Anexo A. Clasificación de impuestos de la OCDE y guía de interpretación de la OCDE

ÍNDICE[1]

A1 Clasificación de impuestos de la OCDE

A.2. Cobertura

A.3. Principios de registro

A.4. Criterios generales de clasificación

A.5. Comentarios sobre ítems de la lista

A.6. Conciliación con las cuentas nacionales

A.7. Partida informativa sobre el financiamiento de las prestaciones sociales

A.8. Partida informativa sobre impuestos identificables pagados por el gobierno

A.9. Relación de la clasificación de impuestos de la OCDE con el Sistema de Cuentas Nacionales

A.10. Relación de la clasificación de impuestos de la OCDE con el sistema de estadísticas de finanzas públicas del Fondo Monetario Internacional

A.11. Comparación de la clasificación de impuestos de la OCDE con otras clasificaciones internacionales

A.12. Atribución de ingresos tributarios por subsectores del gobierno general

A.1 Clasificación de impuestos de la OCDE

1. 1000. Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital

- 1100. Impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias de capital de personas físicas
  - 1110. Renta y utilidades
  - 1120. Ganancias de capital
- 1200. Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital de sociedades
  - 1210. Renta y utilidades
  - 1220. Ganancias de capital
- 1300. No clasificables entre 1100 y 1200

2. 2000. Contribuciones a la seguridad social

- 2100. Empleados
  - 2110. Sobre la base de la nómina
  - 2120. Sobre la base del impuesto sobre la renta
- 2200. Empleadores
  - 2210. Sobre la base de la nómina
  - 2220. Sobre la base del impuesto sobre la renta
- 2300. Trabajadores por cuenta propia o no empleados
  - 2310. Sobre la base de la nómina
  - 2320. Sobre la base del impuesto sobre la renta
- 2400. No clasificables entre 2100, 2200 y 2300
  - 2410. Sobre la base de la nómina
  - 2420. Sobre la base del impuesto sobre la renta

3. 3000. Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo

4. 4000. Impuestos sobre la propiedad

- 4100. Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble
  - 4110. Hogares
  - 4120. Otros
- 4200. Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta
  - 4210. Personas físicas
  - 4220. Sociedades
- 4300. Impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones
  - 4310. Impuestos sobre sucesiones y herencias
  - 4320. Impuestos sobre donaciones
- 4400. Impuestos sobre transacciones financieras y de capital

4500. Otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad

4510. Otros impuestos sobre la riqueza neta

4520. Otros impuestos no recurrentes

4600. Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad

5. 5000. Impuestos sobre los bienes y servicios

5100. Impuestos sobre la producción, venta, transferencia, arrendamiento y entrega de bienes y prestación de servicios

5110. Impuestos generales

5111. Impuestos sobre el valor agregado

5112. Impuestos sobre las ventas

5113. Otros impuestos generales sobre ingresos brutos y sobre bienes y servicios

5120. Impuestos sobre bienes y servicios específicos

5121. Impuestos selectivos

5122. Utilidades de los monopolios fiscales

5123. Derechos de aduanas y otros derechos de importación

5124. Impuestos sobre las exportaciones

5125. Impuestos sobre los bienes de inversión

5126. Impuestos sobre servicios específicos

5127. Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales

5128. Otros impuestos sobre bienes y servicios específicos

5130. No clasificables entre 5110 y 5120

5200. Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades

5210. Impuestos recurrentes

5211. Pagados por los hogares sobre vehículos automotores.

5212. Pagados por otros sobre vehículos automotores

5213. Otros impuestos recurrentes

5220. Impuestos no recurrentes

5300. No clasificables entre 5100 y 5200

6. 6000. Otros impuestos

6100. Pagados únicamente por empresas

6200. Pagados por otros distintos de las empresas o no identificables

A.2 Cobertura

Criterios generales

1. En la clasificación de la OCDE, el término “impuestos” se circunscribe exclusivamente a los pagos sin contraprestación efectuados al gobierno general o una autoridad supranacional. Los impuestos carecen de contraprestación en el sentido en que, normalmente, las prestaciones proporcionadas por el gobierno a los contribuyentes no guardan relación directa con los pagos realizados por estos.

2. El término “impuestos” no incluye las multas, sanciones pecuniarias, ni préstamos obligatorios pagados al gobierno. La delimitación entre ingresos tributarios y no tributarios en relación con ciertas tasas y cargos se abordan en los § 12-15.

3. El gobierno general comprende la Administración central y los organismos que se hallan bajo su control efectivo, los gobiernos estatales y locales y sus respectivas administraciones, y ciertos regímenes de seguridad social y entidades gubernamentales autónomas, excluidas las empresas públicas. Esta definición del gobierno proviene del *Sistema de Cuentas Nacionales* (SCN) 2008;[2] en esa publicación, el sector del gobierno general y sus subsectores se hallan definidos en el capítulo 4, párrafos 4.117 a 4.165 de la versión en inglés.

4. Las unidades extrapresupuestarias son parte del sistema de gobierno general. Estas son entidades del gobierno general con presupuestos individuales que no están completamente cubiertos por el presupuesto principal o general. Estas entidades operan bajo la autoridad o el control de un gobierno central, estatal o local. Las entidades extrapresupuestarias pueden tener sus propias fuentes de ingresos, que pueden complementarse con subvenciones (transferencias) del presupuesto general o de otras fuentes. A pesar de que sus presupuestos pueden estar sujetos a la aprobación de la legislatura, similar a la de las cuentas presupuestarias, tienen discreción sobre el volumen y la composición de sus gastos. Dichas entidades pueden establecerse para llevar a cabo funciones gubernamentales específicas, como la construcción de carreteras o la producción de servicios de salud o educación pública. Los arreglos presupuestarios varían ampliamente entre países, y se utilizan diversos términos para describir estas entidades, pero a menudo se los denomina "fondos extrapresupuestarios" o "agencias descentralizadas".

5. Los pagos obligatorios y sin contraprestación recaudados por los gobiernos nacionales y abonados a las autoridades supranacionales se considerarán también como impuestos según la definición del párrafo 1. Los ingresos tributarios que recaudan los gobiernos nacionales y que se pagan a una autoridad supranacional se asignan como ingresos fiscales a la autoridad supranacional en el SCN 2008 (véanse los párrafos 22.60-61, 22.88 y 22.99) y en el SEC 2010 (véase el párrafo 20.165). En las estadísticas tributarias, estos ingresos tributarios incluyen los derechos de aduana, las contribuciones al Fondo de Resolución Única de la UE y cualquier otro impuesto recaudado por los Estados miembros de la UE en nombre de la Unión Europea. Se incluyen en los importes de los ingresos tributarios en los cuadros de países (capítulo 5) del país en el que se recaudan y se atribuyen a la autoridad supranacional (véase el §102).

6. En los países en los que la Iglesia forma parte del gobierno general y las autoridades supranacionales, se computan los impuestos eclesiásticos, siempre que reúnan los criterios establecidos en el § 1. Además, habida cuenta de que los datos hacen referencia a las entradas que recibe el gobierno general, quedan excluidos los gravámenes abonados a órganos no gubernamentales, organismos de bienestar o regímenes de seguro social externos al gobierno general, y sindicatos u organizaciones profesionales, aun cuando dichos gravámenes sean obligatorios; sin embargo, los pagos obligatorios al gobierno general asignados a esos entes sí están incluidos aquí siempre que el gobierno no actúe como mero agente de estos[3]. Las utilidades de los monopolios fiscales se diferencian de las de otras empresas públicas, y se tratan como impuestos porque reflejan el ejercicio del poder tributario del Estado mediante

el uso de prerrogativas monopolísticas (véanse los § 66-68), al igual que las utilidades percibidas por el gobierno por la compra y la venta de divisas a diferentes tipos de cambio (véase el § 76).

7. Los impuestos pagados por el gobierno (p. ej., contribuciones a la seguridad social e impuestos sobre la nómina pagados por el gobierno en su calidad de empleador, impuestos sobre el consumo en sus compras o impuestos sobre sus propiedades) no se han excluido de los datos presentados. Sin embargo, cuando ha sido posible identificar las cantidades de ingreso implicadas[4], se han mostrado en el Cuadro 5.39 de la publicación Estadísticas Tributarias en países de la OCDE.

8. La relación entre esta clasificación y la del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) se aclara en los apartados A.9 y A.11 infra.; dado que estas dos clasificaciones no coinciden en todos sus aspectos, en ocasiones, los datos presentados en las cuentas nacionales se calculan o clasifican de forma diferente a lo establecido en la presente guía y, aunque esas y otras diferencias se han mencionado en determinados casos (p. ej., en el § 31 infra.), no ha sido posible hacer referencia a todas ellas. Por otra parte, pueden darse asimismo ciertas disparidades entre la presente clasificación y la empleada internamente por algunas administraciones nacionales (véase el § 13), por lo que quizá las estadísticas de la OCDE y las nacionales no siempre concuerden; sin embargo, es más que probable que esas diferencias sean mínimas en lo que a la cuantía de ingresos se refiere.

Contribuciones a la seguridad social

9. Las contribuciones obligatorias a la seguridad social, tal y como se definen en el § 40, abonadas al gobierno general, se tratan aquí como ingresos tributarios. No obstante, pueden diferir de otros impuestos por el hecho de que la recepción de prestaciones de la seguridad social depende, en numerosos países, de que se hayan aportado las debidas contribuciones, aunque la magnitud de dichas prestaciones no tiene por qué estar supeditada obligatoriamente al importe de las contribuciones. Al tratar las contribuciones sociales como impuestos, se obtiene un mayor grado de comparabilidad entre países, aunque se han consignado en una categoría separada para poder distinguirlas en cualquier análisis.

10. La estricta distinción entre los ingresos tributarios (pagos obligatorios sin contraprestaciones directas a los gobiernos generales o una autoridad supranacional) y los pagos obligatorios no tributarios (NTCPs por sus siglas en inglés) (pagos que con derechos a contraprestaciones o que se realizan a otras instituciones) está claramente definida. Sin embargo, dentro del rango de diferentes pagos obligatorios realizados a los gobiernos en todos los países, no siempre es sencillo en la práctica decidir si los pagos específicos son impuestos o NTCPs. Por ejemplo, los ahorros de pensión obligatorios que son controlados por el gobierno general y que se acumulan en una cuenta individual obteniendo una rentabilidad del mercado o una tasa que compensa la inflación se clasificarían a primera vista como NTCPs en lugar de impuestos. Sin embargo, incluso estos pagos podrían no dar origen a “reembolsos” y clasificarse como impuestos en lugar de NTCPs (por ejemplo, si estos ahorros no se pagan cuando el contribuyente muere antes de alcanzar la edad de jubilación y los fondos se utilizan para proporcionar una pensión mínima a todos los contribuyentes que están asegurados). Estos problemas hacen que las cifras de ingresos de la seguridad social reportadas para la mayoría de los países se basen en la premisa de que todos los tipos de pagos obligatorios a las administraciones públicas se consideran en cierta medida como elementos de redistribución. Cabe señalar que esta conclusión se basa en una interpretación generalmente amplia del término "no correspondido" en la definición del impuesto.

11. Por el contrario, las contribuciones a la seguridad social voluntarias o no pagaderas al gobierno general (véase el § 1) no se tratan como impuestos, aunque en ciertos países, tal y como se indica debidamente en cada caso en las notas que figuran al pie de los cuadros, plantea dificultades el eliminar tanto las contribuciones voluntarias como algunos pagos obligatorios al sector privado de las cifras de recaudo tributario. Las contribuciones a la seguridad social imputadas tampoco son considerados impuestos.

