



Gobernanza fiscal como modelo de organización de los estados. Una revisión teórica a las primeras aproximaciones desde los análisis políticos

Fiscal governance as a model of organization of the states. A theoretical review of the first approaches from the political analysis

Governança fiscal como modelo de organização estatal. Uma revisão teórica das primeiras abordagens da análise polític

Hilda Chacín Mestre

hildamariachacin@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-6181-6420>

Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín,
Maracaibo, Venezuela

Luis Guillermo Quintero Galbán

qluisguillermo@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-7819-8753>

Facultad de Humanidades y Educación de La
Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela

Artículo recibido en mayo 2020 | Arbitraje en junio 2020 | Aceptación en junio 2020 | Publicación en julio 2020

RESUMEN

El presente documento tuvo como objetivo analizar el modelo de gobernanza fiscal como forma de la organización de los estados modernos desde la revisión hecha a los estudios políticos. Estuvo basada en los aportes teóricos de Galindo (2007), Castillo (2006), Herrero (2016), Closa (2012), Hernández (2016), Rosembuj (2017), entre otros. La metodología empleada fue de tipo documental, la cual permitió localizar, transcribir, analizar e inferir sobre artículos en revistas arbitradas, libros y demás fuentes localizadas en bibliotecas digitales, repertorios y páginas de Internet. Igualmente, fue descriptiva y analítica. Se confirma con esta perspectiva que se han realizado numerosos aportes en materia de organización fiscal a nivel estatal, faltando muchos estudios que sumen a la definición, para establecer un modelo de gobernanza fiscal. Se observó que algunos de los países de Europa han adoptado esta medida para mejorar sus economías, pero es una noción incipiente que le falta características por ser desarrolladas.

Palabras clave: Gobernanza fiscal; modelos de Estado; organización y análisis políticos

ABSTRACT

This document aims to analyze the fiscal governance model as a form of organization of modern states from the review made to political studies. It was based on the theoretical contributions of Galindo (2007), Castillo (2006), Herrero (2016), Closa (2012), Hernández (2016), Rosembuj (2017), among others. The methodology used is of a documentary type, which allowed locating, transcribing, analyzing, and inferring articles in peer-reviewed journals, books, and other sources located in digital libraries, repertoires, and Internet pages. Likewise, it is descriptive and analytical. This work confirms that numerous contributions have been made in the area of fiscal organization at the state level, and many studies that add to the definition are lacking to establish a model of fiscal governance. It was observed that some of the countries of Europe have adopted this measure to improve their economies, but it is an incipient notion that lacks characteristics for being developed.

Key words: Fiscal governance; State models; organization and political analysis

RESUMO

O objetivo da pesquisa foi analisar o modelo de governança fiscal como forma de organização dos estados modernos a partir da revisão feita aos estudos políticos. Baseou-se nas contribuições teóricas de Galindo (2007), Castillo (2006), Herrero (2016), Closa (2012), Hernández (2016), Rosembuj (2017), entre outros. A metodologia utilizada foi do tipo documental, que permitiu localizar, transcrever, analisar e inferir sobre artigos em periódicos revisados por pares, livros e outras fontes localizadas em bibliotecas digitais, repertórios e páginas da Internet. Da mesma forma, foi descritivo e analítico. Este trabalho confirma que inúmeras contribuições têm sido feitas em matéria de organização fiscal no nível estadual, faltando muitos estudos que complementem a definição, para estabelecer um modelo de governança fiscal. Observou-se que alguns países europeus têm adotado essa medida para melhorar suas economias, mas é uma noção incipiente e que carece de características para ser desenvolvida.

Palavras-chave: Governança fiscal; Modelos de estado; organização e análise política

INTRODUCCIÓN

Desde que en el mundo se configuraron las primeras formas de organización estatales en África, el Medio Oriente, Europa y Asia, diversos han sido los factores que han permitido su transformación para dar paso a las exigencias de los momentos históricos de los cuales han sido parte. Así pueden mencionarse algunas ejemplificaciones como las de Egipto, los sumerios, amorreos y babilónicos en Mesopotamia. Hoy Irak, Grecia, Roma, India y China por mencionar solo unos pocos.

