipos impositivos marginales. Una aproximación de un impuesto sobre la renta estaría determinado por la media de las cargas fiscales aplicables a todos los tipos de ingreso, estableciendo tasas impositivas en un rango del 9% hasta un 28%.

Por lo cual, la idea Hall- Rabuska sólo se distingue de la anterior por el hecho de que sustituye una estructura impositiva gradada por una tasa única de 19%.

En aras de lograr la simplicidad y mejorar los incentivos económicos la propuesta Hall-Rabushka renuncia a un sistema impositivo basado en diversos niveles de gravamen, sin embargo, “El engaño se plantea en la forma en que los autores explican su propuesta fiscal y sus efectos sobre la economía”². Además, los creadores de la propuesta “son completamente insensibles a los efectos que tienen los impuestos sobre el consumo en la distribución de la riqueza”³.

¹ Noyes Rich 1996, “Issue analysis: Forbes proposal draws Media Fire a Bumpy Road for the Flat Tax” *Media Research Center*.

² A. Pechman, Joseph 1984, “Low tax, simple tax, flat tax by Robert E. Hall; Alvin Rabushka”, *The Journal of Political Economy*, vol. 92, No. 2, págs. 340

³ Idem., p. 342

8.- Evidencia de los impactos del Impuesto de Tasa Única sobre algunas variables macroeconómicas

Seguidores del impuesto de tasa única han argumentado que en el largo plazo, el cumplimiento del sistema fiscal se incrementaría (resultado de la simplificación del sistema) y, que la actividad económica mejoraría incrementándose con ello los ingresos del gobierno.

Sin embargo, existe poca evidencia empírica de los impactos de los impuestos de tasa única al ingreso.

i) Simplificación del sistema impositivo

Con respecto a los impactos del sistema de tasa única en la simplificación del sistema impositivo, la idea central es que con la aplicación de una tasa única se reduce el costo de oportunidad de no cumplir con el sistema tributario y, además, se incrementa la eficiencia del sistema fiscal.

No obstante, a la fecha la evidencia estadística es engañosa y difícil de probar. En general, las conclusiones empíricas también difieren en cuanto a si tipos impositivos más altos desalientan el cumplimiento del sistema tributario.

ii) Crecimiento económico

Una manera de percibir la relación existente entre la introducción de un impuesto de tasa única sobre el ingreso y el desempeño fiscal y económico puede observarse en el cuadro No. 2 del anexo estadístico, que muestra datos sobre el crecimiento del PIB anual, de la Inversión Extranjera Directa (IED), y una estimación del tamaño de la economía sumergida como porcentaje del PIB, de los países que han aplicado el impuesto de tasa única.

Analizando la información presentada, podemos decir que después de la reforma de tasa única el crecimiento económico es alto para Letonia, Serbia y Estonia, mientras que para Lituania, Eslovaquia, Rumania y Rusia es menor.

iii) Inversión extranjera directa

Con respecto a la Inversión Extranjera Directa (IED), Estonia, Letonia, y Serbia experimentaron un crecimiento importante de ésta después de la reforma. Por

el contrario, un crecimiento más bajo experimentó Rusia un año después de la adopción del impuesto de tasa única, mientras que Lituania y Eslovaquia reportaron un crecimiento aún menor.

iv) Magnitud de la economía sumergida

Si bien, el impuesto de tasa única fue exitoso en reducir los costos del cumplimiento del sistema fiscal, se esperaría que la magnitud de la economía sumergida se redujera conforme más individuos y negocios son contemplados en el sistema impositivo.

En el cuadro No. 2 del anexo, se estima la magnitud de la economía sumergida de los países antes y después de la reforma de tasa única, y parece ser que muchos de estos países no han tenido cambios significativos con respecto al tamaño de su economía sumergida.

Adicionalmente, Schneider reporta estimaciones del tamaño de la economía sumergida durante el período 1999-2003 para diversos grupos de países, incluyendo las economías en transición. Dicha estimación arroja que de 1999 a 2003, el tamaño promedio de las economías sumergidas del grupo de países del Este y Centro de Europa, así como los países de la antigua Unión Soviética, creció de 38.1% a 40.1%.

v) PIB per capita

El gráfico No. 2 presentado en el anexo, muestra el nivel del PIB per capita para los países que han transitado hacia un impuesto de tasa única al ingreso. Debemos notar que la tendencia del PIB per capita real, no expresa de manera rotunda la estrecha relación entre los impuestos únicos y el crecimiento económico. En Estonia, Rusia, Letonia y Eslovaquia, el crecimiento del PIB repuntó desde antes de la implementación del impuesto de tasa única. En los otros países, la introducción del impuesto de tasa única y el crecimiento de PIB se dio en el mismo año, aunque resulte difícil creer el rápido impacto del impuesto de tasa única.

vi) Ingresos tributarios

Por otra parte, el cuadro No. 4 del anexo estadístico, nos muestra que los ingresos por impuestos como porcentaje del PIB disminuyeron en Estonia y en Lituania, mientras que se incrementaron en Letonia y en Rusia.

Se han llevado a cabo análisis más sistemáticos para determinar la relación existente entre el crecimiento del PIB y el ingreso proveniente de impuestos. Sin embargo, en todos los casos no se ha podido encontrar una relación robusta entre el impuesto al ingreso de tasa única y el crecimiento de los ingresos del gobierno.

Se realizó un análisis econométrico basado en datos de panel, en donde el impuesto al ingreso individual, tanto como porcentaje de los ingresos totales y, como porcentaje de los ingresos por impuestos, se hizo función de las siguientes variables: PIB per cápita, actividad agrícola como porcentaje del PIB y manufactura como porcentaje del PIB, también se incluyó una variable Dummy en representación del impuesto de tasa única.

El grado de apertura de la economía es la suma de las importaciones y exportaciones divididas por el PIB. Flat tax es la variable Dummy, la cual toma el valor de 1 para los años en los que el país implementó el impuesto único y cero para los años en los que no lo tuvo. La variable dependiente son los ingresos percibidos por concepto de impuesto al ingreso, éste como porcentaje del ingreso total por impuestos y como porcentaje de los ingresos totales.

Un análisis similar se llevó a cabo con los ingresos obtenidos de los impuestos aplicables al ingreso individual como función de los ingresos provenientes de la aplicación de la tasa única.

En ambos casos, se encontró que los países con impuesto de tasa única obtienen 0.1% más de ingresos por concepto de impuestos al ingreso, en comparación con aquéllos que no lo han implementando.

Por otra parte, para el período de 1995 a 2001 se realizó un ejercicio consistente en determinar los índices de esfuerzo fiscal para ciertos países, este índice indica en qué medida se utiliza la capacidad impositiva de los países de manera efectiva, y se calcula como el cociente entre los ingresos fiscales actuales y los ingresos fiscales previstos, con lo cual, mide la variación de la capacidad impositiva de un país.

Dentro del modelo el índice equivale a los ingresos impositivos como porcentaje del PIB y las variables explicativas son las mismas utilizadas en el modelo anterior.

Los resultados encontrados fueron una tendencia al alza de los índices de esfuerzo recaudatorio en la mayoría de países, con la excepción de Estonia y Rumania.

Sin embargo, para la mayoría de estos países, se encontraron índices de esfuerzo recaudatorio menores a 1, lo que indica que no están agotando sus capacidades recaudatorias, dada su estructura impositiva y las condiciones económicas y sociales prevalecientes, lo que se traduce en una recaudación menor a la prevista.

Existe alguna evidencia empírica adicional con respecto al éxito económico del impuesto de tasa única que es analizada para cada país.

Estonia

Con la adopción de una reforma de impuesto de tasa única, los altos niveles de inflación que enfrentaba Estonia a inicios de los 90's fueron ajustados dentro del marco de la misma. Además, gracias al fuerte estímulo otorgado a la formación de capital, a la optimización de los niveles de productividad, así como al mejoramiento de los salarios y empleos se manifestó un incremento de la inversión extranjera.

En 2003 la inversión extranjera directa en éste país representó el 10.2% con respecto al PIB, y en conjunto con la buena dinámica de la economía el crecimiento del PIB fue de 5.6%.

Los flujos de inversión extranjera directa bruta, alcanzaron altos niveles cercanos al 12% del PIB

En la primera mitad de 2005 los flujos de inversión extranjera directa bruta alcanzaron niveles cercanos al 12% del PIB, cifra superior al 10.2% alcanzada en 2003. “Después de la reforma de 1994, el crecimiento en Estonia ha sido impresionante, alcanzando dos dígitos en 1997, y desde entonces ha tenido un crecimiento promedio de cerca del 6% anual. Simultáneamente, la reforma no ha coincidido con una erosión de la base impositiva, en 1993 los ingresos del gobierno general fueron de 39.4% del PIB y en 2002 de 39.6%”.¹

Entrado el año 2005, Estonia comenzó a reducir su tasa única dos puntos porcentuales por año hasta 2007, simultáneamente las exenciones personales se fueron incrementando.

Sin embargo, como en muchos de los países en transición, los ingresos provenientes de impuestos sobre el ingreso son menos importantes que los impuestos sobre el valor agregado. “Para Estonia en 1993, los impuestos al ingreso personal alcanzaron ingresos equivalentes al 8.2% del PIB y en 2002 del 7.2% del PIB, comparados con el 9.4% para los impuestos sobre el valor agregado”².

