

**“Sistemas Tributarios comparados. Incidencia de las políticas tributarias en las economías locales transfronterizas Posadas – Encarnación. Su evolución bianual 2016/2017 y su presente en 2018”<sup>1</sup>**

VILLAMAYOR; Diego R

MENDEZ; Juan C

VILLAMAYOR; Mariana

ROSENFELD Y SOMMER, Francisco M

Lugar donde se desarrolla el trabajo: Argentina - Paraguay

**Palabras clave:** Economías Locales – Culturas Tributarias – Presión Fiscal

**RESUMEN**

Los sistemas tributarios nacionales, provinciales y municipales que se imponen y actualizan en nuestros países producen efectos diferenciales y específicos en las economías locales transfronterizas. Desde hace varios años y con diferente grado de intensidad y efecto estructural y coyuntural tanto Argentina como Paraguay están desarrollando importantes transformaciones en sus políticas fiscales que, repercuten de manera particular en las regiones de frontera, expuestas a una asimetría creciente, especialmente por la presión impositiva/laboral diferencial que obliga a sus comerciantes y consumidores a inventar nuevas estrategias individuales y colectivas de comercialización/consumo minorista, en un juego permanente con la normativa del Tráfico Vecinal Fronterizo, sus habilitaciones e interdicciones. Dichas transformaciones, inciden de manera aleatoria y compleja en la dinámica socioeconómica de las regiones de frontera.

En este trabajo nos proponemos continuar analizando la evolución de las transformaciones en las relaciones económicas locales transfronterizas, centrándonos en las actividades económicas a escala local y su evolución en el último bienio, y lo que llevamos de 2018. Este dispositivo analítico se propone constituir un aporte a la investigación socioeconómica regional, desde una perspectiva interdisciplinaria que tiende al cambio, la complejidad situada y los procesos transfronterizos como ejes.

---

<sup>1</sup>La presente Ponencia fue realizada en el marco del Proyecto 16E-179: Transfrontera Sur II. Procesos de metropolización binacional transfronteriza en el Cono Sur. Posadas-Encarnación 2016-2018. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Misiones, Argentina.

Argentina está en proceso de cambios en el dogma impositivo y laboral, con el fin de sancionar nuevas leyes para generar más trabajo registrado e inversión en el país. Las primeras aplicaciones normativas empezaron a generarse a partir del año 2018, resaltando más las diferencias tributarias en zona de fronteras, y perjudicando significativamente a los costos del sector privado argentino.

Por otro lado, se intentan crear nuevas figuras laborales en busca de condiciones “más óptimas” para las partes.

Asimismo, y ante la necesidad de obtener un masivo blanqueo de los trabajadores de las empresas, las nuevas leyes buscar generar una considerable reducción en los impuestos al trabajo.

Las modificaciones dentro del marco del ámbito impositivo-laboral-previsional argentino hasta la fecha, no otorga resultados favorables visibles para la economía del país, y menos aún en zona de frontera.

Por el lado paraguayo, existen cambios menores en cuanto a determinados tributos y cuestiones de modernización tributaria, con la misma situación laboral caracterizada por la precariedad, aumentando la brecha de la informalidad existente en la economía, estando la cuestión centrada actualmente en las expectativas del próximo cambio de gobierno.

La evasión en ambos países es alta, en mayor medida en Paraguay, producto de la informalidad de la economía, y a pesar de la existencia normativa del derecho tributario de procedimiento, similar al de los países de la región.

## **INTRODUCCIÓN**

Como ya lo expresamos en anteriores oportunidades, los sistemas tributarios que implementan los distintos países constituyen una parte esencial de las políticas públicas (programas, estrategias, procedimientos, leyes, reglamentos) en tanto constituyen el principal canal de recaudación orientado a sustentar económicamente el plan rector que se diseña y ejecuta en pos de alcanzar uno de los objetivos generales y públicos principales de los Estados: la administración y redistribución de la riqueza.

Las políticas públicas establecen la distribución impositiva en la población en relación al poder económico o capacidad contributiva de cada persona física o jurídica tomando como parámetros o indicadores su patrimonio, su renta y su gasto o consumo.

