

IMPUESTOS RECAUDADORES VERSUS REGULADORES

José Yáñez Henríquez

M. A. In Economics, University of Minnesota
Ingeniero Comercial
Profesor Magíster en Tributación
Profesor Diploma Área Tributación
Universidad de Chile
Facultad de Economía y Negocios



ABSTRACT

La idea principal de este trabajo es proponer la separación de los impuestos entre recaudadores y reguladores. Aunque el objetivo principal de los impuestos sea producir los ingresos que el Estado necesita para financiar los gastos del presupuesto público, se propone que ello sea hecho con impuestos recaudadores y se reserve los impuestos reguladores para conseguir una asignación de recursos eficiente, que maximice el bienestar social. Por cierto, la recaudación proveniente de un impuesto regulador puede descontarse del monto total de recursos a recaudar. Sin embargo, si las condiciones de la eficiencia en el uso de los recursos aconsejan cambiar la tasa del impuesto, esto debe hacerse sin preocuparse por el efecto sobre la recaudación. Esta se puede conseguir ajustando la tasa del impuesto recaudador. Además, en muchas ocasiones lo que corresponderá hacer con las tasas de los impuestos reguladores será aumentarlas, para compensar efectos de crecimiento económico y aumento del ingreso en el consumo de los productos generadores de deseconomías externas. Esto no representaría un problema para el financiamiento del gasto del presupuesto público.

A pesar de que el actual sistema tributario chileno aplica varios impuestos que se asocian con la idea de la regulación, estos no están siendo aplicados como corresponde a la propuesta. Por ejemplo, impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos, impuestos a

los alcoholes, impuesto a las bebidas analcohólicas, impuesto a los combustibles fósiles, impuesto a los juegos de azar, etc. La determinación de la base, de la tasa y su nivel no está conforme con lo que plantea la teoría económica. Estos impuestos debieran gravar directamente (o lo más cercanamente posible) el elemento que produce la deseconomía externa, la tasa debe ser establecida en la forma unitaria o específica y el nivel de la tasa debe corresponder a la estimación del daño marginal social de la externalidad tecnológica negativa.

1.- INTRODUCCIÓN

Un tema económico de gran importancia es como el Estado recauda los ingresos que son necesarios para financiar las funciones que le corresponde cumplir en la práctica. Estas funciones son: asignación, distribución y estabilización.

Los impuestos pueden ser usados con la intención de cumplir variados propósitos. Por supuesto, el objetivo más relevante es proveer al Estado de los ingresos suficientes para financiar su gasto. Pero también, se pueden usar para colaborar en la redistribución de los ingresos, para alcanzar una asignación de recurso más eficiente y para incentivar o no desalentar el crecimiento económico.

En política económica existe un principio que no se debe olvidar: Para el logro de cada propósito u objetivo debe existir un instrumento específico. Si a un instrumento económico le colocamos más de un objetivo, hay una probabilidad alta de que para conseguir un mayor logro en uno de ellos, se deba tener que aceptar sacrificar algo de logro en el (los) otro(s).

En materia impositiva ocurre frecuentemente que a un impuesto le exigimos que cumpla con más de un objetivo. Por ejemplo, deseamos que el impuesto a la renta sea simultáneamente un impuesto recaudador, un impuesto redistribuidor del ingreso y un impuesto promotor del crecimiento económico. En la práctica, se podría conciliar que el impuesto a la renta recaude y promueva la redistribución por el lado de la recaudación, para ello el impuesto a la renta debería contar con una estructura progresiva de tasas impositivas y no presentar erosiones en su base. Pero, las erosiones que se le introducen en la base, con la idea de incentivar el ahorro y la inversión, para estimular el crecimiento económico, le reducen su capacidad como instrumento recaudador y redistribuidor por el lado de la recaudación.

En los hechos, la mayoría de los impuestos son utilizados con un fin meramente recaudador, siendo el resto de los objetivos de orden secundario y confuso. Es decir,

los impuestos reguladores son usados solamente como recaudadores, no cumpliendo su rol principal.

En este trabajo se propone separar los impuestos, entre aquellos con un objetivo recaudador, de los con un objetivo regulador. Es decir, los impuestos que producen los recursos económicos que necesita el Estado para financiar sus actividades, de los impuestos que corrigen las externalidades tecnológicas negativas que se producen en algunos mercados, para promover el logro de una asignación eficiente de los recursos.

El estudio analiza: las bases impositivas que dan origen a la recaudación del sistema tributario chileno actual, su importancia y estabilidad, las características que deberían cumplir los impuestos recaudadores y sus relaciones con otros objetivos, las características que deben cumplir los impuestos reguladores y las transformaciones que deberían sufrir algunos impuestos actuales del sistema tributario chileno para llegar a ser reguladores.

El uso de impuestos reguladores va a producir un incremento importante en el bienestar social neto de los ciudadanos, al inducir el consumo y la producción de bienes que generan deseconomías externas, a niveles socialmente óptimos. Se trata del alcohol, tabacos, combustibles fósiles, juegos de azar, comida chatarra, etc. A pesar de que no todas las personas comparten el uso de los impuestos para regular la producción y el consumo de estos bienes, la verdad es que hay evidencia empírica abrumadora sobre los daños que producen en las personas y en su entorno. Por ejemplo, ver los trabajos publicados por la Organización Mundial de la Salud (O.M.S.). Otras medidas de política económica aplicadas para regular las deseconomías externas no han rendido los resultados esperados, por lo tanto, se deben complementar con los impuestos reguladores.

En la siguiente sección del trabajo analizamos la recaudación tributaria chilena de acuerdo al origen de la base de los impuestos, ingreso o gasto en consumo, y la estabilidad de la base en el tiempo.

2.- ANTECEDENTES SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

Las bases impositivas de la cual proviene la mayor proporción de la recaudación tributaria de beneficio fiscal en Chile son: Ingreso y gasto en consumo (general y específico).

La base riqueza no es gravada en su extensión total en Chile. Existen algunos impuestos de beneficio municipal que gravan solo ciertas formas de riqueza. Por

ejemplo: el impuesto territorial, que grava la propiedad de bienes raíces agrícolas y no agrícolas; y los permisos de circulación, que grava la propiedad de vehículos. Estos impuestos no han sido incluidos en este análisis. Su recaudación se encuentra en torno a 1,5% del PIB anual.

En la recaudación de beneficio fiscal aparece el impuesto a las herencias y donaciones, patentes mineras, tasa adicional sobre los bienes raíces y patente por no uso de los derechos de agua, que podrían asociarse a la base riqueza. Su monto no es significativo y es compensado en parte por cifras negativas de ajustes del sistema de pago de impuestos. No fue posible separar la información, pero se encuentran incluidos en el rubro “otros” del Cuadro N° 1.

Las estadísticas de la base ingreso incluyen:

- i. El impuesto sobre el ingreso personal o impuesto global complementario para los contribuyentes residentes en Chile. Este impuesto se encuentra perfectamente integrado con el impuesto de primera categoría y con el impuesto de segunda categoría o impuesto único al trabajo. Contiene además el impuesto de tasa 40% sobre las empresas públicas, establecida en el D. L. 2.398 de 1978.
- ii. El impuesto a la renta para los no residentes en Chile, que obtienen ingresos en nuestro país. Para los ingresos del trabajo existe un impuesto único de tasa 20% y para las empresas extranjeras se aplica el impuesto Adicional de tasa 35%. Este último se encuentra perfectamente integrado con el impuesto de primera categoría, que también afecta a estas empresas.

Las estadísticas de la base gasto en consumo general incluyen:

- i. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) tasa general doméstica igual a 19% y que grava el valor agregado producido en Chile.
- ii. El IVA tasa general importaciones igual a 19% y que grava el valor agregado generado en el exterior pero incorporado a Chile vía importaciones.
- iii. El IVA tasas especiales, que grava en adición al IVA tasa general doméstica e importaciones, con sobre tasas impositivas, a artículos de consumo suntuario, bebidas alcohólicas y bebidas analcohólicas.
- iv. La devolución de IVA a los exportadores, que es una medida tributaria recomendada por la Organización Mundial del Comercio para tratar de manera no discriminatoria el valor agregado interno y el externo.
- v. El crédito especial a las empresas constructoras, que es un beneficio tributario concedido a este sector de la actividad económica.

Las estadísticas de la base gastos en consumos específicos incluyen los siguientes impuestos:

- i. Impuestos a productos específicos, que comprende la tributación de los tabacos, cigarros y cigarrillos y la tributación de los combustibles (gasolinas automotrices y petróleo diesel de uso vehicular).
- ii. Impuesto a los actos jurídicos, actualmente su componente más importante desde el punto de vista de la recaudación es el impuesto al crédito, antes lo fue también el impuesto sobre el cheque y tarjetas para girar dinero de cajeros bancarios, pero fue derogado.
- iii. Impuestos al comercio exterior. Lo más relevante en recaudación lo proporciona la tasa del arancel a las importaciones, sin embargo, debido al proceso de desgravación arancelaria llevado a cabo por el país y la suscripción de varios tratados de libre comercio, su importancia se ha ido reduciendo drásticamente en el tiempo.
- iv. “Otros”, incluye el impuesto a las herencias y donaciones, las patentes mineras, el impuesto sobre los juegos de azar, tasa adicional sobre los bienes raíces, la patente por no uso de los derechos de agua, otros ingresos tributarios, tales como: reajustes de impuesto, multas e intereses y sistemas de pago de impuestos (aquí aparecen cifras con signo negativo, como por ejemplo, créditos a favor del contribuyente).

En el Cuadro N° 1 se presenta la información sobre los “ingresos tributarios netos” recaudados en Chile en el periodo 2001-2010. Esto significa que a los ingresos tributarios recaudados se restó las devoluciones de impuesto ocurridas. Esta información registra los ingresos tributarios en base caja, es decir, una vez percibidos los ingresos. Es un consolidado de moneda nacional y extranjera. Se incluyó en la base ingreso la recaudación del impuesto pagado por CODELCO (primera categoría, tasa del 40% e impuesto a la actividad minera), la cual habitualmente se presenta incluida en el Informe de la Ejecución del Presupuesto en el rubro de ingresos denominado “cobre bruto”, obviamente también se adicionó a los ingresos tributarios netos. La información se obtuvo de Estadísticas de las Finanzas Públicas, de la Dirección de Presupuestos, del Ministerio de Hacienda.

Entre los años 2001 y 2010, los ingresos tributarios netos aumentaron un 94,7% real. La recaudación proporcionada por la base ingreso aumentó un 207,2% real, explicado tanto por un aumento de la recaudación del impuesto a la renta y por un significativo incremento en los ingresos tributarios aportados por CODELCO. Estos resultados se debieron en parte al aumento en el precio del cobre que incrementó sustantivamente

las utilidades de las empresas mineras privadas y de CODELCO, la aplicación de un impuesto específico a la actividad minera y el crecimiento de la economía.

