

Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe

Avances en su medición
y panorama de las
medidas recientes para
reducir su magnitud

Juan Carlos Gómez Sabaini
Dalmiro Morán



NACIONES UNIDAS

CEPAL



Cooperación
Española

Gracias por su interés en esta publicación de la CEPAL



Si desea recibir información oportuna sobre nuestros productos editoriales y actividades, le invitamos a registrarse. Podrá definir sus áreas de interés y acceder a nuestros productos en otros formatos.

 www.cepal.org/es/publications

 www.cepal.org/apps

SERIE

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

215

Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe

Avances en su medición y panorama de las
medidas recientes para reducir su magnitud

Juan Carlos Gómez Sabaini
Dalmiro Morán



Este documento fue preparado por Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán, Consultores de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el marco de las actividades del proyecto de política fiscal del Programa de Cooperación Técnica de la CEPAL y la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID).

Los autores agradecen la colaboración de Lorena Cori Santos en la elaboración del informe, así como las oportunas sugerencias de Oscar Cetrángolo. Asimismo, agradecen los valiosos comentarios y el apoyo continuo de Noel Pérez Benítez, Jefe de la Unidad de Asuntos Fiscales, y Juan Pablo Jiménez y Michael Hanni, Oficiales de Asuntos Económicos, todos de la División de Desarrollo Económico de la CEPAL.

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad de los autores y pueden no coincidir con las de la Organización.

Publicación de las Naciones Unidas
ISSN: 1680-8851 (versión electrónica)
ISSN: 1680-8843 (versión impresa)
LC/TS.2020/125
Distribución: L
Copyright © Naciones Unidas, 2020
Todos los derechos reservados
Impreso en Naciones Unidas, Santiago
S.20-00696

Esta publicación debe citarse como: J. C. Gómez Sabaini y D. Morán, "Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud", *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215 (LC/TS.2020/125), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020.

La autorización para reproducir total o parcialmente esta obra debe solicitarse a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Publicaciones y Servicios Web, publicaciones.cepal@un.org. Los Estados Miembros de las Naciones Unidas y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a la CEPAL de tal reproducción.

Índice

Resumen	7
Introducción	9
I. La medición de la evasión fiscal: en búsqueda de un conjunto de “buenas prácticas” para los países de la región	11
A. Conceptos, enfoques y variantes metodológicas	11
B. La práctica actual a nivel regional e internacional	17
II. Los niveles de evasión fiscal en la región: rasgos generales y aspectos particulares	21
A. La evasión del IVA y su evolución en los últimos años	21
B. El impuesto sobre la renta: valores inadmisibles en una región muy desigual	26
C. La evasión y elusión internacional y las dificultades para definir su magnitud global	31
III. Panorama de las medidas que los países de la región están adoptando para hacer frente a este desafío	35
A. La facturación electrónica y otras herramientas en el ámbito doméstico	36
B. Las respuestas tributarias ante el avance de la economía digital	41
C. Las estrategias de los países ante el nuevo contexto tributario global	45
IV. Una hoja de ruta para abordar el fenómeno de la evasión fiscal y facilitar la movilización de recursos internos a nivel regional	53
Bibliografía	63
Anexos	67
Anexo 1	68
Anexo 2	70
Serie Macroeconomía del Desarrollo: números publicados	83

Cuadros

Cuadro 1	Número de países que reportan estudios de evasión de carácter oficial a través de sus agencias tributarias. Países seleccionados de OCDE, América Latina y otras regiones.....	19
Cuadro 2	América Latina y el Caribe: ejemplos de tributación sobre la economía digital a través del IVA	42
Cuadro 3	América Latina y el Caribe: grado de avance en la implementación de medidas relacionadas con el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).....	46
Cuadro 4	América Latina y el Caribe (países seleccionados): participación en iniciativas de cooperación internacional en materia tributaria, a diciembre de 2019	48
Cuadro A.1	Datos de recaudación y tasa de evasión del IVA.....	68

Gráficos

Gráfico 1	América Latina y el Caribe (10 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2000-2009.....	22
Gráfico 2	América Latina y el Caribe (14 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2009-2017	23
Gráfico 3	América Latina y el Caribe (13 países) y Unión Europea (28 países): evolución de las tasas de evasión promedio del IVA, 2012-2017	24
Gráfico 4	América Latina y el Caribe (16 países) y Unión Europea (28 países): tasas estimadas de evasión y recaudación efectiva del IVA, 2017	25
Gráfico 5	América Latina y el Caribe (16 países): pérdida tributaria estimada por incumplimiento del IVA, 2017 o último año disponible.....	26
Gráfico 6	América Latina y el Caribe (países seleccionados): tasas de evasión y brecha tributaria estimada (año de estimación) en el impuesto sobre la renta de personas físicas.....	28
Gráfico 7	América Latina y el Caribe (países seleccionados): tasas de evasión y brecha tributaria estimada (año de estimación) del impuesto sobre la renta de sociedades.....	30

Recuadros

Recuadro 1	Alternativas para la evaluación del desempeño de las administraciones tributarias	14
Recuadro 2	Tributos sobre la propiedad inmueble en América Latina: su recaudación potencial	27
Recuadro 3	La evasión contributiva en los países de América Latina	31
Recuadro 4	Los regímenes tributarios simplificados como mecanismos de formalización.....	39

Diagramas

Diagrama 1	Enfoques metodológicos alternativos para cuantificar la brecha tributaria (incumplimiento)	13
Diagrama 2	Enfoque de brechas tributarias según la metodología del Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos (RA-GAP/FMI)	16
Diagrama 3	América Latina y el Caribe (países seleccionados): proceso de incorporación e implementación de la facturación electrónica.....	38
Diagrama 4	América Latina y el Caribe: estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria	54