Los tributos que se imponen en un Estado de Derecho se establecen a partir de principios constitucionales y cumplen con las características de:

Legalidad, todo tributo debe estar creado por una ley;

Igualdad, los tributos deben ser iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva;

Generalidad, los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben abarcar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes;

No confiscatoriedad, no deben abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta;

Proporcionalidad, los tributos deben estar de acuerdo con la capacidad contributiva. En correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas, y;

Equidad, también llamado principio de justicia. Sintetiza a todos los demás principios tributarios.

Además, los impuestos se podrán clasificar según se trate de imposición directa o indirecta que grava las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta (tierra y propiedades inmuebles, auto vehículos, etc.), o el patrimonio en general, o la renta o ganancia de personas físicas o sociedades, entre otros. O, de imposición indirecta como el derecho de Importación y el Impuesto al Valor Agregado o el que grava consumos específicos (denominado Impuestos Internos en muchos países) es decir, no afecta de manera directa las manifestaciones de capacidad contributiva, sino que se imponen cuando se producen hechos económicos específicos como una venta, por ejemplo.

En algunos países como Argentina, el I.V.A. 43,74%, constituye la parte más importante de los ingresos tributarios, seguido de Ganancias 33,96% y el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios 9,52%. En cuanto a la relación de recaudación total Impositiva y Previsional, los primeros, recaudaron el 62,25% y la Seguridad Social, el 32,25% del total<sup>2</sup>. En el Paraguay, la estructura impositiva se mantiene contribuyendo el I.V.A. con el 53,00% y los impuestos a la renta con el 42,49% del total<sup>3</sup>.

Existe otra posibilidad de definición de ambos tipos de imposición, teniendo en cuenta consideraciones jurídicas que distingue los tributos que son directos, en los que el contribuyente *de iure* (aquel que la ley designa como responsable del ingreso del tributo al

---

<sup>2</sup> Cifras correspondientes al segundo semestre de 2017 ([www.afip.gob.ar](http://www.afip.gob.ar)).

<sup>3</sup> Cifras correspondientes al año 2017 ([www.set.gob.py](http://www.set.gob.py) – Sistema Marangatu).

fisco) es el mismo que el contribuyente *de facto* (quien soporta la carga impositiva), al tiempo que considera indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente *de iure* al contribuyente *de facto*. Si bien esta traslación puede presentarse en distintos sentidos (hacia adelante si se la traslada a los clientes; hacia atrás, si se la traslada a los factores de la producción; lateral, si se traslada a otras empresas) debe considerarse, a los fines de esta concepción de impuesto indirecto, sólo la traslación hacia adelante. Esta posición es ampliamente difundida, pero presenta asimismo aspectos muy discutidos, en el sentido de que es muy difícil determinar quién soporta verdaderamente la carga tributaria y en qué medida.

Una tercera clasificación distingue a los impuestos objetivos –aquellos que gravan las manifestaciones de riqueza sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto- de los impuestos subjetivos –que sí tienen en cuenta circunstancias personales como discapacidades o minusvalías del contribuyente, la cantidad de menores y ancianos que tiene a cargo, etc.

Una cuarta distinción se produce entre los impuestos instantáneos –el hecho imponible se realiza en un determinado momento del tiempo de manera esporádica, por la compra de un inmueble o la recepción de una donación de otra persona, por ejemplo- y, los impuestos periódicos – en los que el hecho imponible se prolonga de manera indefinida en el tiempo, en estos casos, el legislador fracciona su duración en el tiempo en diferentes periodos impositivos. La renta, por ejemplo, es un fenómeno continuo pero, la ley la grava anualmente.

Una última distinción clasifica a los impuestos según el principio constitucional de equidad en Progresivos –a mayor renta, mayor impuesto, tienen el efecto de reducir la presión fiscal sobre los contribuyentes de menores ingresos-y Regresivos – a mayor ganancia o renta, menor porcentaje impositivo sobre la base imponible. Un claro ejemplo de Impuesto Regresivo es el IVA ya que, al ser un impuesto de alícuota plana que grava el consumo de determinados productos –en muchos casos de primera necesidad, sin tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas- representa comparativamente, un mayor esfuerzo tributario para los sectores populares.