Cuadro N° 1⁶⁹
Recaudación tributaria según base impositiva
(Miles de millones de pesos de 2010)

Años	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.- Base Ingreso	2.682	2.861	3.102	4.194	6.141	9.562	10.422	8.060	5.226	8.240
Renta	2.680	2.787	2.849	3.269	4.770	6.331	8.061	6.662	4.600	7.063
CODELCO	2	74	253	925	1.371	3.231	2.361	1.398	626	1.177
2.- Base Consumo General	4.657	4.951	5.289	5.990	6.512	6.734	7.588	8.143	7.151	8.400
IVA	4.657	4.951	5.289	5.990	6.512	6.734	7.588	8.143	7.151	8.400
3.- Base Consumo Específico	2.293	2.231	2.072	2.083	2.227	2.380	2.438	2.150	1.783	2.114
Productos Específicos	1.204	1.237	1.236	1.238	1.338	1.319	1.454	1.200	1.259	1.561
a.- Tabaco, cigarrillos y cigarrillos	402	417	419	440	462	499	510	519	565	648
b.- Combustibles	802	820	817	798	876	820	944	681	694	913
Actos Jurídicos	395	444	466	504	558	568	547	518	63	197
Comercio Exterior	676	565	399	324	345	367	336	316	165	267
Otros	18	-15	-29	17	-14	126	101	116	296	89
4.- Ingresos Tributarios Netos	9.632	10.043	10.463	12.267	14.880	18.676	20.448	18.353	14.160	18.754

La recaudación aportada por la base gasto consumo general creció en un 80,4% real en el mismo periodo, destacándose que la recaudación asociada a esta base alcanzó niveles más estables que el impuesto a la renta. Es decir, la recaudación del IVA presentó menos variabilidad que la del impuesto a la renta en el período analizado.

La base gasto en consumo específico proporcionó menos recursos, los cuales disminuyeron un 7,8% real. Esto se explica por importantes caídas en la recaudación de los impuestos al comercio exterior, por 60,5% real. Lo que a su vez se debe a la aplicación de la política económica de apertura de la economía al comercio internacional, reduciendo directamente los aranceles y suscribiendo tratados de libre comercio, los cuales han resultado en que una alta proporción de las importaciones

⁶⁹ Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

estén totalmente liberalizadas de pagar aranceles. Ha sido una política deliberada, en parte asociada también con la competencia tributaria para fortalecer el intercambio comercial internacional y para crear comercio. Otro impuesto cuya recaudación se redujo de manera apreciable fue actos jurídicos, en un 50,1% real. Esto se debió a la reducción de la tasa del impuesto al crédito, tanto en forma transitoria como permanente, y a la eliminación del impuesto al cheque y a las tarjetas para retirar dinero de los cajeros automáticos. El impuesto a productos específicos aumentó un 29,7% real, debido a que la recaudación del impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos creció un 61,2% real y el impuesto a los combustibles que también aumentó un 13,8% real. La tasa del impuesto a los tabacos y cigarrillos aumentó en el periodo, mientras las de los combustibles tuvieron bajas transitorias. La recaudación de “otros” aumentó en el periodo, pero su impacto no es gravitante en la recaudación total.

Cuadro N° 2⁷⁰
Composición de la recaudación tributaria según base impositiva
(Porcentajes)

Años	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.- Base Ingreso	27,8	28,5	29,6	34,2	41,2	51,2	51,0	43,9	36,9	43,9
Renta	27,8	27,8	27,2	26,6	32,0	33,9	39,4	36,3	32,5	37,7
CODELCO	0,0	0,7	2,4	7,6	9,2	17,3	11,6	7,6	4,4	6,2
2.- Base Consumo General	48,4	49,3	50,6	48,8	43,8	36,1	37,1	44,4	50,5	44,8
IVA	48,4	49,3	50,6	48,8	43,8	36,1	37,1	44,4	50,5	44,8
3.- Base Consumo Específico	23,8	22,2	19,8	17,0	15,0	12,7	11,9	11,7	12,6	11,3
Productos Específicos	12,5	12,3	11,8	10,1	9,0	7,1	7,1	6,5	8,9	8,3
a.- Tabaco, cigarros y cigarrillos	4,2	4,1	4,0	3,6	3,1	2,7	2,5	2,8	4,0	3,5
b.- Combustibles	8,3	8,2	7,8	6,5	5,9	4,4	4,6	3,7	4,9	4,8
Actos Jurídicos	4,1	4,4	4,5	4,1	3,8	3,0	2,7	2,8	0,4	1,1
Comercio Exterior	7,0	5,6	3,8	2,7	2,3	2,0	1,6	1,7	1,2	1,4
Otros	0,2	-0,1	-0,3	0,1	-0,1	0,6	0,5	0,7	2,1	0,5
4.- Ingresos Tributarios Netos	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

En el Cuadro N° 2 se presenta la composición de la recaudación tributaria según la base impositiva de la cual proviene, con la intención de establecer cual base es la más

⁷⁰ Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

importante en materia de recaudación. La base ingreso proveyó un 27,8% de la recaudación en el año 2001 y subió a un 43,9% el 2010, siendo superior a 50% en el año 2006 y 2007. Este importante aumento de participación se explica por la tributación del cobre, puede observarse que solo el aporte de CODELCO pasó de 0% en 2001 hasta 6,2% en 2010 y alcanzando máximos de 17,3 y 11,6% en el año 2006 y 2007, respectivamente. La parte renta contiene otra parte del efecto precio del cobre, la tributación de las principales empresas mineras.

La base gasto en consumo general aportó el 48,4% de la recaudación total el año 2001 y el 44,8% el 2010, habiendo sobre pasado el 50% en los años 2003 y 2009. La reducción en la importancia relativa de la recaudación del IVA se explica básicamente por el tremendo aumento que tuvo la recaudación de renta en los años de más alto nivel del precio del cobre en los mercados mundiales. De hecho, en condiciones más normales de precio del cobre, este es el impuesto más recaudador del sistema tributario chileno.

La base gasto consumo específico disminuyó su participación relativa en la recaudación, desde un 23,8% el año 2001 hasta un 11,3% en 2010. En parte también se debe al aumento de la recaudación del impuesto base ingreso, pero también en la caída absoluta de recaudación de impuestos al comercio exterior y actos jurídicos. La participación del impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos cayó desde un 4,2% en el año 2001 hasta un 3,5% el año 2010, combustibles fue de 8,3% a 4,8%, actos jurídicos fue de 4,1% a 1,1% y comercio exterior fue de 7,0% a 1,4%. El único impuesto que aumentó su participación en el periodo fue “otros” desde un 0,2% hasta un 0,5%.

El Cuadro N° 3 presenta la recaudación tributaria como porcentaje del PIB según base imponible. Este es un indicador de la carga directa que impone cada impuesto a los contribuyentes. Además, nos muestra la importancia relativa de cada impuesto a través del tiempo, pero independiente del efecto del precio del cobre en la recaudación de renta y en los ingresos tributarios netos.

La participación de los ingresos tributarios netos en el PIB aumentó desde un 16,6% el año 2001 hasta un 18,1% el año 2010, llegando hasta 20% en los años 2006 a 2008. Esto es efecto del precio del cobre, el crecimiento económico, el control de la evasión, la instauración del impuesto específico a la actividad minera y los cambios en las tasas de algunos impuestos. A su vez, el impuesto proveniente de la base ingreso creció desde un 4,6% el 2001 hasta un 7,9% del PIB el 2010, lo cual se explica por las razones antes señaladas, pero siendo un factor muy importante el precio del cobre. Eso se aprecia en que la participación de CODELCO pasó de 0% del PIB en 2001 hasta 1,1% el 2010, habiendo llegado a 3,5% y 2,5%, los años 2006 y 2007. En la parte de

renta habría que separar la tributación de las mineras del resto de la recaudación para poder apreciar todo el efecto precio del cobre.

Cuadro N° 3⁷¹
Recaudación tributaria como porcentaje del PIB según base impositiva
(Porcentajes del PIB)

Años	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1.- Base Ingreso	4,6	4,8	4,8	5,8	7,7	10,5	10,9	8,8	5,7	7,9
Renta	4,6	4,7	4,4	4,5	6,0	7,0	8,4	7,3	5,0	6,8
CODELCO	0,0	0,1	0,4	1,3	1,7	3,5	2,5	1,5	0,7	1,1
2.- Base Consumo General	8,0	8,2	8,2	8,3	8,1	7,4	7,9	8,9	7,8	8,1
IVA	8,0	8,2	8,2	8,3	8,1	7,4	7,9	8,9	7,8	8,1
3.- Base Consumo Específico	4,0	3,7	3,3	2,8	2,8	2,6	2,5	2,3	2,0	2,1
Productos Específicos	2,1	2,1	2,0	1,7	1,7	1,5	1,5	1,3	1,4	1,5
a.- Tabaco, cigarros y cigarrillos	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6
b.- Combustibles	1,4	1,4	1,3	1,1	1,1	0,9	1,0	0,7	0,8	0,9
Actos Jurídicos	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,1	0,2
Comercio Exterior	1,2	0,9	0,6	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,2	0,3
Otros	0,0	-0,0	-0,0	0,0	-0,0	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1
4.- Ingresos Tributarios Netos	16,6	16,7	16,3	16,9	18,6	20,5	21,3	20,0	15,5	18,1

La base gasto consumo general proporcionó una recaudación impositiva bastante más estable en el tiempo, pues la participación en el PIB fluctuó entre un mínimo de 7,4% del PIB en el año 2006 y un 8,9% el año 2008. La carga directa del IVA alcanzó a un 8,0% del PIB el 2001 y a un 8,1% el año 2010. Desde el punto de vista del financiamiento del gasto público la base gasto consumo general ofrece ventajas sobre mayor seguridad en la recaudación de ingresos.

La base gasto consumo específico proporcionó una recaudación más inestable, pues esta representó un 4,0% del PIB el año 2001 y disminuyó a 2,1% el año 2010. La explicación la reducción absoluta en la recaudación de impuestos al comercio exterior que cayó desde un 1,2% del PIB el año 2001 hasta un 0,3% el año 2010 y actos jurídicos que se redujo desde un 0,7% el año 2001 hasta un 0,2% el año 2010. Por su

⁷¹ Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

parte, la recaudación de impuestos a productos específicos también disminuyó desde un 2,1% del PIB el año 2001 hasta un 1,5% el año 2010, debido a que la recaudación del impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos pasó de 0,7% en 2001 a 0,6% el 2010 y la recaudación de los combustibles cayó desde 1,4% del PIB el 2001 a 0,9% el 2010.

