



Complejidad Tributaria. Análisis de sus dimensiones

Revista Publicando, 5 No 15. (2). 2018, 1-11. ISSN 1390-9304

Complejidad Tributaria. Análisis de sus dimensiones

Mariuxi Barrera Arguello¹, Jorge Aníbal Quintanilla Gavilanes²

1. Universidad de Guayaquil, nmariuxi.barreraarg@ug.edu.ec

2. Universidad de Guayaquil, anibal.quintanillag@ug.edu.ec

RESUMEN

El objetivo de este trabajo fue caracterizar los factores que deben tomarse en cuenta en relación con la complejidad tributaria. En ello se partió de un análisis de las dimensiones teóricas que han sido asignadas a tal complejidad por distintos autores. El estudio realizado tuvo carácter exploratorio y partió de una revisión bibliográfica en relación con la complejidad tributaria en Scopus: No aparecieron artículos científicos para el término “complejidad tributaria” ni en el título, ni en las palabras claves y el resumen. Por estas razones la búsqueda se realizó para el término en idioma inglés “tax complexity”. Se determinaron primeramente un total de 895 referencias y de estas se pudo determinar que 53 en específico se ocupaban del análisis de la complejidad tributaria.

La investigación realizada demostró que la complejidad tributaria es un tema de significación práctica y de creciente interés científico cuyo estudio se centra en la fundamental en los países desarrollados.

Se pudo caracterizar la tendencia a considerar que los Sistemas Tributarios van ganando en complejidad- así como cuestionamientos en relación a que se entiende por complejidad tributaria y en relación a como se puede medir la misma.

Se propone como dimensiones a considerar para la medición de la complejidad tributaria:

- a) Complejidad Legal
- b) Complejidad Preparación de la Información
- c) Complejidad de las Formas tributarias

Como dirección investigativa importante aparece la realización de estudios longitudinales que puedan determinar la percepción de los profesionales contables y gerentes de empresa en relación con las dimensiones planteadas para la complejidad tributaria.

Palabras claves: complejidad tributaria, percepción complejidad tributaria, dimensiones complejidad tributaria



ABSTRACT

The objective of this work was to characterize the factors that must be taken into account in relation to tax complexity. This was based on an analysis of the theoretical dimensions that have been assigned to such complexity by different authors.

The study was exploratory and based on a literature review in relation to the tax complexity in Scopus: No scientific articles appeared for the term "complejidad tributaria" neither in the title, nor in the key words and the summary. For these reasons, the search was made for the term "tax complexity" in the English language. 895 references were first determined and from these it was determined that 53 specifically dealt with the tax complexity analysis.

The research carried out showed that tax complexity is a subject of practical significance and of growing scientific interest, whose study focuses on the fundamental one in developed countries.

It was possible to characterize the tendency to consider that Tax Systems are gaining in complexity - as well as questions in relation to what is understood by tax complexity and in relation to how it can be measured.

It is proposed as dimensions to be considered for the measurement of tax complexity:

- a) Legal Complexity
- b) Complexity Preparation of Information
- c) Complexity of Tax Forms

As an important research direction, it appears the realization of longitudinal studies that can determine the perception of the accounting professionals and managers of

t.Keywords: tax complexity, tax complexity perception, tax complexity dimensions



1. INTRODUCCIÓN

Los sistemas impositivos han ido ganando complejidad según McKerchar (2002) al tratar de equilibrar objetivos económicos, políticos y sociales. El análisis de los factores que condicionan la complejidad tributaria ha sido señalado por distintos autores como (Brizi, Giacomantonio, Schumpe, & Mannetti, 2015) que discutieron las dificultades de intentar tomar en cuenta todos los posibles factores que pudieran explicar el cumplimiento tributario. La complacencia o no ante las normas tributarias ha sido igualmente objeto de análisis en la literatura especializada determinándose que está puede estar condicionada por diferentes factores sociales (Jimenez & Iyer, 2016) que se reflejan en el comportamiento de los individuos y organizaciones en los distintos países (Ocheni, 2015; Saad, 2012).