## **ESTRUCTURA IMPOSITIVA**

### **EVOLUCION**

#### **MODIFICACIONES LEGISLATIVAS en la Argentina**

En la Argentina, en los últimos tramos del año 2017/principios del 2018, se puso en vigencia una ambiciosa reforma impositiva/laboral, con bastante resistencia social, donde se busco atraer inversiones extranjeras, y propendiendo a generar incentivos para la reinversión de utilidades, con reducción de alícuotas de Impuestos, creando un impuesto para la renta financiera, exenciones para residentes en el país, como también reducción de alícuotas del I.V.A. para determinados productos como los pollos, cerdos y otros productos alimenticios de claves de la canasta familiar.

En el ámbito laboral, haciendo un poco de revisionismo histórico, muchas han sido los intentos de cambios evolutivos en la última década, con un marcado acento en la influencia que ha tenido el cambio de gobierno en diciembre/2015. Así, en su momento, se realizaron con el anterior gobierno, modificaciones regresivas que alejaban a la Argentina de la evolución del derecho con respecto al resto del mundo.

La Ley de riesgos del trabajo provoco un alto nivel de litigios, realizando compleja la instancia judicial de dicha situación, como también se intentaron cambios en determinados institutos de la legislación laboral, como el periodo de prueba, el preaviso y el despido, con modificaciones en el derecho colectivo del trabajo.

Asimismo, otros intentos que se pusieron en vigencia, trataron distintas cuestiones de la relación laboral, como la tarea o lugar físico dentro del ámbito laboral para el trabajador, o el régimen de pasantías, o el trabajo de mujeres, desarrollando los aspectos relacionados con la violencia laboral, y la discriminación de las mismas en el ámbito publico o privado; o el régimen especial de contrato de trabajo para el personal de casas particulares, que incorporó a dicho sector a la parte registrada de los trabajadores, brindándoles beneficios sociales y cobertura asistencial.

En la misma tendencia, en los últimos tramos del anterior gobierno, se pusieron en vigencia leyes que manifestaban la promoción del trabajo registrado y la prevención del fraude

laboral, como también, del régimen general de sanciones por infracciones laborales, con el ánimo de combatir el trabajo no registrado.

Luego, ya con el actual gobierno, se legislo respecto de otros institutos como el del derecho del trabajador a rehusar sus prestaciones de trabajo, sin que ello ocasione perdida o disminución de la remuneración, cuando se entienda que existe peligro inminente de daño, o hubiera configurado el incumplimiento de las obligaciones del empleador sobre las normas de seguridad en el trabajo.

Y ya en el año 2017, donde se pretendió un cambio importante en la legislación laboral dejando de colocar parches en diferentes normas no pudo implementarse debido a los cambios políticos operados y al efecto social que se produjo en el país. Pero aparentemente dentro del contexto de un sistema neoliberal donde busca un mercado de trabajo más ágil con rápido intercambio y con la necesidad de bajar el nivel de desempleo el gobierno ha intentado implementar cambios con un nuevo proyecto de Ley de Reforma Laboral.

En el marco del análisis del proyecto de Ley de Reforma Laboral, se han contemplado significativos cambios para el mercado. Los objetivos del acuerdo pretendían regularizar a los trabajadores que actualmente se encontraban fuera del sistema, disminuir la litigiosidad; generar más trabajo y dinamizar los regímenes laborales vigentes.

El proyecto de Reforma presentado al Congreso detallaba:

Con respecto a la regularización de los trabajadores: a los empleadores que regularicen la situación de sus trabajadores se les otorgaría numerosos beneficios como la condonación de deuda de capital e intereses a los subsistemas de seguridad social; Extinción de la acción penal contra empleadores por infracciones, multas y sanciones y Baja del registro de empleadores con sanciones laborales (REPSAL)

Con respecto a la registración laboral: Se considerara que un trabajador estaría registrado cuando se lo inscriba en el Libro especial del art 52 de la LCT (Libro de Remuneraciones), y en los sistemas simplificados de registros administrados por la AFIP;

Con respecto a las relaciones de trabajo: Se incorporará la figura de los trabajadores profesionales autónomos económicamente independientes;

Con respecto al fondo de cese laboral: El distracto laboral contemplará la constitución de un Fondo de Cese laboral, que reemplazara a la indemnización por preaviso y la indemnización por despido de los trabajadores.