Tasas, cargos a usuarios y licencias

12. Aparte de las tasas por licencia de vehículos, universalmente consideradas como impuestos, no resulta fácil distinguir entre las tasas y cargos a usuarios que deben tratarse como impuestos y las que no, ya que, aunque toda tasa o cargo se impone en conexión con un servicio o una actividad específicos, la intensidad del vínculo entre el derecho cobrado y el servicio prestado puede variar considerablemente, al igual que puede hacerlo la relación entre la cuantía de la tasa y el costo que supone proporcionar el servicio en cuestión. En todo caso, cuando el beneficiario del servicio pague una tasa claramente relacionada con el costo que supone prestar un servicio, puede inferirse que el gravamen tiene contraprestación y, de acuerdo con la definición reseñada en el § 1, no se considerará como impuesto. En sentido contrario, puede estimarse que el gravamen "carece de contraprestación" cuando:

a) el cargo exceda con creces el costo que supone prestar el servicio;
b) el pagador o sujeto pasivo del gravamen no sea el beneficiario del servicio (p. ej., tasas recaudadas de los mataderos para financiar un servicio proporcionado a los titulares de explotaciones agropecuarias);
c) el gobierno no proporcione un servicio específico a cambio del pago del gravamen, aun y cuando se emita un permiso en beneficio del sujeto pasivo (p. ej., cuando el gobierno concede licencias de caza, pesca o tiro que no otorgan el derecho a usar una zona específica propiedad del gobierno);
d) los servicios beneficien únicamente a los pagadores del gravamen, pero las utilidades recibidas por cada persona no guarden necesariamente proporción con sus pagos (p. ej., el gravamen sobre la comercialización de la leche que recae en los criadores de ganado lechero y que se utiliza para fomentar el consumo de la leche).
e) el pagador de la tasa no pueda optar por no pagarla cuando no usa el servicio (por ejemplo, en el caso de las tasas públicas de radiodifusión, en las que el pagador está obligado a pagar la tasa aunque no consuma el servicio público de radiodifusión).

13. Pese a las anteriores consideraciones, en ciertos casos excepcionales la aplicación de los criterios plasmados en el § 1 puede resultar particularmente compleja. La solución adoptada –dada la conveniencia de uniformidad internacional y las cantidades de ingreso relativamente bajas implicadas por lo general– ha consistido en seguir la práctica dominante en la mayoría de las administraciones, en lugar de permitir que cada país aplique su propia visión sobre si estos gravámenes deben considerarse como ingresos tributarios o no tributarios.[5]

14. Seguidamente, se ofrece una lista de las principales tasas y cargos en cuestión, y su tratamiento normal[6] en esta publicación:

Ingresos no tributarios:	tasas procesales, permisos de conducir, tasas portuarias, tasas por expedición de pasaportes
Impuestos de la partida 5200	permiso para realizar actividades tales como distribución cinematográfica; caza, pesca o tiro; suministro de instalaciones para actividades recreativas o de ocio o juegos de azar; venta de bebidas alcohólicas o tabaco; posesión de animales domésticos o uso de vehículos automotores; derechos sobre la extracción

15. En la práctica, puede que no siempre resulte posible aislar las entradas tributarias de las no tributarias cuando estas se registran conjuntamente. En ese caso, si se considera que la mayoría de las entradas proviene de ingresos no tributarios, se tratará el importe total como tal; de lo contrario, esas entradas del gobierno se incluirán y clasificarán según las normas recogidas en el § 33.

Regalías

16. La propiedad de los activos del subsuelo en forma de depósitos de minerales o combustibles fósiles (carbón, petróleo o gas natural) depende de la forma en que los derechos de propiedad están definidos por la ley y también de los acuerdos internacionales en el caso de depósitos bajo aguas internacionales. En algunos casos, ya sea en el terreno por debajo del cual se encuentran los depósitos minerales, los depósitos en sí o ambos pueden pertenecer a una unidad del gobierno local o central.

17. En tales casos, estas unidades del gobierno general pueden otorgar arrendamientos a otras unidades institucionales que les permitan extraer estos depósitos durante un período de tiempo específico a cambio de un pago o una serie de pagos. Estos pagos a menudo se describen como “regalías”, pero son esencialmente rentas que se acumulan a los propietarios de los recursos naturales a cambio de poner estos activos a disposición de otros agentes durante períodos de tiempo específicos. El alquiler puede tomar la forma de pagos periódicos de cantidades fijas, independientemente de la tasa de extracción, o, más comúnmente, pueden ser una función de la cantidad, el volumen o el valor del activo extraído. Las empresas dedicadas a la exploración en tierras del gobierno pueden hacer pagos a las unidades del gobierno general a cambio del derecho a realizar perforaciones de prueba o investigar de otro modo la existencia y ubicación de los activos del subsuelo. Dichos pagos también se registran como rentas aunque no se realice ninguna extracción. Por lo tanto, estos pagos se clasifican como ingresos no tributarios.

18. Los mismos principios se aplican cuando a otras unidades institucionales se les conceden arrendamientos que les permiten talar madera en bosques naturales en tierras que son propiedad de unidades del gobierno general. Estos pagos también se clasifican como ingresos no tributarios.

19. Estas rentas o regalías pagadas al gobierno general no deben confundirse con los impuestos sobre los ingresos y las ganancias, los impuestos sobre la extracción de recursos naturales, las licencias comerciales u otros impuestos. Si los pagos se aplican a las ganancias de la actividad de extracción, entonces deben clasificarse como impuestos sobre ingresos, utilidades y ganancias (1000). Además, cualquier pago que se imponga a la extracción de minerales y combustibles fósiles de las reservas de propiedad privada o de otro gobierno se debe clasificar como impuestos. Los pagos relacionados con el valor bruto de la producción deben clasificarse como otros impuestos sobre bienes y servicios (5128). Los pagos de una licencia o permiso para realizar operaciones de extracción se deben clasificar como impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades (5213).

Multas y sanciones pecuniarias

20. En principio, las multas y sanciones pecuniarias impuestas por el pago tardío de los impuestos o por el intento de evasión de los impuestos no deben registrarse como ingresos tributarios. Sin embargo, en ocasiones no es posible distinguir y separar los pagos por multas y penalidades del recaudo del impuesto a los que estos están relacionados. En este caso, las multas y sanciones pecuniarias vinculadas a un determinado impuesto se registran con los ingresos de ese impuesto. Las multas y penalidades pagadas sobre el recaudo de impuestos no identificados se clasifican como otros impuestos en la partida 6000. Las multas que no están relacionadas con delitos tributarios (por ejemplo, las infracciones por estacionamiento indebido), o que no puedan ser identificadas como ofensas tributarias, no serán tratadas como ingresos tributarios.

A.3. Principios de registro

Criterio de devengo o de caja

21. Los datos recogidos en las publicaciones *Estadísticas tributarias* de los últimos años relativos a los países de la OCDE se han registrado predominantemente según el criterio de devengo, esto es, se

han computado en el momento en que nace la obligación. Se ofrece más información al respecto en las notas que figuran al pie de los cuadros de países en el Capítulo 5 del informe.

22. Sin embargo, los datos relativos a años anteriores y a países que no pertenecen a la OCDE han seguido registrándose principalmente según el criterio de caja, es decir, en el momento en que el gobierno recibió el pago. Por lo tanto, por ejemplo, los impuestos descontados por los empleadores en un año pero pagados al gobierno al año siguiente y los impuestos debidos un año pero liquidados el año después constan ambos en las entradas del segundo año. Las transacciones correctoras, tales como devoluciones, reembolsos y reintegros, se deducen de los ingresos brutos del periodo en que se realizan.

23. Los datos sobre ingresos tributarios se registran sin deducción de los gastos administrativos propios de la recaudación impositiva. De igual modo, cuando los recursos generados por un impuesto se emplean para subvencionar a miembros particulares de la comunidad, el subsidio no se descuenta del producto impositivo, aunque puede que el impuesto aparezca sin los subsidios en los registros nacionales de algunos países.

24. En lo que a los monopolios fiscales se refiere (5122), únicamente se incluye en los ingresos del gobierno el importe realmente transferido a este. Sin embargo, si cualquier gasto de los monopolios fiscales se considera gasto del gobierno (p. ej., gastos sociales emprendidos por los monopolios fiscales en beneficio del gobierno), se añadirán posteriormente con el fin de llegar a cifras de ingreso tributario (véase el § 66 infra.).

Distinción entre disposiciones tributarias y disposiciones relativas al gasto[7]

25. Dado que la presente publicación aborda únicamente la actividad del gobierno desde el punto de vista del ingreso, sin tener en cuenta los aspectos relacionados con el gasto, resulta preciso realizar una distinción entre las disposiciones que rigen estos dos elementos. Por lo general, no existe dificultad alguna en diferenciar ambos aspectos, ya que los gastos operan en un ámbito externo al sistema tributario y sus cuentas, y se rigen por una legislación separada de la impositiva. En los casos de difícil delimitación, se emplea el flujo de caja para distinguir entre disposiciones tributarias y disposiciones relativas al gasto. En la medida en que una disposición incida en el flujo de pagos tributarios del contribuyente al gobierno, se entenderá que reviste un carácter tributario y se tendrá en cuenta en los datos recogidos en esta publicación. Cualquier disposición que no afecte a ese flujo se reputará como relativa al gasto y no se tendrá en consideración en la información plasmada en la publicación.

26. Las desgravaciones, exenciones y deducciones tributarias sobre la base imponible afectan claramente a la cantidad transferida al gobierno y, por ende, se consideran disposiciones de naturaleza tributaria. En el extremo opuesto, los subsidios o exoneraciones que no compensen la obligación tributaria y que estén claramente desvinculados del proceso de evaluación, no reducen los ingresos tributarios consignados en esta publicación. De particular interés en este ámbito resultan los créditos fiscales, que son cantidades deducibles del impuesto liquidable (lo que los diferencia de las deducciones sobre la base imponible). Cabe distinguir dos tipos de créditos fiscales: los créditos fiscales no exigibles (a veces denominados desaprovechables), limitados al importe de la obligación tributaria y que, por ende, no pueden generar un pago de las autoridades al contribuyente; y los créditos fiscales exigibles (o no desaprovechables), que no están sometidos a dicho límite, de forma que toda cantidad que exceda la obligación tributaria puede abonarse al contribuyente[8]. Al igual que las desgravaciones, un crédito fiscal no exigible afecta claramente a la cantidad transferida al gobierno y, por ende, se considerará como tributario. La práctica seguida para los créditos fiscales exigibles[9] consiste en distinguir entre “el componente de gasto tributario”[10] que es la porción del crédito empleada en reducir o eliminar la obligación del contribuyente” y el “componente de transferencia”, constituido por la parte que excede la obligación del contribuyente y que se paga a este. Al registrar los ingresos tributarios deberá restarse la parte equivalente al componente de gasto tributario, pero no la correspondiente al componente de transferencia. Además, las cantidades de ambos componentes deberán figurar como partidas informativas

en los cuadros de países. Los países que no puedan diferenciar entre estos dos componentes deberán indicar si se ha restado de los ingresos tributarios el total de ellos y presentar las evaluaciones disponibles del valor que ambos representan. Para mayor información, consúltese el Capítulo 1 de la publicación Revenue Statistics de la OCDE, que examina el efecto de los diversos tratamientos de los créditos fiscales exigibles en la relación impuestos sobre PIB.

Calendario y ejercicio fiscal

27. Las autoridades nacionales cuyos ejercicios fiscales no coinciden con el año calendario deben presentar los datos, siempre que sea posible, sobre la base del año calendario, a fin de permitir el mayor grado posible de comparación con la información de otros países. Subsisten algunos países en los que los datos hacen referencia a los ejercicios fiscales; para ellos, los datos relativos al PIB utilizados en los cuadros comparativos corresponden igualmente a los ejercicios fiscales.

