

Carlos Garcimartín *

FISCALIDAD Y DESARROLLO

En este artículo se examinan las principales características de los sistemas tributarios de los países en desarrollo, su evolución y reformas, así como dos desafíos en particular que han surgido en los últimos años cambiando las reglas de la tributación: la expansión de la economía digital y el acuerdo sobre imposición a los grandes grupos multinacionales. La principal conclusión es que, pese a los retos y carencias aún existentes, se han producido mejoras muy significativas en los sistemas tributarios de los países en desarrollo.

Taxation and development

This article examines the main features of developing countries' tax systems, their evolution and reforms, as well as two particular challenges that have emerged in recent years changing the rules of taxation: the expansion of the digital economy and the agreement on the taxation of large multinational groups. The main conclusion is that, despite remaining challenges and shortcomings, there have been very significant improvements in developing countries' tax systems.

Palabras clave: sistemas tributarios, impuestos, economía digital, fiscalidad internacional.

Keywords: tax systems, taxation, digital economy, international taxation.

JEL: H24, H25, O23.

* Universidad Rey Juan Carlos. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Campus de Vicálvaro (Madrid).

Contacto: carlos.garcimartin@urjc.es

Versión de diciembre de 2023.

<https://doi.org/10.32796/ice.2024.934.7732>

1. Introducción

En los últimos años la movilización de recursos internos ha venido ocupando un papel cada vez más destacado en los análisis y políticas de desarrollo, incluido los Objetivos de Desarrollo Sostenible. La cuantía y origen de los ingresos públicos se considera como un factor determinante para el desarrollo, ya que incide en el comportamiento de los agentes económicos, condiciona el potencial de los Estados para proveer bienes y servicios y redistribuir renta e incide en la calidad institucional. Además, los ingresos de origen tributario suponen un intercambio de impuestos por representación y ciudadanía que se halla en el núcleo del contrato social.

Los criterios habituales para juzgar la calidad de un sistema tributario son: la suficiencia (su capacidad de proveer al Estado de los recursos necesarios); la eficiencia (que minimice las distorsiones que generan los propios impuestos); la equidad (que sea justo); la sencillez administrativa (que los costes de cumplimiento, tanto para los contribuyentes como para la Administración, sean reducidos); y la flexibilidad (su capacidad para adaptarse a un entorno cambiante). Desde el punto de vista de los países en desarrollo (PED), los sistemas impositivos tradicionalmente han tenido que construirse en circunstancias complejas, debiendo enfocarse en ocasiones más a lo posible que a lo deseable (Tanzi y Zee, 2001). El elevado peso de la economía informal y de la agricultura, el gran número de empresas de muy reducida dimensión, las carencias institucionales, el menor desarrollo del sistema financiero o las inequidades y poder de las élites son factores que, unidos a su menor nivel de renta, han supuesto que los sistemas fiscales de los PED difieran de los de las naciones más ricas en varios aspectos. En primer lugar, en cuanto a su capacidad recaudatoria, notablemente inferior en los primeros. En segundo lugar, respecto a la estructura de los ingresos tributarios, sesgada a favor de los impuestos indirectos. Tercero, con relación a la capacidad de sus Administraciones tributarias. Finalmente, en cuanto al diseño de las principales figuras impositivas.

No obstante, en los últimos años se ha observado una clara tendencia positiva en los sistemas tributarios de muchos PED, tanto respecto a su capacidad recaudatoria como a la mejora de diseño de los impuestos y de sus Administraciones tributarias. El propio crecimiento económico explica parte de esta tendencia, pero también han desempeñado un papel fundamental las reformas emprendidas. Junto a estas tendencias positivas recientemente han surgido notables desafíos, en particular dos de ellos: los cambios en la fiscalidad internacional y los retos que plantea la economía digital. Aunque ambos afectan a todos los países, la distinta capacidad de abordarlos hace que existan ciertas particularidades en el caso de los PED.

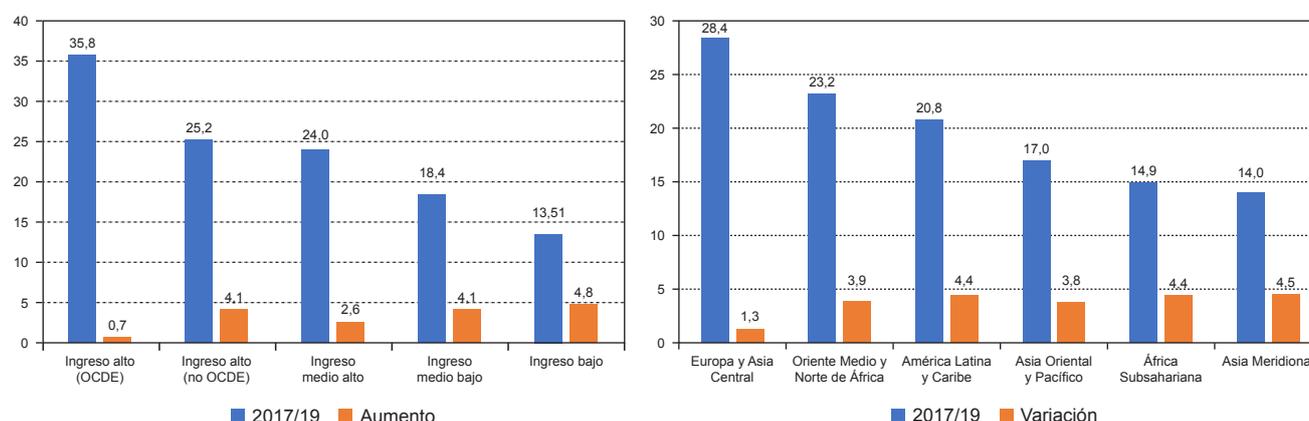
El presente artículo trata de las características, cambios producidos y dichos desafíos novedosos a los que se enfrentan los sistemas fiscales del mundo en desarrollo.

2. Caracterización de los ingresos públicos de los países en desarrollo

En general, los ingresos tributarios de que disponen los gobiernos de los PED son muy inferiores en términos relativos a los que tienen los países ricos. En promedio de los años 2017 a 2019 los países de bajos ingresos tenían unos ingresos tributarios equivalentes al 13,5% de su PIB, frente al 18,4% en los países de ingreso medio bajo, 24% en los de ingreso medio alto y 35,8% en los de altos ingresos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (Figura 1). No obstante, desde principios de siglo, los PED han progresado de manera significativa. En aquellos de ingreso bajo y medio bajo, los ingresos tributarios han aumentado desde 2000/2002 4,8 y 4,1 puntos del producto interior bruto (PIB), respectivamente, y 2,6 en los de ingreso medio alto; frente a 0,7 en los países ricos de la OCDE. Por ejemplo, en el grupo de bajos ingresos, en Ruanda y Togo los ingresos tributarios han crecido más de siete puntos del PIB; en los de ingreso medio bajo, han aumentado más de 11 puntos en Camboya y casi 8 en Kenia; en los de ingreso

FIGURA 1

INGRESOS TRIBUTARIOS EN 2017/2019 Y AUMENTO DESDE 2000/2002 (En % del PIB)