Además se establecen nuevas sistemas de capacitación laboral para los trabajadores, de formación laboral continua, sistemas de prácticas formativas relacionadas con instituciones educativas, el fomento de empleo juvenil y entrenamiento para el trabajo entre otros

Sin dudas los cambios iban a ser muy importantes, pero ante la negativa de la mayoría de los sindicatos, y de un grupo político esta norma no pudo surgir en el año 2017. No obstante, el oficialismo está trabajando estos mismos cambios pero en diferentes normas tratando cada una por separado y viendo la posibilidad de que el análisis se haga en forma más específica con la ayuda de los gremios y la oposición.

### **Cambios a partir del año 2018**

Ante esta impronta, se realizaron importantes cambios, que se empezaron a ver a partir del mes de febrero, en el marco de la implementación de la nueva ley 27.430. La reforma tributaria implica cambios en los costos laborales de todas las empresas y principalmente en las PyMES. Así, se dejaron sin efecto normas que establecían menores costos para los empleadores por tener trabajadores en relación de dependencia, con alícuotas diferenciadas y créditos de impuestos; y que establecían costos reducidos para microempleadores en forma permanente; y la nueva ley afectará sin dudas a las cargas laborales de las empresas ya que unificarán las contribuciones para todas las empresas. Y el Estableciendo un incremento gradual para las Pymes, hasta el año 2022, y en su caso reduciéndose para las grandes empresas.

Asimismo, se establece un Nuevo Mínimo No Imponible: que constituye un importe exento de pago de cargas sociales, con un monto que se irá incrementando hasta el año 2022.

También se eliminaron los cálculos de las Contribuciones como crédito fiscal del IVA: de manera que en el año 2022 queden completamente excluidas.

Como también, el mantenimiento de determinados Beneficios, la nueva ley permite mantener la reducción de las contribuciones, para Microempleadores, y para empleadores

con hasta 80 trabajadores hasta el 01 de enero de 2022, donde todos los empleadores tributarán la alícuota general unificada del 19.5%.

Y por último, los controles y procedimientos de fiscalización acentuaron en los últimos años, su rigor, en tanto que se informatizó aún más el control, estableciéndose trabas para los morosos, en cuanto a los distintos trámites y beneficios por estar al día, y eso llevo a la gran aceptación que tuvo la gran moratoria o blanqueo de capitales y de regularización de deudas que finalizara en los primeros meses del 2017

## **EVOLUCION**

### **En el Paraguay**

Del lado paraguayo los cambios en los últimos dos años han sido menores, manteniéndose el concepto vertido en nuestras anteriores investigaciones respecto de que a nivel macroeconómico el sistema funciona, estando el problema en el nivel micro, que por muchos aspectos es complejo.

Los impuestos han tenido menores modificaciones, algunos cambios de alícuotas, y otros cambios de denominaciones, estando el sistema sostenido por los grandes contribuyentes, más que por el grueso de la población. De allí la explicación de por que funciona a nivel macroeconómico. Y esto incide en la influencia y poder que ejercen las grandes corporaciones nacionales, en las políticas de gobierno, dando una sensación de fragilidad a las autoridades que se encuentren en el ejercicio de las funciones de gobierno.

El empleo informal sigue siendo alto, a nivel del menudeo, con precarios coberturas sociales, lo que conlleva a la utilización de servicios de salud en los países limítrofes fundamentalmente.

Respecto de los otros indicadores generales básicos, se pudo corroborar que actualmente se está llevando un ambicioso proyecto de modernización tributaria, implementándose sistemas digitalizados tanto en el aspecto previsional, como impositivo. *“Se esta informatizando, hay avances en ese sentido. El sistema impositivo esta digitalizado, hay control. Hay un convenio SET-IPS para cruzar esa información, y detectar incongruencias.”<sup>4</sup>*

<sup>4</sup> Entrevista Director Regional SET Region Itapua Lic. Victor Romero



También existe alta bancarización, pero en el nivel macro, y desde los sistemas impositivos recaudatorios.

Y en cuanto a los controles sobre lavado de dinero, los procedimientos se realizan para entidades financieras, más que para la actividad económica privada.