A.4 Criterios generales de clasificación

Principales criterios de clasificación

28. El desglose de las entradas fiscales en las diversas categorías (1000, 2000, 3000, 4000, 5000 y 6000) se rige en general por la base sobre la cual recae el impuesto: 1000, renta, utilidades y ganancias de capital; 2000 y 3000, remuneraciones, nómina o número de empleados (fuerza de trabajo); 4000, propiedad; 5000, bienes y servicios; 6000, bases múltiples, otras bases o bases no identificables. Cuando un impuesto se calcula sobre más de una base, las entradas que genera se distribuyen, en la medida de lo posible, entre las diversas categorías (véanse los § 33 y 84). Las categorías 4000 y 5000 no sólo cubren aquellos impuestos en los que la base tributaria está constituida por la propiedad, los bienes o los servicios en sí mismos, sino también ciertos impuestos afines; y así, por ejemplo, los impuestos sobre transmisiones patrimoniales se incluyen en la partida 4400,[11] y los impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para realizar actividades, en la 5200. En las categorías 4000 y 5000, se distingue en ocasiones entre impuestos recurrentes y no recurrentes: son impuestos recurrentes los que se recaudan a intervalos regulares (por lo general, anualmente), y no recurrentes, los que se imponen una sola vez (véanse los § 48 §51, §54 §55 y §81 para profundizar en las aplicaciones particulares de esta distinción).

29. La asignación de un impuesto a fines específicos no afecta a la clasificación de las entradas fiscales que genera. Sin embargo, tal y como se explica en el § 40 en relación con la clasificación de las contribuciones a la seguridad social, el hecho de que estas confieran un derecho a recibir prestaciones sociales es decisivo para la definición de la categoría 2000.

30. La forma en que se establece o recauda un impuesto (p.ej., mediante el uso de timbres) no afecta a su clasificación.

Clasificación de los contribuyentes

31. En ocasiones, se distingue entre diversas clases de contribuyentes. Esas distinciones dependen de cada impuesto.

a) Entre personas físicas y sociedades en relación con los impuestos sobre la renta y sobre la riqueza neta

La distinción básica aquí es que los impuestos sobre la renta de las sociedades (impuesto de sociedades), a diferencia de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, gravan a la sociedad como entidad y no a sus propietarios, independientemente de las circunstancias personales de estos; la misma distinción se aplica a los impuestos sobre la riqueza neta de las sociedades y de las personas físicas. Los impuestos liquidados sobre las utilidades de las asociaciones y sobre la renta de las instituciones, tales como seguros

de vida o fondos de pensiones, se clasifican siguiendo la misma regla, y así, se considerarán impuestos sobre las sociedades (1200) si se cargan a la asociación o institución como persona jurídica sin tener en cuenta las circunstancias personales de sus propietarios, o impuestos sobre las personas físicas en el caso contrario (1100). Por lo general, los impuestos aplicados a las sociedades y a las personas físicas se rigen por legislaciones diferentes.[12] La distinción realizada aquí entre personas físicas y sociedades no sigue la categorización por sectores entre hogares, empresas, etcétera, del Sistema de Cuentas Nacionales para las cuentas de ingresos y desembolsos. La clasificación del SCN requiere que ciertas empresas no constituidas en sociedad[13] se excluyan del sector de los hogares y vengan a sumarse a las empresas no financieras y las instituciones financieras. Sin embargo, el impuesto sobre las utilidades de esos negocios no siempre puede separarse del impuesto sobre la renta de sus propietarios o, como mucho, puede deslindarse sólo arbitrariamente. Por ello, no se ha intentado reproducir aquí esa separación, y la totalidad del impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha recogido en un solo bloque, independientemente de la naturaleza del ingreso imponible.

b) Entre hogares y otros en relación con los impuestos sobre la propiedad inmueble

Esta distinción es la misma que la adoptada por el SCN para las cuentas de gasto del consumo final de los hogares y de producción. Se trata pues de diferenciar a los hogares como consumidores (esto es, excluidas las empresas no constituidas en sociedad), por una parte, y a los productores, por otra. Los impuestos sobre las viviendas ocupadas por los hogares, tanto a cargo de los propietarios-ocupantes como de los arrendatarios o de los arrendadores, se incluyen en los hogares, lo que coincide con la diferenciación que suele hacerse comúnmente entre los impuestos sobre la propiedad doméstica y los impuestos sobre la propiedad empresarial. No obstante, algunos países no se hallan en situación de operar esta distinción.

c) Entre hogares y otros en relación con las licencias de vehículos automotores

Se distingue aquí entre los hogares como consumidores, por una parte, y los productores, por otra, al igual que en las cuentas de gasto del consumo final de los hogares y de producción del SCN.

d) Entre empresas y otros en relación con los impuestos residuales (6000)

La distinción es la misma que en c), esta vez, entre los productores, por una parte, y los hogares como consumidores, por otra. Los impuestos recogidos en la categoría 6000 bien porque gravan más de una base tributaria, o bien porque su base no entra dentro del ámbito de ninguna de las categorías anteriores pero es identificable como imponible sobre los productores, y no sobre los hogares, se incluyen en 'empresas'. El resto de los impuestos de la categoría 6000 se imputan a 'otros' o no identificables.

Recargos

32. Las entradas procedentes de recargos relacionados con impuestos particulares se clasifican por lo general en base al impuesto correspondiente, ya sea el recargo temporal o no. Pero si el recargo posee una característica que lo califica para ser clasificada en una categoría diferente de la lista de la OCDE, las entradas generadas por el recargo se recogen en dicha categoría, separadas de las del correspondiente impuesto.

Entradas tributarias no identificables y partidas residuales

33. En un cierto número de casos, no logra determinarse que los impuestos pertenezcan enteramente a una categoría o partida de la clasificación de la OCDE y, en esos casos, se aplican las siguientes pautas:

a) Se conoce la categoría, pero no la forma de distribuir las entradas entre las diversas subdivisiones: las entradas se clasifican en la correspondiente partida o subpartida residual (1300, 2400, 4520, 4600, 5128, 5130, 5300 o 6200).

b) Se sabe que la mayor parte de las entradas procedentes de un grupo de impuestos (normalmente, impuestos locales) proviene de impuestos de una categoría o una partida particulares, pero algunos de los impuestos del grupo cuya cuantía no puede determinarse con exactitud pueden clasificarse en otras categorías o partidas: las entradas se consignan en la categoría o partida a la que pertenezca la mayoría de ellas.

c) No puede identificarse ni la categoría ni la partida correspondiente al impuesto (normalmente, local): el impuesto se incorpora a la partida 6200, a menos que se conozca que se trata de un impuesto sobre las empresas, en cuyo caso se incluye en la partida 6100.

A.5 Comentarios sobre ítems de la lista

1000 – Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital

34. Esta categoría cubre los impuestos aplicados a la renta o a las utilidades netas (esto es, la renta bruta menos las deducciones permitidas) de las personas físicas y las sociedades, así como los impuestos a los que se someten las ganancias de capital de esos mismos sujetos pasivos, y las ganancias obtenidas en juegos de azar.

35. Se incluyen en esta categoría:

a) los impuestos que gravan predominantemente la renta o las utilidades, aunque recaigan parcialmente sobre otras bases; los impuestos aplicados a varias bases que no sean mayoritariamente la renta o las utilidades se clasifican de acuerdo con los principios establecidos en los § 33 y 84;

b) los impuestos sobre la propiedad aplicados a un ingreso presunto o estimado como parte de un impuesto sobre la renta (véase el § 48(a), (c) y (d));

c) los pagos obligatorios al fondo de contribuciones de la seguridad social impuestos sobre la renta que no confieran un derecho a prestaciones sociales; si esas contribuciones otorgan derecho a prestaciones sociales, se incluyen en la categoría 2000 (véase el § 40);

d) el producto de los sistemas integrados de impuestos sobre la renta de régimen cedular se clasifican como un todo en esta categoría, aunque algunos de los impuestos cedulares puedan basarse en la renta bruta y no tener en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

36. La principal división de esta categoría se efectúa entre los gravámenes a personas físicas (1100) y aquellos a sociedades (1200). A su vez, en cada partida, se separa entre impuestos sobre la renta y las utilidades (1110 y 1210) e impuestos sobre las ganancias de capital (1120 y 1220). Si algunas entradas no pueden atribuirse pertinentemente a la partida 1100 o a la 1200, o si no puede realizarse esta distinción en la práctica (p. ej., por falta de datos fiables sobre los receptores de los pagos de los que se deducen los impuestos con retención en la fuente), las entradas se incorporan a la partida 1300 como “no clasificables”.

Tratamiento de los créditos fiscales en los sistemas de imputación

37. En los sistemas de imputación del impuesto de sociedades, los accionistas están exentos, total o parcialmente, de responder en concepto del impuesto sobre la renta por los dividendos abonados por la compañía a partir de la renta o de las utilidades sometidas al impuesto de sociedades. En los países con este sistema,[14] una parte del impuesto sobre las utilidades de la sociedad está disponible para exonerar a los accionistas de su propia obligación tributaria. La exoneración del accionista reviste la forma de un crédito fiscal, cuyo importe puede ser inferior, igual o superior al pasivo tributario total del accionista. Si el

crédito fiscal excede al pasivo tributario, puede que ese exceso sea pagadero al accionista. Dado que este tipo de crédito fiscal es parte integrante del sistema de imputación del impuesto sobre la renta de las sociedades, cualquier pago a los accionistas se trata como devolución tributaria, y no como gasto (compárese con el tratamiento de otros créditos fiscales descrito en el § 26).

38. Puesto que en los sistemas de imputación el crédito fiscal (incluso cuando excede la obligación tributaria) debe considerarse como disposición tributaria, se plantea la cuestión de determinar si deberá deducirse de las entradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (1110) o de las entradas atribuibles al impuesto sobre la renta de las sociedades (1210). En este informe, la cantidad total pagada a título del impuesto sobre la renta de las sociedades se recoge en la subpartida 1210, y el impuesto no imputado en la subpartida 1110. Por lo tanto, la cuantía total del crédito se resta de esta última subpartida, tanto si el crédito da lugar a una reducción de la obligación tributaria por renta personal, como si se realiza un reembolso porque el crédito fiscal excede el pasivo tributario por este concepto. (No obstante, si los créditos fiscales se deducen del impuesto de sociedades por dividendos repartidos a otras sociedades, las correspondientes cantidades se descuentan de las entradas registradas en la subpartida 1210.)

1120 y 1220 – Impuestos sobre las ganancias de capital

39. Como su nombre indica, estas subpartidas engloban los impuestos sobre las ganancias de capital, ya de las personas físicas (1120), ya de las sociedades (1220), siempre que las entradas procedentes de estos impuestos puedan identificarse por separado. Ese no es el caso en numerosos países, y las entradas de estos impuestos se clasifican junto con las del impuesto sobre la renta. La subpartida 1120 contiene asimismo los impuestos sobre las ganancias obtenidas en juegos de azar.

2000 – Contribuciones a la seguridad social

40. Entran en esta categoría todos los pagos obligatorios a las administraciones públicas que confieran un derecho a recibir una prestación social futura (contingente). Esos pagos suelen estar asignados al financiamiento de prestaciones sociales y, a menudo, se pagan a las instituciones del gobierno general que proporcionan dichas prestaciones. Sin embargo, esa asignación no forma parte de la definición de las contribuciones a la seguridad social y no es necesaria para que un impuesto sea clasificado en esta categoría, pero, para que un impuesto se incluya aquí, sí será preciso que confiera un derecho. Y así, los gravámenes sobre la renta o la nómina asignados a los fondos de seguridad social pero que no confieran el derecho a recibir prestaciones sociales quedan excluidos de la presente categoría y se registran bien entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas (1100), bien junto con los impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo (3000). Los impuestos aplicados sobre otras bases, como los bienes y servicios, no se consignarán aquí aunque estén asignados a prestaciones de la seguridad social, sino que se catalogarán según sus respectivas bases, ya que por lo general no otorgarán derecho alguno a prestaciones sociales.