GEORGIA

Tras la aplicación del impuesto de tasa única, la recaudación por impuestos en éste país se incrementó significativamente de 14.5% del PIB en 2003 a un estimado de 19.8% del PIB en 2005.³

LETONIA Y LITUANIA

Con respecto a estos dos países, en términos generales, el comportamiento de sus economías ha pasado por un período de expansión sostenida, el

¹ Hadler Sandra, Moloi Christine, Wallace Sally 2007, *Flat Rate Taxes: A Policy Note*, Working Paper 07-06, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, pág. 16

² Idem, p. 17

³ Ibidem

crecimiento del PIB real durante los último tres años ha tenido un promedio de 5.6%.

LETONIA

Antes de la introducción del paquete de reformas fiscales, Letonia había sido una economía estancada, subsecuentemente la economía ha presentado un impresionante crecimiento económico con un crecimiento del PIB real de 6.4% por año en 2002, 7.5% en 2003, y 8.5% en 2004 y un estimado de 8.3% en 2005.⁴

LITUANIA

Analizando la situación que presentaba éste país antes de la reforma, podríamos caracterizarla como una economía con niveles de ingreso muy bajos, estructuras de mercado muy rígidas, altos niveles de inflación y déficits presupuestales, que a su vez se encontraba inmersa en problemas económicos y financieros. Después de la adopción del sistema impositivo de tasa única, éste fue seguido de generosas exenciones personales, mientras que por el lado de empresarial, consistían de una exención sobre los bienes raíces provenientes de las ganancias de capital y otros impuestos sobre las ganancias de capital a una tasa de 10%.

Aunque no se ha podido correlacionar el crecimiento económico con la reforma fiscal, inmediatamente después de la aprobación del impuesto de tasa única, el PIB per cápita mostraba una caída, pero rápidamente comenzó a darse un repunte sobre la economía, llevándose a cabo un rápido crecimiento del PIB en la región del Báltico de 6.8% en 2002 y posteriormente de 9.8%.

RUMANIA

Previo a la reforma fiscal, una tercera parte de la actividad económica Rumana se encontraba en condiciones económicas muy malas, con lo cual el impuesto de tasa única desempeñó un papel importante, con el cual se impulsó a las empresas del sector formal, así como a la inversión y el crecimiento; no

⁴ Ibidem

obstante según las estadísticas se muestra una reducción en el crecimiento del PIB en 2005, que es equivalente a la mitad del crecimiento económico experimentado en 2004 de 8.4%, para establecerse en un 4.1%.

RUSIA

Un año después de la introducción del impuesto de tasa única sobre el ingreso personal, Rusia experimentó un crecimiento de sus ingresos en un 25% en términos reales y para 2004, este incremento fue del doble.

Cuatro años después de la implementación del impuesto de tasa única sobre el ingreso personal, el total de ingresos provenientes del impuesto sobre la renta se han más que duplicado. Descontada la inflación, los ingresos por concepto de impuesto sobre la renta aumentaron 25.2% en 2001, 24.6% en 2002, y 15.2% en 2003.

Desde la entrada en vigor de la reforma el PIB real creció 5.1% en 2001, 4.7% en 2002 y 7.3% en 2003. Así el promedio de crecimiento para Rusia en esos tres años es de 5.5%.

Así pues la introducción del impuesto de tasa única en Rusia, ha llamado mucho la atención, dado el significativo aumento de los ingresos que se obtuvieron después de su aplicación. Sin embargo el impuesto de tasa única es sólo una de varias reformas importantes que se llevaron a cabo.

Haciendo investigaciones más exhaustivas; se ha encontrado que los mayores incrementos en el pago de impuestos, han venido de aquéllos contribuyentes que se han visto afectados en menor medida por los cambios en el tipo impositivo marginal de la reforma fiscal de tasa única, por lo cual se podría concluir que la reforma fiscal de tasa única no es por sí misma, la responsable de la gran transformación que ha sufrido la recaudación tributaria rusa.

ESLOVAQUIA

El paquete de reformas fiscales creado en éste país, tuvo como finalidad dotar a la economía de mayor competitividad y de un ambiente favorable para la economía de mercado.

Dada la reciente adopción del sistema de tasa única, por parte de éste país, resulta pronto concluir los efectos de ésta adopción; sin embargo parece ser que la reforma fiscal a la par de otro tipo de reformas serán favorables.

SERBIA

Tras la reforma fiscal, el crecimiento del PIB real se redujo de 4% en 2002 a un 3% en 2003, sin embargo, los siguientes años la economía creció a un 7.5% y 5% en 2004 y en 2005 respectivamente.

Inversión extranjera directa

Por su parte, la inversión extranjera directa creció dramáticamente desde la reforma, no obstante, el comercio mostró un comportamiento altamente volátil, hecho atribuible a cambios en el clima político.

UCRANIA

Antes de la entrada en vigor del sistema impositivo de tasa única, se estimaba que más de la mitad de la actividad económica Ucraniana se encontraba en depresión; no obstante debemos contemplar que el desempeño económico de éste país ha estado determinado en gran medida por el clima político de años recientes.

En general, podemos decir que la evidencia empírica sobre el impacto del impuesto de tasa única al ingreso se desarrolla con lentitud, pero es probable que la experiencia de cada país sea propia y no generalizable. Esto es porque los cambios en los precios relativos tienen impactos económicos específicos y particulares en los países.

7. Conclusiones

Es muy probable que el interés mundial por los impuestos de tasa única continúe, tomando en cuenta el número de países que están considerando su adopción y el debate existente con respecto a éste en los países desarrollados, de manera general podemos decir que:

1.-Las implementaciones de impuestos de tasa única, pueden ser exitosas en cuanto a, la simplificación de los sistemas impositivos sobre el ingreso, el incremento de los ingresos tributarios, mejor cumplimiento del sistema fiscal y, una administración más sencilla del mismo; sin embargo, existe poca evidencia de que esto suceda.

2.-El efecto de los impuestos de tasa única sobre la economía y sobre el crecimiento de los ingresos tributarios es desigual, cada impuesto de tasa única es original y cada uno nació bajo características singulares.

3.-Los impuestos de tasa única sobre el ingreso no necesariamente, ni siquiera en teoría, aumentan el ritmo de crecimiento económico.

4.- Ha resultado útil para los países en transición, pasar de un sistema impositivo socialista a un sistema impositivo más occidental, basado en el ingreso.

5.- Los impactos que tienen los impuestos de tasa única sobre la economía, se explican por los efectos que sobre los precios relativos tuvo la reforma fiscal, lo cual modifica el comportamiento de los agentes económicos.

6.- La mayoría de los casos de implementación de impuestos de tasa única sobre el ingreso, no son realmente puros, ya que muchos países utilizan algunas formas de deducciones estándar o exenciones personales, que eliminan ciertas obligaciones de los contribuyentes.

7.- Finalmente, mencionar que varios países principalmente de la primera oleada de reformas, no obstante su abrupto tránsito hacia un impuesto de tasa única, han mostrado una tendencia a reducir el monto de su tasa única, así como a incrementar el monto de las exenciones personales, acercándose al sistema impositivo existente previo a la tasa única,

BIBLIOGRAFÍA

- A. Pechman, Joseph 1984, “Low tax, simple tax, flat tax by Robert E. Hall; Alvin Rabushka”, *The Journal of Political Economy*, vol. 92, No. 2, págs. 240-342
- Clemens Jason, Emes Joel 2001, “Many Goods Reasons for a Flat Tax”, *The Fraser Institute*, Fraser Forum
- Dick Armev, 1995, “A Brief History of Flat Tax”, *American Enterprise Institute*, vol. 6, Issue 4, p. 61
- E. Hall, Robert, et al. 1996, *Fairness and Efficiency in the Flat Tax*, Washington D. C.: American Enterprise Institute
- E. Hall, Robert, Rabushka Alvin, 1995, “The incredible flat tax”, *American Enterprise*, vol.6, issue 4, p. 63
- G. Gaddy Clifford, G. Gale William 2005, “Demythologizing the Russian Flat Tax”, *Tax Notes International*, Marzo 14, p. 983
- Grecu, Andrei 2004, *Flat Tax- The British Case*, UK: Adam Smith Institute
- Hadler Sandra, Moloi Christine, Wallace Sally 2007, *Flat Rate Taxes: A Policy Note*, Working Paper 07-06, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies
- Hadler Sandra, Moloi Christine, Wallace Sally, 2006, *Flat or Flattened? A Review of International Trends in Tax Simplification and Reform*, United States Agency for International Development.
- J. Mitchell, Daniel 1996, *Why liberals should support the Flat Tax*. The Heritage Foundation, No. 85.

- Keen Michael, Kim Yitae, Varsano Ricardo 2006, *The “Flat Tax(es)”*; *Principles and Evidence*, IMF Working Paper 06/218, Fiscal Affairs Department.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Octubre de 2007, Diario Oficial de la Federación.
- Marie Brook Anne, Leibfritz Willi 2005, *Slovakia’s Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms*, OECD Working Papers No. 448, Economics Department.
- Noyes Rich 1996, “Issue analysis: Forbes proposal draws Media Fire a Bumpy Road for the Flat Tax” *Media Research Center*
- Socol Cristian, Marinas Marius, Socol Aura Gabriela 2007, *The flat tax in Romania. A good economic strategy?*, Munich Personal RePEc Archive Paper No. 3166, Academy of Economic Studies, Bucharest, Romania.