A esto debe sumársele la importancia económica que ha estado signada, pues de ella depende su avance en la sociedad, su progreso político y el de los líderes que se han encargado de llevar las riendas en un momento determinado. En numerosas organizaciones primarias de civilización se conocen las sociedades tribales, tributarias, comerciales, capitalistas y comunistas.

Hoy, en el siglo XXI, cada gobierno ha asumido características propias que lo hacen diferenciarse de sus pares, por el estilo de política y el manejo del dinero que se lleva a cabo en una nación. América Latina presenta similitudes en casi todas las repúblicas que conforman la región, puesto que algunos han adoptado la descentralización, teniendo como base que son las jurisdicciones con más extensión de territorio.

Por su parte, Europa ha propuesto maneras diferentes de hacer gobierno, teniendo en cuenta que el área fiscal ha sido una de sus principales fuentes de comunión con los principios de la gobernanza desde hace unos años, en los que la Unión Europea (UE) ha ido adoptando para su avance en materia de gobernabilidad. Ante tales premisas, el objetivo primordial de esta investigación es analizar el modelo de gobernanza fiscal como forma de la organización de los estados modernos desde la revisión hecha a los estudios políticos.

En tal sentido, el estudio tuvo como objetivo analizar el modelo de gobernanza fiscal como forma de la organización de los estados modernos desde la revisión hecha a los estudios políticos.

La comprensión del objeto de estudio desde una perspectiva interpretativa-teórica proporciona un aporte significativo al conjunto de debates sobre los diversos aportes en el campo de la organización fiscal que otorgan los documentos como posibilidades de relectura.

MÉTODO

La metodología utilizada fue de tipo descriptiva, ya que a través de ella se interpretan los procesos sociopolíticos y permite observar la realidad en varias escenas, en distintos siglos, donde se producen ideas políticas importantes que marcan un precedente en la forma sobre cómo debían actuar las personas que detentan el poder para ser aplicado en las jurisdicciones para las cuales fueron elegidos, teniendo como precepto la gobernanza y más recientemente la gobernanza fiscal.

A su vez tiene validez al ver la relación de lo anteriormente explicado con la formación del ciudadano actual en las diferentes latitudes del mundo. La metodología de la presente investigación estuvo soportada por la revisión documental, la cual permitió localizar, transcribir, analizar e inferir sobre periódicos, revistas y otras fuentes localizadas en las bibliotecas digitales y otros repertorios documentales que facilitaron el soporte bibliográfico.

RESULTADOS

Para entender las formas en cómo se maneja el gobierno, en un proceso hermenéutico de los documentos debe conocerse primero algunas conceptualizaciones básicas de lo que significa gobernanza, para lo cual Aguilar (2006), citado por Sánchez (2012), refiere que el government como la institución responsable del gobierno de una sociedad, governing, el gobernar entendido como la acción de gobernar del gobierno mismo, governance, como el proceso más formalizado de gobernarse o conducirse a una sociedad, en el que el gobierno es un actor con mayor o menor capacidad de decisión e influencia directiva en un contexto de mayores participantes.

De acuerdo a las definiciones dada por el autor, se puede apreciar que, en un sentido amplio, la definición de gobierno parte de la institución que representa para los ciudadanos que coexisten en un mismo contexto geográfico. El gobernar, atendiendo al arte de hacer gobierno y la gobernanza, bajo el cual se lleva las riendas de una sociedad. Estos criterios son de suma importancia, pero no contemplan del todo un acercamiento teórico completo.

Ante las argumentaciones arriba mencionadas, debe tenerse presente de dónde proviene el término, en el cual Peters (2005), citado por Sánchez (2012), señala que la raíz griega de las palabras “gobierno” y “gobernanza” implica cierta idea de conducción y control, y es razonable que se piense en la capacidad conductora de un sistema político cuando se concibe en la gobernanza. Durante mucho tiempo su empleo se limitó a cuestiones de carácter constitucional y jurídico relativas a la dirección de los “asuntos del Estado”, a la dirección de instituciones o bien a profesiones concretas en la que había múltiples interesados. En la actualidad, el factor esencial de su renacimiento ha sido probablemente la necesidad de distinguir entre buen gobierno y gobierno.