Las denominadas dimensiones de la complejidad de los sistemas tributarios han sido analizadas igualmente desde hace años, tanto en cuanto a su influencia en la competitividad de los sistemas políticos (Warskett, Winer, & Hettich, 1998) como en relación con sus dimensiones (McKerchar, 2002). El análisis de una posible conceptualización de la complejidad tributaria fue señalado por McKerchar (2005). La percepción de esta problemática por los profesionales contables fue discutida en particular por A. C. Borrego, E. C. Loo, C. M. M. Lopes y C. M. S. Ferreira (2015). El poder expresar la complejidad de un sistema tributario en un índice que caracterice esta situación fue señalada en específico por Tran-Nam y Evans (2014). El establecer un índice para este constructo sigue siendo reconocido como un trabajo a desarrollar no exento de diversas dificultades (Simplification, 2012).

Resulta a la vez evidente que esta situación se refleja en el contribuyente lo fue caracterizado por (Krause, 2000) que lo discutió a partir de una pregunta básica ¿es la complejidad tributaria un problema o una oportunidad?

La complejidad del código fiscal entra en la decisión de cumplimiento del contribuyente de dos maneras. Primero, las regulaciones complicadas hacen que sea costoso para el contribuyente determinar la elegibilidad y cumplir con los requisitos de documentación. En segundo lugar, las regulaciones complicadas son susceptibles de múltiples interpretaciones, lo que aumenta la probabilidad de que la interpretación del auditor del IRS en cuanto a la elegibilidad difiera de la del contribuyente.



Complejidad Tributaria. Análisis de sus dimensiones

Revista Publicando, 5 No 15. (2). 2018, 1-11. ISSN 1390-9304

Esta incertidumbre disuade a algunos contribuyentes elegibles al tiempo que presenta una oportunidad explotable para otros. (Krause, 2000, p. 412).

El análisis de la complejidad tributaria es por estas razones un problema científico de actualidad y a la vez de significación práctica tanto a nivel de países desarrollados como en el contexto latinoamericano.

En el caso particular de Ecuador la problemática tributaria ha sido analizada desde distintas perspectivas (Cano, 2017; Castro & Lorena, 2015; Paz & Cepeda, 2015; Roca, 2009) pero no se ha reportado un análisis de la complejidad tributaria ni una investigación cuantitativa que tome en cuenta la percepción de los profesionales contables sobre esta problemática y permita comparaciones a nivel internacional. Esta investigación se inscribe dentro de un proyecto investigativo que intenta examinar cómo se pueden caracterizar los factores que pueden definir la Complejidad Tributaria en Ecuador. El objetivo de este trabajo fue por ello caracterizar los factores que deben tomarse en cuenta en relación con la complejidad tributaria. En ello se partió de un análisis de las dimensiones teóricas que han sido asignadas a tal complejidad por distintos autores.

2. METODOS

El estudio realizado tuvo carácter exploratorio y partió de una revisión bibliográfica en relación con la complejidad tributaria. La búsqueda se realizó en Scopus y no aparecieron artículos científicos para el término “complejidad tributaria” ni en el título, ni en las palabras claves y el resumen. Por estas razones la búsqueda se realizó para el término en idioma inglés “tax complexity”. Esto y la utilización de Scopus evidentemente restringió los resultados de la búsqueda a revistas de alto impacto como:

- a) eJournal of Tax Research
- b) Fiscal Studies
- c) National Tax Journal

Se determinaron primeramente un total de 895 referencias. De estas en un primer análisis se pudo determinar que 53 en específico se ocupaban del análisis de la complejidad tributaria. De estos trabajos 25 (45,5 %) se realizó en USA y en países como Reino Unido (9.1 %) y Alemania (7.3%).



3. RESULTADOS

Caracterización de la Complejidad Tributaria

La problemática de la complejidad tributaria tuvo antecedentes importantes en los trabajos de Kaplow (1996) y Warskett et al. (1998). J. R. Long (1987) señaló ya hace años que el análisis de los factores implicados en las declaraciones tributarias debe ser considerado en particular, en el establecimiento de las reformas tributarias- La literatura especializada ha seguido analizando esta temática y la complejidad tributaria se sigue reconociendo como un factor importante en el establecimiento de las políticas tributarias (Snape, 2015). Autores como (Heyndels & Smolders, 1995) analizaron la relación entre complejidad tributaria y la evasión fiscal y a la vez se señalaron que la dificultad de tal tipo de análisis venía dada por las dificultades conceptuales relacionadas con la medición de la misma. Este problema tiene a la vez consecuencias prácticas importantes pues como señaló Krause (2000) la complejidad de las normas tributarias provoca y justifica directa o indirectamente la evasión fiscal. Esto también fue señalado por autores como (Forest & Sheffrin, 2002) que evidenciaron la relación entre complejidad y complacencia de los sujetos de impuesto.