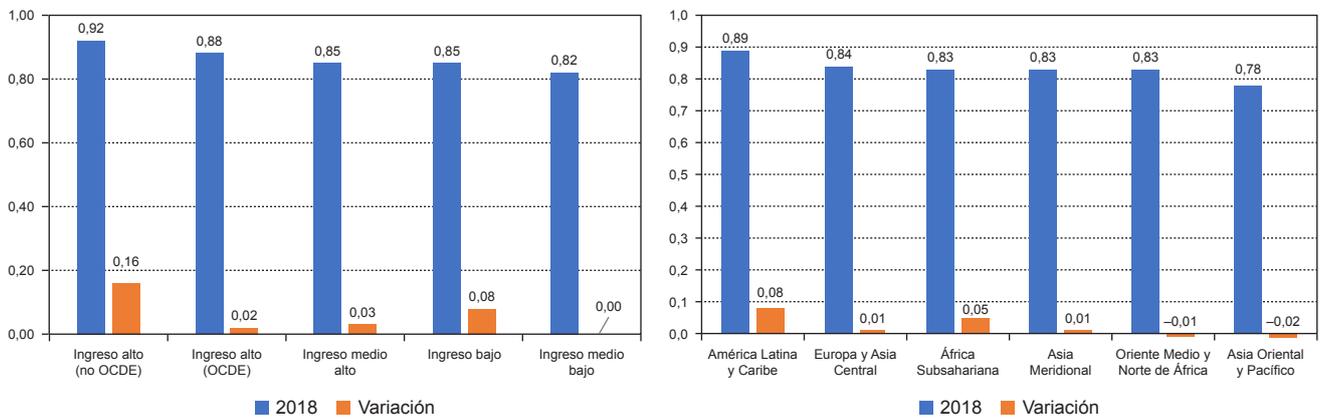
NOTA: Incluyen contribuciones sociales. En la división geográfica se excluyen los países de altos ingresos.
FUENTE: Elaboración propia a partir de UNU-WIDER *Government Revenue Dataset*, 2023.

medio alto cabe destacar Argentina (10 puntos) o Belice (8,4). Por zonas geográficas, los mayores ingresos tributarios dentro del mundo en desarrollo se localizan en Europa y Asia Central (28,4% del PIB), lo que tiene que ver con su pasado de economías planificadas de varios de estos países, seguido de Oriente Medio y Norte de África (23,2%) y América Latina y Caribe (20,8%). En el otro extremo están África Subsahariana y Asia Meridional (14,9% y 14%, respectivamente). En todas las zonas se han producido aumentos muy notables, especialmente en África Subsahariana, Asia Meridional y América Latina y Caribe, alrededor de 4,5 puntos del PIB, produciéndose una cierta convergencia en materia de ingresos tributarios. En suma, pese a la tradicional menor capacidad de recaudación del mundo en desarrollo, en las últimas décadas ha crecido de forma notable en muchos países. Esto se debe, en parte, por el propio desarrollo económico, que amplía la base tributaria y, en parte, por un esfuerzo de reformar y modernizar los sistemas fiscales, como se verá más adelante.

Más allá de posibles diferencias en el diseño de los sistemas tributarios, que reflejarían decisiones sociales soberanas a cada país, existen diversas razones que explican la menor capacidad tributaria de los PED. En primer lugar, el propio menor nivel de ingreso per cápita, que disminuye la capacidad de pagar impuestos. En segundo lugar, la estructura productiva. Un elevado peso del sector agrario suele afectar negativamente a la capacidad recaudatoria, ya que es un sector difícil de gravar (Leuthold, 1991; Stotsky y WoldeMariam, 1997). También el peso de los sectores minero y de hidrocarburos puede afectar a la recaudación impositiva, aunque en este caso la relación es menos clara: son sectores sencillos de gravar, pero también los gobiernos pueden intentar obtener recursos no impositivos de los mismos a través de licencias, empresas públicas e incluso medios poco transparentes¹. En tercer lugar, la calidad institucional puede incidir negativamente en los recursos impositivos,

¹ Por ejemplo, Stotsky y WoldeMariam (1997) o Bornhorst *et al.* (2009) encuentran un impacto negativo de la minería.

FIGURA 2
ESFUERZO FISCAL, 2018 Y VARIACIÓN, 2000/2018



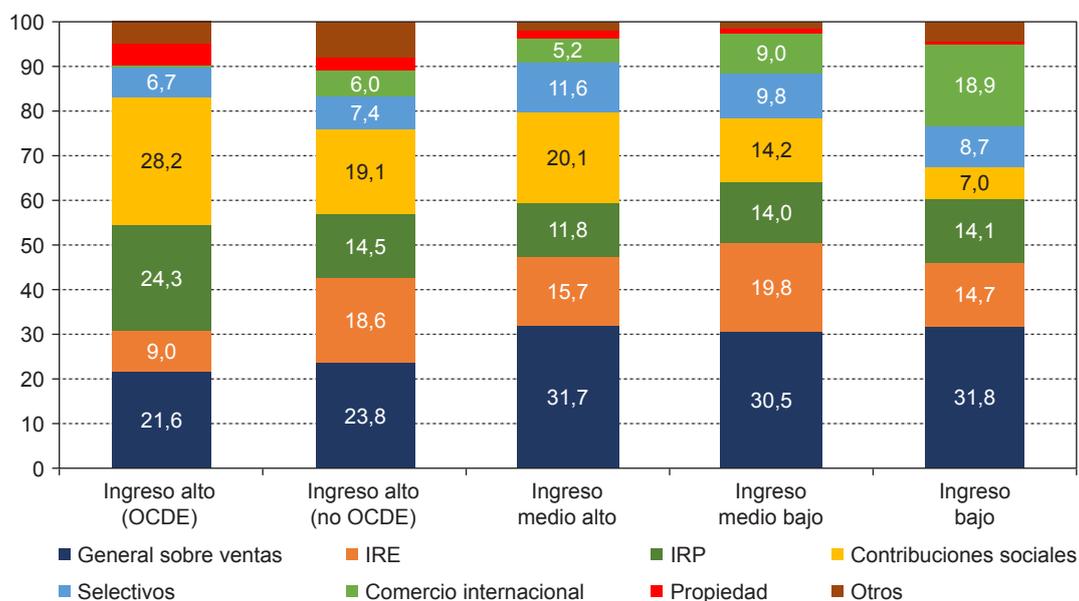
NOTA: En la división geográfica se excluyen los países de altos ingresos.
FUENTE: Elaboración propia a partir de McNabb *et al.* (2021) (estimación TREz).

algo que se confirma, por ejemplo, en Bird *et al.* (2004) o Gupta (2007). También la distribución del ingreso ha sido considerada como factor condicionante de la capacidad recaudatoria de un gobierno (Gupta, 2007; Alonso *et al.*, 2012). En sociedades muy desiguales puede reducirse la base tributaria debido, por ejemplo, a una mayor informalidad o puede reforzarse el poder de las élites para eludir el pago de impuestos y diseñar sistemas más favorables a sus intereses. La literatura ha apuntado a otros factores condicionantes, pero con efectos ambiguos o evidencia empírica poca clara, como el peso del comercio internacional (Gupta, 2007; Keen y Simone, 2004), la ayuda externa (Bräutigam y Knack, 2004; Alonso *et al.*, 2012; Clist y Morrissey, 2011) o la inestabilidad macroeconómica (Brun *et al.*, 2011; Remmer, 2004). De hecho, una vez que se tienen en cuenta todos estos factores y se calcula el esfuerzo tributario (la relación entre la recaudación real y la potencial dadas las restricciones estructurales), puede observarse como el esfuerzo fiscal de los PED es relativamente similar al que hacen los países desarrollados y que, especialmente en los de ingreso bajo, ha aumentado notablemente a lo largo de

los últimos años (Figura 2). Por regiones, es en América Latina y Caribe y en África Subsahariana donde mayores han sido los aumentos (por ejemplo, en casos como Malawi, El Salvador o Ecuador).