Del análisis anterior, quedó clara la enorme importancia que tuvo en el período el nivel del precio del cobre en la recaudación obtenida desde la base ingreso. Mientras mayor sea el precio del cobre más grande es la base del impuesto y, por lo tanto, se incrementa la recaudación. El precio del cobre empezó a experimentar un crecimiento sustantivo a partir del año 2004 a la fecha. La introducción del impuesto específico a la minería ocurrió en el mes de junio del año 2005, con la publicación de la Ley N° 20.026. Sin embargo, el precio del cobre experimenta variaciones importantes en el tiempo, por ende, la recaudación presenta importantes fluctuaciones, lo cual es mostrado por la evidencia empírica. Por esto se consideró importante presentar la separación de la recaudación del impuesto a la renta que proviene del cobre de la del resto de la actividad económica. Esto último se realiza en el Cuadro N° 4, donde se presenta la recaudación del impuesto a la renta y la proveniente de la tributación del cobre. La serie de información incluye el período 2005 a 2010, para el cual existen los datos presentados.

La recaudación total del cobre se separó en dos componentes, los impuestos a la renta pagados por las 10 empresas mineras privadas más importantes y lo cancelado por CODELCO. Los impuestos de las mineras privadas incluyen, según información de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda: renta, impuesto específico a la actividad minera e impuesto adicional retenido. Los impuestos de CODELCO incluyen: impuesto de primera categoría, impuesto tasa 40% e impuesto específico a la actividad minera.

El Cuadro N° 4 entrega los montos reales de recursos pagados por concepto de impuesto a la renta por CODELCO y las mineras privadas, las cantidades entregadas fueron muy significativas los años 2006 a 2008 y 2010, y sus magnitudes tuvieron una gran variabilidad. Además, destaca que los aportes de CODELCO entre 2005 y 2006 superaron a los de las mineras privadas, y luego, la relación se revirtió. Esto se explicaría por el aumento en los costos de producción, por la disminución en la ley de feno de los yacimientos y por la expansión de la minería privada.

La recaudación tributaria proporcionada por la base renta neta de la recaudación de la tributación a la renta del cobre creció un 43,8% real, superior a la tasa de crecimiento de renta total que fue igual a 34,2% real.

Cuadro N° 4⁷²
Impuesto a la renta y recaudación proveniente de la tributación del cobre
(Millones de pesos de 2010)

Años	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Total renta	6.140.243	9.561.595	10.422.039	8.058881	5.226.490	8.240.221
Total cobre	2.527.289	6.067.672	5.980.894	3.026.022	1.437.136	3.044.752
Mineras privadas ⁷³	1.156.654	2.836.779	3.619.743	2.228.233	810.855	1.867.939
CODELCO ⁷⁴	1.370.635	3.230.893	2.361.151	1.397.789	626.281	1.176.813

El Cuadro N° 5 muestra la importancia relativa de la recaudación del impuesto a la renta del cobre y la de los aportadores dentro de la recaudación total del impuesto a la renta.

Cuadro N° 5⁷⁵
Composición de la recaudación proveniente de la tributación del cobre
(Porcentajes)

Años	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Total renta	100	100	100	100	100	100
Total cobre	41,2	63,5	57,4	45,0	27,5	36,9
Mineras privadas ⁷⁶	18,8	29,7	34,7	27,7	15,5	22,6
CODELCO ⁷⁷	22,4	33,8	22,7	17,3	12,0	14,3

La participación del cobre se movió entre un máximo de 63,5% el año 2006 y un mínimo de 27,5% el año 2009, mostrando una gran variabilidad en el período. La participación de CODELCO alcanzó un máximo de 33,8% el año 2006 y un mínimo de 12,0% el año 2009, con importantes fluctuaciones. Su aporte superó los primeros

⁷² Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

⁷³ Comprende los impuestos a la renta (renta, específico a la actividad minera e impuesto adicional retenido) pagados por las diez mayores empresas.

⁷⁴ Los impuestos a la renta de CODELCO incluyen primera categoría, impuesto 40% e impuesto específico a la actividad minera.

⁷⁵ Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

⁷⁶ Comprende los impuestos a la renta (renta, específico a la actividad minera e impuesto adicional retenido) pagados por las diez mayores empresas.

⁷⁷ Los impuestos a la renta de CODELCO incluyen primera categoría, impuesto 40% e impuesto específico a la actividad minera.

dos años al de las mineras privadas, y luego, ha ido con una tendencia decreciente. A su vez, la participación más importante de las mineras privadas alcanzó a un máximo de 34,7% el año 2007 y un mínimo de 15,5% el año 2009, también con importantes fluctuaciones en el tiempo.

El Cuadro N° 6 presenta la recaudación proveniente de la tributación del cobre como fracción del PIB. Esta alcanzó un 6,7% el año 2006 y un 1,6% el año 2009, destacándose la gran variabilidad de este cociente en tan breve tiempo. El aporte máximo de CODELCO alcanzó a 3,6% del PIB el año 2006 y el mínimo de 0,7% del PIB del año 2009. Las mineras privadas aportaron un máximo de 3,8% del PIB el año 2007 y un mínimo de 0,9% del PIB el año 2009. En ambos casos es notoria la gran variabilidad de esta participación.

Cuadro N° 6⁷⁸

Participación de la recaudación proveniente de la tributación del cobre en el PIB (Porcentajes)

Años	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Total renta	7,7	10,5	10,9	8,8	5,7	7,9
Total cobre	3,2	6,7	6,2	3,9	1,6	2,9
Mineras privadas ⁷⁹	1,5	3,1	3,8	2,4	0,9	1,8
CODELCO ⁸⁰	1,7	3,6	2,4	1,5	0,7	1,1

Otro indicador de la relevancia de la tributación del cobre es que la carga tributaria directa total con ingresos del cobre incluidos fue en promedio en los seis años considerados igual a 19,0%, mientras sin los ingresos del cobre llegó a 14,9%. Es decir, en promedio en el período 2005-2010 la tributación del cobre aportó recursos por el equivalente a cuatro puntos del PIB. La recaudación del impuesto a la renta considerando la recaudación del cobre alcanzó un promedio de 8,6% del PIB y sin los ingresos a la renta del cobre el promedio fue de 4,5% del PIB.

Una conclusión obvia es que los ingresos de la tributación a la renta proporcionados por el cobre han sido muy importantes en el período 2005 a 2010, pero presentan una

⁷⁸ Fuente: Elaborado a partir de información de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001-2010 e Informes de Ejecución Presupuestaria, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda

⁷⁹ Comprende los impuestos a la renta (renta, específico a la actividad minera e impuesto adicional retenido) pagados por las diez mayores empresas.

⁸⁰ Los impuestos a la renta de CODELCO incluyen primera categoría, impuesto 40% e impuesto específico a la actividad minera.

tremenda variabilidad. Esto permite decir que estos ingresos no pueden ser considerados de tipo permanente, sino más bien de carácter transitorio y que por ello deben ser usados con mucho cuidado en el financiamiento de los gastos del presupuesto público.

Afortunadamente esto se entendió hace algunos años en nuestro país y el componente transitorio de estos ingresos se acumula en un fondo, los cuales se usan bajo reglas muy especiales, las cuales tienen particular cuidado de no financiar gastos permanentes con estos recursos transitorios. Esta preocupación partió en la década de los años 80 del siglo pasado con el fondo de compensación de los ingresos del cobre. Luego, en el presente siglo fue reafirmado con la instauración de la política del presupuesto estructural, la cual creó el fondo de estabilización económica y social y el fondo de la reserva previsional, donde se van almacenando estos recursos transitorios para ser utilizados en condiciones especiales, como en un año cuando disminuyen los recursos aportados por la tributación del cobre.

3.- IMPUESTOS RECAUDADORES

El objetivo fundamental de los impuestos es producir la recaudación de recursos que necesita el Estado para financiar los gastos del presupuesto público. Obviamente este debiera ser el propósito primordial de los impuestos recaudadores.

Sin embargo, los impuestos reguladores también producen recaudación, y dadas las características de elasticidades precio de la demanda y de la oferta que tienen algunos de los productos generadores de deseconomías externas, se pueden utilizar como importantes instrumentos de recaudación de recursos fiscales, olvidándose de su tarea principal, la corrección de las ineficiencias en la asignación de los recursos. Por lo tanto, no es raro encontrar en la práctica que los impuestos reguladores se empleen como meros instrumentos recaudadores.

El impuesto prohibitivo es el único que no produce recaudación de recursos, pues su objetivo puede ser: prohibir la importación de ciertos bienes (arancel prohibitivo) por que un país puede carecer de divisas para cancelar su valor y no puede seguir endeudándose con el exterior, impedir la producción de un bien dentro de un país por consideraciones de seguridad nacional (armas bacteriológicas), etc. Un impuesto prohibitivo es un impuesto con una tasa tan alta que vuelve económicamente no rentable la producción interna o la importación de un bien.

¿Cuáles son los impuestos recaudadores más importantes en la actualidad? Los impuestos recaudadores más importantes son aquellos que tienen una base grande, tales como, el ingreso y el gasto en consumo.

También existe teóricamente una tercera alternativa, que es la riqueza. No obstante, este impuesto presenta muchas dificultades teóricas y prácticas que no aconsejan su uso. Es muy complicado medir la base, pues es fácil ocultar a la autoridad tributaria algunas formas de la base. En la práctica se produce mucha evasión en el cumplimiento de este tributo. Por lo general, los países colocan impuestos sobre ciertas formas de riqueza, donde es más fácil medir la base. Por ejemplo, sobre el valor de la propiedad de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, sobre el valor de la propiedad de vehículos, sobre el valor de las herencias (se elude con una adecuada planificación tributaria), etc.

Muchas personas son partidarias de usar el impuesto sobre el ingreso personal como el principal impuesto recaudador. Es decir, un impuesto donde los contribuyentes son finalmente solo las personas naturales y no las personas jurídicas. Si este impuesto tuviese una estructura de tasas impositivas progresiva (condición necesaria) y la base no presentase erosiones (condición suficiente), el impuesto tomaría proporcionalmente más recursos desde los contribuyentes de mayor nivel de ingreso y menos de los contribuyentes con menor nivel de ingreso. O sea, es un impuesto que ayudaría correctamente a la redistribución de los ingresos que debe llevar a cabo el gobierno, por el lado de la recaudación de los ingresos. En teoría, un impuesto sobre el ingreso personal que cumpla las condiciones señaladas sería equitativo. Es decir, permitiría que cada contribuyente pague según lo que le corresponda. Se satisfaría la equidad horizontal o que dos contribuyentes con un mismo nivel de ingreso paguen la misma cantidad de impuesto. Además, se alcanzaría la equidad vertical o que los contribuyentes de distinto nivel de ingreso paguen una cantidad de impuesto distinta y en relación directa con el nivel de ingreso que dispongan. No obstante, esto solo sería una condición necesaria para que la autoridad logre la redistribución del bienestar económico. La condición suficiente sería que el uso de estos recursos (gasto fiscal) se focalice en los sectores más necesitados. La función redistributiva del Estado tiene entonces dos aspectos a cuidar, como se recauda y como se gasta, siendo ambos importantes. Algunos autores sostienen que en la medida que las personas de más altos niveles de ingreso paguen más impuesto en términos absolutos (no necesariamente proporcionales) que las personas de menor nivel de ingreso, y el gasto se focalice en los más necesitados, la política fiscal cumpliría apropiadamente su función distributiva. Engel, Galetovic y Raddatz (1999) hicieron un estudio para Chile que concluyó que nuestro sistema tributario es ligeramente regresivo por el lado de la recaudación. Indican adicionalmente, que la oportunidad para realizar redistribución

directa de ingresos a través de la progresividad del sistema tributario es más bien limitada. Los determinantes más importantes de la distribución del ingreso después de las transferencias del gobierno, son por lejos, la focalización del gasto y el nivel de la tasa media de impuesto.