41. Entre otras, se incluirán aquí las contribuciones a los siguientes tipos de prestaciones de la seguridad social: prestaciones y suplementos por seguro de desempleo; prestaciones por accidente, lesión o enfermedad; pensiones por jubilación, invalidez y supervivencia; ayudas familiares; reembolsos de gastos médicos u hospitalarios o prestación de servicios médicos u hospitalarios. Las contribuciones pueden recaudarse tanto de los empleados como de los empleadores.

42. Las contribuciones pueden tener como base bien las remuneraciones o la nómina (‘sobre la base de la nómina’), bien la renta neta tras deducciones y exenciones por circunstancias personales (‘sobre la base del impuesto sobre la renta’), y el producto de ambas bases deberá identificarse separadamente en la medida de lo posible. Cuando las contribuciones al régimen general de la seguridad social se basen en la nómina, pero las de grupos particulares (tales como los trabajadores por cuenta propia) no puedan

evaluarse en función de esta base y se emplee en ese caso la renta neta como una aproximación de las remuneraciones brutas, las entradas seguirán clasificándose sobre la base de la nómina. En principio, esta categoría excluye las contribuciones voluntarias aportadas a los regímenes de seguridad social, que, cuando sea posible identificarlas de forma separada, se recogerán en la partida informativa sobre el financiamiento de las prestaciones sociales; sin embargo, en la práctica, estas aportaciones no siempre pueden desvincularse de las contribuciones obligatorias, en cuyo caso se incluirán igualmente en esta categoría.

43. Las contribuciones a los regímenes de seguro social no vinculados a instituciones del gobierno general, así como las aportaciones a otros tipos de sistemas de seguro, tales como planes de previsión o planes de pensiones, mutualidades u otros planes de ahorro, no se consideran contribuciones a la seguridad social. Los planes de previsión son acuerdos por los que las contribuciones de cada empleado y la parte correspondiente del empleador en nombre de aquél se conservan en una cuenta separada que genera interés, de la que pueden retirarse en circunstancias específicas. Por su parte, los planes de pensiones son regímenes organizados separadamente, negociados entre empleados y empleadores, que conllevan disposiciones sobre diversas contribuciones y prestaciones, a veces más directamente vinculadas a los niveles salariales y a la duración del servicio que en otros esquemas sociales. Cuando las contribuciones a esos regímenes son obligatorias o cuasiobligatorias (p. ej., en virtud de un acuerdo con sindicatos u organizaciones profesionales), se hacen constar en la partida informativa (véase el Cuadro 5.38 de este Reporte).

44. Las contribuciones de los empleados del gobierno y de este con respecto a sus empleados a los regímenes de seguridad social incluidos en el gobierno general se clasifican en esta categoría. También se consideran impuestos las contribuciones de los empleados del gobierno a regímenes diferentes que puedan reputarse sustitutivos de los regímenes generales de seguridad social.[15] Por el contrario, cuando un régimen diferente no pueda considerarse sustitutivo de uno general y haya sido negociado entre el gobierno, en su papel de empleador, y sus empleados, no se estimará como régimen de seguridad social y, por lo tanto, las contribuciones a él no se tendrán como impuestos, aunque el régimen haya sido instaurado por la legislación.

45. Esta categoría excluye las contribuciones ‘imputadas’, que corresponden a las prestaciones sociales pagadas directamente por los empleadores a sus empleados, antiguos empleados o personas a cargo de estos (p. ej., cuando los empleadores están legalmente obligados a correr con las prestaciones por enfermedad durante cierto tiempo).

46. Las contribuciones se dividen en tres partidas principales – empleados (2100), empleadores (2200) y trabajadores por cuenta propia o no empleados (2300) – y se subdividen posteriormente en función de la base que gravan. A efectos de la presente publicación, se entiende por empleados todas las personas contratadas en actividades de unidades empresariales, órganos gubernamentales, instituciones privadas sin ánimo de lucro u otro tipo de empleo remunerado, con excepción de los dueños de empresas no constituidas en sociedad y de los miembros no remunerados de sus familias. También se consideran empleados los miembros de las Fuerzas Armadas, independientemente de la duración y del tipo de su servicio, siempre que coticen a regímenes de la seguridad social. Por su parte, las contribuciones de los empleadores se definen como las aportaciones que estos realizan por cuenta de sus empleados a los sistemas de seguridad social. Si los empleados o los empleadores tienen la obligación de continuar cotizando a la seguridad social en el caso de desempleo de un empleado, esas contribuciones se muestran en las partidas 2100 y 2200, respectivamente, siempre que los datos lo permitan. En consecuencia, la partida 2300 queda reservada a las contribuciones abonadas por los trabajadores por cuenta propia y por quienes no se hallan incluidos en la población activa (p. ej., incapacitados o jubilados).

3000 – Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo

47. Consiste en los impuestos pagados por las firmas o empresas, ya sea como una proporción de los salarios o la nómina, ya como una cantidad fija por persona empleada. No incluyen pagos a la seguridad social obligatorios pagados por empleadores u otros impuestos pagados por los empleados mismos de sus salarios o remuneraciones.

4000 – Impuestos sobre la propiedad

48. Esta categoría engloba los impuestos, recurrentes y no recurrentes, sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad, lo que incluye impuestos sobre la propiedad inmueble y la riqueza neta, sobre el cambio de titularidad en la propiedad por herencia o donación, y sobre transacciones financieras y de capital. Quedan excluidas de esta categoría los siguientes tipos de impuestos:

a) los impuestos sobre las ganancias de capital procedentes de la venta de propiedad (1120 o 1220);

b) los impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades (5200): véase el § 78;

c) los impuestos sobre los bienes inmuebles gravados sobre la base de un ingreso neto presunto que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente: se clasifican como impuestos sobre la renta junto con los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital derivadas de la propiedad (1100);

d) los impuestos sobre el uso de la propiedad con fines residenciales, tanto si debe responder del impuesto el propietario como el arrendatario, siempre que la cantidad debida tenga en cuenta las circunstancias personales del usuario (ingresos, personas a cargo, etcétera): se integran en los impuestos sobre la renta (1100);

e) los impuestos sobre los edificios con una densidad máxima superior a la permitida; sobre la ampliación, construcción o modificación de ciertos edificios más allá de un valor umbral; y sobre la construcción de edificios: todos ellos se integran en los impuestos sobre el permiso para realizar actividades (5200);

f) los impuestos sobre el uso de la propiedad propia para fines comerciales especiales, tales como la venta de bebidas alcohólicas, tabaco o carne, o para la explotación de tierras (p. ej., impuestos sobre la extracción en Estados Unidos): se integran en los impuestos sobre el permiso para realizar actividades (5200).

4100 – Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble

49. Esta partida comprende los impuestos con que se grava de forma regular el uso o la titularidad de bienes inmuebles.

- Estos impuestos gravan las tierras y los edificios.
- Pueden consistir en un porcentaje del valor tasado de una propiedad, basado a su vez en un ingreso por alquiler hipotético, en el precio de venta, en un rendimiento capitalizado o en otras características de la propiedad inmueble (por ejemplo, el tamaño o la ubicación) de las que quepa inferir un alquiler o un valor de capital hipotéticos.
- Estos impuestos pueden aplicarse a los propietarios, a los arrendatarios o a ambos. También pueden pagarse de un nivel de gobierno a otro en relación con los bienes bajo jurisdicción de este último.
- Para la evaluación de estos impuestos, no se tienen en cuenta las deudas y, en ese sentido, difieren de los impuestos sobre la riqueza neta.

50. Los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble se subdividen a su vez en los pagados por los hogares (4110) y los abonados por otros sujetos pasivos (4120), de acuerdo con los criterios establecidos en el § 31(b) supra.

4200 – Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta

51. Esta partida abarca los impuestos con que se grava periódicamente (por lo general, anualmente) la riqueza neta, esto es, los impuestos sobre un amplio abanico de bienes muebles e inmuebles, descontadas sus deudas. Esta partida se subdivide a su vez en los impuestos pagados por las personas físicas (4210) y los abonados por las sociedades (4220), de acuerdo con los criterios establecidos en el § 31(a) supra. Si existen cifras separadas para las entradas correspondientes a pagos realizados por instituciones, se añaden a la subpartida de las sociedades.

4300 – Impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones

52. Esta partida se divide entre impuestos sobre sucesiones o herencias (4310) e impuestos sobre donaciones (4320).[16] Los impuestos sobre sucesiones gravan el valor total de la sucesión o del caudal hereditario, mientras los impuestos sobre herencias se aplican a las cuotas recibidas por los causahabientes individualmente considerados o en función de la relación de estos con el difunto.

4400 – Impuestos sobre transacciones financieras y de capital

53. Esta partida incluye, entre otros, los impuestos sobre la emisión, transmisión, compra y venta de activos no financieros y financieros (como divisas o valores), sobre los cheques y otras formas de pago y sobre transacciones legales específicas, tales como la validación de contratos o la venta de bienes inmuebles. La partida no incluye:

- *a)* los impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para realizar ciertas actividades (5200);
- *b)* las tasas abonadas en concepto de costos procesales o expedición de actas de nacimiento, matrimonio o defunción, que suelen considerarse como ingresos no tributarios (véase el § 12);
- *c)* los impuestos sobre ganancias de capital (1000);
- *d)* los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble (4100);
- *e)* los impuestos recurrentes sobre la riqueza neta (4200);
- *f)* otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad o la riqueza (4500);
- *g)* impuestos de timbre no relacionados con transacciones financieras y de capital
  - i. impuestos de timbre sobre la venta de productos específicos, tales como bebidas alcohólicas o tabaco (5121);
  - ii. impuestos de timbre restringidos por ley a productos importados (5123) o productos exportados (5124); o
  - iii. impuestos de timbre que no caen exclusivamente en una única categoría de transacción (6000).

4500 – Otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad16

54. Esta partida cubre los gravámenes sobre la propiedad que, a diferencia de los impuestos recurrentes, se recaudan una sola vez. Se divide en impuestos no recurrentes sobre la riqueza neta (4510)

y otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad (4520). La subpartida 4510 contiene los impuestos que se recaudan a fin de hacer frente a gastos excepcionales o de redistribuir la riqueza. Por su parte, la subpartida 4520 comprende los impuestos que gravan los incrementos de valor de la tierra, debido, por ejemplo, a permisos para su desarrollo concedidos por el gobierno general o a la provisión por parte de este de instalaciones locales adicionales; cualesquiera impuestos sobre la reevaluación del capital; y aquellos impuestos gravados una sola vez sobre determinados tipos de propiedad.

4600 – Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad

55. Aunque este tipo de impuestos rara vez se dan en los países miembros de la OCDE, esta partida incluye los impuestos sobre bienes tales como ganado bovino, joyas, ventanas y otros signos externos de riqueza.

5000 – Impuestos sobre los bienes y servicios

56. Se incluyen en esta categoría todos los impuestos y derechos sobre la producción, extracción, venta, transmisión, arrendamiento y entrega de bienes, así como sobre la prestación de servicios (5100), y también los impuestos aplicados al uso de bienes y al permiso para usar bienes o realizar actividades (5200). Por lo tanto, esta categoría comprende:

- *a)* los impuestos acumulativos de etapas múltiples;
- *b)* los impuestos generales sobre las ventas aplicados, ya sea en la fabricación/producción, ya sea en la venta al por mayor o al por menor;
- *c)* los impuestos sobre el valor agregado;
- *d)* los impuestos selectivos;
- *e)* los impuestos sobre las importaciones y exportaciones de bienes;
- *f)* los impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar ciertas actividades;
- *g)* los impuestos sobre la extracción, el procesamiento o la producción de minerales y otros productos.