Además de en la cuantía total, también existen diferencias notables entre los países desarrollados y los PED respecto a la estructura de los ingresos tributarios. En general, a bajos niveles de renta, los impuestos sobre el comercio internacional generales sobre ventas y sobre renta de empresas (IRE) son relativamente más importantes, sucediendo lo contrario con la imposición sobre la renta de personas físicas (IRP), el patrimonio y las cotizaciones sociales (Figura 3). Así, en los países de ingreso alto de la OCDE, los impuestos sobre el comercio internacional ni siquiera alcanzan el 1% de la recaudación, mientras que en los de ingreso bajo son casi el 19%. En estos últimos, los impuestos generales sobre ventas suponen el 31,8% de la recaudación, en comparación con el 21,6% en los países ricos de la OCDE. Los IRE son el 14,7% en los países más pobres, casi el 20% en los de ingreso medio bajo, el 16% en los de renta media alta, pero solo el 9% en los más ricos de la

FIGURA 3
ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS, 2017/2019
(En %)



FUENTE: Elaboración propia a partir de UNU-WIDER *Government Revenue Dataset*, 2023.

OCDE. Por el contrario, en estos los IRP, las contribuciones sociales y los que gravan la propiedad representan, respectivamente, el 24,3 %, 28,2 % y 4,5 %; frente al 14,1 %, 7 % y 0,3 %, respectivamente, en los países de bajos ingresos. De hecho, la ratio impuestos directos sobre indirectos (sin incluir cotizaciones sociales) es 1,3 en los países ricos de la OCDE, frente a 0,7 en los países de ingreso medio alto, 0,6 en los de ingreso medio bajo y 0,5 en los de ingreso bajo. Es decir, una diferencia importante con los países desarrollados es que en el mundo en desarrollo tiende a primar la imposición indirecta, lo que tiene claras implicaciones en términos de equidad, pues son los directos y, en especial los IRP, los que contribuyen a la progresividad de los sistemas tributarios. Es más, si nos fijamos en la imposición sobre la renta, la ratio renta personal sobre renta empresas es 2,7 en los países de altos ingresos

de la OCDE (por cada euro recaudado en empresas se recaudan casi tres a personas físicas), mientras que en los países en desarrollo apenas llega a 0,8, lo que, de nuevo, tiene consecuencias sobre la capacidad redistributiva de los sistemas tributarios y también sobre la competitividad empresarial.

3. Las reformas emprendidas

Como se ha mencionado anteriormente, el aumento de los ingresos impositivos que ha tenido lugar en las últimas décadas en los PED obedece al propio crecimiento económico, pero también a múltiples reformas emprendidas en muchos de ellos, que, pese a su lógica diversidad, comparten algunos rasgos comunes. Los objetivos generales de dichas reformas han consistido básicamente en aumentar los ingresos, lograr una mayor eficiencia y

mejorar la Administración tributaria y la eficacia recaudatoria. En el caso de la imposición sobre la renta personal, tradicionalmente ha sido poco eficiente y equitativa en los PED, presentando numerosas deficiencias: con frecuencia el número de personas sujetas a su pago es reducido; el número de tramos y tipos marginales tiene una progresividad real mucho menor que la nominal; hay gran número de exenciones y deducciones; existen rentas de intereses y dividendos no gravadas; etc. Como consecuencia, las reformas emprendidas en la imposición personal han ido encaminadas a elevar los tipos más bajos del impuesto, simplificar la escala, aumentar el mínimo exento y eliminar deducciones y exenciones para ampliar la base imponible. A ello hay que añadir la aparición de dos nuevos esquemas de imposición (no solo propios del mundo en desarrollo): el impuesto dual o semidual (Nicaragua, Uruguay) y el impuesto lineal (Rusia y otros países de Europa y Asia Central). El primero consiste fundamentalmente en sustituir el tradicional enfoque sintético donde toda la renta tributa de forma conjunta, por otro donde los ingresos de trabajo y capital se tratan de forma diferenciada, gravando al primer componente con una tarifa progresiva y al segundo con un tipo único e igual al mínimo de las rentas del trabajo, igual a su vez al del impuesto de sociedades (en su diseño más puro). Aunque es un esquema que, en principio, parecería poco justificado desde el punto de vista de la equidad, debido al tratamiento más favorable a las rentas de capital que a las del trabajo, presenta ciertas ventajas: tiene menores costes de administración y cumplimiento, reduce la planificación fiscal y la evasión de rentas del capital a otras jurisdicciones; y, además, su menor progresividad no siempre es tal, pues pueden pasar a gravarse rentas del capital que, en realidad, anteriormente, no se gravaban. En cuanto al esquema lineal, supone aplicar un tipo igual para todas las fuentes y cuantías de renta, e igual también al tipo aplicado a la renta empresarial. Su ventaja fundamental radica en su sencillez (retenciones liberatorias), mientras que tiene el importante inconveniente de su menor progresividad, lograda habitualmente mediante una deducción común a todos los contribuyentes.

En definitiva, los cambios fundamentales han consistido en una reducción de tipos máximos, elevación de mínimos, medidas encaminadas a ampliar las bases e introducción de nuevos esquemas impositivos. Sin embargo, estas reformas no se hallan exentas de desafíos: la recaudación sigue siendo baja en muchos casos, habiendo margen para reducir exenciones y ampliar las bases; el paso a los actuales sistemas lineales o duales puede ser positivo, pero como una etapa transitoria hacia esquemas con mayor potencial recaudatorio y mayor progresividad; en muchos casos el mínimo exento sigue siendo demasiado alto, dejando fuera del impuesto a un número elevado de potenciales contribuyentes, mientras que los marginales máximos son notablemente inferiores a los que hay en los países más ricos y se aplican para niveles de renta mucho más altos en términos del ingreso per cápita del país (Mullins *et al.*, 2020). De hecho, el peso relativo de la imposición a la renta personal en el PIB apenas ha aumentado en muchos países en desarrollo, especialmente en los más pobres, lo que tampoco ha sido compensado con aumentos en la tributación sobre la propiedad. La dificultad de realizar buenos catastros, el elevado peso de tierras dedicadas a la agricultura, la resistencia de las clases medias urbanas al pago de impuestos a la propiedad y la generosidad en las exenciones (es el caso de numerosos países subsaharianos, como Kenia, Sudáfrica o Tanzania) han impedido un mayor protagonismo de los impuestos a la propiedad (Mullins *et al.*, 2020)².