Por ello, se entiende que de acuerdo con los postulados del especialista antes mencionado, se precisa que la Gobernanza significa en gran medida la coordinación y cohesión sostenida entre múltiples actores con diferentes propósitos y objetivos, tales como actores e instituciones políticas, intereses corporativos, sociedad civil y organizaciones transaccionales. Gobernanza representa la cuestión de cómo mantener el papel directivo de las instituciones políticas a pesar de los desafíos internos y externos al Estado.

De la misma manera, puede aludirse y distinguirse entre el concepto de gobernanza y gobernanza fiscal, para lo que Rosembuj (2017), estipula que la gobernanza fiscal responde a una intencionalidad coordinada respecto a determinadas finalidades. La novedad, si cabe,

es el empleo sistemático de instrumentos tendentes a ello sin argüir en su defensa el ejercicio de competencias cedidas por parte de los Estados, que no existe en materia de impuestos no armonizados, impuestos directos y, consecuentemente, el recurso a la exclusiva regulación mediante Directivas y la regla de la unanimidad.

En el mismo orden de ideas, el concepto de gobernanza fiscal aparece reflejado, desde 2008, en textos y documentos publicados de la Unión Europea. Pero, en verdad, podría remontarse a 1997 con la adopción del Código de Conducta Empresarial (Código Monti), que señala la introducción del principio de competencia fiscal lesiva. No es casual, entonces, que algún autor, indique que el Código es un ejemplo de Open Method of Coordinación.

Europa: un paso adelante en gobernanza fiscal

La gobernanza fiscal responde a una intencionalidad coordinada respecto a determinadas finalidades. La novedad, si cabe, es el empleo sistemático de instrumentos tendentes a ello sin argüir en su defensa el ejercicio de competencias cedidas por parte de los Estados, que no existe en materia de impuestos no armonizados, impuestos directos y, consecuentemente, el recurso a la exclusiva regulación mediante Directivas y la regla de la unanimidad, en relación a los aportes realizados por Rosembuj (2017).

En efecto, de acuerdo con lo relatado por el especialista es este método OMC el que inspira, posteriormente, la gobernanza fiscal. La integración por coordinación, que no armonización por medio de Directivas, tiene por contenido directrices o programas que cuentan con el soporte de los diferentes gobiernos para su adopción local, combinado con controles periódicos, revisión e indicadores y referencias comparativas. Los principios inspiradores son la flexibilidad, participación, pública y privada, integración de nivel múltiple y, sobre todo, voluntad política de integración.

En su conjunto, pueden entenderse como reacción unitaria de la institución comunitaria a través de la coordinación programada y flexible entre los Estados miembros y cuyo objetivo hacia dentro es la tutela de las bases de imposición nacionales, alteradas por la evasión y la elusión intencional, la planificación fiscal agresiva, el abuso del derecho, la competencia fiscal lesiva. Y, vecinada, como refuerzo a la lucha contra el blanqueo de capitales, corrupción, criminalidad organizada y financiación del terrorismo. Simultáneamente, la coordinación hacia fuera solicita la buena gobernanza fiscal de los Estados no miembros, mediante la cooperación internacional en términos de transparencia, intercambio de información y evitación de competencia fiscal lesiva.

En este sentido, Jachtenfuchs (2011) refiere que las salvaguardias del Tratado minen la autonomía de los miembros, en lugar de tutelarla, en particular, la autonomía fiscal. La verdad es exactamente la contraria: las salvaguardias del Tratado son a todas luces insuficientes y probablemente obsoletas; pero, no es menos cierto, que el dogma de la soberanía política,

asimismo obsoleto, propende a obstaculizar una auténtica unidad fiscal, con Hacienda propia de la UE y capacidad política de intervención jurídica en los impuestos directos. Eso ayuda a explicar la apelación a una regulación soterrada, que deja las competencias como están, aunque, en la práctica, la gobernanza fiscal, por principio común aceptado, las modifica.

El 14 de mayo de 2008 el ECOFIN (los Ministros de Finanzas de la UE reunidos en Consejo) definen la buena gobernanza fiscal en base a los principios de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal conforme a las reglas. A ello posteriormente se añadirá la Responsabilidad Social Corporativa. De modo que, por vez primera, la UE señala los principios comunes que adjetivan la buena gobernanza fiscal; principios que, como veremos, sufren un laborioso y permanente proceso de definición y detalle; pero, que, a esta altura definen las características que deben presidir la orientación y dirección del sistema tributario de cada Estado miembro.