57. Los casos de difícil delimitación entre esta categoría y la categoría 4000 (impuestos sobre la propiedad) o la partida 6100 (otros impuestos pagados únicamente por empresas) se tratan en los § 48, §53 y §80. La partida 5300 y la subpartida 5130, ambas residuales, incluyen, respectivamente, las entradas tributarias que no hayan podido clasificarse entre las partidas 5100 y 5200 o entre las subpartidas 5110 y 5120, respectivamente, véase §33.

5100 – Impuestos sobre la producción, venta, transmisión, arrendamiento y entrega de bienes, y la prestación de servicios

58. Esta partida comprende todos los impuestos aplicados a transacciones de bienes y servicios por las características intrínsecas de estos (p. ej., valor, peso del tabaco, graduación de las bebidas alcohólicas, etcétera) a diferencia de los impuestos determinados por el uso de bienes o por el permiso para usar bienes o realizar actividades, que entran dentro del ámbito de la partida 5200.

5110 – Impuestos generales

59. En esta subpartida, se incluyen todos los impuestos, aparte de los derechos de importación y exportación (5123 y 5124, respectivamente), que gravan la producción, el arrendamiento, la transmisión, la entrega o la venta de un amplio abanico de bienes o la prestación de una gran variedad de servicios, independientemente de que sean de producción nacional o importados, o de la etapa de producción o de

distribución en la que recaigan. Por ende, comprende los impuestos sobre el valor agregado, los impuestos sobre las ventas y los impuestos acumulativos de etapas múltiples. A las entradas brutas generadas, se añaden las entradas por ajustes fronterizos en concepto de esos impuestos cuando se importan bienes, y se restan las devoluciones de dichos impuestos cuando se exportan bienes. Esta subpartida se divide a su vez en los epígrafes 5111, impuestos sobre el valor agregado; 5112, impuestos sobre las ventas; y 5113, otros impuestos generales sobre los ingresos brutos y sobre bienes y servicios.

60. Suelen plantearse dificultades de delimitación entre esta subpartida y la dedicada a los impuestos sobre bienes y servicios específicos (5120) cuando los impuestos se aplican a un gran número de bienes, como, por ejemplo, en el caso del impuesto sobre las compras del Reino Unido (abolido en 1973) o el impuesto sobre mercancías de Japón (abolido en 1988). De acuerdo con las respectivas perspectivas nacionales, el antiguo impuesto sobre las compras británico se ha clasificado como impuesto general (5112), mientras el desaparecido impuesto sobre mercancías japonés se ha incluido entre los impuestos selectivos (5121).

5111 – Impuestos sobre el valor agregado

61. Todos los impuestos generales al consumo cargados sobre el valor agregado entran dentro de este epígrafe, independientemente del método de deducción y de las etapas en las que recaiga el impuesto. En la práctica, todos los países de la OCDE con este tipo de impuestos permiten que todos los intermediarios, excepto el consumidor final, se deduzcan inmediatamente los impuestos sobre las compras e imponen tributación en todas las etapas. Para algunos países, puede que se incluyan en este epígrafe otros impuestos, tales como los aplicados sobre actividades financieras y de seguros, o bien porque las entradas que generan no pueden identificarse separadamente de las procedentes del impuesto sobre el valor agregado, o bien porque se considera que forman parte de este último, aunque esos mismos impuestos puedan clasificarse diferentemente en terceros países (p. ej., como impuestos sobre servicios específicos (5126) o impuestos sobre transacciones financieras y de capital (4400).

5112 – Impuestos sobre las ventas

62. Se clasifican aquí todos los impuestos generales aplicados a una sola etapa, ya sea en la fabricación/producción, o en la venta al por mayor o al por menor.

5113 – Otros impuestos generales sobre los ingresos brutos y sobre bienes y servicios

63. Estos son impuestos acumulativos de etapas múltiples e impuestos en los que el impuesto al consumo se combina con otros impuestos multifásicos. Estos impuestos se aplican cada vez que se realiza una transacción sin deducción del valor de los impuestos pagados sobre los insumos. Los impuestos multifásicos pueden combinarse con elementos de los impuestos sobre el valor agregado o sobre las ventas.

5120 – Impuestos sobre bienes y servicios específicos

64. Se incluyen en esta subpartida los impuestos selectivos, las utilidades generadas y transferidas por los monopolios fiscales, y los derechos de aduana y otros derechos de importación, así como los impuestos sobre las exportaciones, las transacciones de divisas, los bienes de inversión y las apuestas, y los impuestos especiales sobre los servicios que no formen parte de uno de los impuestos generales de la subpartida 5110.

5121 – Impuestos selectivos

65. Los impuestos selectivos gravan la unidad de un producto específico de una gama predefinida y limitada de bienes. Los impuestos generalmente se aplican a tasas diferenciadas sobre bienes no esenciales o de lujo, bebidas alcohólicas, tabaco y la energía. Los selectivos pueden imponerse en cualquier etapa de la producción o distribución y generalmente se aplican como un cargo específico por unidad en función de las características del bien con referencia al valor, peso, intensidad o cantidad del producto. Se incluyen impuestos especiales sobre productos como el azúcar, la remolacha azucarera, fósforos y chocolates; e impuestos que gravan a tasas variables una cierta gama de bienes; e impuestos aplicados a los productos de tabaco, bebidas alcohólicas, combustibles para motores e hidrocarburos. Si un impuesto recaudado principalmente sobre bienes importados también se aplica, o se aplicaría, bajo la misma ley a bienes comparables de producción nacional, entonces los ingresos de este impuesto se clasifican como impuestos selectivos más que de derechos de importación. Este principio se aplica incluso si no hay producción nacional comparable o no hay posibilidad de tal producción. Los impuestos sobre el uso de servicios como agua, electricidad, gas y energía se consideran como impuestos selectivos más que impuestos sobre servicios específicos (5126). Los selectivos no incluyen los gravámenes que se aplican como impuestos generales sobre bienes y servicios (5110); beneficios de los monopolios fiscales (5122); derechos de aduana y otros derechos de importación (5123); o impuestos a las exportaciones (5124).

5122 – Utilidades de los monopolios fiscales

66. Este epígrafe comprende la parte de las utilidades de los monopolios fiscales transferida al gobierno general o usada para financiar gastos considerados como gastos del gobierno (véase el § 24). Las cantidades implicadas se registran cuando se transfieren al gobierno general o cuando se usan para gastos considerados como gastos del gobierno.

67. Los monopolios fiscales reflejan el ejercicio del poder tributario del gobierno mediante el uso de prerrogativas monopolísticas. Se trata de empresas públicas no financieras que ejercen un monopolio, en la mayoría de los casos sobre la producción o la distribución de tabaco, bebidas alcohólicas, sal, fósforos, cartas de juego, productos derivados del petróleo y productos agrícolas (es decir, sobre el tipo de productos susceptibles de estar sometidos, alternativa o adicionalmente, a los impuestos selectivos del epígrafe 5121), con el fin de recaudar ingresos para el gobierno que en otros países se obtienen gravando las operaciones que sobre dichos bienes efectúan las unidades empresariales privadas. El monopolio del gobierno puede intervenir en la etapa de producción o, en el caso de los establecimientos de licores propiedad del gobierno o bajo control de éste, en la etapa de distribución.

68. Cabe distinguir los monopolios fiscales de los servicios públicos, tales como el transporte ferroviario, la electricidad, los servicios de correos y otras comunicaciones, que pueden gozar también de una posición monopolística o cuasi-monopolística, pero cuyo fin primero suele ser la prestación de servicios básicos y no la obtención de ingresos para el gobierno; las transferencias de esas otras empresas públicas al gobierno se consideran ingresos no tributarios. Generalmente, el concepto tradicional de monopolio fiscal no abarca a las loterías estatales, cuyas utilidades usualmente se consideran, en consecuencia, ingresos no tributarios. No obstante, se pueden considerar como ingresos tributarios si su función principal es la de recaudar para financiar gasto gubernamental. Las utilidades de los monopolios fiscales se han separado de las de los monopolios de importación y exportación (5127) transferidas de juntas de comercialización u otras empresas dedicadas al comercio internacional.

5123 – Derechos de aduana y otros derechos de importación

69. Se incluyen aquí los impuestos, derechos de timbre y sobrecargas limitados por ley a los productos importados, así como los gravámenes sobre los productos agrícolas importados impuestos en

los países miembros de la Unión Europea y las cantidades satisfechas por algunos de esos países a tenor del sistema de montantes compensatorios monetarios (MCM).[17] Los derechos de aduana recaudados por los Estados miembros de la Unión Europea en nombre de ésta ya se registran en este epígrafe a nivel de autoridad supranacional en los cuadros de países (Capítulo 4 de la publicación Revenue Statistics de la OCDE). Quedan excluidos aquí los impuestos recaudados de las importaciones como parte de un impuesto general sobre los bienes y servicios, así como los impuestos selectivos aplicables tanto a bienes importados como a bienes de producción nacional.

5124 – Impuestos sobre las exportaciones

70. En los años 1970, los derechos de exportación se aplicaban en Australia, Canadá y Portugal como una medida de carácter regular, y en Finlandia se han utilizado con fines contracíclicos. Algunos países miembros de la Unión Europea pagan un gravamen sobre las exportaciones, en el marco del sistema MCM (véase la nota §16 - § 69). Cuando las cantidades recaudadas son identificables, se integran en este epígrafe, que no incluye, sin embargo, las devoluciones de impuestos generales al consumo, de impuestos selectivos o de derechos de aduana sobre los bienes exportados, que se deducirán de las entradas brutas de 5110, 5121 o 5123, según corresponda.

5125 – Impuestos sobre los bienes de inversión

71. Este epígrafe cubre los impuestos sobre los bienes de inversión, tales como la maquinaria. Estos impuestos pueden cargarse por un cierto número de años o temporalmente con fines contracíclicos. No se incluyen aquí aquellos impuestos sobre los insumos industriales que recaen también en los consumidores (p. ej., el impuesto sobre la energía en Suecia, que se clasifica en 5121).

5126 – Impuestos sobre servicios específicos

72. Todos los impuestos sobre el pago por servicios específicos, tales como los impuestos sobre las primas de seguro, los servicios bancarios, los juegos de azar y las apuestas (p. ej., carreras de caballos, quinielas de fútbol, lotería), el transporte, las actividades recreativas o de ocio, los restaurantes y la publicidad, entran dentro de este epígrafe. También se clasifican en esta partida los impuestos sobre la entrada en casinos, carreras u otras manifestaciones o espacios similares, así como los impuestos de timbre sobre servicios específicos. También se clasifican aquí los impuestos sobre el ingreso bruto de las empresas que prestan un servicio específico (p. ej., transporte, como los impuestos de aeropuerto y otros impuestos de pasajeros; seguros; actividad bancaria; actividades recreativas o de ocio; restaurantes y publicidad).

73. Los ingresos tributarios procedentes de gravámenes bancarios y pagos a sistemas de seguro de depósitos y de estabilidad financiera se han incluido también en este epígrafe

- Los pagos obligatorios de tasas de estabilidad, gravámenes bancarios y primas de seguro de depósitos se tratarán por lo general como ingresos tributarios cuando se abonen al gobierno general o una autoridad supranacional y se asignen a los fondos consolidados o generales de este, de forma que el gobierno pueda utilizar libre e inmediatamente el dinero para los fines que elija. Este principio se aplicará independientemente de que el gobierno prometa revertir esos pagos para garantizar los depósitos de los clientes de los bancos en caso de necesidad futura.
- Si los pagos obligatorios se abonan al gobierno general y se destinan a fondos afectados exclusivamente a volver al sector de la economía que engloba a las sociedades sujetas a dichos pagos, éstos seguirán considerándose ingresos tributarios dado que los fondos estarán disponibles para el gobierno y podrán reducir su déficit presupuestario, que la tasa no conlleva contraprestación para una entidad individual y que las cantidades recaudadas no tienen relación

con cualquier pago posterior a los depositantes o cualquier gasto realizado como medio de respaldo más amplio al sector financiero.