Respecto a los procedimientos de control y fiscalización en el cumplimiento impositivo previsional, en el Paraguay no hubieron mayores cambios en los últimos dos años, manteniéndose un control mas bien persuasivo y de capacitación por parte de los agentes federatarios, que hacen controles aleatorios en forma simulada, acercándose a las zonas específicas, con el objetivo de crear “cultura tributaria”, donde realizan una compra simulada, y si no le entregan comprobantes, es una compra condicional, concurriendo al otro día a solicitar la devolución de los dineros y de los impuestos, anulándose la operación, labrándose un acta de incumplimiento de obligaciones, sancionando al comerciante con una multa pecuniaria por el incumplimiento, que es aparentemente moderada. Estos agentes son conocidos como los Jeroviajha, que se presentan con ropa común. Y tienen dos acciones, una persuasiva, y una coactiva.

La subjetividad de los agentes y la tercerización del control por parte del Estado incide en una baja presión tributaria y, en una alta evasión impositiva. El gobierno se enfrenta a problemas de índole social muy conflictivos cuando intenta aplicar con mayor énfasis los controles pertinentes, que se encuentran legislados en una sociedad que se resiste a tributar, considerándolo una recaudación político partidaria del gobierno antes que el sustento de políticas públicas, debido en parte a la baja calidad de los servicios que brinda el Estado a los ciudadanos en todos los ámbitos: educación, salud, seguridad, seguridad social, etc.

Coincidimos con lo expresado por uno de nuestros entrevistados<sup>3</sup> que considera que en Paraguay:

*“la tributación es más relajada, menos exigente y la economía informal es muy grande, muy fuerte. Al Estado le conviene hacer la vista gorda porque las divisas siguen entrando. Ellos van saneando de una forma sistemática pero no pueden darle un corte definitivo. Así como no pudieron darle un corte al tema de los “autos mau”, porque si ellos aplicaban la ley tendrían que haber tenido 2000 hectáreas para*

*amontonar autos, por la cantidad de autos irregulares que hay (entre un 40 y 50% del parque automotor paraguayo es 'mau'). Además, los grandes capitales se iban a ver perjudicados porque no iban a vender combustible, no iba a haber tributación, el parque vial desaparecería. Es una imposibilidad material, quedaría el 80% de la gente a pie. Cuántas veces vemos en el puente autos que no podían cruzar porque eran argentinos y se llevaron para allá<sup>5</sup>”*

Al preguntársele al encuestado, director de la SET regional Encarnación, que cantidad de clausuras se realizaron en el año 2017 en la Región Sur (Departamento ITAPUA), nos manifestó que se hicieron 4. Siendo clausuras temporales, por 3 días, para luego proceder a una determinación de oficio por el impuesto omitido con una multa del 100 al 300% del impuesto defraudado.

Respecto de las variables de inflación, en el Paraguay no es una cuestión de destacar, y no tiene mayores incidencias perjudiciales en la economía, toda vez que la moneda se encuentra atada a otra moneda más fuerte como lo es el dólar estadounidense. Y por ello, pareciera ser que el modelo llevado a cabo en los últimos años, funciona a la medida de los requerimientos de los sucesivos gobiernos, que aunque se hayan realizados cambios con el actual gobierno liberal -que rompió la hegemonía histórica del partido colorado- aun mantiene su idiosincrasia impositiva-previsional.

## **CONCLUSIONES**

Hemos analizado el espíritu de las leyes impositivas argentino – paraguayas constatando que guarda en ambos derechos tributarios un alto grado de similitud en cuanto a la redacción de las normas y en cuanto a las imposiciones en los tres parámetros para legislar sobre recursos del Estado: Renta, Patrimonio y Consumos (o gastos).

En ambos países se verifica que los recursos del Estado provienen fundamentalmente de la imposición a los consumos o gastos, aunque en mayor medida en el Paraguay, lo que satisface de alguna manera los objetivos económicos y administrativos deseables de un

<sup>5</sup> Abogado argentino egresado de la Univ. Nac. De Asuncion

sistema impositivo de esta forma. Esta característica regresiva define a la imposición en los países subdesarrollados, en contraposición con la estructura de los países europeos y desarrollados.

Existen además demasiadas exenciones y tasas diferenciales en los impuestos al consumo en ambos países.