Otras personas piensan que un impuesto a la renta no solo debiera gravar a las personas naturales, sino que también a las personas jurídicas (empresas e instituciones), sin integración perfecta de estos impuestos. Es decir, las empresas pagan impuestos que son independientes de los que pagan los dueños de las empresas, por lo tanto, estos últimos no son descontables en los impuestos personales. Exactamente al revés de como ocurre hoy en día en Chile entre el impuesto de primera categoría y el global complementario, los cuales presentan integración perfecta, todo lo que se paga a nivel de la empresa se toma como un pago a cuenta de la liquidación del impuesto de los dueños de la empresa, se descuenta y recupera en su global complementario. Como las empresas son propiedad de las personas naturales, entonces esto complica el logro de alcanzar un sistema tributario equitativo a nivel de los individuos.

La evidencia empírica chilena muestra que la práctica dista bastante de la teoría. El impuesto a la renta es el impuesto que presenta la mayor cantidad de erosiones en su base, es decir, exenciones, deducciones, franquicias, diferimiento en el pago del impuesto (FUT), regímenes excepcionales, etc. Estas erosiones permiten disminuir el tamaño de la base gravable, disminuir el pago del impuesto y posponer el pago del impuesto que correspondía pagar. Esto atenta contra la equidad del impuesto, tanto la equidad horizontal como la vertical. De esta manera se desvirtúa el argumento a favor del impuesto a la renta y su contribución a la equidad y la redistribución por el lado de la recaudación. Las erosiones en su gran mayoría corresponden a la introducción en el impuesto a la renta de incentivos económicos para estimular el ahorro y la inversión, lo cual corresponde a una gran contradicción económica. Es sabido que un impuesto a la renta grava el retorno del ahorro y la inversión, por lo tanto, es un impuesto que castiga, desalienta o desincentiva estas dos decisiones de los agentes económicos. Por lo tanto, para que colocar un impuesto a la renta, para luego, introducir en él incentivos al ahorro y la inversión. Sería mejor colocar un impuesto al gasto en consumo que es neutro con respecto al ahorro y la inversión y así nos evitaríamos toda la complejidad que resulta de los incentivos al ahorro y la inversión del impuesto al ingreso. Esta complicación sucede cuando a un instrumento económico le colocamos el logro de muchos objetivos simultáneamente, entonces se termina aceptando un trade-off entre ellos. Esto significa que para alcanzar un mayor logro en un objetivo se debe perder algo de logro en el (los) otro(s) objetivo(s).

El impuesto sobre el ingreso en Chile, al tener tantos e importantes incentivos al ahorro y la inversión, se va acercando cada vez más a un impuesto progresivo sobre el gasto en consumo. Mientras más formas de ahorro se retiren de la base de este impuesto, el saldo restante más se acerca a medir el gasto en consumo. Como la estructura de tasas impositivas es progresiva y la base se va pareciendo cada vez más al gasto en consumo, entonces nos vamos acercando a una versión del impuesto progresivo al gasto en consumo, pero con el nombre de impuesto a la renta. Todo esto hace pensar que el sistema tributario chileno está evolucionando hacia una base única que sería el gasto en consumo.

La recaudación tributaria para financiar el gasto fiscal debiera ser lo más estable en el tiempo. El logro de este propósito dependerá de la estabilidad de la magnitud de la base del impuesto recaudador. En la práctica es claro que la base gasto en consumo es más estable, pues las personas tratan de sostener un cierto nivel de consumo en el tiempo. En cambio, la base ingreso es más inestable en el tiempo pues pueden aparecer ingresos transitorios, entonces los individuos ahorran para sostener el nivel de consumo en momentos de bajas de ingresos.

A nivel macroeconómico también existen los ingresos tributarios producidos por la tributación de las empresas del cobre, cuyas utilidades dependen del precio internacional del metal, el cual es variable en el tiempo, generando a veces importantes cantidades de recursos adicionales y en otras reducciones apreciables. La inestabilidad de la base del impuesto a la renta por este concepto se corrigió desde mediados de los años 80 del siglo recién pasado con la instauración del mecanismo del fondo de estabilización económica y social (antes fondo de compensación de los ingresos del cobre), el cual permite ahorrar recursos cuando el precio del cobre es alto y mantener el gasto del gobierno sacando recursos del fondo cuando los ingresos tributarios son bajos.

Los modelos del ciclo de vida plantean que a través del periodo de vida de una persona el valor actualizado o el valor capitalizado del flujo de ingresos se tiende a igualar con el del flujo de gasto en consumo. Lo cual en un análisis intertemporal produciría la tendencia a la igualación de las bases de ambos impuestos. Fullerton y Rogers (1991), concluyen que en un análisis intertemporal de la incidencia económica del impuesto al gasto en consumo, este resultaría menos regresivo que lo que resulta desde una perspectiva anual.

En la literatura, OECD (2010), se señala que la base gasto en consumo es amigable con el crecimiento económico, que también sería una característica deseable del sistema tributario. Pues un mayor crecimiento económico va asociado con mayor producción, mayor empleo y más bienestar económico. Esto resultaría en términos

comparativos con un impuesto a la renta. Debido a que un impuesto al gasto en consumo es neutro con respecto al ahorro y la inversión. Al no gravar el ahorro o la tasa de interés, no se desalienta el ahorro, que es la fuente de financiamiento de la inversión. Esta última tampoco sería desincentivada, generándose un mayor stock de capital, lo cual es un requisito importante para tener más crecimiento económico a través del tiempo.

3.1.- ¿Qué principios debe cumplir un “buen” impuesto recaudador?

Sin lugar a dudas el primer principio que debe satisfacer un impuesto recaudador es suficiencia. Es decir, debe cubrir las necesidades financieras del Estado. De aquí se desprende que es sumamente importante tomar en consideración dos aspectos que están directamente asociados, el nivel de gasto público a financiar y los ingresos tributarios necesarios para lograrlo. En una economía de mercado el Estado tiene ciertas funciones que cumplir, las cuales implican un cierto nivel de gasto a financiar. A su vez, se debe señalar que la economía tiene límites a la carga impositiva directa que puede sostener. La aplicación del principio de la suficiencia oscilará entre estos dos límites.

Un segundo principio que debe cumplir todo impuesto, recaudador y regulador, es simplicidad. Esto requiere que las leyes que establecen los impuestos, el Código Tributario y las normas legales complementarias, deben ser simples. Deben ser fácilmente entendibles por los contribuyentes, para que así ellos comprendan las reglas y las puedan cumplir incurriendo en un costo razonable. Un texto simple reduce la probabilidad de cometer errores, mejora el cumplimiento y aumenta la aceptación del impuesto. Así los contribuyentes pueden anticipar las consecuencias económicas de los impuestos. Sin embargo, la realidad está muy alejada de este principio. Una cantidad importante de los contribuyentes necesita del apoyo de profesionales expertos para realizar la declaración de sus impuestos y para aprovechar cualquier ventaja que brinden los impuestos para reducir la responsabilidad tributaria.

Un tercer principio que debe cumplir un impuesto recaudador es equidad. Esto significa que cada contribuyente pague según lo que le corresponda. Equidad es un concepto relativo, puede ser entendida de varias formas. Según el principio del beneficio la equidad se define como: cada contribuyente debe pagar impuestos en relación a los beneficios que recibe del gasto público. En la literatura se recomienda que esta definición de equidad se aplique en la función asignación del Estado. Significa cobrarle a cada contribuyente de acuerdo al costo marginal de producción del bien o servicio entregado. Según el principio de la capacidad de pago la equidad se entiende como: cada contribuyente debe pagar impuestos en relación a su capacidad de pagar impuestos. Su uso se recomienda para que el Estado enfrente la función

distribución y estabilización. El principio de la capacidad de pago contiene las nociones de equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal establece que los contribuyentes que tengan la misma capacidad de pago deben cancelar la misma cantidad de impuestos. La aplicación práctica de este principio requiere definir a través de que variable económica se medirá la capacidad de pago del contribuyente y que significa exactamente “misma capacidad de pago”. La variable económica tradicionalmente empleada en la literatura es ingreso y se discute mucho como definir la “misma capacidad de pago”. Por ejemplo: importa o no el tamaño familiar, tener o no tener gastos excesivos en salud y educación, el estado civil, etc. La equidad vertical señala que los contribuyentes que tengan una capacidad de pago distinta deben cancelar impuestos en relación directa a la capacidad de pagar impuesto. Las erosiones del impuesto a la renta hacen imposible que este impuesto pueda cumplir con la equidad horizontal y vertical, el mismo resultado es producido por las erosiones en los otros impuestos.

Un cuarto principio que debe cumplir un impuesto recaudador es neutralidad. Significa que los impuestos no deben incentivar ni desincentivar las decisiones económicas tomadas por el contribuyente, de manera de no producir pérdida de eficiencia. En la práctica el único que cumple este principio es el impuesto de suma fija. Sin embargo, no satisface el principio de la equidad y, por ello, no es utilizado. Los demás impuestos resultan no neutrales en algunas de las muchas decisiones que toman los contribuyentes. Por esta razón este principio ha sido reemplazado por otro más modesto, la minimización de los costos que producen las distorsiones generadas por los impuestos.

Un quinto principio que debe cumplir un impuesto recaudador es crecimiento económico. Este principio implica que los impuestos no deben reducir o impedir la capacidad productiva de la economía. No deben desalentar el ahorro, la inversión y la acumulación de capital, pues esto reduce a través del tiempo la capacidad productiva del país, así como la creación de puestos de trabajo, el crecimiento y el bienestar económico.

Un sexto principio que debe cumplir todo impuesto, recaudador y regulador, es minimizar el no cumplimiento. El impuesto debe ser estructurado de manera de minimizar el no cumplimiento de las responsabilidades tributarias. Debe minimizarse la diferencia entre lo que se debe pagar y lo que se paga, aumentando las facilidades del cumplimiento, disminuyendo los incentivos para evadir el cumplimiento, usar reglas apropiadas de procedimiento y medidas para inducir el cumplimiento.

Un séptimo principio que debe cumplir todo impuesto, recaudador y regulador, es minimizar el costo de recaudación. El costo de recaudar un impuesto debe ser

mantenido a un nivel mínimo tanto para el Estado como para el contribuyente. Por cierto, estos costos deben estar en relación con la magnitud de los recursos que se desea recaudar.

Un octavo principio que debe cumplir un impuesto recaudador es conveniencia en el pago. Los mecanismos de pagos más apropiados deben tomar en cuenta la cantidad adeudada, el mejor punto para la recaudación del impuestos (empresario, trabajador, consumidor, etc.) y la frecuencia del cobro (anual, trimestral, mensual, etc.). Lograr conveniencia en el pago de los impuestos ayuda a asegurar su cumplimiento.