- Se clasificarán como tasa por servicio los pagos que deban aportarse a sistemas permanentes más reducidos para garantizar los depósitos de “particulares” cuando los niveles de pago concuerden con el coste del seguro.
- También se clasificarán como tasa por servicio, y no como ingreso tributario, los pagos que impliquen que el gobierno ejecute los activos de una institución en quiebra o tenga un derecho prioritario sobre la liquidación de activos de esta con objeto de financiar los pagos de compensación a los clientes por la pérdida de sus depósitos.
- Los pagos obligatorios a fondos gestionados fuera del sector público y a instituciones no estatales apoyadas por depositantes, así como todos los pagos a planes voluntarios, no deben tratarse como ingresos tributarios.
- También se incluyen aquí las contribuciones al Fondo de Resolución Única de la UE, que se atribuyen a la autoridad supranacional en los cuadros de los países.

74. Se excluyen de este epígrafe:

a) los impuestos sobre servicios que formen parte de un impuesto general sobre los bienes y servicios (5110);

b) los impuestos sobre la electricidad, el gas y la energía (5121, impuestos selectivos);

c) los impuestos sobre las ganancias de las personas físicas en los juegos de azar (1120, impuestos sobre las ganancias de capital de las personas físicas o de las empresas no constituidas en sociedad) y los impuestos fijos sobre la transferencia de loterías privadas o sobre el permiso para crear loterías (5200);[18]

d) los impuestos sobre los cheques y sobre la emisión, transmisión o compra y venta de valores (4400, impuestos sobre transacciones financieras y de capital);

e) impuestos generales sobre los ingresos brutos (5113).

5127 – Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales

75. Este epígrafe abarca los ingresos percibidos por el gobierno por la compra y la venta de divisas a diferentes tipos de cambio. Cuando el gobierno ejerce poderes monopolísticos para obtener un margen entre los precios de compra y de venta de divisas superior al que sería necesario para cubrir los costos administrativos, el ingreso generado constituye un gravamen obligatorio impuesto en proporciones indeterminadas tanto sobre el comprador como sobre el vendedor de divisas. Es un equivalente común de los derechos de importación y exportación cargados en un sistema con tipo de cambio único o de un impuesto sobre la compraventa de divisas. Al igual que las utilidades de los monopolios fiscales o de los monopolios de importación y exportación transferidas al gobierno, representa el ejercicio de las prerrogativas monopolísticas con fines fiscales y, por lo tanto, se incluye en los ingresos tributarios.

76. El epígrafe engloba asimismo las utilidades de los monopolios de importación y exportación, que, sin embargo, son inexistentes en los países de la OCDE; los impuestos sobre la compraventa de divisas; y cualesquiera otros impuestos que recaigan sobre el comercio o las transacciones internacionales.

5128 – Otros impuestos sobre bienes y servicios específicos

77. Este epígrafe incluye los impuestos sobre la extracción de minerales, combustibles fósiles y otros recursos agotables de yacimientos de propiedad privada o de otro nivel de gobierno, así como cualesquiera otras entradas no clasificables procedentes de impuestos sobre bienes y servicios específicos. Los impuestos sobre la extracción de recursos agotables suelen traducirse en un importe fijo por cantidad o peso, pero también pueden adoptar un valor porcentual. Los impuestos se registran en el

momento de extracción de los recursos. Los pagos por extracción de recursos agotables de yacimientos propiedad de la unidad de gobierno que recibe el pago se clasifican como alquiler.

5200 – Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades

78. Esta partida incluye los impuestos aplicados al uso de bienes a diferencia de los impuestos sobre los propios bienes. Al contrario que los impuestos de este último tipo (registrados en la partida 5100), los impuestos considerados aquí no se basan en el valor de los bienes, sino que suelen revestir la forma de importes fijos. Los impuestos sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades entran asimismo en esta partida, como, por ejemplo, los impuestos sobre la contaminación que no se basan en el valor de bienes particulares. En ocasiones, resulta complejo distinguir entre cargos obligatorios a los usuarios y tasas de licencia que se consideran como impuestos y aquellos que quedan excluidos por reputarse como ingresos no tributarios; los criterios de deslinde empleados se explican en los § 12 y §13.

79. Aunque el título de esta partida menciona el “uso” de bienes, es posible que sea el registro de la propiedad, y no el uso, lo que dé lugar a la obligación tributaria, y que los impuestos contenidos aquí se apliquen más al hecho de ser titular de ciertos animales o bienes (p. ej., caballos de carreras, perros y vehículos automotores) que al uso que se hace de ellos, o que recaigan incluso en bienes inutilizables (p. ej., vehículos automotores o armas inservibles).

80. Se plantean casos de difícil delimitación con respecto a:

a) los impuestos sobre el permiso para realizar actividades empresariales que parten de una base combinada de renta, nómina o volumen de ventas, que se clasifican de acuerdo con las normas del §84;

b) los impuestos sobre la propiedad o el uso de la propiedad de las partidas 4100, 4200 y 4600; la partida 4100 se dedica exclusivamente a los impuestos sobre la titularidad o la posesión de bienes inmuebles y, a diferencia de los impuestos de la partida 5200, recaen siempre sobre el valor de la propiedad; los impuestos sobre la riqueza neta (4200) y otros impuestos recurrentes sobre la propiedad (4600) se circunscriben al hecho de ser titular de propiedades, y no al uso de activos; se aplican a grupos de activos, y no a bienes particulares; y están en todo caso relacionados con el valor de los activos en cuestión.

5210 – Impuestos recurrentes sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades

81. La principal característica de los impuestos consignados aquí es que se recaudan a intervalos regulares y se cobran por lo general según una cantidad fija. En términos de ingresos, el elemento más importante está constituido por los impuestos por licencia de vehículos, aunque también integran esta subpartida los impuestos sobre los permisos de caza, pesca o tiro o sobre la venta de ciertos productos, así como los impuestos sobre la propiedad de animales domésticos, impuestos de radiodifusión y tasas sobre la prestación de ciertos servicios siempre que estos reúnan los criterios establecidos en los § 12 y §13. Los epígrafes en que se divide la partida 5210 son:

- impuestos de uso sobre vehículos automotores pagados por los hogares (5211);
- impuestos sobre vehículos automotores abonados por otros (5212); y
- otros impuestos recurrentes (5213). Esta subpartida abarca las licencias comerciales y profesionales pagadas por las empresas para obtener una licencia para desarrollar un determinado tipo de negocio o profesión cuando los gravámenes se imponen de forma recurrente. Se incluyen licencias como las licencias de taxi o de casinos. También se incluyen las licencias de perros y las licencias generales periódicas de caza, pesca y tiro cuando el derecho a emprender

esas actividades no se otorga como parte de una transacción comercial normal. Las tasas de servicios de radiodifusión se incluyen cuando quien realiza su pago no puede optar por no pagar por la radiodifusión pública si no desea ver o escuchar servicios de radiodifusión públicos (por ejemplo, declarando que no consume servicios de radiodifusión pública). Las exenciones específicas (por ejemplo, para las personas mayores) no modifican el carácter obligatorio del pago.

82. Se excluyen de la subpartida 5213:

a) las licencias cuando el derecho a emprender esas actividades se otorga como parte de una transacción comercial normal (p. ej., la concesión de la licencia va acompañada del derecho a usar una zona específica que es propiedad pública);

b) los pagos relativos a los controles efectuados por el gobierno para comprobar la idoneidad y/o la seguridad de los establecimientos o equipos comerciales o la calidad o normalización de los bienes o servicios producidos como condición para la concesión de dicha licencia. Dichos pagos no son unilaterales y deben tratarse como pagos por los servicios prestados, salvo que los importes cobrados por las licencias sean desproporcionados con relación a los gastos de los referidos controles efectuados por el gobierno.

c) las tasas de servicios de radiodifusión si los usuarios pueden optar por no pagar las tasas de radiodifusión en caso de que no deseen consumir estos servicios, sin que ello afecte la capacidad de consumir servicios de radiodifusión privados.

d) 5220 – Impuestos no recurrentes sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades

83. Se incluyen aquí los impuestos no recurrentes aplicados sobre el uso de bienes y sobre el permiso para utilizar bienes o realizar actividades, así como los impuestos aplicados cada vez que se utilizan los bienes.

- Entran en esta subpartida los impuestos sobre la emisión o liberación en el medio ambiente de gases y líquidos nocivos y otras sustancias peligrosas. Los pagos por permisos negociables de emisión expedidos por los gobiernos en el marco de programas de límites máximos y comercio de emisiones deberán registrarse aquí en la fecha en que se produzcan las emisiones. No se computarán ingresos por los permisos que los gobiernos expidan a título gratuito. El registro según el criterio de devengo implica que habrá una diferencia temporal entre el momento en que el gobierno reciba el pago por los permisos y el momento en que se produzca la emisión. En las cuentas nacionales, esta diferencia genera un pasivo para el gobierno durante ese periodo.
- Se excluirán los pagos efectuados por la recogida y eliminación de desechos o sustancias nocivas por parte de los poderes públicos, ya que constituyen una venta de servicios a las empresas.

84. También se incluyen aquí otros impuestos que entren dentro del ámbito de aplicación de la partida 5200 y que no se recauden recurrentemente. Por lo tanto, quedarán comprendidos los pagos únicos por permisos para la venta de alcohol o tabaco o para la creación de centros de apuestas, siempre que cumplan los criterios de los § 12 -13.

6000 – Otros impuestos

85. Esta categoría recoge los impuestos que reposan en una o varias bases diferentes de las descritas en las categorías 1000, 3000, 4000 y 5000, o en bases que no puedan considerarse relacionadas a ninguna de estas categorías, se incluyen aquí. Los impuestos de base múltiple, y si es posible estimar las entradas relacionadas con cada base las cantidades desglosadas se repartirán en las correspondientes categorías de acuerdo a su base. Si no pueden calcularse los valores por separado y se sabe que la mayoría de las entradas proceden de una base determinada, el total de estas se atribuirán de acuerdo con dicha base. En caso contrario, las entradas se clasificarán aquí. Otros ingresos incluidos

aquí son los impuestos presuntos no incluidos en el sistema de clasificación, los impuestos a las personas en forma de impuesto de capitación, impuestos de sellos no relacionados con las transacciones financieras y de capital que no pertenecen exclusivamente a una sola categoría de transacción, impuestos a los gastos donde se aplican deducciones o exenciones personales y recibos de impuestos no identificables. Esta categoría se subdivide entre los impuestos pagados completa o principalmente por las empresas (6100) y los abonados por otros sujetos pasivos (6200).

A.6. Conciliación con las cuentas nacionales

86. Esta sección de los cuadros reconcilia el cálculo de la recaudación tributaria total realizado por la OCDE y el total de todos los impuestos y contribuciones sociales pagados al gobierno general tal y como figuran en el registro de las cuentas nacionales de cada país. Cuando el país es miembro de la Unión Europea (UE), la comparación se establece entre el cálculo de la recaudación tributaria total realizado por la OCDE y la suma de los ingresos tributarios y contribuciones sociales registrado en la combinación del gobierno general y de las instituciones de los sectores de la UE de las cuentas nacionales.