ANEXO ESTADÍSTICO

Cuadro No.1 Tasas Únicas de Impuesto en %

	Tasas de Impuesto sobre el Ingreso Personal		
	Adopción del impuesto de tasa única	% Tasa ISR Antes	% Tasa Única Después
Estonia	1994	26	16-33
Lituania	1994	33	18-33
Letonia	1997	25	25 y 10
Rusia	2001	13	12-30.
Ucrania	2004	13	10-40.
Eslovaquia	2004	19	10-38.
Georgia	2005	12	12-20.
Rumania	2005	16	18-40.

FUENTE:"The Flat Tax(es)": Principles and evidence, IMF Working Paper, September 2006.

Cuadro No. 2 Indicadores económicos clave en los países con Impuesto de Tasa Única, antes y después de la adopción

PAÍS	CRECIMIENTO DEL PIB %			IED (US\$ M)			ECONOMÍA SUMERGIDA COMO % DEL PIB	
	Antes (3 años en promedio)	Después		Antes (3 años en promedio)	Después		antes	después
		1er año	2do año		1er año	2do año		
Estonia (1)	-11.70	-1.6	4.5	118 (9)	214	202	33.9 (5)	38.5(5) y 39.1(7)
Georgia	7.10	6.2		205			66.1 (7)	
Letonia	-11.60	-0.9	3.8	96	180	382	34.8 (6)	39.6(7)
Lituania (2)	-14.40	-9.8	3.3	30 (10)	31	73	26.0 (5)	25.2 y 29.4 (7)
Rumania	5.80	4.1		1494 (9)			33.4 (7)	
Rusia	10.00	5.1	4.7	2929	2469	3461	46.10	45.1 (7)
Serbia	4.00	3		222	1360			
Eslovaquia	4.90	5.75		2093 (9)	1707		26.7 (7)	
Ucrania (3)	7.90			970			51.2 (7)	

(1) En 2005 Estonia aprobó una legislación para reducir la tasa de impuesto único 2% cada año hasta llegar a una tasa de 20% en 2007. Las exenciones personales fueron incrementadas en 2005.

(2) En 2005, el Impuesto sobre el Ingreso Personal se redujo de un 27%, aun 24% en 2008.

(3) En Enero de 2005 Ucrania comenzó gravando dividendos e intereses sobre los depósitos bancarios con un 15%. La tasa aplicable a las ganancias corporativas se redujo.

(5) 1990-93 promedio

(6) 1994-95 promedio

(7) 2000-01 promedio

(8) 1999/00 promedio

(9) promedio de dos años

(10) Inversión Extranjera Directa flujos netos

FUENTE: PIB e IED- World Development Indicators 2007.

Cálculos del tamaño de la economía sumergida- Friedrich Schneider Discussion Papers (June 2002 and March 2004) Global Development Network.

Cuadro No. 3 Índice de Esfuerzo Recaudatorio

	1995	1996	1998	1999	2000	2001
Argentina	0.57	0.51	0.52	0.59	0.72	0.79
Canadá	0.74	0.74	0.70	0.74	0.71	
Croacia	1.40	1.50	1.51	1.69	1.56	1.59
República Checa				0.89		
Estonia	1.02	0.98	0.83	0.84	0.71	0.76
Georgia			0.50	0.73	0.58	0.64
Jamaica	1.41	1.42	1.31	1.39	1.44	1.51
Letonia	0.74	0.79	0.85	0.85		
Lituania	0.85	0.89	0.83	0.93		
Rumania	1.13	1.08	0.93	1.23	1.14	0.89
Eslovenia	0.88	1.02	1.01	1.22	1.06	1.23
Turquía	1.03	1.21	1.36			
Estados Unidos	0.65	0.61	0.58	0.60	0.64	0.84

FUENTE: Flat Rate Taxes: A Policy Note , International Studies Program Working Paper 07-06 March 2007, p. 33

Cuadro No. 4 Ingresos por impuestos como porcentaje del PIB

	2003	2004	2005
Estonia	17.33	16.97	..
Lituania	17.14	17.03	17.50
Letonia	14.10	13.63	15.26
Rusia	13.28	13.28	16.63
Serbia	..	..	22.95 ⁽¹⁾
Ucrania	13.65	13.29	17.80
Eslovaquia	16.72	16.86	15.09
Georgia	7.03	9.93	12.14
Rumania	..	..	11.74 ₍₁₎

(1) La cifra corresponde al año 2002

FUENTE: Elaboración propia con base en datos de World Development Indicators 2007.

Cuadro No. 5 Impuestos sobre el Ingreso y Ganancias de Capital como porcentaje del Ingreso Total

	2003	2004	2005
Estonia	14.17	14.09	..
Lituania	20.51	22.21	22.54
Letonia	11.52	12.22	12.08
Rusia	4.56	4.45	5.73
Serbia	..	..	13.06 ⁽¹⁾
Ucrania	15.87	15.42	15.39
Eslovaquia	16.89	14.12	9.12
Georgia	3.41	1.60	..
Rumania	..	..	9.27 ⁽¹⁾

(1) La cifra corresponde al año 2002

FUENTE: Elaboración propia con base en datos de World Development Indicators 2007

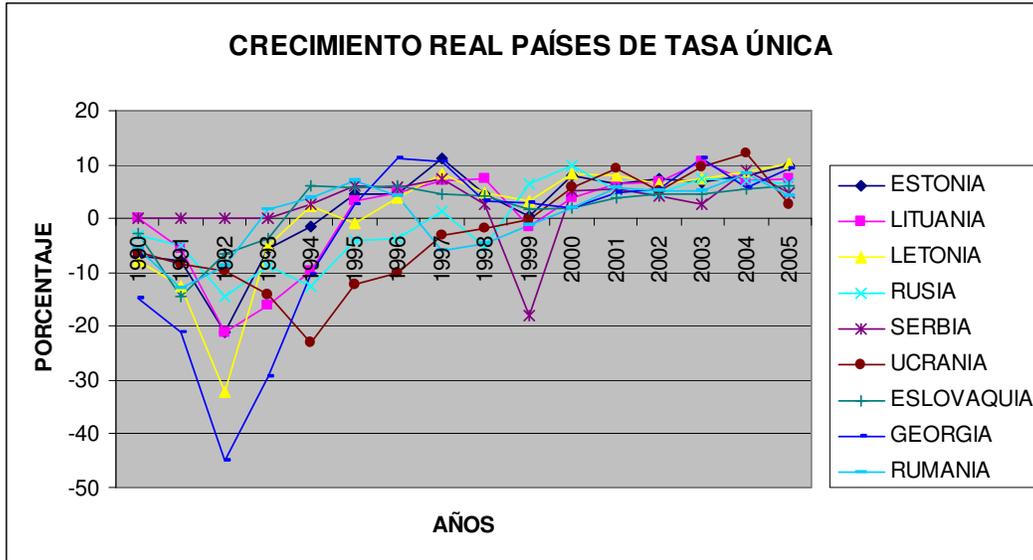
Cuadro No. 6 Impuestos sobre el Ingreso y Ganancias de Capital como porcentaje de los Impuesto Totales

	2003	2004	2005
Estonia	27.50	27.04	..
Lituania	33.86	37.51	38.33
Letonia	21.92	24.84	23.32
Rusia	9.45	9.10	10.70
Serbia	..	..	21.02 ⁽¹⁾
Ucrania	35.85	36.36	31.90
Eslovaquia	35.54	29.38	19.57
Georgia	5.28	2.84	..
Rumania	..	..	20.62 ⁽¹⁾

(1) La cifra corresponde al año 2002

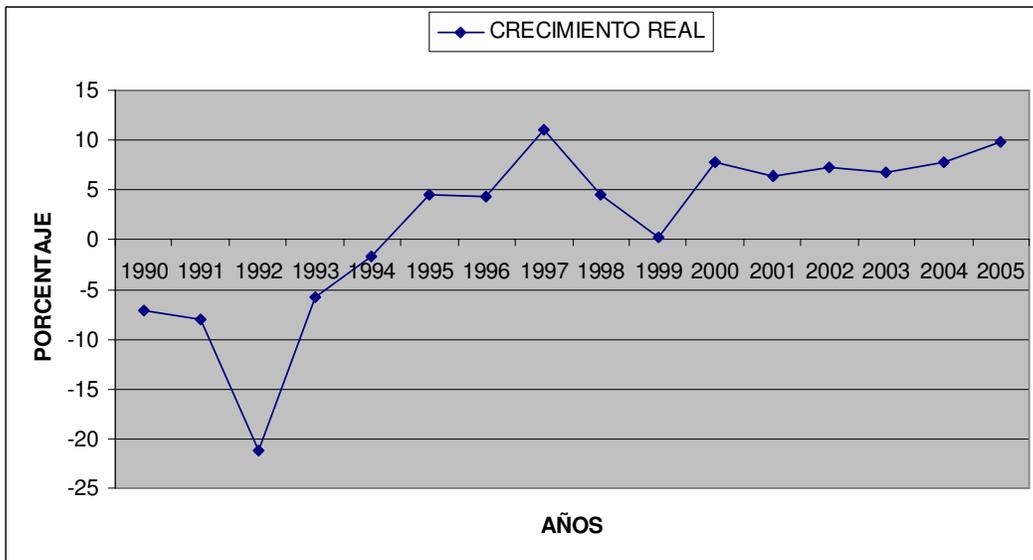
FUENTE: Elaboración propia con base en datos de World Development Indicators 2007