Respecto a la imposición a la renta empresarial, es una de las figuras que más transformaciones está experimentando a nivel mundial, a menudo derivadas de la propia globalización y la expansión de la economía digital. Aunque a esto último y a los cambios más recientes en la tributación internacional se dedica el próximo apartado, cabe adelantar que las reformas en el impuesto llevan tiempo produciéndose, a consecuencia de la mayor movilidad del capital, el crecimiento de las relaciones comerciales y financieras entre las distintas filiales y sucursales

² Los recientes desarrollos de tecnologías de geolocalización y *blockchain* han reducido estas dificultades.

de la misma empresa matriz o el uso de este impuesto como herramienta para atraer inversión extranjera directa. En el caso de los PED, los problemas que tradicionalmente ha presentado podrían resumirse en los siguientes: tasas marginales máximas muy elevadas, existencia de tasas múltiples, incoherencias de los sistemas de depreciación; moratorias fiscales y acuerdos para evitar la doble imposición que reducen el potencial recaudatorio en los PED (en general mucho más receptores que emisores de inversión extranjera directa) (Hearson, 2016; Mills, 2017)³. Para superar estos retos los PED se embarcaron en reformas encaminadas a reducir el número de tipos impositivos y los marginales máximos, con un énfasis mucho menor en la ampliación de las bases y las mejoras en el diseño y gestión del impuesto. Una mención especial merece la imposición a las industrias extractivas. En los últimos años se ha producido un cambio desde un sistema basado en cánones (sobre el valor bruto del producto extraído) a otro basado en impuestos sobre la renta neta. Aunque en principio es un paso lógico, aplicar sistemas basados en renta neta, es más complejo para las Administraciones de los PED, que a veces no tienen capacidad para ello, especialmente dadas las intensas relaciones entre las subsidiarias y la casa matriz, que pueden dar origen a elusión fiscal a través de precios de transferencia u otras herramientas (Durst, 2016; Beer y Loeprick, 2015).

Posiblemente la imposición indirecta es la que más transformaciones ha experimentado en el mundo en desarrollo a lo largo de las últimas décadas. El cambio más relevante que ha tenido lugar ha sido la sustitución de impuestos generales sobre ventas por impuestos sobre el valor añadido (IVA). La introducción del IVA ha sido generalizada a nivel mundial. A finales de los años ochenta del pasado siglo unos cincuenta países contaban con este impuesto, en la actualidad la mayoría lo tiene y supone alrededor del 30 % de los ingresos tributarios del mundo

en desarrollo, unos diez puntos más que en los países desarrollados. Los pioneros dentro de los PED fueron los países latinoamericanos (Brasil lo adoptó a nivel regional en 1967 y Ecuador en 1970), mientras que en África Subsahariana y Asia este proceso ha tenido lugar fundamentalmente desde los años noventa del pasado siglo. Esta introducción del IVA ha perseguido ampliar la base de la imposición indirecta, incluyendo servicios que no habían estado tradicionalmente sujetos, reducir el número de impuestos específicos y aprovechar las ventajas que presenta el IVA frente a otros impuestos generales, como la eliminación del efecto cascada presente en los antiguos tributos, su neutralidad desde el punto de vista del comercio exterior o la importante información tributaria que proporciona. Sin embargo, pese a estas ventajas, el IVA presenta importantes problemas en su aplicación en los PED (gestión compleja, sectores importantes no sujetos *de facto* al impuesto por su dificultad, mecanismo de deducción excesivamente restrictivo, negándose o retrasándose la deducción del IVA soportado, etc.). A ello hay que añadir que el IVA es, en principio, regresivo y para reducir su regresividad es habitual emplear tipos menores para aquellos productos que ocupan un lugar importante en la cesta de consumo de las rentas más bajas, pero, a su vez, ello introduce complejidades administrativas, tiene un importante coste recaudatorio y en términos absolutos los individuos de renta alta se benefician más de los tipos reducidos. Otro problema importante en los países en desarrollo es el umbral de negocio a partir del cual debe pagarse. Así, por ejemplo, cuando se introdujo por primera vez en Ghana en 1995 con un umbral de 20.000 dólares el IVA constituyó un fracaso, que se convirtió en éxito cuando se reintrodujo en 1999 con el umbral de 75.000 dólares. Algo parecido sucedió en el caso de Uganda, donde se introdujo en 1996 con un umbral de 20.000 dólares y más tarde se amplió a 50.000 (Ebrill *et al.*, 2002).

La contrapartida al aumento de los ingresos por impuestos generales sobre ventas y, en particular, el IVA, ha sido la reducción significativa de los impuestos al comercio internacional en los PED. Este hecho

³ De hecho, varios países en desarrollo han comenzado a reconsiderar la lógica de estos tratados. Sudáfrica, Ruanda, Argentina o Mongolia han cancelado o renegociado tratados en los últimos años.

se debe no solo a las reformas impositivas, sino sobre todo a políticas comerciales orientadas a un generalizado proceso de apertura, tanto global como regional. La sustitución de restricciones cuantitativas por aranceles, la disminución del número de estos y de su tipo medio o la eliminación de impuestos a la exportación han supuesto una fuerte caída de los ingresos por este concepto, aunque aún supongan un porcentaje elevado del total de ingresos impositivos, especialmente en los países de bajos ingresos (alrededor del 18 % del total). Desde principios de siglo su peso ha caído 6,5 puntos en los países de ingreso medio bajo y 7,6 en los de ingreso medio alto. En principio, esta reducción de los ingresos por impuestos al comercio internacional no supone un problema, ya que basta con sustituirlos por impuestos indirectos generales, logrando mejoras de eficiencia e incluso un posible aumento de los ingresos al aumentar la base impositiva. En la práctica la cuestión no es tan sencilla. Mientras los aranceles son fáciles de recaudar, el IVA requiere una complejidad administrativa mucho mayor. De hecho, buena parte de los ingresos por IVA se recaudan en frontera en los países en desarrollo, en muchos de ellos más de la mitad del total.

Un factor importante que ha condicionado el éxito de las reformas llevadas a cabo en los PED ha sido la calidad institucional: escasez de recursos materiales y humanos, excesiva influencia en la toma de decisiones de determinados grupos sociales o corrupción. La evidencia empírica sugiere que la calidad institucional condiciona los ingresos tributarios (Alonso *et al.*, 2012) y aquella es claramente menor en los países en desarrollo, aunque conviene subrayar, sin embargo, que los países de renta medio alta muestran un comportamiento mucho mejor que el resto de los PED. Las carencias institucionales han supuesto que las reformas impositivas se hayan encontrado con obstáculos importantes. Por un lado, surgen los problemas puramente derivados de las deficiencias administrativas, producto de la escasez de medios materiales y humanos. La gestión tributaria es un asunto complejo y, en no pocos casos, los países presentan legislaciones contradictorias, dificultades para el contribuyente