A.7. Partida informativa sobre el financiamiento de las prestaciones sociales

87. A la vista de la variedad de relaciones entre la tributación y las contribuciones a la seguridad social y de los casos mencionados en los § 40 al §46, se ha previsto una partida informativa que recopile todos los pagos asignados a las prestaciones tipo de la seguridad social, aparte de los pagos voluntarios al sector privado. Los datos se presentan de la forma siguiente (véase el Cuadro 5.38 de este Reporte):

a) Impuestos de la categoría 2000.

b) Impuestos asignados a las prestaciones de la seguridad social.

c) Contribuciones voluntarias al gobierno.

d) Contribuciones obligatorias al sector privado.

Los § 40 al §46 ofrecen las debidas orientaciones para efectuar el desglose entre las rúbricas (a) a (d).

A.8. Partida informativa sobre impuestos identificables pagados por el gobierno

88. Los impuestos identificables realmente pagados por el gobierno se presentan en una partida informativa, desglosados según las principales categorías de la clasificación de impuestos de la OCDE. En la vasta mayoría de los países, sólo pueden identificarse las contribuciones a la seguridad social y los impuestos sobre la nómina satisfechos por el gobierno, que, sin embargo, suelen ser los gravámenes más importantes liquidados por los gobiernos (véase el Cuadro 5.39 de este Reporte).

A.9. Relación de la clasificación de impuestos de la OCDE con el Sistema de Cuentas Nacionales

89. El Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) pretende proporcionar un marco coherente para registrar y presentar los principales flujos relacionados con la producción, el consumo, la acumulación y las transacciones con el exterior de una determinada zona económica, por lo general, un país o una región destacada de un país, y, en este sentido, los ingresos del gobierno constituyen una importante parte de las transacciones registradas en todo sistema de cuentas nacionales. En agosto de 2009, la versión final del SCN 2008 se publicó conjuntamente por cinco organizaciones internacionales: la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, la Unión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y el Banco Mundial. La publicación está diseñada para ser

empleada en países con economías de mercado, sea cual sea su estadio de desarrollo económico, así como en países en transición hacia economías de mercado. Las principales partes del marco conceptual y las definiciones de los diversos sectores económicos del SCN se han plasmado en la clasificación de impuestos de la OCDE.

90. Sin embargo, existen ciertas diferencias, reseñadas seguidamente, entre la clasificación de impuestos de la OCDE y los conceptos del SCN, debidas a que la finalidad de la clasificación de la OCDE consiste en lograr la máxima desagregación posible de los datos estadísticos en relación con lo que, por lo general, las Administraciones tributarias consideran como impuestos. Y así:

a) la OCDE incluye las contribuciones a la seguridad social obligatorias, pagadas al gobierno general en la recaudación tributaria total. No se consideran como impuestos las contribuciones imputadas y voluntarias, además de aquellas pagadas a fondos privados (véanse los §9 y §11 supra.);

b) los puntos de vista sobre la calificación de algunos gravámenes y tasas como impuestos son diferentes (§12 y §13 supra.);

c) la OCDE excluye los impuestos imputados o los subsidios procedentes de la aplicación de múltiples tipos de cambio oficiales, o del pago de una tasa diferente a otras del mercado sobre reservas requeridas que pueda hacer el banco central;

d) los créditos fiscales exigibles se tratan de forma diferente.

91. Tal y como se ha apuntado en los §1 y §2, las categorías 1000 a 6000 de la lista de impuestos de la OCDE cubren todos los pagos sin contraprestación al gobierno general o una autoridad supranacional, aparte de las multas y los préstamos obligatorios. Esos pagos sin contraprestación, incluidas las multas pero excluidos los préstamos obligatorios, pueden obtenerse añadiendo los siguientes valores del SCN 2008:

- impuestos sobre el valor agregado (D211);
- impuestos y derechos sobre las importaciones, IVA no incluido (D212);
- impuestos sobre las exportaciones (D213);
- impuestos sobre los productos, IVA e impuestos sobre las importaciones y exportaciones no incluidos (D214);
- otros impuestos sobre la producción (D29);
- impuestos sobre la renta (D51);
- otros impuestos corrientes (D59);
- las contribuciones efectivas a la seguridad social (D.611 y D1613), con exclusión de las contribuciones voluntarias y los pagos a planes de seguro social relacionados con el empleo que no sean planes de seguridad social;
- impuestos sobre el capital (D91).

A10. Relación de la clasificación de impuestos de la OCDE con el sistema de estadísticas de finanzas públicas del Fondo Monetario Internacional

92. La cobertura y la valoración de los ingresos tributarios en el sistema de estadísticas de finanzas públicas (EFP) y en el SCN 2008 son muy similares. Por lo tanto, a excepción del tratamiento dado a los créditos fiscales exigibles, las diferencias entre la clasificación de la OCDE y la del SCN 2008 (véase el §90 supra.) son de aplicación igualmente al sistema de EFP. Además, el Fondo Monetario Internacional (FMI) escinde la categoría única 5000 de la OCDE en dos categorías distintas dedicadas a los impuestos nacionales sobre bienes y servicios (114) y a los impuestos sobre el comercio y las transacciones

internacionales (115). Esto refleja el hecho de que, mientras estos últimos impuestos suelen generar insignificantes cantidades de ingresos en la zona de la OCDE, ese no es el caso en la mayoría de los países no pertenecientes a la Organización.

A.11. Comparación de la clasificación de impuestos de la OCDE con otras clasificaciones internacionales

93. El cuadro siguiente recoge una comparación ítem por ítem entre la clasificación de impuestos de la OCDE y las clasificaciones empleadas en:

a) el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN 2008);

b) el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 2010);

c) el Manual de estadísticas de finanzas públicas del FMI (MEFP 2014).

94. Estas comparaciones representan equivalencias que podrán aplicarse en la mayoría de los casos. Con todo, deberán emplearse con cierta flexibilidad, ya que, en casos particulares, los países pueden adoptar enfoques diferentes para la clasificación de los ingresos en las cuentas nacionales.

Clasificación de la OCDE				SCN 2008	SEC 2010	MEFP 2014
1000	Impuestos sobre los ingresos, utilidades y ganancias de capital					
	1100	Personas				
		1110	Ingresos y utilidades	D51-8.61a	D51A	1111
		1120	Ganancias de capital	D51-8.61c, d	D51C, D	1111
	1200	Corporaciones				
		1210	Ingresos y ganancias	D51-8.61b	D51B	1112
		1220	Ganancias de capital	D51-8.61c	D51C	1112
	1300	No clasificables entre 1100 y 1200				1113
2000	Contribuciones a la seguridad social					
	2100	Empleados		D613-8.85	D613	1211
	2200	Empleadores		D611-8.83	D611	1212
	2300	Auto-empleados y no empleados		D613-8.85	D613	1213
	2400	No asignables entre 2100, 2200 y 2300				1214
3000	Impuestos sobre la nómina y fuerza de trabajo			D29-7.97a	D29C	112
4000	Impuestos sobre la propiedad					
	4100	Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble				
		4110	Hogares	D59-8.63a	D59A	1131
		4120	Otro	D29-7.97b	D29A	1131
	4200	Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta				
		4210	Hogares	D59-8.63b	D59A	1132
		4220	Corporaciones	D59-8.63b	D59A	1132
	4300	Impuestos sobre sucesiones, herencias y				
		4310	Impuestos sobre sucesiones y	D91-10.207b	D91A	1133
		4320	Impuestos sobre donaciones	D91-10.207b	D91A	1133
	4400	Impuestos sobre transacciones financieras y de capital		D59-7.96d; D29-7.97e	D214B, C	114114; 1161
	4500	Otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad		D91-10.207a	D91B	1135
	4600	Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad		D59-8.63c	D59A	1136

5000	Impuestos sobre los bienes y servicios						
	5100	Impuestos sobre la producción, venta y transmisión de bienes y prestación de servicios					
		5110	Impuestos generales sobre bienes y servicios				
			5111	Impuestos sobre el valor agregado	D211-7.89	D211; D29G	11411
			5112	Impuestos sobre las ventas	D2122-7.94a;	D21224; D214I	11412
			5113	Otros impuestos generales sobre los ingresos brutos y sobre bienes y servicios	D214-7.96a	D214I	11413
		5120	Impuestos sobre bienes y servicios específicos				
			5121	Impuestos selectivos	D2122-7.94b; D214-7.96b	D21223; D214A, B, D	1142
			5122	Utilidades de los monopolios fiscales	D214-7.96e	D214J	1143
			5123	Derechos de aduanas y otros derechos de importación	D2121-7.93	D2121; D21221, 2	1151
			5124	Sobre las exportaciones	D213-7.95a	D214K	1152-4
			5125	Sobre los bienes de inversión			
			5126	Sobre servicios específicos	D2122-7.94c; D214-7.96c	D21225; D214E, F, G, H; D29F	1144; 1156
			5127	Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales	D2122-7.94d D29-7.95b	D21226; D29D; D59E	1153; 1155-6
			5128	Otros impuestos sobre bienes y servicios específicos			1146
		5130	No clasificables entre 5110 y 5120				
	5200	Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades					
		5210	Impuestos recurrentes				
			5211	Sobre vehículos automotores: hogares	D59-8.64c	D59D	11451
			5212	Sobre vehículos automotores: otros	D29-7.97d	D214D; D29B	11451

			5213	Otros impuestos recurrentes en el uso de bienes y en el permiso para el uso de bienes y la realización de actividades	D29-7.97c, d, f D59-8.64c	D29B, E, F; D59D	11452
		5220	Impuestos no recurrentes sobre el permiso para el uso de bienes o la realización de actividades				11452
	5300	No clasificables entre 5100 y 5200					
6000	Otros impuestos						
	6100	Pagados únicamente por empresas					1161
	6200	Pagados por otros distintos de las empresas o no identificables			D59-8.64a, b	D59B, C	1162

A.12. Atribución de ingresos tributarios por subsectores del gobierno general

95. La clasificación de la OCDE requiere un desglose de los ingresos tributarios por subsectores del gobierno general. Seguidamente, se establecen la definición de cada subsector y los criterios que deben emplearse para atribuir los ingresos tributarios entre ellos, que siguen las orientaciones del SCN 2008 y del MEFP 2014.

Identificación de los subsectores del gobierno general

a) Gobierno central

96. El subsector del gobierno central incluye todos los departamentos, oficinas y establecimientos del gobierno, así como otros órganos que constituyen organismos o instrumentos de la autoridad central, cuya competencia se extiende a todo el territorio, con excepción de la administración de los fondos de seguridad social. En consecuencia, el gobierno central tiene la facultad de someter a tributación a todas las unidades residentes y no residentes que emprendan actividades económicas en el país.

b) Gobierno estatal, provincial o regional

97. Este subsector está compuesto por unidades intermedias del gobierno que ejercen su competencia a un nivel inferior al del gobierno central. Incluye a todas las unidades que operan independientemente del gobierno central en una parte del territorio de un país que engloba numerosas pequeñas localidades, con la excepción de la administración de los fondos de seguridad social. En los países unitarios, puede considerarse que los gobiernos regionales tienen una existencia separada, en la que cuentan con la suficiente autonomía como para recaudar sus ingresos de fuentes bajo su control, y sus funcionarios son independientes del control administrativo externo en el ejercicio de las actividades de la unidad.