Un noveno principio que debe cumplir todo impuesto, recaudador y regulador, es certeza. Los contribuyentes tienen que ser capaces de poder calcular sus responsabilidades tributarias. Las reglas impositivas deben especificar claramente como determinar la cantidad de impuesto que debe ser pagada, cuando y como el impuesto debe ser pagado. Cuando los contribuyentes carecen de certeza acerca de cuáles son sus obligaciones tributarias, si sus cálculos son correctos y si los formularios están apropiadamente completados, las tasas de cumplimiento caen y los costos de recaudación aumentan.

Un impuesto recaudador debe satisfacer varios principios y no intereses. El hacedor de la política tributaria deben considerar y equilibrar estos principios al establecer un impuesto recaudador, lo cual obviamente no es fácil de lograr.

3.2.- La tributación óptima y el impuesto recaudador

A continuación se presentan las recomendaciones para establecer un impuesto recaudador desde la perspectiva de la tributación óptima.

La tributación óptima tiene por objetivo diseñar sistemas tributarios que minimicen la pérdida de eficiencia o de bienestar que produce la aplicación de impuestos. Al realizar la separación entre impuesto recaudador e impuesto regulador, las recomendaciones de tributación óptima serán diferentes.

Para entender mejor estas recomendaciones recordemos que la recaudación tributaria total, RTT, generada por un impuesto puede escribirse de acuerdo a la ecuación: $RTT = T \times B$. Donde T es la tasa del Impuesto o la porción de la base que el Estado toma desde los contribuyentes y B es la base o la cosa gravada por el impuesto. Esta ecuación asume contribuyentes honrados (no hay evasión) e impuesto sin erosiones (no hay elusión). La evasión debe ser combatida por la autoridad con todos los medios legales a su alcance. La creación de mecanismos de elusión debiera ser minimizada por la autoridad. La creación de beneficios para actividades económicas, instituciones,

empresas, etc., debe hacerse de manera transparente, es decir, conocer las personas que se benefician y por los montos recibidos. Esto se logra entregando transferencias a personas concretas y por montos específicos, por periodos determinados y no por la vía de conceder exenciones, deducciones, excepciones, diferimientos, etc. Por periodos indeterminados. Es cierto que los costos administrativos de las transferencias pueden ser mayores que el de las erosiones impositivas, pero la transparencia y la equidad también tienen un importante valor que debe ser considerado. Estos elementos deben ser tenidos en cuenta en las recomendaciones que se señalan a continuación.

Una primera recomendación es que el impuesto recaudador ojala sea de base única. Como fue mencionado anteriormente, tenemos al menos tres bases económicas que pueden ser usadas para generar la recaudación necesaria: ingreso, gasto en consumo y riqueza. En la práctica se usan simultáneamente las tres, y la explicación de este hecho es que se hace con la intención de gravar a los evasores de una de ellas. Por ejemplo, se dice que si una persona evade el impuesto a la renta (generación de los recursos) será gravado con un impuesto al gasto en consumo (uso de los recursos), y si también evade este último será gravado con un impuesto a la riqueza (recursos acumulados). Esto tiene mucho sentido cuando las autoridades carecían de instrumentos apropiados para controlar la evasión. Sin embargo, las cosas han cambiado, el desarrollo de la tecnología de los sistemas de información permite realizar un control más riguroso del pago de impuestos, por lo tanto, se debiera comenzar a efectuar los esfuerzos para ir hacia la base única. La base única permite que los contribuyentes honestos, los que pagan sus responsabilidades tributarias, no sean gravados más de una vez sobre los recursos que poseen. De esta forma los contribuyentes honestos no serían negativamente discriminados con respecto a los evasores y no sufrirían pérdidas de eficiencia o bienestar adicionales. De acuerdo a lo comentado anteriormente, se podría decir que el sistema tributario chileno está evolucionando hacia la base gasto en consumo.

Una segunda recomendación es que un impuesto recaudador debe ser de base lo más amplia posible. Es decir, que grave la mayor cantidad de ingresos o bienes, de manera que no discrimine entre ellos (gravados y no gravados) y no produzca ineficiencias en la asignación de los recursos. Mientras más grande sea la base de un impuesto, menor será el nivel de la tasa impositiva requerida para alcanzar una recaudación de monto dado. La pérdida de eficiencia colocada por un impuesto en un mercado originalmente no distorsionado varía en forma exponencial con el nivel de la tasa del impuesto. Base impositiva grande o amplia va asociada a tasa impositiva menor para conseguir un dado nivel de recaudación y minimizar la pérdida de eficiencia en el uso de los recursos. De la Curva de Laffer se sabe que en un determinado momento del tiempo ciertos niveles de recaudación tributaria total se pueden alcanzar con dos niveles de

tasas impositivas distintas, una pequeña y una grande. Además, el cálculo de la pérdida de eficiencia en un análisis de equilibrio parcial estático se plantea por la fórmula: $W = 0,5 t^2 \eta_D \eta_S P_x Q_x / (\eta_D + \eta_S)$, suponiendo que las funciones de oferta y demanda son lineales. Lo que interesa mostrar es que la magnitud de la pérdida de eficiencia varía en forma exponencial con la tasa del impuesto, es decir, mientras mayor sea el nivel de la tasa del impuesto más grande resulta la pérdida de eficiencia, de ahí la necesidad de aplicar una tasa de nivel lo más pequeño posible compatible con lograr la recaudación buscada. En la fórmula tenemos que t es el nivel de la tasa del impuesto aplicado, η_D es la elasticidad precio de la demanda, η_S es la elasticidad precio de la oferta, $P_x Q_x$ es el gasto que los consumidores realizan en el bien y W es la pérdida de eficiencia o pérdida de bienestar social neta.

Una tercera recomendación es que un impuesto recaudador debe tener tasa pequeña. Esto proviene de lo indicado en la recomendación anterior. Conviene insistir en que la tasa debe ser lo más pequeña posible pero compatible con obtener la recaudación meta fijada por el gobierno.

Una cuarta recomendación es que un impuesto recaudador debe tener tasa pareja. Teóricamente un impuesto recaudador debe tener tasa diferenciada para minimizar la pérdida de eficiencia. La diferenciación debe hacerse de acuerdo a los valores de las elasticidades precio de la oferta y la demanda. A los bienes que son inelásticos en demanda o en oferta precio debe aplicárseles tasas impositivas más altas, pues el consumo varía poco y eso genera menor pérdida de eficiencia en el uso de los recursos. Por otro lado, a los bienes que son elásticos en demanda y oferta debe colocárseles tasas impositivas de niveles más bajos, pues su consumo tiende a variar mucho y eso acarrea una pérdida de eficiencia mayor. Sin embargo, debido a que en la práctica no se cuenta con la suficiente información y a que la diferenciación de tasas puede conducir a corrupción, se considera mejor recomendar empíricamente la tasa pareja. Esto es consistente con impuestos de tasa plana sobre la renta, sobre el gasto en consumo (IVA) o aranceles a las importaciones. Estos impuestos son más simples, más equitativos horizontalmente, más eficientes y más fáciles de administrar, en particular si no presentan erosiones. Un caso diferente es si el impuesto recaudador debe además cumplir un objetivo distributivo. Este requiere de una estructura de tasas impositivas progresiva, es decir, tasas que vayan creciendo en su nivel en la medida que la magnitud de la base también crece. Pero, también se necesita que el impuesto no contenga erosiones. Esto correspondería a un impuesto progresivo sobre el ingreso personal o un impuesto progresivo al gasto personal en consumo. Por lo tanto, esta última recomendación depende de los objetivos adicionales que se le coloquen al impuesto recaudador, la distribución de ingresos es uno de ellos.

Otra recomendación para un impuesto recaudador es que debe proteger de la inflación el valor real de los recursos captados para el Fisco, y también, proteger del efecto de la inflación el pago de impuesto de los contribuyentes. Lo primero se logra fijando la tasa del impuesto recaudador en la forma ad-valorem, es decir, cobrando un porcentaje del precio o del valor de la transacción. Como la inflación es un alza permanente y sostenida en el nivel de precios, al tomar una proporción de dichos valores, el valor real de la recaudación se protege automáticamente de la inflación. Lo segundo es importante cuando se trata de un impuesto con una estructura de tasas impositivas progresiva, o sea, cuando la tasa porcentual del impuesto se incrementa a medida que aumenta la base. En este caso, se protege al contribuyente del efecto de la inflación, estableciendo o midiendo la base del impuesto en una unidad monetaria real, como es la Unidad Tributaria en Chile. Al proceder de esta forma, solo cuando aumenta el ingreso real de la persona le corresponde pagar una cantidad real mayor de impuesto (el raciocinio supone que los ingresos nominales se van reajustando por la inflación).

En resumen, un impuesto recaudador ideal debe tener base única y amplia, junto con una tasa pequeña y pareja.

4.- TEORÍA ECONÓMICA SOBRE LOS IMPUESTOS REGULADORES

El principal objetivo de un impuesto regulador es ayudar a conseguir una eficiente asignación de los recursos. De acuerdo con la teoría económica su aplicación es recomendada cuando un mercado presenta deseconomías externas o externalidades tecnológicas negativas. Este impuesto es comúnmente denominado impuesto Pigoviano, en homenaje a Arthur C. Pigou que fue quien lo propuso en el desarrollo de la teoría económica.

Una deseconomía externa ocurre cuando producto de las decisiones que toma un agente económico se rompen relaciones reales o técnicas, tales como, funciones de producción (transformar insumos en producto final) o funciones de utilidad (transformar bienes de consumo final en bienestar económico) y estos efectos no son medidos o incorporados en el sistema de precios de la economía. Por lo tanto, estos precios no pueden ser utilizados en el establecimiento de indemnizaciones, compensaciones o reparaciones que se demanden, por ejemplo, a través del sistema de justicia, pues no reflejan los verdaderos costos de producción.

La función de producción es una relación económica, técnica y matemática que indica la máxima cantidad de producto total que puede generar una empresa a partir de una dada dotación de factores productivos (trabajo, capital, tierra, energía, etc.) y de una determinada tecnología de producción (una forma conocida de combinar los recursos

productivos para dar origen al producto final). En un momento del tiempo, una empresa con recursos y tecnología dada es capaz de generar un nivel de producción total máximo. Luego, aparece una empresa nueva que comienza a producir y como consecuencia de ello hace disminuir el nivel de producción de la primera empresa y no responde por estos perjuicios. La empresa nueva no internaliza en su estructura de costos los daños producidos a la empresa antigua. Debido a ello la empresa nueva producirá más de lo socialmente eficiente y la empresa antigua menos de lo socialmente eficiente. Por esto es que se afirma que el sistema de precios de mercado no capta o no mide el problema causado por la deseconomía externa. Por ejemplo, considere la instalación de una fundición de cobre en un valle frutícola, sus emisiones de contaminantes disminuirán la producción de fruta, pues afectan negativamente la calidad del suelo para cultivos frutícolas. Es decir, sin la fundición la producción frutícola es mayor y mejor que con la instalación de ella. Si la fundición no tiene la obligación de reparar los daños, sus costos de producción serán inferiores a los verdaderos y eso llevará a que su nivel de producción supere lo socialmente óptimo. Por otro parte, las empresas frutícolas verán aumentar sus costos y terminan reduciendo su producción con respecto al nivel socialmente óptimo. Se requiere de un instrumento que haga que el causante de la externalidad tecnológica negativa internalice los costos externos que aplicó sobre los empresarios frutícolas. El impuesto regulador cumple con este propósito, de allí surge su importancia.