Slemrod (2005) señaló una dificultad que es fundamental para el análisis de la complejidad tributaria y que se resume en: "...que no hay consenso en cuanto a lo que constituye complejidad fiscal. Por lo tanto, no es sorprendente que haya alguna disputa sobre cómo medir la complejidad." (p. 281).

El problema está a la vez ligado al de la evasión tributaria en que las empresas no han sido un objeto preferente de estudio en la investigación de las decisiones de evasión. (Fernández, Clavero, & Horrillo, 2008). Nugent (2013) señaló la relación directa entre la actitud de los contribuyentes y la complejidad de las normas y su trabajo partió de la hipótesis de que una mayor complejidad del derecho tributario se asocia con una mayor inclinación a realizar deducciones cuestionables.

(McKerchar, 2002) definió un aspecto esencial que marcó un importante vacío en la literatura:

Sin embargo, a pesar de la amplitud y masa de la literatura que ha surgido, el problema fundamental, de ser capaz de entender por qué los contribuyentes se comportan de la manera que lo hacen, ha permanecido en gran medida, sin resolver. (p.4).



Puede atribuirse al mismo McKerchar (2002) la distinción entre las dimensiones de la complejidad tributaria que de acuerdo con este autor son las seis ya señaladas:

- a) Ambigüedad
- b) Cálculos
- c) Cambios
- d) Detalle»
- e) Mantenimiento de registros
- f) Formularios

A. C. Borrego et al. (2015) resumió, siguiendo a S. B. Long y Swingen (1987) y al propio McKerchar (2002) dos dimensiones la legal y la declarativa y que ambas están condicionadas por factores diferentes, por ejemplo la legal por las mismas ambigüedades o imprecisiones en las leyes y la declarativa por posibles confusiones en la interpretación de los formatos o modelos empleados en la declaración de impuestos. El trabajo de Tran-Nam y Evans (2014) partió del reconocimiento de que: “Una cantidad sustancial de pruebas - anecdóticas y empíricas - sugiere que los Sistemas tributarios modernos, especialmente los de los países desarrollados, son complejos”. (p. 342). Estos autores a partir del concepto multidimensional de la complejidad propusieron índices numéricos para medirla.

Para establecer las dimensiones de la complejidad y poder concretar un posible resultado fundamental los trabajos de (A. C. Borrego et al., 2015; Burton & Karlinsky, 2016). Este consideró determinar un Índice General de Complejidad en base a tres dimensiones:

- a) Dimensión Legal.
- b) Preparación de la Información.
- c) Manejo de Formas Tributarias.



Como tendencias investigativas deseables A. C. Borrego et al. (2015) señalaron en su estudio que comprendió la percepción de los denominados Técnicos Oficiales de Contabilidad (TOC) que:

Para futuras investigaciones, se proponen dos cuestiones pertinentes. En primer lugar, una actualización con el tiempo, Es decir, un estudio longitudinal, podría llevarse a cabo para justificar los índices creados En esta investigación, así como para obtener más información sobre las consecuencias de complejidad. En segundo lugar, podría haber otros factores exógenos en juego que requerirán ser investigados con el fin de determinar los factores que pueden influir en la percepción de los TOC. (p. 358).

Burton y Karlinsky (2016) se enfocaron también en la percepción de los profesionales contables pero sólo en relación con los aspectos legales. Estos autores siguen el mismo esquema de (Ingraham & Karlinsky, 2005) y se concentraron en las pequeñas empresas: Consideraron en su estudio la percepción de 83 profesionales de los cuales 25 eran contadores públicos independientes y 58 eran empleados del departamento de impuestos de grandes empresas. Este trabajo sugirió investigar la percepción de autoridades fiscales de los órganos ejecutores de la política fiscal.

Podemos resumir que el análisis de la literatura especializada, reveló:

- a) La tendencia a considerar que los Sistemas Tributarios van ganando en complejidad-.
- b) La necesidad de colocar el análisis de la complejidad tributaria como base para el establecimiento de las políticas fiscales.
- c) Cuestionamientos y disputas en relación a que se entiende como complejidad tributaria a partir de que la misma es un concepto multidimensional que puede ser entendido de forma diferente por los mismos especialistas y sobre todo en relación a como se puede medir la misma.



d) Las investigaciones realizadas han tomado como base la percepción de profesionales contables y no las de los gerentes de las empresas.