La evasión en ambos países es alta, en mayor medida en Paraguay, producto de la informalidad de la economía, y a pesar de la existencia normativa del derecho tributario de procedimiento, similar al de los países de la región.

Por ello consideramos que, aunque técnicamente puedan ser muy semejantes, ambos sistemas tributarios difieren sustancialmente en la forma que se ejecutan. Los controles impositivos en Argentina y en Paraguay son abordados de manera distinta, con resultados recaudatorios mucho mayores en el primero. Más allá de los tecnicismos impositivos propios de cada legislación tributaria, incide en este aspecto la diferente cultura tributaria en cada país, en cuanto al cumplimiento de los impuestos que no hace sino expresar la calidad del vínculo Estado/ciudadano en una relación dialéctica auto generativa: el ciudadano tributa por razones coercitivas y/o colaborativas cuando el Estado controla, pero además devuelve en servicios públicos lo recaudado, y; a la inversa, el Estado sustenta la presión tributaria que ejerce sobre los ciudadanos cuando demuestra que utiliza los fondos a favor de la cosa pública. En caso contrario, estamos en presencia de un Estado ausente o débilmente presente y de ciudadanos que no esperan que el Estado se ocupe de satisfacer sus necesidades colectivas, razón por la cual eluden y evaden todo lo que pueden, inclusive prefieren sustentar un andamiaje de corrupción a través del prebendarismo con los funcionarios públicos que en Paraguay se materializa con el “canon”, antes que con el tributo.

Podríamos concluir preliminarmente que una de las consecuencias directas es la diferente satisfacción que ofrece cada país a las necesidades básicas de cualquier Estado de Derecho (entendiendo por tales, salud, cultura y educación, defensa, bienestar y desarrollo social, economía y obras y servicios públicos, justicia y derechos humanos, trabajo y seguridad social), siendo la de Argentina sustancialmente superior a la del Paraguay, con las consecuencias asimétricas que ello conlleva.

En este contexto fronterizo, las asimetrías en los sistemas tributarios se acentúan por la comparación permanente que los ciudadanos de ambos países realizan contraponiendo las condiciones existentes en el país vecino con todas las consecuencias sociales, culturales, educativas y económicas que ello conlleva.

En las regiones de frontera, estas políticas públicas y sus sistemas recaudatorios se desarrollan en un contexto socioeconómico en el que los ciudadanos tienen posibilidades de comparación permanente. En efecto, en la frontera argentino paraguaya Posadas – Encarnación los ciudadanos comunes conocen, comparan y desarrollan estrategias de aprovechamiento de las asimetrías impositivas en beneficio propio en cada transacción minorista que realizan, incluya ésta o no elusión o evasión fiscal. De hecho, cuando se comparan productos de calidad similar y diferente precio, la ‘carga impositiva’ que los mismos soportan a uno y otro lado de la frontera forma parte de las explicaciones.

## **BIBLIOGRAFÍA**

AFIP Administración Federal de Ingresos Públicos “Sistema Tributario Argentino”.

Accedido en marzo de 2018.

Site: [www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/](http://www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/)

Enciclopedia Financiera. Accedido en marzo de 2018.

Site: <http://www.encyclopediainanciera.com/fiscalidad/impuestos/impuestosdirectosvsindirectos.htm>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (2014) Principales Tributos Nacionales, Provinciales y Municipales vigentes en la Republica Argentina. Accedido en marzo de 2018.

Site: <http://www.mecon.gov.ar>

SET Subsecretaría de Estado de Tributación. Accedido en marzo de 2018.

Site: <http://www.set.gov.py>

SHORE, Cris (2010) “La antropología y el estudio de la política pública: reflexiones sobre la “formulación” de las políticas.” Antípoda. N 10, enero-junio, pp. 21-49.

WINCHESTER, Lucy (2011) La formulación e implementación de las políticas públicas en América Latina y el Caribe. CEPAL. Santiago de Chile.

Site:[http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/45114/Pol%C3%ADticaspublicasenALC\\_Winchester.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/45114/Pol%C3%ADticaspublicasenALC_Winchester.pdf)

ZÁRATE, Walter (2001) Análisis del Sistema Tributario paraguayo. En: CADEP. Observatorio Fiscal. Asunción. Accedido en diciembre de 2013. Site: <http://www.cadep.erg.py>