La función de utilidad es una relación económica y real a través de la cual los consumidores expresan la transformación de determinados niveles de consumo de bienes en un índice de utilidad. A veces ocurre que cuando algunos individuos consumen un determinado bien ello afecta negativamente el nivel de bienestar de otros, cuya canasta de consumo no ha variado. Suponga que usted vive en un tranquilo barrio residencial de la ciudad, donde a partir de este momento se instala un negocio que expende bebidas alcohólicas y fiestas nocturnas. Entonces a pesar de que su canasta de bienes de consumo siga igual que antes, su bienestar o utilidad ya no es la misma, pues deberá soportar las conductas impropias e indisciplinadas de los ebrios, sus riñas, heridos y accidentes del tránsito (muertes y heridos de los vecinos del barrio). Los responsables de estos hechos no incorporan en sus costos todos los daños que se colocan sobre las personas del barrio. Un impuesto regulador ayuda a que los causantes de los daños internalicen los costos originalmente externalizados y la asignación de recursos sea la socialmente eficiente.

Como los precios de mercado no miden el valor de las deseconomías externas, entonces no pueden ser utilizados para indemnizar a los afectados. Por ello es necesario buscar la manera de hacer que los victimarios internalicen los costos

externos aplicados sobre las víctimas del problema producido por la externalidad tecnológica negativa.

En un lenguaje más técnico se dice que para detectar una deseconomía externa se debe encontrar en el punto de equilibrio de un mercado competitivo que el beneficio marginal social, $BMgS$, es menor que el costo marginal social, $CMgS$, $BMgS < CMgS$.

El libre funcionamiento del mercado competitivo nos garantiza siempre que la demanda, D , es igual a la oferta, S , $D = S$. La función demanda precio mide siempre el beneficio marginal privado, $BMgP$, o la medición monetaria del beneficio que obtiene el consumidor directo de cada unidad del producto. La función oferta precio mide siempre el costo marginal privado de producción, $CMgP$, o la medición del valor monetario mínimo en que debe incurrir el productor directo de cada unidad de producto para su fabricación. Por lo tanto, en equilibrio competitivo se tiene garantizado siempre que $BMgP = CMgP$. Sin embargo, la asignación de recursos socialmente eficiente requiere que se satisfaga siempre la condición $BMgS = CMgS$. Uno de los requisitos para que el equilibrio competitivo produzca este resultado es precisamente la no existencia de deseconomías externas. El $BMgS$ mide monetariamente el beneficio que recibimos todos nosotros juntos (la sociedad) porque alguien se consume una unidad de un bien o servicio. Es claro que siempre el consumidor directo del producto es el que recibe el $BMgP$ y a veces el resto de sus semejantes puede recibir daños o perjuicios de este consumo, o sea,

$$BMgS = BMgP - \text{Deseconomías Externas}$$

El $CMgS$ mide monetariamente el costo en que incurrimos todos nosotros juntos por que alguien en la sociedad produce cada unidad de un bien o servicio. Resulta fácil de entender que el productor directo del bien es el que incurre en el $CMgP$ y a veces coloca sobre el resto de sus semejantes daños o perjuicios, o sea,

$$CMgS = CMgP + \text{Deseconomías Externas.}$$

Por lo tanto, si en la práctica no hay deseconomías externas (ni tampoco economías externas) la demanda del mercado mide el $BMgS$ y la oferta del mercado mide el $CMgS$. Y en el equilibrio competitivo del mercado se alcanzaría la asignación socialmente eficiente de recursos.

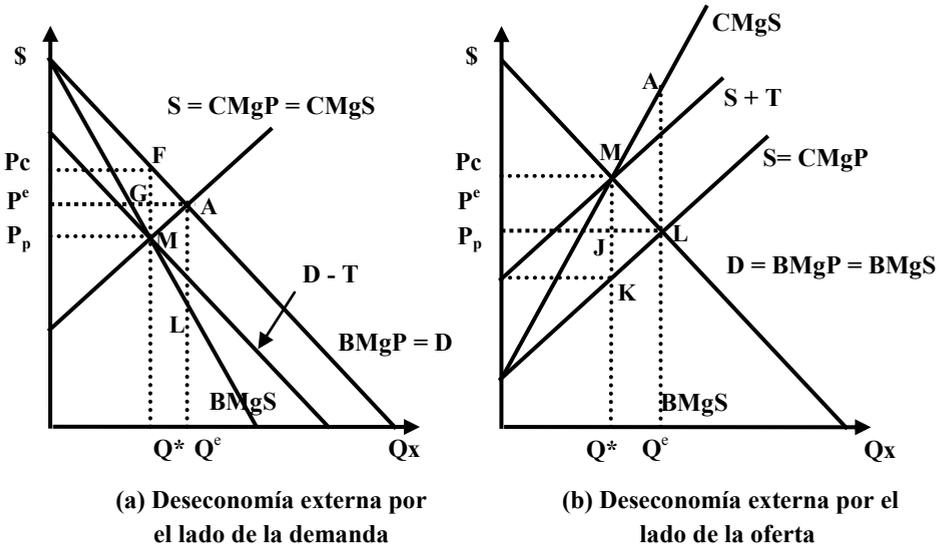
Lo señalado anteriormente, y el papel que desempeña el impuesto regulador, se puede apreciar más fácilmente a través de un modelo gráfico, lo que se hace a continuación. En el Gráfico N° 1 (a) se presenta el caso de una deseconomía externa por lado de la

demanda del mercado y en el Gráfico N° 1 (b) se presenta una deseconomía externa por el lado de la oferta del mercado.

En ambos gráficos el equilibrio competitivo del mercado funcionando libremente se produce en el punto donde demanda igual oferta, produciéndose un precio de equilibrio P^e y una cantidad de equilibrio Q^e . La cantidad socialmente óptima se produce donde $BMgS = CMgS$ y corresponde al valor Q^* . Esto muestra que ante la presencia de deseconomías externas el mercado tiende a asignar una cantidad de recursos productivos mayor a la cantidad socialmente óptima. El valor del daño marginal se supuso que aumentaba con el nivel de la producción, es decir, cada unidad adicional de producto produce un daño monetario creciente. Además, este punto de equilibrio requiere cobrar un precio al consumidor igual a P_C , el cual es mayor al precio de equilibrio del mercado, lo que explica la reducción en el consumo. Además, se debe cancelar al oferente un precio igual a P_P , el que resulta ser inferior al precio de equilibrio del mercado, lo que explica la reducción en la producción. El área del triángulo MAL representa la medición monetaria de la ganancia social neta de corregir la deseconomía externa, el ahorro de costos supera la pérdida de bienestar por menor consumo, lo que significa que el mercado estaba asignando una cantidad de recursos superior a la cantidad socialmente óptima. Las letras para marcar el área de la ganancia por corregir fueron deliberadamente elegidas para que resultase la expresión MAL, para recordar que esta sería la medición monetaria de la pérdida de eficiencia si se decidiera no corregir la deseconomía externa. La tasa del impuesto regulador es igual a la diferencia entre P_C y P_P y debe ser establecida como tasa unitaria o específica. Esto último significa que la tasa se expresa como una cierta cantidad de unidades monetarias (o una cantidad de Unidades Tributarias en una economía con experiencia inflacionaria) por unidad de producto. Esto explica que tanto la demanda después de impuesto (gráfico (a)) como la oferta después de impuesto (gráfico (b)) se hayan trasladado en forma paralela con respecto a las funciones de antes de impuesto.

El modelo (a) ilustra casos de deseconomías externas como las derivadas del consumo excesivo de alcohol, tabacos, drogas farmacéuticas, etc. Mientras el modelo (b) puede ser usado para representar deseconomías externas como la contaminación local y la congestión asociada con el consumo de combustibles fósiles. El instrumento más apropiado para enfrentar la congestión es el peaje, no obstante, hay muchos caminos congestionados que no disponen de este mecanismo de regulación y, por lo tanto, algunos autores proponen usar como segundo mejor un impuesto regulador sobre la gasolina y el petróleo diesel de uso vehicular.

Gráfico N° 1.- Impuesto Pigoviano y deseconomías externas



Interpretación del gráfico (a): Supongamos que examinamos el mercado del consumo de alcohol. La función de demanda del mercado mide monetariamente el bienestar del consumidor directo de alcohol, es decir, del beodo. La función del beneficio marginal social mide el bienestar económico del consumidor de alcohol menos las deseconomías externas. Estas corresponden a la valoración monetaria de la infelicidad económica de sus familiares (cónyuge e hijos), vecinos (soportan la belicosidad y efervescencia del ebrio) lesionados graves, leves y muertos en accidentes del tránsito (manejo en estado de ebriedad). La distancia FM es la medición del daño marginal social y la tasa del impuesto unitario o específico debe alcanzar esa magnitud por unidad de base (gramo de alcohol puro o etanol).

Interpretación del gráfico (b): Supongamos que analizamos el caso de una empresa que produce el servicio de la fundición de cobre y que se encuentra instalada en un valle agrícola y frutícola. Entonces la función de oferta del mercado mide monetariamente los costos marginales privados de producción de la tonelada de cobre por la fundición. Mientras la función del costo marginal social mide monetariamente el costo marginal de producción de todos nosotros juntos de la tonelada de cobre. Dado que la fundición emite contaminantes que afectan negativamente la productividad de la agricultura y la fruticultura del valle, explica porque el CMgS es mayor al CMgP. La fundición no está internalizando estos daños en su estructura de costos, El impuesto regulador de tasa igual al daño marginal MK, haría que la fundición internalice en sus costos el daño

causado a las actividades económicas vecinas. Es decir, reduce la producción de la fundición a su nivel socialmente eficiente.

Observe que el llamado nivel socialmente eficiente de asignación de recursos, no implica necesariamente un nivel de consumo y producción igual a cero. Esto es debido a que las deseconomías externas normalmente se relacionan con la producción y el consumo excesivo de un producto.

5.- IMPUESTOS REGULADORES

Un impuesto regulador es aquel impuesto usado con el propósito de generar una asignación de recursos eficiente, que permita maximizar el bienestar social neto total o la felicidad económica de todos nosotros juntos. Su utilización corresponde a la situación donde enfrentamos mercados previamente distorsionados por una deseconomía externa. Es decir, el punto de partida del análisis de un impuesto regulador es un mercado que se encuentra produciendo una asignación de recursos ineficiente. El impuesto regulador es para eliminar esta ineficiencia e incrementar el bienestar social.