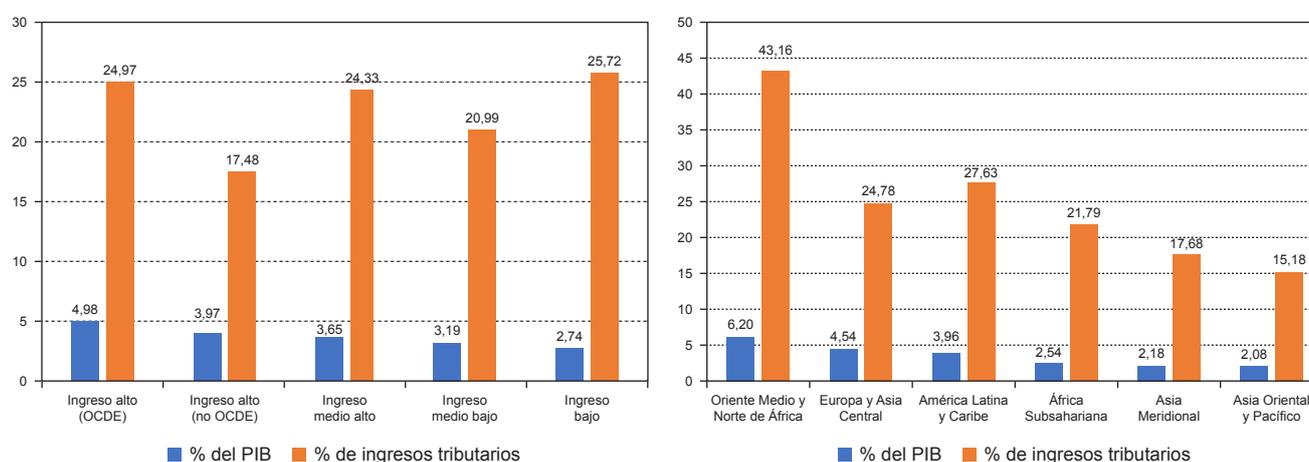
a la hora de cumplir sus obligaciones fiscales, escasa preparación de los trabajadores de la Administración tributaria o importantes lagunas legislativas. Por otro lado, existen graves problemas de corrupción y evasión.

No obstante, cabe señalar que ha habido también importantes avances al respecto, con una creciente preocupación por los temas administrativos y de evasión y corrupción. Ejemplos de ello son: el establecimiento, cada vez mayor, de autoridades fiscales semiautónomas, como, por ejemplo, en Malawi, Tanzania o Uganda; el avance en la adopción de herramientas digitales, como la factura electrónica en muchos países latinoamericanos; la creación de unidades de grandes contribuyentes; la adopción de métodos específicos al país para aumentar el número de contribuyentes; o la creación de institutos de formación de personal. De hecho, suelen tener mejor resultados reformas tributarias si al mismo tiempo se moderniza la Administración (Akitoby *et al.*, 2019). También cabe resaltar que la comunidad internacional lleva tiempo trabajando en la mejora de las Administraciones tributarias y que se han desarrollado herramientas, como el TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) o ISORA (*International Survey on Revenue Administration*) muy útiles para evaluar su funcionamiento.

Del mismo modo, se ha constatado la importancia en las reformas impositivas de condicionantes de corte político o estratégico, como el momento del periodo gubernamental en que se hace una reforma tributaria, la secuencia de su implementación, la popularidad, ideología y novedad en el cargo del gobierno que la hace, la fragmentación del partido gubernamental o la percepción sobre la eficiencia y equidad del gasto público (Bird *et al.*, 2004; Keen, 2012; Prichard, 2010; Mills, 2017; Moore, 2013; Akitoby *et al.*, 2020). Así, por ejemplo, el éxito en la introducción de un impuesto real a la renta en Uruguay en 2006/2007 fue favorecido por campañas pedagógicas a la población y el fuerte apoyo entonces al presidente del país. La introducción del IVA en Uganda tuvo en su momento resultados muy pobres debido a factores como un gasto público percibido como injusto o una cultura de

FIGURA 4

GASTO TRIBUTARIO, PROMEDIO 2011/2019



NOTA: En la división geográfica se excluyen los países de altos ingresos.

FUENTE: Elaboración propia a partir de *Global Tax Expenditures Database*.

corrupción en la Administración tributaria, mientras que el mismo proceso en Ruanda fue bastante exitoso, entre otros motivos, por una percepción mucho menor de la corrupción, y un proceso reformista institucionalizado y relativamente transparente y participativo. De hecho, ocurre en muchos PED que la tributación a la renta personal recae solo en salarios del sector formal (Kangave *et al.*, 2016) y, aunque existe margen para ampliar la tributación al resto, ello afectaría a los ciudadanos de mayores ingresos y riqueza con gran influencia política, lo que hace muy difícil llevarlo a la práctica (Monkam y Moore, 2015). Hassan y Prichard (2013) ilustran de forma muy clara estos problemas en el caso de Bangladesh y Von Schiller (2018) encuentra una relación positiva entre la recaudación por impuestos a la renta personal y la fortaleza democrática del sistema de partidos.

Finalmente, es importante mencionar que una causa importante de la brecha entre el potencial recaudatorio y lo efectivamente recaudado en los PED es la existencia de gastos tributarios. En principio, existen diversas razones teóricas para justificar dichos gastos: para

incentivar determinadas actividades; para atraer inversión ante la presencia de fallos de mercado, debilidades institucionales y competencia fiscal; para reducir disparidades regionales; y para aumentar la progresividad o reducir la regresividad de los tributos. Sin embargo, también tienen riesgos o efectos negativos importantes que hacen cuestionarse su idoneidad en muchos casos. Por un lado, el propio coste que suponen en términos de recaudación perdida. Por otro, la dificultad para gestionarlos, monitorearlos y evaluarlos adecuadamente. Ante una escasa capacidad o voluntad de hacerlo, los incentivos fiscales pueden tener un resultado negativo y prestarse al abuso, lo que suele ocurrir en mayor medida en los PED (Barreix y Velayos, 2021).

Medido como porcentaje del PIB, el gasto tributario casi llega al 5% en los países ricos de la OCDE, bajando hasta el 2,74% en los países de bajos ingresos, pero en ambos casos supone alrededor de una cuarta parte de los ingresos tributarios, es decir, una cantidad muy considerable (Figura 4). En Oriente Medio y Norte de África supera el 6% del PIB y el 40% de los ingresos tributarios.

Alcanzándose las cifras más bajas en Asia Oriental y Pacífico. Una diferencia importante entre los países desarrollados y los PED es que los primeros tienen comparativamente mucho más gasto tributario en la imposición a la renta (personal y empresarial), mientras que los segundos en la imposición sobre bienes y servicios.

4. Tributación de la economía digital y cambios en la tributación internacional. Implicaciones para los países en desarrollo

La economía digital se expande a un ritmo muy superior al que lo hace la economía tradicional y los PED no escapan a esta tendencia. Este fenómeno tiene implicaciones muy relevantes en materia de tributación, no solo por su potencial recaudatorio, sino porque introduce importantes cambios cualitativos. Las características propias de la economía digital hacen que las reglas tradicionales de tributación tengan una validez limitada en este ámbito y que sea necesario replantearlas (Jorrat, 2020). Así, en la imposición sobre la renta empresarial destacan tres particularidades. Por un lado, en la economía digital los usuarios pueden convertirse en proveedores de insumos, básicamente por tres vías: datos propios (buscadores; redes sociales), contenido generado (redes sociales; plataformas de video) y externalidades de red (páginas web de reservas o de intermediación de transporte o alojamiento). Por otro lado, aparece lo que se denomina «escala sin masa», que significa que en la economía digital es posible tener una fuerte presencia en el mercado de un determinado país sin necesariamente contar con presencia física. Finalmente, aunque no es un rasgo exclusivo de la economía digital, la propiedad intelectual tiene una importancia muy superior que en otros sectores más tradicionales.