El 28 de abril de 2009 hay una Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo que se denomina “Promoviendo la buena gobernanza en materia fiscal”. En primer lugar, se señala que la crisis financiera amenaza la política presupuestaria y los sistemas tributarios, por tanto se necesita “cooperación fiscal internacional y principios comunes” (s.n.).

En segundo lugar, hay signos negativos de la globalización que hacen más vulnerables a los países, a la elusión y evasión fiscal. Fue la crisis sistémica financiera la que puso en evidencia las fragilidades de los sistemas locales y la función perversa de los paraísos fiscales, de los centros financieros internacionales, que reniegan del principio de transparencia e intercambio de información, estimulando la planificación fiscal agresiva de las empresas transnacionales.

En tercer lugar, es necesario establecer acuerdos con terceros Estados que cubran principios comunes (el subrayado es mío) y cooperación en materia fiscal. La buena gobernanza fiscal no solo es esencial para combatir la elusión y evasión fiscal, sino también para fortalecer la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y financiación del terrorismo. Hay un consenso global para continuar coordinando la respuesta a este problema.

En cuarto lugar, la cooperación comunitaria es vital para los Estados, porque las medidas individuales o bilaterales son insuficientes de cara a los problemas de la erosión fiscal. En rigor, los principios de transparencia, e intercambio de información, como fundamento de la buena gobernanza, resultaban, a la época, fragmentarios e insuficientes, con excepción del de competencia fiscal lesiva y complemento de ayuda fiscal prohibida, que se remontaban a 1997. Por ejemplo, en materia de transparencia se hacía hincapié en las normas societarias y reglas contables y financieras y en cuanto al intercambio de información no asumía, lo que posteriormente supuso la modalidad automática, a partir de FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act de los EEUU de 2010).

La resolución del Parlamento Europeo de 10 de febrero de 2010, promoción de buena gobernanza fiscal, aparece como un desarrollo más atento de la extensión de los principios adoptados. El

principio de transparencia comprende decisiones sobre paraísos fiscales, jurisdicciones que amparan el secreto bancario; el abuso de personas jurídicas, antecedente del beneficiario efectivo; revisión de las reglas contables; adopción del informe Country by Country (país por país) de las empresas transnacionales.

El principio de intercambio de información se convierte en la elección de la modalidad automática, dentro de la Unión y con terceros Estados. El principio de competencia fiscal lesiva conserva su alcance en el rechazo a los regímenes fiscales preferenciales y la ayuda fiscal prohibida. La resolución del Parlamento europeo de 8 de marzo de 2011, cooperando con los países en desarrollo en la promoción de la buena gobernanza en materia fiscal, propone la introducción de una cláusula de gobernanza fiscal en los Tratados que se celebren, por cuanto asegura legitimidad y confianza en las instituciones implicadas, descrito como “el dividendo de la gobernanza”.

El énfasis se traslada a las jurisdicciones no cooperativas, a los paraísos fiscales como vehículos destacados de elusión, evasión, blanqueo de capitales; denunciando, a la vez, las prácticas ilegítimas de precios de transferencia de las empresas transnacionales y el arbitraje fiscal. Anuncia la conveniencia de listas comunes y sanciones o estímulos a su comportamiento. Asimismo, la introducción de mecanismos de información y transparencia en los ámbitos de las empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales. Finalmente, respalda un acuerdo multilateral obligatorio de intercambio automático de información, incluyendo trusts y fundaciones, en la lucha contra el flujo ilícito de dinero y capital.

Los principios de buena gobernanza fiscal –transparencia, intercambio de información, competencia fiscal lesiva, responsabilidad social corporativa- se desenvuelven gradualmente hacia una determinación de su contenido, en esencia, no fácilmente predeterminarle, y ello exige describir las circunstancias que lo individualizan y acumulando datos de identificación. Los hechos se suceden y su designación es de oportunidad, histórica, de perdurabilidad imprevisible.