Los impuestos reguladores, por lo general, producen recaudación para el Estado. Esto es lo que hace difícil en la práctica la separación entre impuesto regulador e impuesto recaudador. Además, los mercados de los productos asociados a la producción de deseconomías externas presentan funciones demanda precio bastante inelástica, lo cual vuelve atractivo colocarles altas tasas de impuesto y como el consumo varía poco, se alcanzan grandes recaudaciones. Por lo tanto, en la práctica estos impuestos son usados como generadores de recursos para el Estado más que como reguladores de las ineficiencias del mercado.

5.1.- ¿Cómo deberían ser implementados los impuestos reguladores?

Los impuestos reguladores deben gravar directa y lo más cercanamente posible el elemento que produce la deseconomía externa. Por ejemplo, en el caso del alcoholismo ese elemento es la cantidad de alcohol puro contenida por unidad (envase de un litro u otra medida que se estime apropiada) de bebida alcohólica. Por lo tanto, la base del impuesto a las bebidas alcohólicas debe ser la cantidad de gramos de alcohol puro contenidos en cada envase de producto alcohólico. El contenido de alcohol puro de cada producto alcohólico está relacionado con su graduación alcohólica, hay fórmulas que permiten la transformación de una en la otra.

La tasa del impuesto regulador debe establecerse en forma unitaria o específica, es decir, se debe cobrar una cierta cantidad de unidades tributarias por unidad de producto, con lo cual se evita los efectos de la inflación en la eliminación de la ineficiencia. Ante una situación inflacionaria, una tasa establecida en pesos iría desvalorizándose en términos reales y eso alentaría el consumo y la producción del producto regulado, no sería de gran utilidad para regular. En nuestro ejemplo, la tasa debe ser calculada como la cantidad de unidades tributarias por gramo de alcohol puro contenido en el producto alcohólico. Por litro de producto alcohólico, el impuesto regulador encarece relativamente más el producto que contiene más gramos de alcohol puro y abarata relativamente al producto que contiene menos gramos de alcohol puro. Por cierto, el producto alcohólico de mayor graduación es más dañino que el de menor graduación, por la misma unidad de envase.

La tasa del impuesto regulador debe ser adicional a la tasa del impuesto recaudador para producir el cambio de precios relativos necesarios para desincentivar el consumo de los productos generadores de las deseconomías externas. Por ejemplo, si un país aplica un IVA proporcional al gasto en consumo, entonces los productos afectos al impuesto regulador también deben pagar este IVA, y luego, ser cargados con el impuesto regulador.

Los impuestos tienen un impacto sobre la distribución del ingreso por el lado de la recaudación, pero los efectos totales deben ser medidos considerando también el impacto del uso de los recursos (gasto) sobre la misma. Si se desea privilegiar el impacto distributivo por el lado de la recaudación, esto debe ser hecho principalmente con el impuesto recaudador, que es el que tiene mayor magnitud sobre el tema. Los impuestos reguladores por cierto también tienen su impacto distributivo por el lado de la recaudación, pero es de magnitud menor. La mayoría de los impuestos reguladores son regresivos, aunque puede haber excepciones. Por ejemplo, en Chile se ha calculado que el impuesto sobre las gasolinas es progresivo, pero en los países desarrollados es regresivo. En la medida que el país siga creciendo seguramente todos los sectores económicos tendrán acceso al uso de vehículo particular y ello volverá regresivo a este impuesto. El efecto distributivo por el lado de la recaudación de los impuestos reguladores no debe ser considerado, pues su propósito principal es mejorar la eficiencia en el uso de los recursos o maximizar el bienestar de los ciudadanos. Cualquier efecto distributivo negativo debido a la aplicación de un impuesto regulador debe ser resuelto con el otorgamiento de subsidios directos apropiados.

En Chile la tasa de lo que podríamos denominar impuestos reguladores están fijadas en la forma ad-valorem, es decir, como un porcentaje aplicado sobre el precio de venta del producto, La excepción es el impuesto a los combustibles donde la tasa es UTM

por m³. Pero el nivel de la tasa está de acuerdo a estudio realizado para Chile, por debajo de la tasa óptima, y además, se discrimina entre gasolinas automotrices y petróleo diesel de uso vehicular. Este último es gravado muy por debajo de las gasolinas, y el petróleo diesel de uso vehicular genera externalidades que son casi iguales a las de las gasolinas.

Los cigarrillos también son gravados en forma mixta, un porcentaje sobre el valor de la cajetilla de cigarrillos y una pequeña tasa en UTM por cajetilla. Al proceder de esta forma con la tributación, resulta que los productos más baratos son beneficiados con respecto a los más caros, pues en términos relativos los precios de los primeros suben proporcionalmente menos que los precios de los segundos. Con el agravante que los productos relativamente más baratos son casi siempre más dañinos que los más caros.

5.2.- La tributación óptima y el impuesto regulador

Los impuestos reguladores son de base múltiple, pues habrá tantas bases como productos o elementos que generen deseconomías externas relevantes. Cada uno con características propias sobre el daño marginal social ocasionado, elasticidades precio de la demanda y de la oferta, los tipos de contaminantes emitidos, etc. Por ejemplo, alcohol, tabacos, cigarrillos, cigarrillos, gasolinas automotrices, petróleo diesel, etc.

Las bases serán angostas, pues solo se grava el producto generador de la deseconomía externa. Se trata de corregir cada mercado distorsionado por una externalidad tecnológica negativa relevante. Dado que los productos asociados a la generación de deseconomías externas están relacionados con productos adictivos (tabaco y alcohol) o que no tienen sustitutos importantes en el corto plazo (combustibles fósiles) presentan demandas que son inelásticas y, por lo tanto, el tamaño de estas bases no varía mucho ante la aplicación de impuestos de tasas altas, por ello, la autoridad tributaria termina usándolas como bases recaudadoras. De todas maneras si consideramos que la adicción se desarrolla por efectos acumulativos derivados del consumo de estos productos, entonces el impuesto si tendrá efectos positivos sobre la eficiencia a través del tiempo, pues productos más caros retardan el inicio de las personas en el consumo de ellos (particularmente si el consumo comienza a temprana edad, como en el caso del alcohol y los cigarrillos) y a mayor edad las personas pueden tomar una decisión más racional. También esto puede disminuir el consumo de las personas de más bajo nivel de ingreso, al encarecer el producto. Estos hechos terminan reduciendo el tamaño de la base que es el objetivo prioritario de un impuesto regulador.

La tasa de un impuesto regulador debe ser alta, pues su objetivo es reducir el consumo de los productos generadores de las deseconomías externas, los cuales presentan demandas inelásticas a los cambios en sus precios. La tasa requerida puede llegar a

tener incluso un valor mayor a la tasa que maximiza la recaudación tributaria total y esto no debiera preocuparnos, pues se trata de eliminar una ineficiencia y no de recaudar ingresos, para esto último está el impuesto recaudador. La tasa del impuesto que maximiza la recaudación tributaria total de un impuesto es un concepto que proviene del análisis de la curva de Laffer, la cual nos enseña que dada las características de una economía, la recaudación que se puede obtener tiene un límite superior finito, que no es posible siempre recaudar más incrementando las tasas de los impuestos, que al subir demasiado la tasa de los impuestos la recaudación puede perfectamente disminuir.

Las tasas de los impuestos reguladores serán diferenciadas de acuerdo a la magnitud del daño marginal social encontrado en cada mercado de producto generador de deseconomías externas. El valor monetario de las deseconomías externas no tiene porque ser igual en los mercados de todos estos productos.

En resumen, los impuestos reguladores son de base múltiple y angosta y de tasa alta y diferenciada.

Una conclusión importante es que las recomendaciones de tributación óptima difieren cuando estamos examinando el impuesto recaudador de cuando lo hacemos con el impuesto regulador. Esto es debido a que los propósitos de ambos tipos de impuesto son distintos, el primero es para alcanzar el financiamiento del gasto público y el segundo es para tener una asignación de recursos eficiente. El que los dos produzcan ingresos en la práctica es lo que complica su uso.

Para una mejor comprensión de la idea tras los impuestos reguladores, veamos someramente como deberían ser reformulados algunos impuestos del sistema tributario chileno para reducir y eventualmente eliminar las distorsiones producidas en el mercado por las deseconomías externas.

Primero, el impuesto sobre los alcoholes establecido en el D.L. 825, que lo presenta en conjunto con el IVA. Las normas de este impuesto se presentan actualmente con el nombre de IVA tasas especiales, antiguamente se llamaba ILA, impuesto de la Ley de Alcoholes. Al ser el IVA un impuesto recaudador, proporcional al gasto en consumo, no debería contener sobre tasas impositivas. Por lo tanto, una primera recomendación sería tener un texto legal sobre el ILA separado del IVA. La base de este impuesto debe ser la cantidad de gramos de alcohol puro contenidos en cada envase de producto alcohólico. La tasa debe ser una cantidad de unidades tributarias por gramo de alcohol puro.

Segundo, el impuesto a los cigarrillos. Su base debe ser el cigarrillo o la cajetilla de cigarrillo perfectamente definida en términos de unidades de cigarrillos y contenido de tabaco (peso). Su tasa debe ser una cantidad de unidades tributarias por cigarrillo o por cajetilla perfectamente definida. El daño es producido por el humo aspirado activa o pasivamente al consumirse el cigarrillo. Por lo tanto, cada cigarrillo debe pagar la misma tasa de impuesto, independiente del valor del producto. Obviamente, la propuesta encarece relativamente los cigarrillos baratos con respecto a los caros, pero el humo de ambos es igualmente perjudicial.

Tercero, el impuesto sobre los combustibles fósiles. Su base debe ser la cantidad consumida de gasolinas automotrices y petróleo diesel de uso vehicular, en Chile se mide en metros cúbicos de cada combustible y eso está correcto. La tasa se debe medir en unidades tributarias mensuales por metro cúbico, lo cual también es correcto. Sin embargo, hay un problema y ese es que las tasas aplicadas en Chile no están alineadas con la regulación correcta. La tasa de ambos combustibles debe tener una diferencia muy menor con respecto a la actual, de acuerdo a un estudio internacional realizado para Chile de medición de la tasa óptima de cada impuesto y a la experiencia internacional. Además, la tasa óptima sobre ambos productos debe ser superior a las aplicadas, incluso en el caso de la gasolina que es la que tiene la tasa más alta. También debe examinarse el caso del petróleo diesel de uso no vehicular, el cual se encuentra exento, pero que también contribuye a la contaminación local.