Estas tres características tienen consecuencias sobre dos aspectos clave de la arquitectura internacional de la tributación a la renta empresarial: *i)* el reparto de los derechos de tributación y su modo de hacerlos efectivos; y *ii)* el aumento de los problemas

BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Respecto a lo primero, la definición tradicional de establecimiento permanente (EP), clave para que un país tenga derechos de tributación sobre las rentas de una empresa, queda en entredicho, pues suele requerir una cierta presencia física (además, algunas instalaciones, como almacenes, tan relevantes en el comercio electrónico, han estado específicamente excluidas de la consideración de EP). El cambio en esta área requiere, por tanto, una nueva definición de EP, vinculada a presencia digital, no física. En cuanto a los riesgos BEPS, la digitalización agrava algunos problemas tradicionales y plantea nuevos retos, dada la importancia de los activos intangibles, muy fáciles de reubicar y muy difíciles de valorar. Todos estos desafíos han llevado a la comunidad internacional a buscar un consenso sobre las reglas de tributación, que finalmente, y como contrapartida a no adoptar soluciones unilaterales, se ha materializado en el llamado Pilar 1, al que nos referiremos posteriormente.

En el caso de la tributación sobre la renta personal (y las contribuciones sociales) la economía digital también tiene implicaciones importantes. En ocasiones (actividades de transporte o reparto) cambia la configuración de asalariado a autoempleo, modificando los impuestos a aplicar. Por otro lado, se generan obligaciones tributarias tanto del perceptor de los ingresos (autodeclaración) como del pagador (retenciones), que a veces se desconocen y/o resulta difícil hacerlas cumplir. Por ejemplo, los alquileres de inmuebles a través de plataformas suponen ingresos esporádicos para los perceptores, que son difíciles de controlar para las Administraciones y que precisan la colaboración de la plataforma correspondiente, que no siempre es sencillo de obtener si se encuentra en otra jurisdicción; menos aún para países pequeños y de ingreso bajo.

Respecto al IVA, este impuesto tradicionalmente se ha basado en el principio de destino en las operaciones transfronterizas, aplicando el impuesto donde se encuentre el comprador. Una excepción importante ha sido la de los bienes de escaso valor adquiridos por los

consumidores, dado el coste de controlarlos para las autoridades aduaneras. Por ello, los países fijan umbrales de valor por debajo de los cuales rige la exención. Con el crecimiento del comercio electrónico, esta exención se ha convertido en un problema, no solo por los ingresos dejados de percibir, sino por la competencia desleal que supone, dado que los vendidos internamente sí están gravados. Pero, eliminar esta exención no es tan sencillo, porque se sobrecargaría a las aduanas en sus labores de control. De nuevo, se requiere la participación de las plataformas de comercio *online* (así como de otros participantes, como *couriers* o el servicio postal).

En cuanto al comercio de servicios, en principio, debería regir también el principio de destino, pero para hacerlo posible se requeriría autoliquidación por parte de los consumidores, razón por la cual la mayoría de los países grava en origen. Con el fuerte aumento del comercio internacional de servicios electrónicos, esto se ha convertido también en un problema cada vez más importante. Gravar en origen evita el fraude en los llamados servicios B2C (*business-to-consumer*, por sus siglas en inglés), pero incentiva que las empresas se desplacen a jurisdicciones de baja tributación para ofrecer sus servicios. Por ello, cada vez más países están pasando también servicios B2C a tributación en destino, con obligación de registrarse, cobrar y remitir el impuesto *online*, introduciendo al mismo tiempo un método simplificado de registro para las empresas no residentes. Para ello, es también fundamental conseguir la colaboración de los proveedores foráneos (ya que es difícil controlarlos, al ser de otra jurisdicción), pero la experiencia indica que las grandes plataformas suelen colaborar si se les facilita la tarea, existiendo numerosas experiencias en países en desarrollo (Jorrat, 2020; Garcimartín *et al.*, 2021).

En definitiva, la economía digital puede suponer una fuente de tributación cada vez más importante, pero para aprovechar esta oportunidad es necesario enfrentar una serie de retos derivados de sus propias características. Ello requiere la colaboración de las propias plataformas,

lo que es más difícil de lograr para los PED, especialmente si son pequeños, y en el caso de la renta empresarial exige un consenso multilateral.

Este consenso, precisamente, se ha alcanzado en el marco de otro de los fenómenos que ha modificado la visión tradicional de la tributación, en particular, de la renta empresarial: el proceso de globalización de las últimas décadas. El crecimiento de las relaciones intraempresa, la deslocalización, la eliminación de barreras al comercio y el creciente peso de los servicios en la producción, unido al desarrollo de nuevas tecnologías, ha supuesto mayores oportunidades para las empresas para emplear estrategias de planificación fiscal, así como ha generado una competencia fiscal entre jurisdicciones, mermando todo ello la capacidad recaudatoria del impuesto y la equidad de los sistemas tributarios y distorsionando la competencia entre grandes empresas internacionalizadas con mayor capacidad para aprovechar ventajas fiscales y las de menor dimensión que operan principalmente en mercados nacionales. Con objeto de enfrentarse a estos efectos perniciosos, la comunidad internacional puso en marcha el Marco Inclusivo en el contexto BEPS, bajo el liderazgo de la OCDE y a solicitud del G20, alcanzando un acuerdo en julio de 2021 para la modernización de la imposición a la renta empresarial refrendado por 130 países participantes en dicho Marco Inclusivo⁴.

Este acuerdo consiste en dos componentes llamados Pilar 1 y Pilar 2. El primero, para multinacionales con ingresos superiores a 20 mil millones de euros, busca otorgar derechos de gravamen a los países en que las empresas tienen actividad económica pero muy poca o

⁴ Cabe señalar que al mismo tiempo se estaba produciendo una reforma significativa de la tributación a la renta empresarial en Estados Unidos. La reforma de 2017 supuso una protección de la base imponible mediante dos instrumentos: el «impuesto a la propiedad global intangible» (GILTI, por su sigla en inglés), cuyo objetivo es limitar la transferencia de activos intangibles de difícil valoración por empresas. Del mismo modo, también es importante destacar los avances del Foro Global de Intercambio de Información y Transparencia Tributaria, que han supuesto un intercambio de datos entre jurisdicciones y el conocimiento del último beneficiario de la propiedad de las empresas, lo que facilita, entre otras cosas, el control tributario de las mismas.

ninguna presencia física, como señalábamos antes en el caso de la economía digital⁵. Para ello, se establecen tres elementos básicos. Por un lado, un nuevo derecho a gravar otorgado al país de mercado «cantidad A». Para calcular esta cantidad en cada país se determinan primero los beneficios globales (consolidados) del grupo multinacional. Posteriormente, se le aplica una tasa de beneficio del 10 % (beneficio ordinario), que se asigna al país de residencia del grupo. El 25 % de la cantidad restante de los beneficios, una vez excluidos esta parte correspondiente al país de residencia, se distribuye proporcionalmente a las ventas en cada jurisdicción (siempre que en la misma los ingresos superen el millón de euros; 250 mil para los países con PIB inferior a 40 mil millones de euros). Es decir, se reconoce así la creación de valor por parte de los consumidores/usuarios de cada país. El segundo elemento es el establecimiento de una «cantidad B» como tasa de retorno para remunerar a determinadas actividades de distribución y *marketing* realizadas en la jurisdicción de mercado. Finalmente, el tercer elemento del Pilar 1 es un mecanismo de prevención y resolución de disputas.