El proceso no es lineal, porque hay hechos que, a la vez, tocan con principios distintos, zonas secantes que comparten ámbitos de principios diversos, v.g. transparencia y competencia fiscal lesiva o intercambio de información y responsabilidad social corporativa y, asimismo, hechos que se sitúan en escala o secuencia de principios que no ostentan igual jerarquía, v.g. principios transnacionales, principios comunes y principios de nivel medio o standards, valorativos o aún más conceptos que llegan desde abajo y ascienden al máximo grado de valor (planificación fiscal agresiva por vía de la Responsabilidad Social Corporativa).

La disposición desplaza el acento de la gobernanza fiscal en el desafío puesto por el fraude fiscal y la evasión fiscal. La distinción es entre delito fiscal e infracciones administrativas de ocultación o simulación. “Un aumento de la eficiencia y eficacia es desesperadamente necesitado” (s.n.) ante la disminución de los ingresos tributarios.

Primero, a través de la mejora de la recaudación fiscal; segundo, por la cooperación transfronteriza entre las Administraciones y tercero, promoviendo los principios de buena gobernanza fiscal respecto a los terceros Estados. Los principios de buena gobernanza fiscal deben promoverse dentro y fuera de la UE. Y esto atañe tanto a centros financieros offshore internacionales (Suiza, Islas Cayman) cuanto a determinados países (Andorra, San Marino, Liechtenstein, Mónaco).

En general, la actividad opaca y lesiva de los paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperativas, conspira contra la erosión de la base de imposición de cada Estado. Al respecto, la propuesta europea pretende, no solo reclamar transparencia, sino eliminación de la competencia fiscal lesiva y de la planificación fiscal agresiva.

La Unión Europea, bajo la directa influencia del G20 propicia en el marco de sus principios de gobernanza fiscal el ingreso de dos variables, hasta este momento apenas tomadas en cuenta: por un lado, debe existir una voluntad de justicia que asegure a los contribuyentes que todos pagan su parte equitativa de tributos, so pena de riesgo de la Tax Morale y de la Tax Compliance, que alimenta una difusa desilusión social y, por otra, que los beneficios de las sociedades deben ser gravados donde se desarrollan las actividades económicas de donde derivan y donde se crea el valor.

Sobre la descentralización fiscal en Venezuela

Castillo (2006) señala que el Federalismo fiscal en lo que respecta al gasto público supone, jurídicamente, descentralización territorial y autonomía financiera. Su fin u objetivo es la eficiente y eficaz prestación de los servicios públicos dentro de las unidades descentralizadas territorialmente, bajo parámetros de equidad y justicia entre éstas y respecto al nivel central. En el caso venezolano, un proceso de descentralización cuyo dinamismo queda supeditado a las negociaciones individuales entre el nivel central y los estados, tiende a desacelerarse cuando el nivel central, se aboca a resolver sus propios problemas fiscales, como sucedió en Venezuela durante buena parte de los '90 (Rojas, 1997).

La trayectoria accidentada del programa económico comenzado en 1989, significó el retardo de importantes reformas y contribuyó a que se avanzara poco en el proceso de modernización. Una de las áreas que sufrió un mayor retraso y cuya implementación final no ha privilegiado un enfoque más integral, fue la reforma fiscal y el consecuente retardo para el avance del proceso de descentralización, más allá de las ineficiencias propias de su diseño institucional.

Lamentablemente, la política fiscal en Venezuela ha sido mal llevada por muchos años. A lo largo de muchos períodos gubernamentales, uno y otro gobierno han tratado de implementar “paquetes económicos” que reactiven la economía venezolana, pero han fracasado, entre otras causas, al no poder controlar el gasto público y mucho menos han creado una cultura tributaria en ciudadanos y empresas venezolanas.

Durante la década de los setenta (período de bonanza petrolera) y hasta la llegada del viernes negro, la costumbre por parte de los gobiernos era tener un enorme gasto público producto de un abultado número de subsidios y regalías; y una política de endeudamiento demasiado arriesgada, y como los ingresos por concepto de exportaciones petroleras eran suficientes para cubrir el gasto público, realmente no se vio la necesidad de desarrollar una política económica y mucho menos una política tributaria eficiente y moderna adaptada a la realidad económica del país. La modernización llegó bastante tarde, hace apenas unos quince o veinte años, los instrumentos fiscales eran pocos, mal implantados y difíciles de controlar, obteniéndose grandes pérdidas debido a los altos niveles de evasión fiscal que se presentaban.