Gráfica No. 1



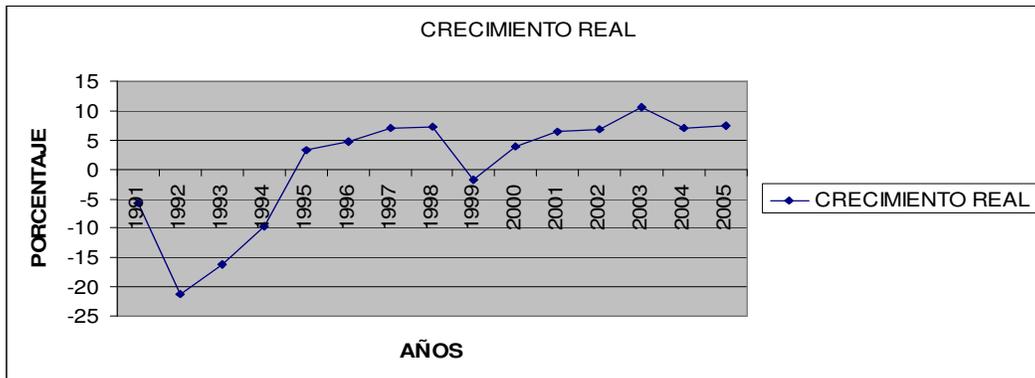
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.1 ESTONIA CRECIMIENTO REAL



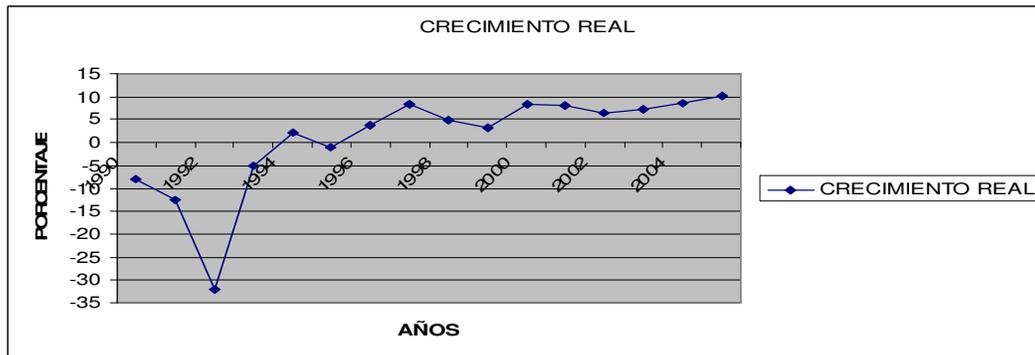
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.2 LITUANIA CRECIMIENTO REAL



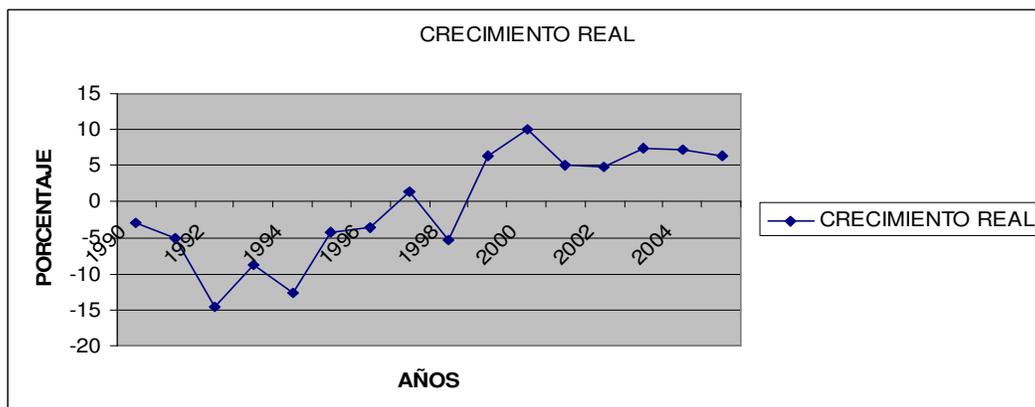
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.3 LETONIA CRECIMIENTO REAL



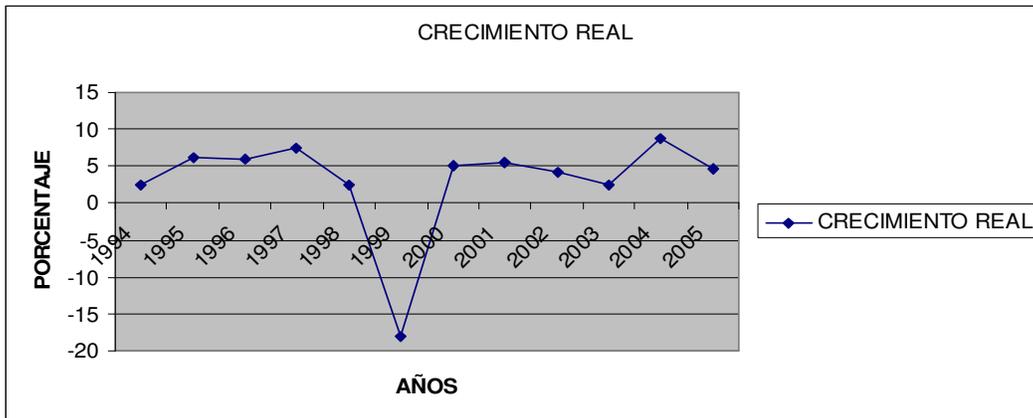
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.4 RUSIA CRECIMIENTO REAL



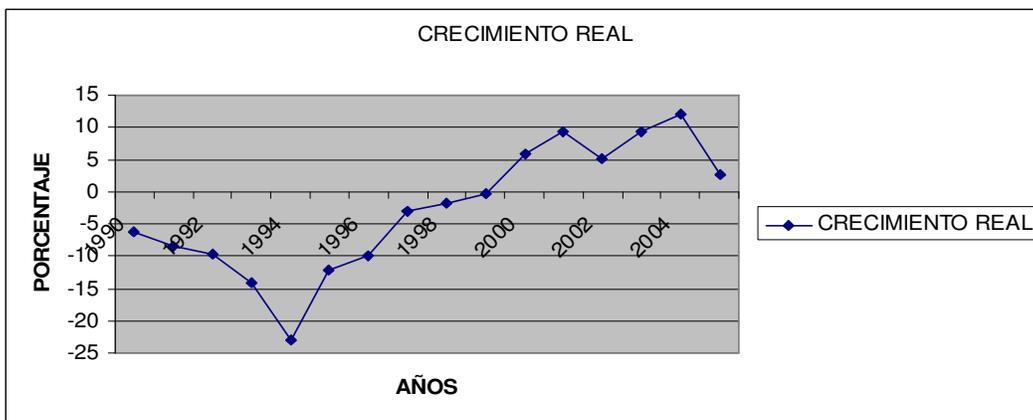
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.5 SERBIA CRECIMIENTO REAL



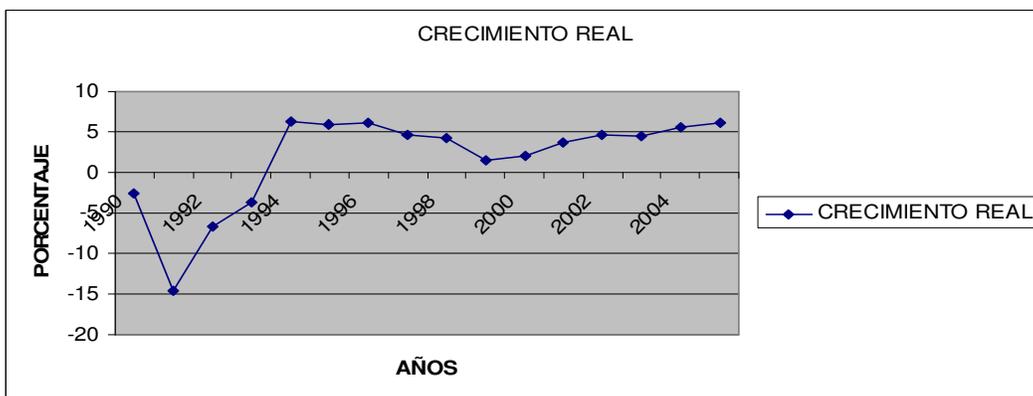
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.6 UCRANIA CRECIMIENTO REAL