Dimensiones a tomar en cuenta para la medición de la Complejidad Tributaria

En la Figura 1 se proponen las dimensiones a tomar en cuenta para una medición de la percepción de la Complejidad Tributaria

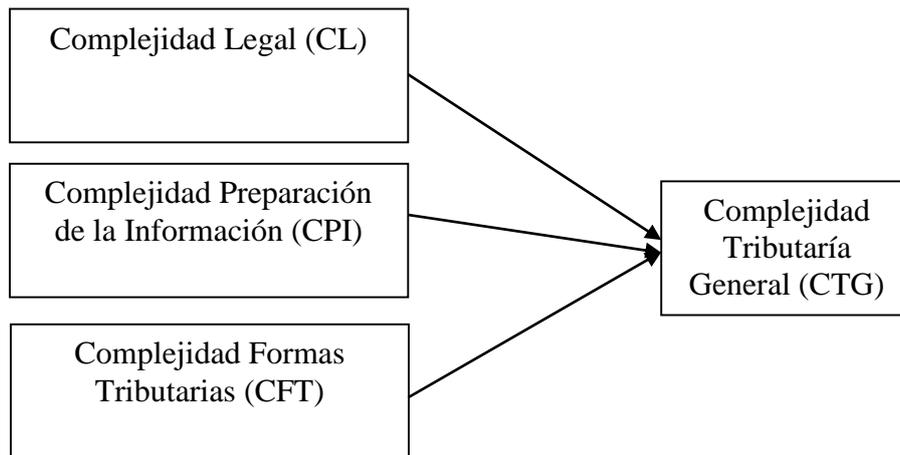


Figura 1. Dimensiones de la Complejidad Tributaria.

El modelo que se presenta en la Figura 1 se sustenta en el trabajo de Ana Clara Borrego, Ern Chen Loo, Cidália Maria Mota Lopes y Carlos Manuel S Ferreira (2015). Este trabajo concluyó que el sistema portugués tiene un índice de complejidad de 89.1%, lo que se encuentra en línea con otros trabajos reportados como los de O'Donnell, Koch y Boone (2005) y Woellner, Coleman, McKerchar, Walpole y Zetler (2007).

Este modelo puede servir para desarrollar un estudio longitudinal en empresas que pueda determinar la percepción de los profesionales contables en dichas empresas y establecer por vez primera un posible índice de la complejidad tributaria en nuestro contexto y que pueda servir de base para comparaciones con otros países.



4. CONCLUSIONES

La investigación realizada demostró que la complejidad tributaria es un tema de significación práctica y de creciente interés científico cuyo estudio se centra en la fundamental en los países desarrollados.

Se pudo caracterizar la tendencia a considerar que los Sistemas Tributarios van ganando en complejidad- así como cuestionamientos en relación a que se entiende por complejidad tributaria y en relación a como se puede medir la misma.

Se propone como dimensiones a considerar para la medición de la complejidad tributaria:

- d) Complejidad Legal
- e) Complejidad Preparación de la Información
- f) Complejidad de las Formas tributarias

Como dirección investigativa importante aparece la realización de estudios longitudinales que puedan determinar la percepción de los profesionales contables y gerentes de empresa en relación con las dimensiones planteadas para la complejidad tributaria.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Borrego, A. C., Loo, E. C., Lopes, C. M. M., et al.Ferreira, C. M. S. (2015). Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from portugal. *eJournal of Tax Research*, 13(1), 338-360.
- Borrego, A. C., Loo, E. C., Lopes, C. M. M., et al.Ferreira, C. M. S. (2015). Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from portugal. *eJournal of Tax Research*, 13(1), 338.
- Brizi, A., Giacomantonio, M., Schumpe, B. M., et al.Mannetti, L. (2015). Intention to pay taxes or to avoid them: The impact of social value orientation. *Journal of Economic Psychology*, 50, 22-31. doi: 10.1016/j.joep.2015.06.005
- Burton, H. A., et al.Karlinsky, S. (2016). Tax professionals' perception of large and mid-size business us tax law complexity. *eJournal of Tax Research*, 14(1), 61-95.
- Cano, L. (2017). Impuesto sobre la renta de las personas físicas y desigualdad de los ingresos en el ecuador entre 2007 y 2011. *Revista CEPAL*.