CONCLUSIONES

Las nuevas formas de gobierno y los estilos que se buscan en la actualidad son de capital importancia para mejorar la conducción de un país, lo que ha hecho que muchos mandatarios recurran a novedosas formas de avanzar en este sentido. Asimismo la gobernanza es un concepto que viene desde hace siglos trabajándose y que hoy en día se sigue innovando. Es por ello que la gobernanza fiscal siendo un concepto nuevo dentro de las categorías políticas que los Estados miembros de la comunidad europea han empezado a aplicar dentro de los mandatos de los diferentes líderes para poder así disminuir en gran medida el desarrollo de paraísos fiscales y evitar la evasión de impuestos, entre otros aspectos. Significativo es señalar que son pocas las fuentes presentes para la reconstrucción del presente análisis.

En este sentido, se puede mencionar que en el marco de la gobernanza fiscal se han ido incorporando nuevos actores al proceso presupuestario de los países miembros, las autoridades fiscales independientes, que llevan a cabo las evaluaciones públicas de los países concernientes a la implementación de algunas reglas presupuestarias nacionales, incluidas las previsiones macroeconómicas que sirven de base a las proyecciones fiscales, evaluaciones que deberán ser atendidas (o explicar la razón de la discrepancia) por los Estados miembros.

En conjunto, se puede afirmar que la reforma se hizo eco de la literatura económica más reciente, que enfatiza que es el diseño –y no solo la mera existencia de las reglas fiscales– lo que condiciona su efectividad, de forma que aspectos tales como su definición, los mecanismos de control y aplicación o el procedimiento de corrección en caso de desviaciones resultan cruciales para alcanzar el objetivo de garantizar la estabilidad presupuestaria.

Sin embargo, no pueden obviarse algunas debilidades del nuevo marco de gobernanza. En primer lugar, este es ahora más complejo –si cabe– que el existente con anterioridad, lo que podría reducir su transparencia y aplicabilidad y dificultar la rendición de cuentas. En segundo lugar, aunque se ha logrado un mayor automatismo en la aplicación de los procedimientos, el margen de discrecionalidad sigue siendo elevado, por lo que sus resultados dependen de si se utiliza este margen con laxitud tanto por el consejo Europeo como por la CE, que ha visto reforzada su posición. Pero las mayores dudas sobre la efectividad de este marco tienen que ver con su suficiencia.

En particular, la nueva gobernanza fiscal se encuentra alejada de una verdadera unión fiscal, dado que no cuenta con un presupuesto común europeo suficientemente potente que permita suavizar el impacto económico de perturbaciones que afecten solo a uno o a unos pocos países o de perturbaciones comunes graves que afecten al conjunto de la unión, ni con emisiones conjuntas de deuda compartida que ayuden a mitigar la vulnerabilidad de las emisiones individuales ante procesos de pérdida de confianza como los experimentados a lo largo de la crisis ante la ausencia de estos mecanismos de estabilización, se ha optado, en distintos momentos, por tratar de buscar una respuesta coordinada en materia fiscal de los distintos países.

REFERENCIAS

- Castillo, L. (2006). Potencialidades de la descentralización en Venezuela. Tesis inédita. Doctorado. Universidad de Santiago de Compostela. Santiago
- Closa, D. (2012). La gobernanza fiscal y la Unión Europea y sus limitaciones democráticas. Revista Aranzadi Unión Europea. Número 12, Año XXXVIII, diciembre 2012
- Galindo, M. (2007). Gobernanza, Política Fiscal y Crecimiento Económico. Revista Nuevas Tendencias en Políticas Fiscales. Marzo-Abril 2007. Nro. 835. Universidad de Castilla-La Mancha
- Herrero, P. (2016). Convergencia económica y gobernanza fiscal en la Unión Europea. Cuadernos Jean Monet sobre convergencia económica y gobernanza fiscal. Universidad de Oviedo
- Rosembuj, T. (2017). Tax Governance en la Unión Europea. Principios de Gobernanza Fiscal en la Unión Europea. II Tax Governance de la Unión Europea