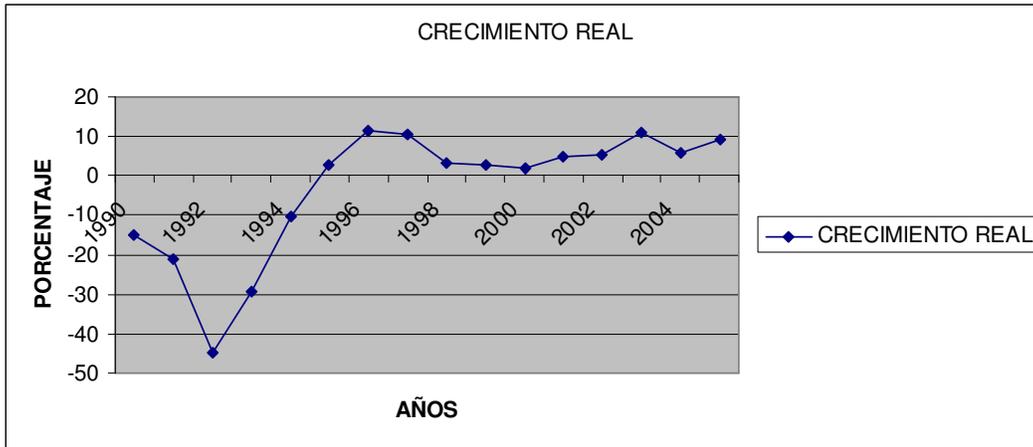
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.7 ESLOVAQUIA CRECIMIENTO REAL



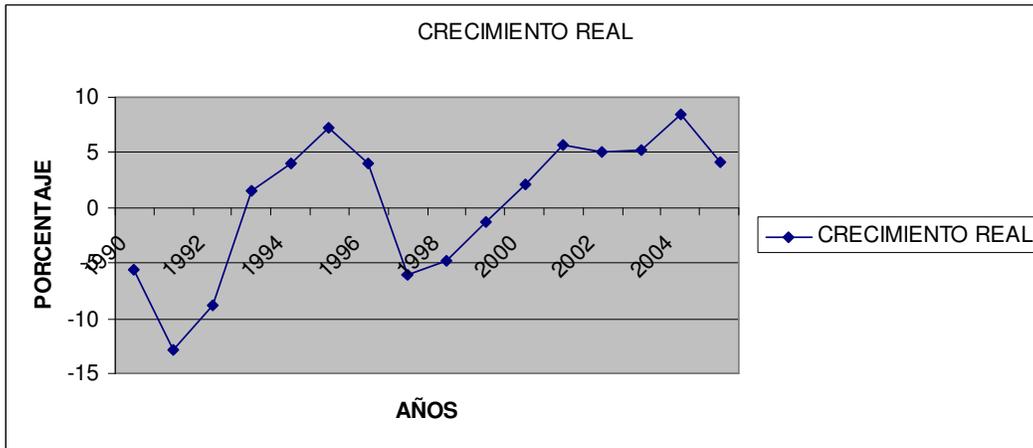
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.8 GEORGIA CRECIMIENTO REAL



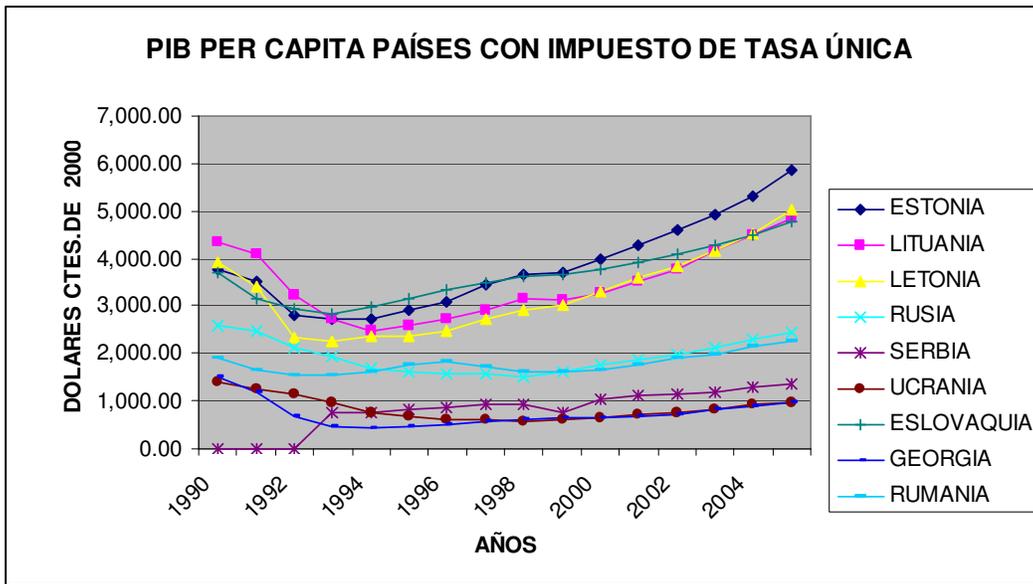
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 1.9 RUMANIA CRECIMIENTO REAL



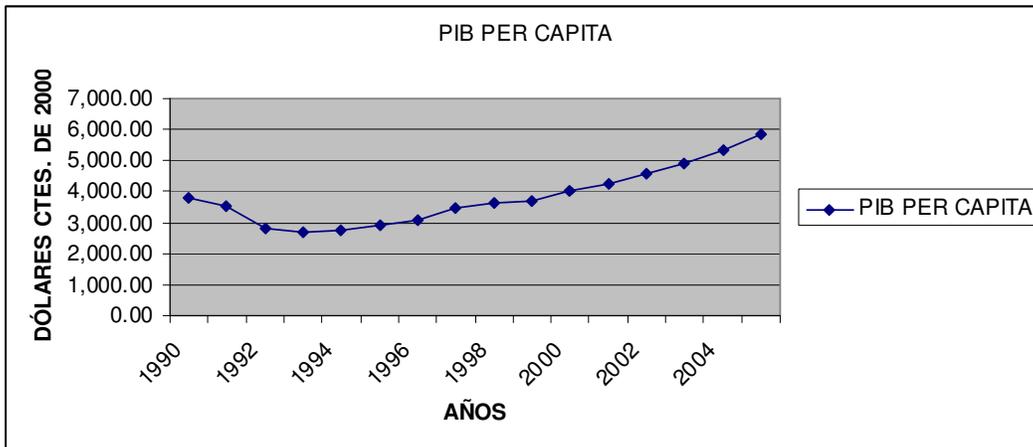
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2



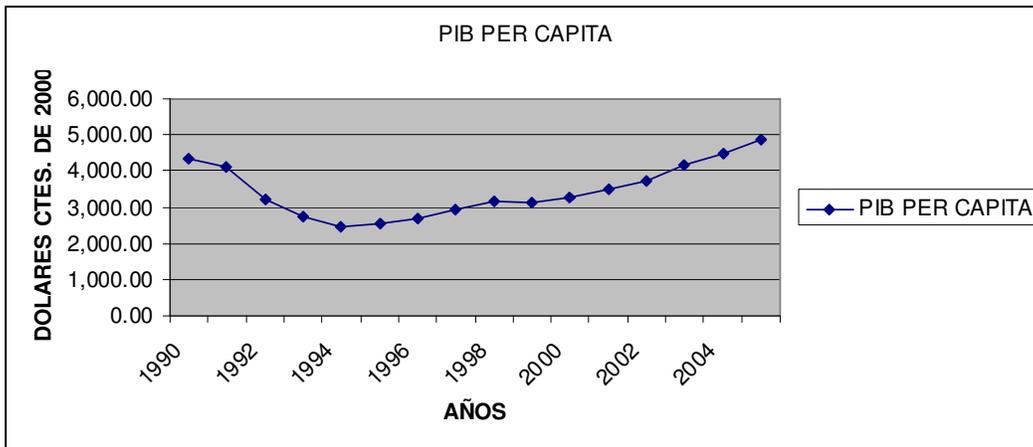
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.1 ESTONIA PIB PER CAPITA



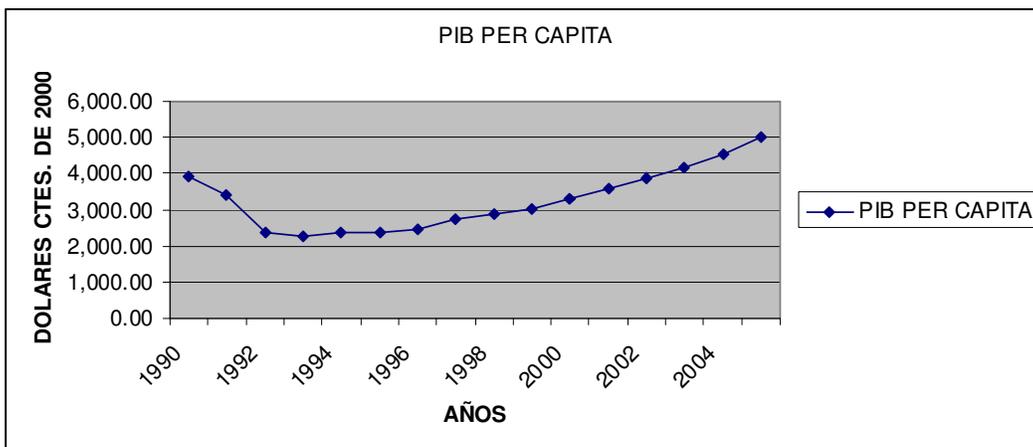
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.2 LITUANIA PIB PER CAPITA