Respecto al Pilar 2, busca evitar el traslado de beneficios a países de baja tributación y la competencia fiscal a la baja. Para ello, para las empresas multinacionales con ingresos superiores a los 750 millones de euros se fija una tasa efectiva mínima del 15 % en las distintas jurisdicciones (calculada como el impuesto a pagar sobre los beneficios contables menos un porcentaje del valor de los activos tangibles y de la nómina salarial)⁶. El Pilar 2 tiene varios componentes (Muleiro, 2023). La *Regla de inclusión de ingresos*, que gravaría los ingresos de sucursales extranjeras o subsidiarias si esos ingresos estuvieron sujetos a una tasa efectiva por debajo de la mínima global. La *Regla de*

pagos infra gravados, que opera cuando las reglas no hayan sido adoptadas por el país de residencia, denegando la deducibilidad del gasto o estableciendo una retención para pagos a entidades vinculadas y gravados por debajo de la tributación mínima. La *Regla de cambio de método (switch-over)* en los tratados tributarios, que permite a la jurisdicción de residencia cambiar de un método de exención a uno de crédito fiscal si las ganancias de un establecimiento permanente están sujetas a una tasa efectiva por debajo de la mínima. Por último, la *Regla de sujeción a imposición en la fuente*, permitiendo la no aplicabilidad de beneficios de acuerdos de doble imposición si el pago no está sujeto a la tasa mínima.

El Pilar 1 puede beneficiar a los PED en la medida en que reasigna bases tributarias hacia ellos, aunque lógicamente a nivel individual depende de cada tamaño de mercado. El Pilar 2 limita la competencia fiscal a la baja y la presión a conceder incentivos tributarios. Además, al calcularse la base tributaria para la estimación de la tasa efectiva descontando activos tangibles y nómina salarial, queda margen para el uso de dichos incentivos tributarios a aquellas inversiones que sí suponen actividad real. No obstante, en algunos casos se puede perder una ventaja fiscal y, además, todo ello implicará cambios en la legislación tributaria que pueden ser complejos para los países de menor renta. Barake *et al.* (2021) estimaron que el impuesto mínimo global beneficiará fundamentalmente a los países desarrollados, ya que son sede de la mayoría de las multinacionales. Así, mientras que la recaudación por este impuesto aumentaría en los primeros un 19 %, en los segundos solo el 2 %, aunque en países como China y, en menor medida, Sudáfrica o Brasil el aumento sería considerablemente mayor⁷.

Conviene añadir, además, que recientemente se votó a favor en Naciones Unidas una propuesta (*Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation*) de países africanos dirigida a llevar a este organismo, en lugar

⁵ Quedan excluidas las industrias extractivas y los financieros regulados.

⁶ Según la propia OCDE, el Pilar 1 supone unos 125 mil millones adicionales de base imponible para las jurisdicciones de mercado, mientras que la recaudación tributaria adicional es estimaba en 150.000 millones de dólares.

⁷ Véase también Barreix *et al.* (2022).

de la OCDE, las negociaciones sobre la cooperación fiscal internacional. La razón última de esta propuesta es la necesidad de que la gobernanza de los desafíos que plantea la fiscalidad internacional se articule en un espacio de mayor participación de los países en desarrollo. De este modo, las soluciones y acuerdos multilaterales tendrán un menor riesgo de estar sesgados a favor de los intereses de los países desarrollados, que es donde se encuentran las casas matrices de las grandes corporaciones internacionales. En definitiva, un multilateralismo fiscal más inclusivo que el que hasta ahora ha liderado la OCDE.

5. Conclusiones

A lo largo de las páginas anteriores hemos indicado, en primer lugar, que los ingresos tributarios en los PED (en términos de PIB) son notablemente menores que los que existen en los países desarrollados; aunque el esfuerzo fiscal es relativamente similar, una vez que se tienen en cuenta características estructurales que dificultan la capacidad recaudatoria. En segundo lugar, hemos visto que las estructuras tributarias son distintas, primando en los PED los impuestos indirectos.

En las últimas décadas se han observado importantes avances en la capacidad tributaria de los PED. Por un lado, la recaudación ha aumentado notablemente; en 4,8, 4,1 y 2,6 puntos del PIB desde principios de siglo en los países de ingreso bajo, medio bajo y medio alto, respectivamente. Hay casos, como Ruanda, Togo, Camboya o Kenia, donde dicho aumento es incluso muy superior a esas cifras. No obstante, dichos aumentos se han sustentado fundamentalmente en la imposición indirecta, lo que tiene claras repercusiones en términos de equidad. La imposición a la renta personal y a la propiedad sigue siendo muy baja, en general, cuando se compara con los países más ricos. Por otro lado, se han producido reformas en el diseño de los principales impuestos: cambios en la imposición a la renta, generalización del IVA o pérdida de protagonismo de los impuestos al comercio internacional.

Finalmente, también ha habido notables avances en la Administración tributaria. No obstante, aún queda un importante margen de mejora en los distintos impuestos y, en especial, la necesidad de profundizar en los gravámenes a la renta personal y a la propiedad. Una lección importante aprendida a lo largo de estos años de reformas es que su éxito ha estado condicionado por factores sociales, institucionales, políticos y estratégicos, que es preciso tener en cuenta. Un elemento clave es la coordinación de reformas en el diseño de los impuestos con cambios en la Administración tributaria que las hagan posibles. También, como han señalado diversos autores, es importante complementarlas con mejoras en la eficiencia y equidad del gasto público (Mullins *et al.*, 2020). Existen numerosos ejemplos al respecto, como la reforma de 2012 en República Dominicana, que suponía un aumento de impuestos bastante impopular y que fue posible aprobar tras comprometerse el gobierno a aumentar el gasto en educación al 4% del PIB.

Por último, hemos visto los desafíos producidos por dos nuevos elementos que requieren cambios sustanciales en la tributación. El primero de ellos es la expansión de la economía digital, que modifica la visión tradicional de las figuras impositivas más importantes. Estos cambios a veces pueden aplicarse de forma unilateral (por ejemplo, en el IVA), aunque exijan colaboración de las plataformas digitales. Diversos PED las han aplicado ya y, aunque aún es pronto para evaluar los resultados, el camino abierto es prometedor para otros países. En otros casos (renta empresarial) las reformas deben ser en acuerdos multilaterales. Precisamente, después de un largo tiempo discutiendo sobre este tema, la comunidad internacional alcanzó recientemente un consenso sobre tributación internacional a la renta de los grandes grupos multinacionales en el Marco Inclusivo de la iniciativa BEPS. Esto va a posibilitar que los PED puedan capturar nueva base imponible de empresas que no tienen una presencia física notable en su territorio, pero sí clientes. Dentro de este Marco Inclusivo, la otra gran novedad es la introducción a nivel internacional de una tributación mínima a las empresas y, aunque adherirse

a la iniciativa es voluntario, las salvaguardas existentes suponen un fuerte incentivo a hacerlo. Para los PED los efectos son ambiguos y dependerán de cada caso. Por un lado, penaliza la competencia fiscal a la baja y los incentivos fiscales, lo que puede aumentar la recaudación de las grandes multinacionales en su territorio. Por otro, precisamente por el mismo motivo, merma la posibilidad de usar incentivos fiscales para atraer inversión. Además, hay que tener en cuenta que la aplicación de la reforma es compleja y tiene costes administrativos, lo que en países con carencias en este ámbito puede suponer un coste importante y requerir de la cooperación internacional.