98. En la actualidad, los países federales representan la mayoría de los casos en los que los ingresos atribuidos a unidades intermedias del gobierno se identifican de forma separada. España es el único país unitario en ese caso; en el resto de los países unitarios, los ingresos regionales se computan junto con los de los gobiernos locales.

c) Gobierno local

99. Este subsector incluye todas las demás unidades del gobierno que ejercen una competencia independiente en parte del territorio de un país, con excepción de la administración de los fondos de seguridad social. Engloba varios entes urbanos o rurales (p. ej., autoridades locales, municipios, ciudades, delegaciones, distritos).

d) Fondos de seguridad social

100. Los fondos de seguridad social forman un subsector separado del gobierno general. El SCN 2008 define el subsector de la seguridad social según lo expuesto en sus párrafos 4.124 a 4.126 y 4.147, citados seguidamente:

"Los regímenes de seguridad social son sistemas de seguros sociales que cubren a la comunidad en su conjunto o a amplios sectores de la misma, y que son impuestos y controlados por unidades del gobierno. Los sistemas abarcan una gran variedad de programas, y ofrecen prestaciones en dinero o en especie por vejez, invalidez o muerte, supervivencia, enfermedad y maternidad, accidentes de trabajo, desempleo, ayudas familiares, asistencia sanitaria, etc. No existe necesariamente una relación directa entre la cuantía de la contribución pagada por un individuo y las prestaciones que este pueda recibir." (Párrafo 4.124)

"Cuando los sistemas de seguridad social se organizan por separado de las demás actividades de las unidades del gobierno, mantienen sus activos y pasivos separados de estas últimas, y realizan operaciones financieras por cuenta propia, se califican de unidades institucionales, que reciben el nombre de fondos de seguridad social." (Párrafo 4.125)

"Las cantidades recaudadas y pagadas por contribuciones y prestaciones de la seguridad social pueden modificarse deliberadamente con el fin de alcanzar determinados objetivos de la política del gobierno que no tengan relación directa con el concepto de la seguridad social como sistema destinado a ofrecer prestaciones sociales a los miembros de la comunidad. Pueden aumentarse o disminuirse, por ejemplo, con el fin de influir en el nivel de la demanda agregada de la economía. No obstante, mientras se mantengan como fondos constituidos por separado, han de ser tratados, en el SCN, como unidades institucionales diferentes." (Párrafo 4.126)

"El subsector de los fondos de seguridad social [del gobierno general] está conformado por los fondos de seguridad social que operan en todos los niveles del gobierno. Dichos fondos son sistemas de seguros sociales que cubren a la comunidad en su conjunto o a amplios sectores de la misma, y que son impuestos por unidades del gobierno." (Párrafo 4.147)

101. La clasificación de la OCDE sigue esta definición de los fondos de seguridad social con las dos siguientes excepciones, por las se excluyen:

- los sistemas impuestos por el gobierno pero administrados por órganos externos al sector del gobierno general, tal y como se ha definido en el § 3 de este manual; y
- los sistemas en los que todas las contribuciones son voluntarias.

Autoridades supranacionales

102. Este subsector engloba las operaciones de recaudación fiscal de autoridades supranacionales dentro de un país. En la práctica, la única autoridad supranacional que cabe tener en cuenta en la zona de la OCDE es la que conforman las instituciones de la Unión Europea (UE). Los ingresos tributarios recaudados por los países miembros y remitidos a la UE se incluyen en las estadísticas tributarias a nivel de autoridad supranacional. No se deben incluir los impuestos sobre la renta y las contribuciones a la seguridad social recaudados por las instituciones de la Unión Europea y pagados por funcionarios de la Unión Europea residentes en países miembros de la Unión Europea.

Criterios de atribución de los ingresos tributarios

103. Cuando un gobierno recauda impuestos y los transfiere, en todo o en parte, a otros gobiernos, es necesario determinar si esos ingresos se imputarán al gobierno recaudador que los distribuye a otros en forma de donaciones, o si se atribuirán a los gobiernos beneficiarios para los que el gobierno recaudador actúa como mero agente, recibiendo el producto de los impuestos y transfiriéndolos posteriormente. Los criterios de atribución de los ingresos se establecen en los §104–§107 siguientes, y siguen lo dispuesto en los puntos 3.70 a 3.73 del SCN 2008.

104. Por regla general, un impuesto se atribuye a la unidad de gobierno que:

a) ejerce la facultad de aplicar el impuesto (como entidad principal o a través de la autoridad delegada por la entidad principal); y

b) puede a su discreción establecer y modificar la tasa del impuesto.

105. Cuando un gobierno recauda impuestos para y en nombre de otro, y este último tiene la facultad de aplicar el impuesto y establecer y modificar su tasa impositiva, entonces el gobierno recaudador actúa como agente de este, y el impuesto se reasigna. Cualquier cantidad retenida por el gobierno recaudador como cargo por la recaudación deberá tratarse como pago por un servicio. Cualquier otra cantidad retenida por el gobierno recaudador, por ejemplo, en el marco de un arreglo de coparticipación de impuestos, deberá tratarse como una donación corriente. Si se delegó al gobierno recaudador la autoridad para establecer y modificar la tasa impositiva entonces las cantidades recaudadas deberán tratarse como ingresos tributarios de este gobierno.

106. Cuando diferentes gobiernos establecen conjuntamente y por igual la tasa de un impuesto y el uso de los recursos, sin que ninguno de ellos tenga la autoridad final y exclusiva, entonces los ingresos tributarios se atribuyen a cada gobierno según la proporción de recursos que le corresponda; si el acuerdo permite a una unidad del gobierno ejercer el control final y exclusivo, entonces todos los ingresos tributarios se atribuirán a dicha unidad.

107. También puede ocurrir que un gobierno tenga la autoridad constitucional o de otra índole de aplicar un impuesto, pero que otros gobiernos establezcan individualmente la tasa de ese impuesto en sus jurisdicciones; los recursos generados por el impuesto en cuestión en la jurisdicción de cada gobierno se atribuirán como ingresos tributarios a los respectivos gobiernos.

108. Los gravámenes satisfechos por los Estados miembros de la Unión Europea (UE) revisten la forma de:

a) derechos de aduana y gravámenes sobre los bienes agrícolas (5123);

b) cuentas de compensación monetaria brutas (5123 en relación con las importaciones y 5124 en relación con las exportaciones);

c) contribuciones al Fondo de la Resolución Única (5126); y

d) gravámenes sobre el acero, el carbón, el azúcar y la leche (5128).

109. Los derechos de aduana recaudados por los Estados miembros de la UE en nombre de esta se registran de la siguiente forma:

- sobre la base de un coeficiente de recaudación bruta;
- ajustando los resultados, siempre que sea posible, de forma que esos derechos se muestren en relación con una base de “destino final”, por oposición a la base de “país de primera entrada”; estos ajustes atañen particularmente a los derechos colectados en importantes puertos (marítimos); aunque los derechos de la UE se perciben por las autoridades del país de primera entrada, siempre que sea posible cabrá excluir esos derechos del ingreso del país recaudador e incluirlos en el ingreso del país de destino final.

110. Son los gravámenes específicos de la UE los que cumplen más claramente con el criterio de asignación descrito en el §102 anterior. Por consiguiente, estas cantidades se indican en notas a pie de página en los cuadros por país de los Estados miembros de la UE (en el capítulo 5) y aparecen como ingresos supranacionales en cada uno de los epígrafes fiscales identificados en el §108.

Notas

1. Las referencias a la publicación Revenue Statistics de la OCDE en esta Guía Interpretativa, aluden a OECD (2022), Revenue Statistics 2022, Publicaciones de la OCDE, París.

2. Todas las referencias al SCN deberán entenderse hechas a la edición de 2008.

3. Véase el apartado A.12 de la presente guía para el análisis del concepto de agente.

4. Por lo general, es posible identificar la cuantía de las contribuciones a la seguridad social y de los impuestos sobre la nómina, pero no otros impuestos asumidos por el gobierno.

5. Sin embargo, si un gravamen considerado como ingreso no tributario en la mayoría de los países se califica de tributario –o permite recaudar sustanciales ingresos– en uno o más países, las entradas en concepto de dicho gravamen se indican en las notas que figuran al pie de los cuadros de países, pero no se incluyen en la recaudación tributaria total.

6. Obsérvese, no obstante, que los nombres pueden dar lugar a confusión. Por ejemplo, aunque una tasa sobre los pasaportes se trataría normalmente como ingreso no tributario, si se impone un gravamen suplementario sobre los pasaportes (como en el caso de Portugal) con el fin de conseguir un ingreso sustancialmente mayor que el costo que supone proporcionar el pasaporte, dicho gravamen deberá considerarse como un impuesto sobre el uso de bienes (5200).

7. Para una explicación más detallada de esta distinción, consúltese el estudio especial sobre cuestiones de actualidad en relación con el registro de los ingresos tributarios Current issues in reporting tax revenues, en la edición 2001 de *Revenue Statistics*.

8. En ocasiones, se emplean asimismo los términos “no reembolsable” y “reembolsable”, pero puede parecer ilógico hablar de “reembolsable” cuando no se ha pagado nada.

9. Con la excepción del diferente tratamiento dado a los créditos fiscales exigibles en los sistemas de imputación del impuesto sobre sociedades (§ 37 - 39)

10. No se trata aquí de verdaderos gastos tributarios en sentido formal, ya que tales gastos requieren que se identifique un sistema tributario de referencia para cada país o, mejor si cabe, una referencia internacional común y, en la práctica, no se ha logrado acuerdo sobre esta última.

11. A menos que se basen en la plusvalía obtenida con la venta, en cuyo caso se clasificarían como impuestos sobre las ganancias de capital, en las subpartidas 1120 o 1220.

12. Con todo, algunos países aplican la misma legislación a ambos en impuestos particulares sobre la renta, aunque las entradas procedentes de dichos impuestos suelen ser fácilmente atribuibles a uno u otro caso y pueden, por lo tanto, consignarse en la debida partida.

13. Por ejemplo, "[...] que son suficientemente autónomas e independientes y se comportan como si fueran sociedades [...] (incluido en el hecho de llevar) conjuntos completos de cuentas" (SCN 2008, 4.44).

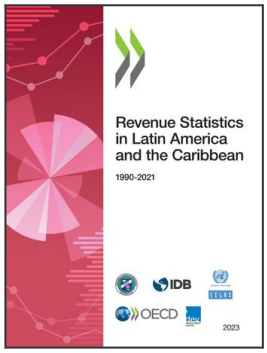
14. En Canadá, país en el que se considera que rige un sistema de imputación, el crédito fiscal (no exigible) para el accionista nace en relación con el impuesto nacional sobre sociedades que se reputa haber pagado, tanto si ha surgido una obligación tributaria para la sociedad como si no. Habida cuenta de que no existe una conexión íntegra entre la obligación tributaria de la sociedad y el crédito concedido en relación con el impuesto sobre la renta en esos sistemas, los créditos por dividendos se tratan, junto con otros créditos fiscales, según lo descrito en el § 26.

15. Esto puede darse, por ejemplo, cuando ya existía un régimen para los empleados del gobierno previo a la introducción de un régimen general de seguridad social.

16. En el SCN 2008, se consideran transferencias de capital y no impuestos (véase la sección A.8.).

17. Mediante este sistema, la Unión Europea ajusta las diferencias entre los tipos de cambio empleados para determinar los precios de la política agrícola común (PAC) y los tipos de cambio reales. Los pagos realizados en este sistema pueden estar relacionados con importaciones o exportaciones y, cuando ha sido posible identificar por separado las respectivas cantidades, se han mostrado en el correspondiente epígrafe (5123 o 5124). En el presente informe, esas cantidades se han consignado en valores brutos (esto es, sin deducir ningún subsidio otorgado en el marco del sistema MCM).

18. Las transferencias de las utilidades de las loterías del Estado se consideran ingresos no tributarios (véase el § 68).



From:

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023

Access the complete publication at:
https://doi.org/10.1787/a7640683-en

Please cite this chapter as:

OECD*, et al.* (2023), "Clasificación de impuestos de la OCDE y guía de interpretación de la OCDE", in *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023*, OECD Publishing, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/bd374402-es

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area. Extracts from publications may be subject to additional disclaimers, which are set out in the complete version of the publication, available at the link provided.

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at http://www.oecd.org/termsandconditions.