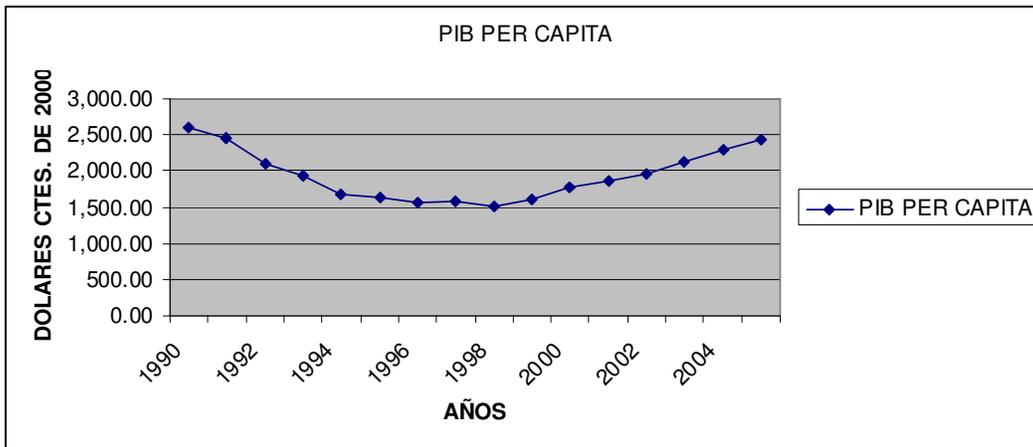
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.3 LETONIA PIB PER CAPITA



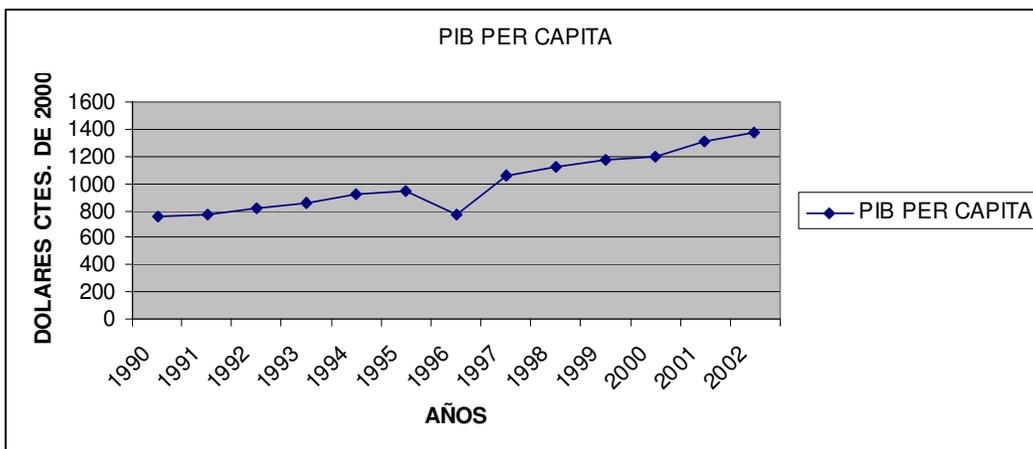
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.4 RUSIA PIB PER CAPITA



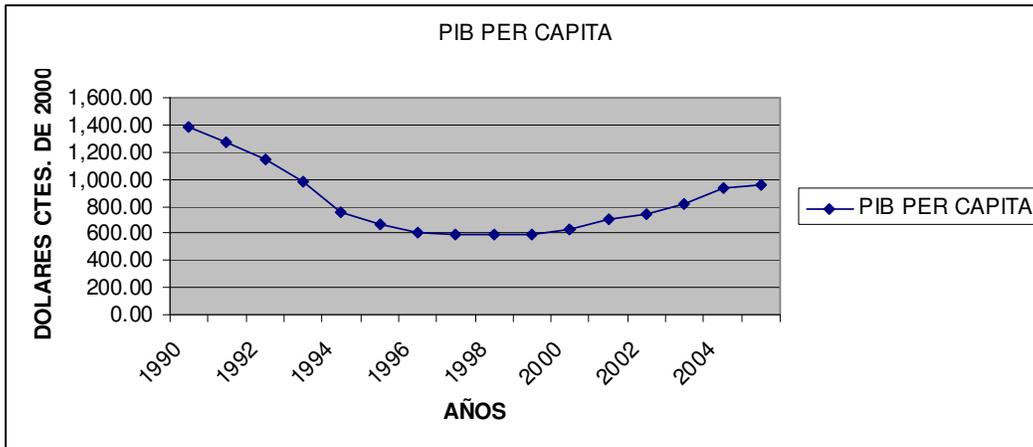
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.5 SERBIA PIB PER CAPITA



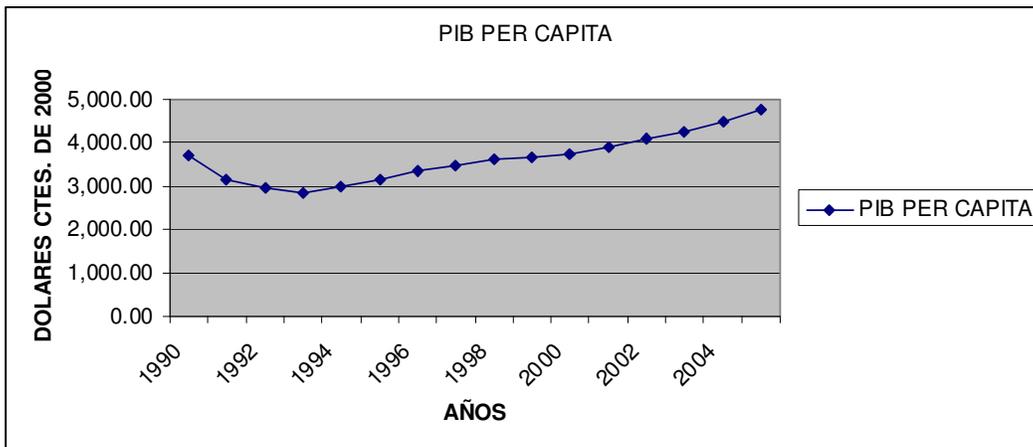
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.6 UCRANIA PIB PER CAPITA



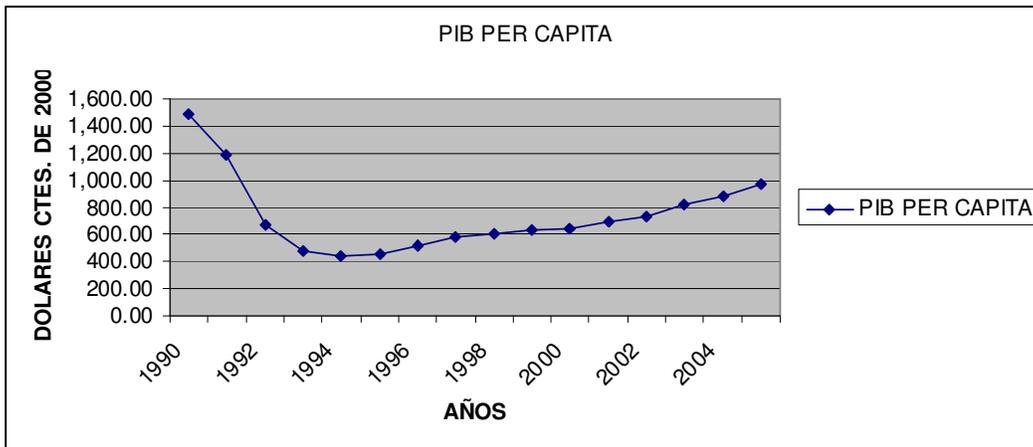
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.7 ESLOVAQUIA PIB PER CAPITA



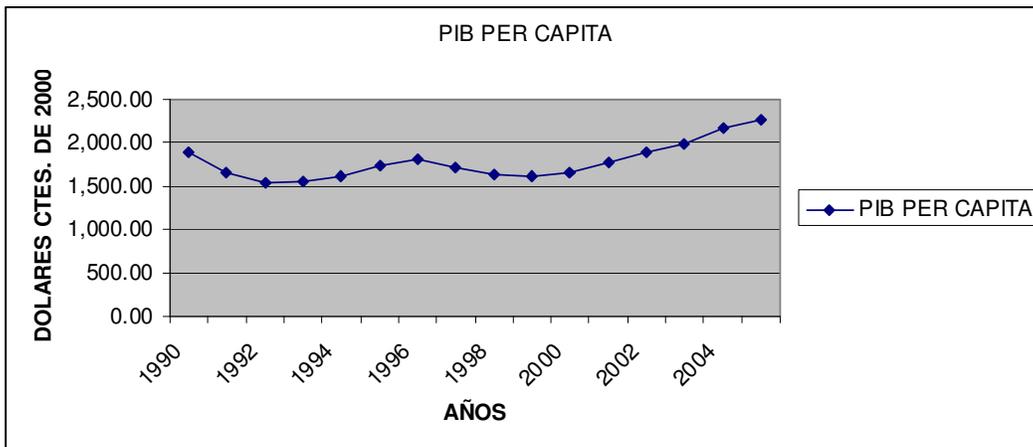
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.8 GEORGIA PIB PER CAPITA