Referencias bibliográficas

- Akitoby, B., Baum, A., Hackney, C., Harrison, O., Primus, K., & Salins, V. (2020). Tax Revenue Mobilization Episodes in Developing Countries. *Policy Design and Practice*, 3(1), 1-29.
- Akitoby, B., Honda, J., Miyamoto, H., Primus, K., & Sy, M. (2019). *Case Studies in Tax Revenue Mobilization in Low-Income Countries* (IMF Working Paper No. 104). International Monetary Fund.
- Alonso, J. A., Garcimartín, C., & Martín, V. (2012). Aid, Institutional Quality, and Taxation, Some Challenges for the International Cooperation System. In J. A. Alonso & J. A. Ocampo (Eds.), *Development Cooperation in Times of Crisis* (pp. 172-247). Columbia University Press.
- Barake, M., Neef, T., Chouc, P.-E., & Zucman, G. (2021). Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates. *EUTAX Observatory*. <https://www.taxobservatory.eu/publication/2938/>
- Barreix, A. D., Bes, M., González, U., Pineda, E. y Riccardi, A. (2022). Nueva imposición internacional sobre sociedades. Desafíos, alternativas y recomendaciones para América Latina y el Caribe. *Banco Interamericano de Desarrollo-BID*.
- Barreix, A. D., & Velayos, F. (2021). *Tax Incentives, International Commitments, and Tax Sufficiency. Another Impossible Trilogy* (IDB Discussion Paper No. 861). Inter-American Development Bank.
- Beer, S., & Loeprick, J. (2015). *Taxing Income in the Oil and Gas Sector - Challenges of International and Domestic Profit Shifting* (WU International Taxation Research Paper No. 2015-18). Vienna University of Economics and Business.
- Bird, R. M., Martínez-Vázquez, J., & Torgler, B. (2004). *Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries* (ISP Working Paper No. 04-06). International Studies Program.
- Bornhorst, F., Gupta, A. S., & Thornton, J. (2009). Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort. *European Journal of Political Economy*, 25(4), 439-446.
- Bräutigam, D. A., & Knack, S. (2004). Foreign Aid, Institutions, and Governance in Sub-Saharan Africa. *Economic Development and Cultural Change*, 52(2), 255-285.
- Brun, J.-F., Chambas, G., & Guérineau, S. (2011). Aide et mobilisation fiscale dans les pays en développement. *HAL open science*. <https://shs.hal.science/halshs-00556804/document>
- Clist, P., & Morrissey, O. (2011). Aid and tax revenue: Signs of a positive effect since the 1980s. *Journal of International Development*, 23(2), 165-180.
- Durst, M. C. (2016). *Improving the Performance of Natural Resource Taxation in Developing Countries* (ICTD Working Paper No. 60). International Centre for Tax and Development.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2002). The Allure of the Value-Added Tax. *Finance and Development – A quarterly magazine of the IMF*, 39(2). <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm>
- Garcimartín, C., Roca, J. y Díaz, K. (2021). *Recaudación potencial del IVA a la economía digital en Centroamérica, Panamá y República Dominicana* (BID Nota Técnica n.º 2201). Banco Interamericano de Desarrollo. <https://publications.iadb.org/es/recaudacion-potencial-del-iva-la-economia-digital-en-centroamerica-panama-y-republica-dominicana>
- Gupta, A. S. (2007). *Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries* (IMF Working Paper No. 07/184). International Monetary Fund.
- Hassan, M., & Prichard, W. (2013). *The Political Economy of Tax Reform in Bangladesh: Political Settlements, Informal Institutions and the Negotiation of Reform* (ICTD Working Paper No. 14). International Centre for Tax and Development.
- Hearson, M. (2016). *Measuring Tax Treaty Negotiation Outcomes: The ActionAid Tax Treaties Dataset* (ICTD Working Paper No. 47). International Centre for Tax and Development.
- Jorrat, M. (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital* (BID Nota Técnica n.º 1939). Banco Interamericano de Desarrollo-BID.
- Kangave, J., Nakato, S., Waiswa, R., & Lumala Zzimbe, P. (2016). *Boosting Revenue Collection through Taxing High Net Worth Individuals: The Case of Uganda* (ICTD Working Paper No. 45). International Centre for Tax and Development.

- Keen, M. (2012). *Taxation and Development—Again* (IMF Working Paper No. 220). International Monetary Fund.
- Keen, M., & Simone, A. (2004). Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead. In A. S. Gupta, B. Clemens & G. Inchauste (Eds.), *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* (pp. 302-352). International Monetary Fund.
- Leuthold, J. H. (1991). Tax Shares in Developing Economies: A Panel Study. *Journal of Development Economics*, 35(1), 173-185.
- McNabb, K., Danquah, M., & Tagem, A. M. (2021). *Tax effort revisited: new estimates from the Government Revenue Dataset* (WIDER Working Paper No. 170). World Institute for Development Economics Research.
- Mills, L. (2017). *Barriers to increasing tax revenue in developing countries*. K4D Helpdesk Report.
- Monkam, N., & Moore, M. (2015). How Property Tax Would Benefit Africa. *Africa Research Institute*.
- Moore, M. (2013). *Obstacles to Increasing Tax Revenues in Low Income Countries* (ICTD Working Paper No. 15). International Centre for Tax and Development.
- Muleiro, L. M. (2023). Hacia una nueva fiscalidad internacional de los grandes grupos multinacionales. *Tax Legal Advisory Review*, 4, 17-24.
- Mullins, P., Gupta, A. S., & Liu, J. (2020). *Domestic Revenue Mobilization in Low-Income Countries: Where To From Here?* (CGD Policy Paper No. 195). Center for Global Development.
- Prichard, W. (2010). *Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda* (IDS Working Paper No. 341). Institute of Development Studies.
- Remmer, K. L. (2004). Does Foreign Aid Promote the Expansion of Government? *American Journal of Political Science*, 48(1), 77-92.
- Stotsky, J. G., & WoldeMariam, A. (1997). *Tax Effort in Sub-Saharan Africa* (IMF Working Paper No. 107). International Monetary Fund.
- Tanzi, V. y Zee, H. (2001). La política tributaria en los países en desarrollo. *Fondo Monetario Internacional, Temas de economía*, 27.
- Von Schiller, A. (2018). Party System Institutionalisation and Reliance on Personal Income Taxation in Developing Countries. *Journal of International Development*, 30(2), 274-301.