Hacer lo que aquí se indica no está exento de formidables problemas. Convencer sobre la necesidad de separar los impuestos, entre recaudadores y reguladores, no es fácil, va contra lo hecho históricamente. La medición y valorización de las deseconomías externas tampoco es fácil y gratis. La nueva tributación cambia en forma importante los precios relativos de los productos generadores de deseconomías externas, eso afecta tanto a los consumidores como a los productores de ellos. Estos agentes no se resignarán tan fácilmente a tener condiciones más onerosas para sus actividades de consumo y producción. No obstante, los beneficios de tener una asignación de recursos más eficiente, que permita maximizar el bienestar social, bien vale la pena enfrentar estos problemas.

6.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La idea principal de este trabajo es proponer la separación de los impuestos entre recaudadores y reguladores. Aunque el objetivo principal de los impuestos sea producir los ingresos que el Estado necesita para financiar los gastos del presupuesto público, se propone que ello sea hecho con impuestos recaudadores y se reserve los impuestos reguladores para conseguir una asignación de recursos eficiente, que

maximice el bienestar social. Por cierto, la recaudación proveniente de un impuesto regulador puede descontarse del monto total de recursos a recaudar. Sin embargo, si las condiciones de la eficiencia en el uso de los recursos aconsejan cambiar la tasa del impuesto, esto debe hacerse sin preocuparse por el efecto sobre la recaudación. Esta se puede conseguir ajustando la tasa del impuesto recaudador. Además, en muchas ocasiones lo que corresponderá hacer con las tasas de los impuestos reguladores será aumentarlas, para compensar efectos de crecimiento económico y aumento del ingreso en el consumo de los productos generadores de deseconomías externas. Esto no representaría un problema para el financiamiento del gasto del presupuesto público.

A pesar de que el actual sistema tributario chileno aplica varios impuestos que se asocian con la idea de la regulación, estos no están siendo aplicados como corresponde a la propuesta. Por ejemplo, impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos, impuestos a los alcoholes, impuesto a las bebidas analcohólicas, impuesto a los combustibles fósiles, impuesto a los juegos de azar, etc. La determinación de la base, de la tasa y su nivel no está conforme con lo que plantea la teoría económica. Estos impuestos debieran gravar directamente (o lo más cercanamente posible) el elemento que produce la deseconomía externa, la tasa debe ser establecida en la forma unitaria o específica y el nivel de la tasa debe corresponder a la estimación del daño marginal social de la externalidad tecnológica negativa.

La base del actual sistema tributario chileno que proporciona la mayor recaudación tributaria es el gasto en consumo, base general y base específica. La base general corresponde al IVA, el cual se define como un impuesto recaudador relativamente eficiente, que provee cerca de la mitad de los ingresos tributarios. La base consumos específicos es bastante menor en relación a la recaudación producida y parte muy importante de ella se relaciona con los impuestos reguladores. Proporciona del orden de un 12,5% de la recaudación tributaria total. Finalmente, la base ingreso resulta ser más inestable, al estar fuertemente influida por el precio del cobre, el cual presenta variaciones importantes a través del tiempo. Además, dada la gran cantidad de erosiones que se le han creado para incentivar el ahorro y la inversión, se está transformando en un impuesto progresivo al gasto en consumo, sin cambiar de nombre. En algunos años ha proveído recursos por un monto superior al IVA, mientras en otros alcanza ligeramente por sobre la mitad de este. Es muy importante que los recursos del impuesto a la renta sean administrados en conjunto con el fondo de estabilización económica y social y dentro del contexto del presupuesto estructural, lo cual evita financiar gastos permanentes con ingresos transitorios, algo que fue frecuente en el pasado y que desestabiliza las cuentas fiscales.

Los impuestos del sistema tributario chileno que tienen nombres asociados con impuestos reguladores deben ser modificados en sus bases y en sus tasas, para que puedan cumplir realmente con la tarea de regular correctamente. Además, se requiere de la realización urgente de estudios que midan los costos externos provocados por las diferentes deseconomías externas que ocurren en Chile.

Lo propuesto en este trabajo busca generar más análisis de los impuestos y sus implicancias, mostrar que incrementar el bienestar social través del uso de los impuestos es algo posible dentro de ciertos márgenes, pero implica enfrentar importantes desafíos, hay que convencer, cambiar criterios, alterar la comodidad de lo conocido, navegar contra la corriente, tocar intereses económicos de ciertos grupos, medir cosas difíciles de mensurar, etc. Pero, un mayor bienestar social para los ciudadanos bien vale el esfuerzo.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Alesina, Alberto y Francesco Passarelli, (2010), Regulation versus taxation, National Bureau of Economic Research, Working Paper 16.413.

American Institute of Certified Public Accountants, (2001), Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals.

Australian Government, (2010), National Drug Strategy, <http://www.health.gov.au>

Barnett, Andy y Bruce Yandle, (2004), Regulation by Taxation, Chapter 9, en Handbook of Public Finance, Editado por Jürgen Backhaus y Richard Wagner, Kluwer Academic Publishers.

Braithwaite, Valerie, y Jenny Job, (2003), The theoretical base for the ATO compliance model, Research Note 5, Centre for Tax System Integrity.

Braithwaite, Valerie, (2007), Responsive regulation and taxation: Introduction, Law and Policy, volume 29, N° 1

Chaloupka, Frank J., Michael Grossman y Henry Saffer, (2002), The Effects of Price on Alcohol Consumption and Alcohol-Related Problems, National Institute on Alcohol Abuse and Alcoholism, National Institutes of Health, U.S.A.

Chaloupka, Frank J.; Prabhat Jha; Joy de Beyer y Peter Heller (2005), The Economics of Tobacco Control, in Briefing Notes in Economics, Issue N° 63

Cismaru, Magdalena, (2008), Counteracting Obesity: Developing a Policy Framework to Guide Action, *Int. J. Public Health* 53, 311-316.

Comisión Nacional de Seguridad de Tránsito, (2011), Sinistros de Tránsito y consecuencias según causas, <http://www.conaset.cl>

CONACE, (2010), Alcohol, <http://www.conacedrogas.cl>

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, (2010), Cálculo de Ingresos Generales de la Nación, Ley de Presupuestos para el año 2011, www.dipres.cl

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, (2011), Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001 – 2010, Chile, www.dipres.cl

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, varios años, Informe de las Finanzas Públicas: Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público, Chile, www.dipres.cl

Engel, E., A. Galetovic y C Raddatz, (1999), Taxes and income distribution in Chile: Some unpleasant redistributive arithmetic, *Journal of Development Economics*, Vol. 59.

Fletcher, Jason, David E. Frisvold y Nathan Tefft, (2010), The effects of soft drink taxes on child and adolescent and weight outcomes, *Journal of Public Economics*, 94, 967-974.

Fogarty, James (2004), *The Own-Price Elasticity of Alcohol: A Meta-Analysis*, University of Western Australia.

Freebairn, John, (2010), Policy Forum: Reforming the Health System, Taxation and Obesity, *The Australian Economic Review*, Vol. 43, N° 1, 54-62.

Fullerton, Don y Diane Lim Rogers (1991), Lifetime versus Annual Perspectives on Tax Incidence, Working Paper N° 3750, National Bureau of Economic Research, June.

Gruber, Jonathan, Michael Frakes, (2006), Does Falling Smoking Lead to Obesity?, *Journal of Health Economics* 25, 183-197, Elsevier.

Gruber, Jonathan y Botond Köszegi (2008), Una perspectiva económica moderna de los impuestos sobre el tabaco, International Union Against Tuberculosis and Lung Disease, París, www.iatld.org

Guerin, Kevin, (2003), Encouraging Quality Regulation: Theories and Tools, New Zealand Treasury, Working Paper 03/24.

Institute of Alcohol Studies, (2008), Alcohol: Tax, Price, and Public Health, <http://www.ias.org.uk>.

Kim, Daniel, Ichiro Kawachi, (2006), Food Taxation and Pricing Strategies to “Thin Out” the Obesity Epidemic, Volume 30, Number 3, American Journal of Preventive Medicine, Elsevier.

Mirrlees, J., S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Jooison, G. Myles y J. Poterba (2011), Tax by Design: The Mirrlees Review, Oxford; Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.

New Zealand Treasury, (2003), Encouraging Quality Regulation: Theories and Tools,

OECD Centre for Tax Policy Administration, (2001), Principles of Good Tax Administration – Practice Note, Tax guidance series, GAP001, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management.

OECD, (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, Tax Policy Studies, N° 20.

Organización Mundial de la Salud, (2011), El consumo nocivo de alcohol, Nota descriptiva N° 348, Centro de Prensa.

O.P.S. – Chile (2010), Tabaco, www.paho.org/chi

Organización Panamericana de la Salud (OPS), (2009), Recopilación de normas sobre prevención y control de enfermedades crónicas en América Latina: Obesidad, Diabetes y Enfermedades Cardiovasculares, Washington, D. C.

Organización Panamericana de la Salud (OPS), (2009), Políticas y medidas para la prevención del cáncer y de otras enfermedades crónicas en América Latina: Alimentos, nutrición y actividad física, Washington D.C.

Parry, Ian y Jon Strand, (2009), Fuel Taxes in Chile, Report to the Inter-American Development Bank, www.minhda.cl

Parry, Ian, y Jon Strand, (2011), International Fuel Tax Assessment: An Application to Chile, International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/11/168.

Posner, Richard, (1971), Taxation by regulation, The Bell Journal of Economics and Management Science, Volume 2, N° 1.

Prante, Gerald, (2008), What is proper Tax Policy for Smokeless Tobacco Products, Tax Foundation Fiscal Fact N° 120, www.taxfoundation.org

Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, (2005), Simple, fair, and pro-growth: Proposals to fix America's tax system, Estados Unidos.

Sallee, James, (2010), The Taxation of Fuel Economy, National Bureau of Economic Research, Working Paper 16.466.

Schoefer, Benjamin, (2010), Regulation and taxation: A complementary, Journal of Comparative Economics, doi:10.1016/j.jce.2010.07.002.

Shavell, Steven, (2010), Corrective taxation versus liability, National Bureau of Economic Research, Working Paper 16.234.

Stigler, George, (1971), The theory of economic regulation, The Bell Journal Economics and Management Science, Volume 2, N° 1.

The World Bank (1999), Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control, Washington D.C.

Victorian Alcohol and Drug Association (VAADA), (2010), Alcohol Taxation, Background Paper, Melbourne.

Victoria Transport Policy Institute, (2011), Fuel Taxes, Increasing Fuel Taxes and Fees, www.vtpi.org

World Bank, (2005), Regulation and taxation, Chapter 5, World Development Report 2005.

World Health Organization, (2011), WHO Report on the Global Tobacco Epidemic, Warning about the dangers of tobacco.

Yáñez, José (2009), Reformas tributarias y objetivos económicos, Revista Economía y Administración, N° 158, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez, José (2010), Obesidad, diabetes y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 2, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José, (2011), Tabaquismo y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 3, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José, (2011), Alcoholismo y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 4, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José, (2011), Incidencia tributaria: ¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José, (2012), Tributación de los combustibles, Revista de Estudios Tributarios N° 5, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José, (2012), Elementos a considerar en una reforma tributaria, Revista de Estudios Tributarios N° 6, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de economía y Negocios, Universidad de Chile.