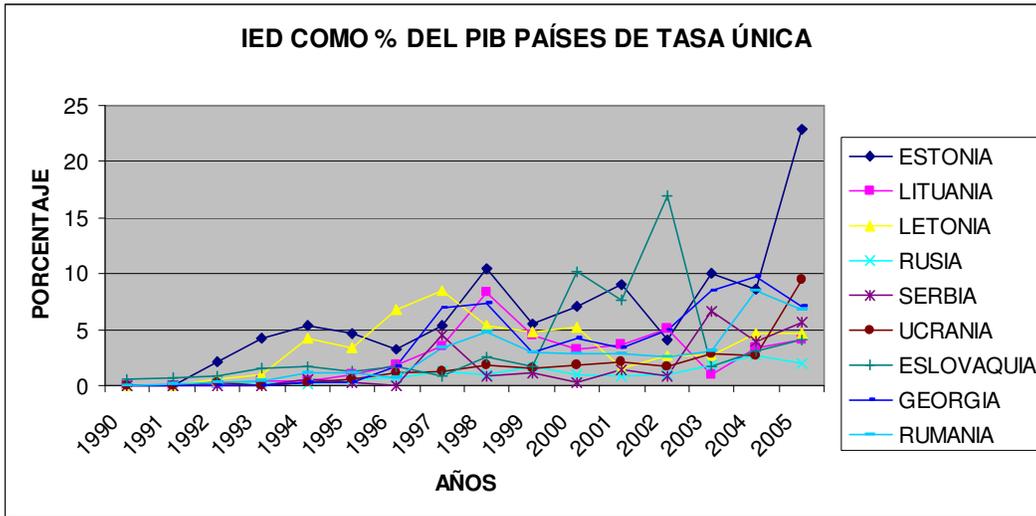
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 2.9 RUMANIA PIB PER CAPITA



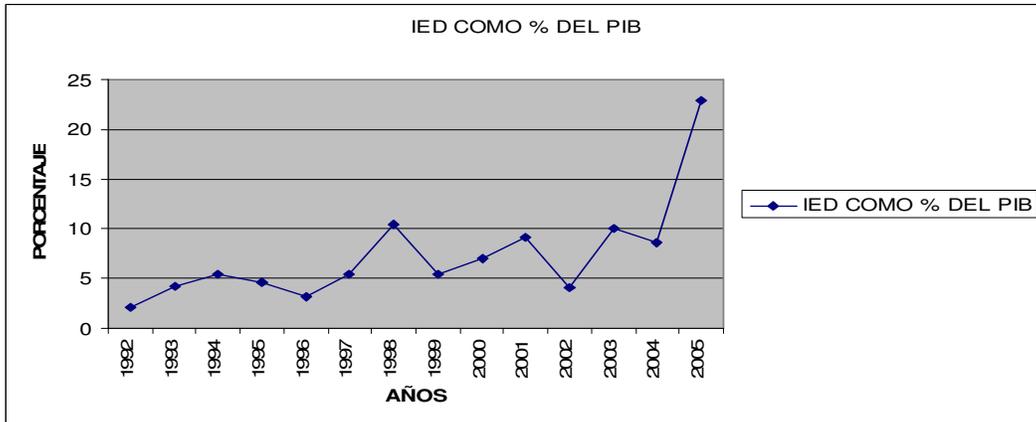
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3



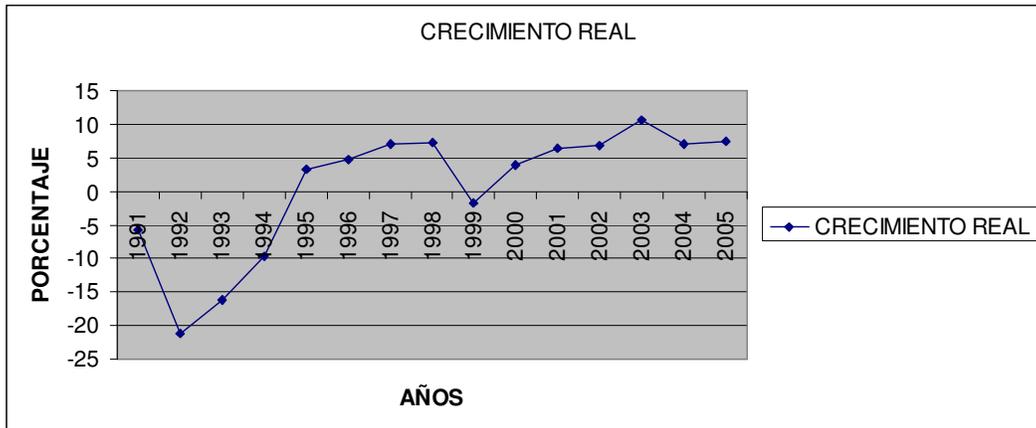
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.1 ESTONIA IED



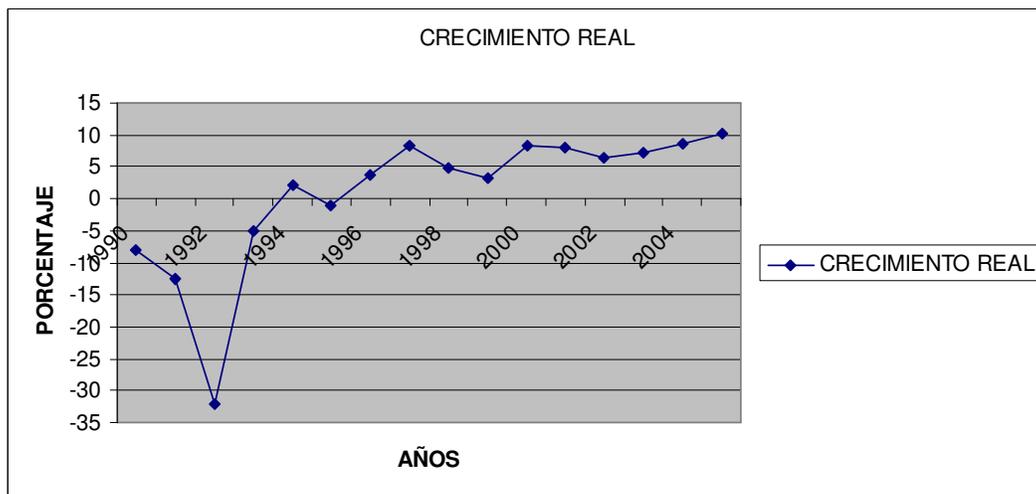
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.2 LITUANIA IED



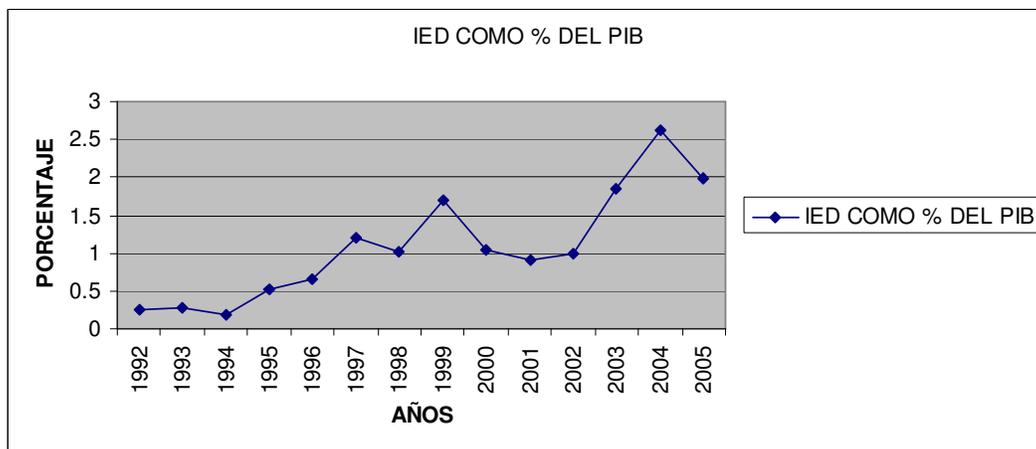
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.3 LETONIA IED



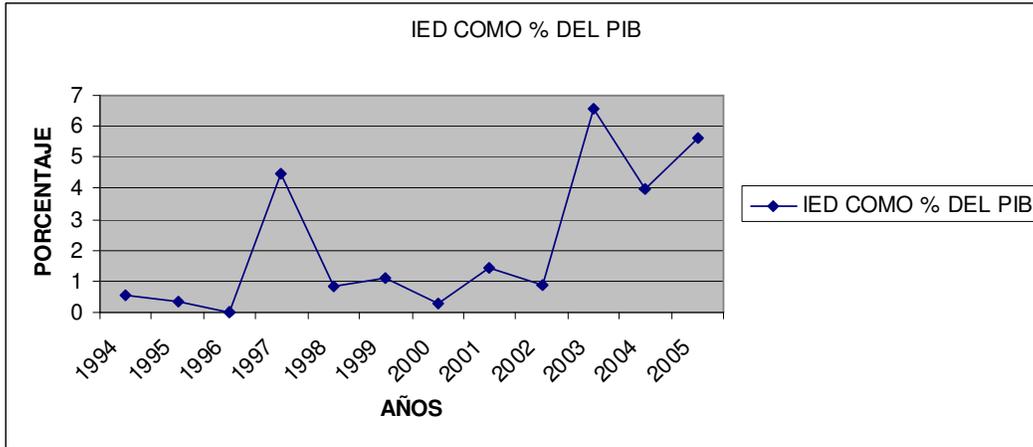
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.4 RUSIA IED