Complejidad Tributaria. Análisis de sus dimensiones

Revista Publicando, 5 No 15. (2). 2018, 1-11. ISSN 1390-9304

Castro, W., et al.Lorena, T. (2015). *Análisis de las reformas tributarias e incidencia en la recaudación de los principales impuestos del ecuador. 2009–2013.*

Fernández, P. M., Clavero, A. M. C., et al.Horrillo, M. A. R. (2008). Los enfoques de análisis de la evasión fiscal. Una revisión actual de la investigación. *Cuadernos de ciencias económicas y empresariales. Papeles de trabajo*(35), 1.

Forest, A., et al.Sheffrin, S. M. (2002). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, 55(1), 75-88. doi: 10.17310/ntj.2002.1.05

Heyndels, B., et al.Smolders, C. (1995). Tax complexity and fiscal illusion. *Public Choice*, 85(1-2), 127-141. doi: 10.1007/BF01047907

Ingraham, L. R., et al.Karlinsky, S. (2005). Tax professionals' perceptions of small business tax law complexity. *Tax Notes*, 107(1), 79.

Jimenez, P., et al.Iyer, G. S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting*, 34, 17-26. doi: 10.1016/j.adiac.2016.07.001

Kaplow, L. (1996). How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *National Tax Journal*, 49(1), 135-150.

Krause, K. (2000). Tax complexity: Problem or opportunity? *Public Finance Review*, 28(5), 395-414.

Long, J. R. (1987). Tax reform law lowers rates but adds to complexity. *Chemical and Engineering News*, 65(16), 14-15.

Long, S. B., et al.Swingen, J. A. (1987). An approach to the measurement of tax law complexity. *Journal of the American Taxation Association*, 8(2), 22-36.

McKerchar, M. (2002). Effects of complexity on unintentional noncompliance for personal taxpayers in australia, the. *Austl. Tax F.*, 17, 3.

McKerchar, M. (2005). Impact of income tax complexity of practitioners in australia, the. *Austl. Tax F.*, 20, 529.

Nugent, D. A. (2013). Legislating morality: The effects of tax law complexity on taxpayers' attitudes. *Journal of Applied Business Research*, 29(5), 1479-1494.

O'Donnell, E., Koch, B., et al.Boone, J. (2005). The influence of domain knowledge and task complexity on tax professionals' compliance recommendations. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 145-165.



Complejidad Tributaria. Análisis de sus dimensiones

Revista Publicando, 5 No 15. (2). 2018, 1-11. ISSN 1390-9304

- Ocheni, S. (2015). A causality analysis between tax compliance behaviour and nigerian economic growth. *Mediterranean Journal of Social Sciences, 6(1S1), 577-582.* doi: 10.5901/mjss.2015.v6n1s1p577
- Paz, J., et al.Cepeda, M. (2015). Historia de los impuestos en ecuador. Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional: SRI-PUCE-THE.
- Roca, J. (2009). *Tributación directa en ecuador: Evasión, equidad y desafíos de diseño:* CEPAL.
- Saad, N. (2012). Perceptions of tax fairness and tax compliance behaviour: A comparative study. *Jurnal Pengurusan, 36, 89-100.*
- The office of tax simplification complexity index (2012).
- Slemrod, J. (2005). The etiology of tax complexity: Evidence from u.S. State income tax systems. *Public Finance Review, 33(3), 279-299.* doi: 10.1177/1091142105275003
- Snape, J. (2015). Tax law: Complexity, politics and policymaking. *Social and Legal Studies, 24(2), 155-163.* doi: 10.1177/0964663915575969
- Tran-Nam, B., et al.Evans, C. (2014). Towards the development of a tax system complexity index. *Fiscal Studies, 35(3), 341-370.* doi: 10.1111/j.1475-5890.2014.12033.x
- Warskett, G., Winer, S. L., et al.Hettich, W. (1998). The complexity of tax structure in competitive political systems. *International Tax and Public Finance, 5(2), 123-151.*
- Woellner, R., Coleman, C., McKerchar, M., Walpole, M., et al.Zetler, J. (2007). Can simplified legal drafting reduce the psychological costs of tax compliance? An australian perspective.