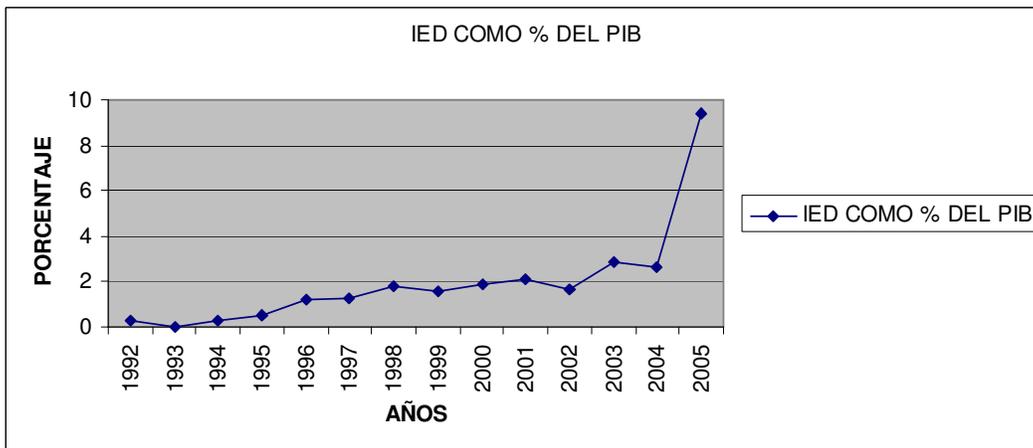
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.5 SERBIA IED



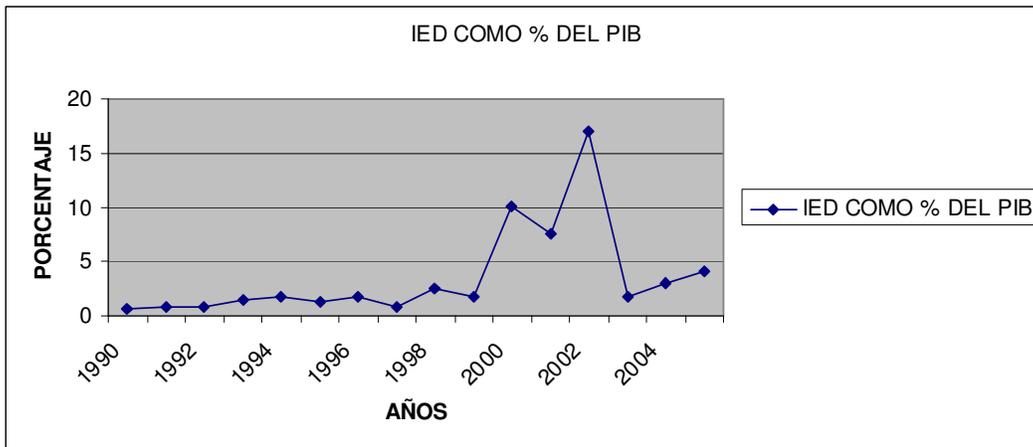
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.6 UCRANIA IED



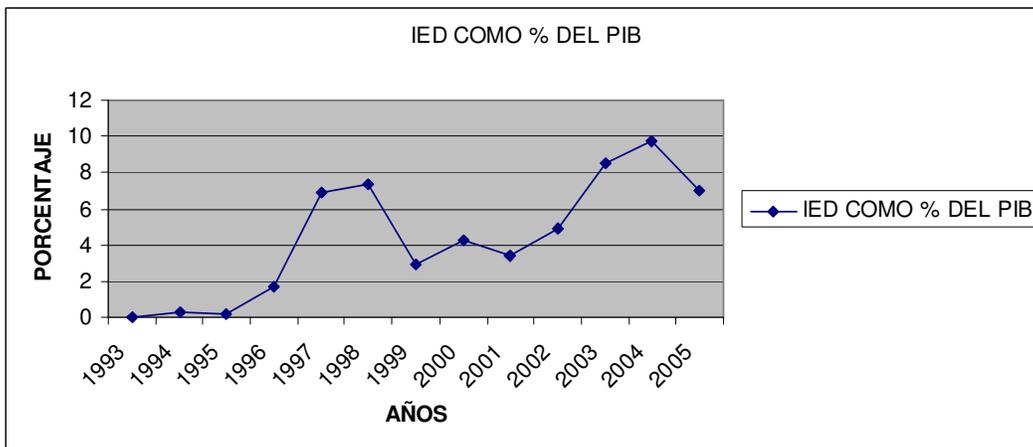
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.7 ESLOVAQUIA IED



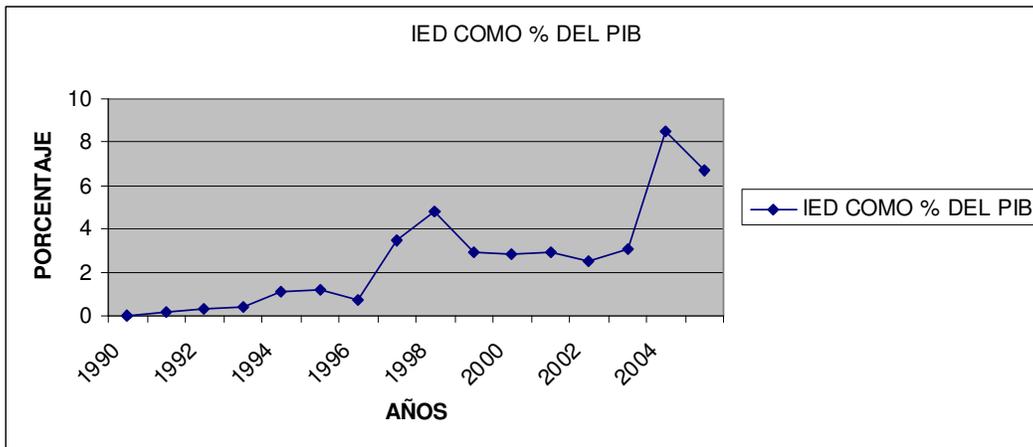
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.8 GEORGIA IED



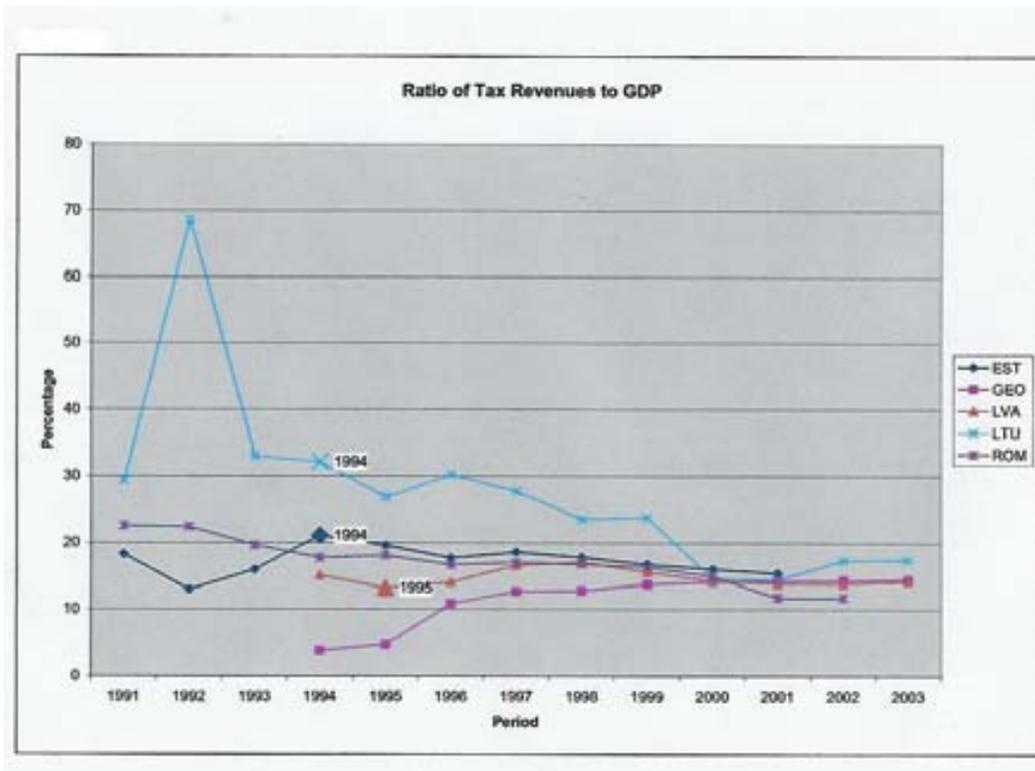
FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 3.9 RUMANIA IED



FUENTE: Elaboración propia con datos de World Development Indicators 2007 Banco Mundial

Gráfica No. 4 INGRESOS TRIBUTARIOS COMO PORCENTAJE DEL PIB



FUENTE: Flat Rate Taxes: A policy Note, p. 41