Resumen

Partiendo de una perspectiva que entiende a la tributación como una herramienta central para viabilizar la implementación de políticas públicas en el marco de la Agenda 2030 del Desarrollo Sostenible, se afirma que la evasión tributaria ha sido y es el principal obstáculo que enfrentan las finanzas públicas en los países de América Latina y el Caribe. Paradójicamente, se han encontrado recurrentes dificultades para cuantificar la magnitud del fenómeno. Las estimaciones disponibles para la última década reflejan una gran heterogeneidad de metodologías y de resultados, aunque en todos los casos el nivel de incumplimiento por evasión resulta significativo y preocupante. No obstante ello, el creciente acceso a novedosas tecnologías y avanzados sistemas de información y el consenso general en cuanto a las metodologías más consolidadas brinda oportunidades concretas de cara al futuro.

Aún con un diagnóstico limitado, los países de la región han venido avanzando en una serie de reformas y medidas administrativas enfocadas en combatir las prácticas deliberadas de evasión y elusión tributarias. La difusión de la facturación electrónica, la adopción de mecanismos de recaudación automática, el tratamiento segmentado de los distintos contribuyentes constituyen ejemplos de un enfoque moderno para las Administraciones Tributarias latinoamericanas. Complementariamente, mejoras legales en términos de tributación de la economía digital y progresos en materia de tributación internacional e intercambio de información entre países parecen ser caminos ineludibles para hacer frente a esta problemática más allá de las fronteras geográficas de los países. Con todo, todas estas medidas requieren además de una coherencia general del sistema tributario en su conjunto, con reformas tendientes a fortalecer el nivel actual de recursos disponibles, apuntalar los aspectos de eficiencia y equidad distributiva, facilitar el cumplimiento voluntario y cerrar, gradual y simultáneamente, las posibilidades de elusión y evasión de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Introducción

En el marco de un proceso acumulativo que lleva varios años, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha venido planteando la imperiosa necesidad de movilizar un mayor caudal de recursos internos a lo largo de América Latina y el Caribe para alcanzar los objetivos prioritarios que conforman la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Para los países de la región este propósito implica una serie de esfuerzos concretos para aumentar la base de tributación a través de reformas específicas en el diseño de sus principales instrumentos de recaudación—como son el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta— así como también a partir de innovaciones o modificaciones complementarias en otros tributos. A su vez, como condición básica de cualquier reforma potencial, los países deberán asegurarse la obtención efectiva de los recursos fiscales que se derivan de la aplicación de sus respectivos sistemas tributarios.

Sin embargo, durante décadas se ha venido señalando que la recaudación de los principales impuestos aplicados a nivel regional y en diferentes niveles de gobierno resulta considerablemente menor a la que podría obtenerse si todos los contribuyentes cumplieran debidamente con sus obligaciones tributarias de acuerdo a lo establecido en la legislación. En ese sentido, debido a la pérdida de valiosos recursos fiscales que representa para el Estado, la evasión tributaria ha sido y continúa siendo uno de los principales obstáculos que afectan a las finanzas públicas y, por ende, al proceso de desarrollo de los países de América Latina y el Caribe (CEPAL, 2019a).

Siendo un fenómeno de múltiples causas y diversas manifestaciones a lo largo de la región, el enfoque de análisis ha estado originalmente concentrado en los principales impuestos aplicados en el ámbito doméstico. Más recientemente, la intensificación de las operaciones globales de grandes empresas multinacionales ha obligado a los países a adoptar una mirada más amplia más allá de sus fronteras geográficas. En ambas dimensiones del problema las evidencias disponibles acerca de su magnitud, aunque escasas, resultan contundentes por los elevados niveles de incumplimiento estimados en la mayoría de los casos, lo que se traduce en cuantiosas pérdidas de ingresos fiscales.

Resulta alentador que, en los últimos años, los países de la región han mostrado avances concretos en relación con el objetivo de reducir o acotar los niveles de evasión y elusión fiscal¹. En el ámbito nacional, se ha hecho énfasis en una mayor inversión en recursos humanos y financieros y tecnologías de información, con miras a fortalecer la capacidad operativa de las agencias de administración tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario. En el ámbito internacional, los países han avanzado en la reforma de sus legislaciones tributarias con el fin de incorporar mecanismos orientados a evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones. Simultáneamente, se observa una creciente participación de los países de la región en las principales iniciativas mundiales de transparencia e intercambio de información tributaria.

No obstante, el diseño de reformas y medidas administrativas para contrarrestar la evasión requiere un diagnóstico adecuado de la situación actual del fenómeno, así como de la evolución en períodos pasados. Ello permitiría conocer, entre otras cuestiones: i) la magnitud del problema en los distintos impuestos aplicados; ii) los canales a través de los cuales se pone de manifiesto, y iii) los segmentos de contribuyentes que resultan críticos en lo que se refiere a incumplimiento tributario. Desafortunadamente, la cuantificación de los niveles de evasión en los países de América Latina y el Caribe siempre ha mostrado dificultades para consolidarse como práctica habitual dentro de los respectivos marcos institucionales. Además, la difusión de los resultados ha enfrentado resistencias recurrentes y sigue siendo tarea pendiente en los países de la región.

Dada la multiplicidad de consideraciones y perspectivas en torno al problema de la evasión fiscal, resulta difícil encontrar información sistemática sobre las evidencias acerca de su magnitud. Tampoco se dispone de información suficiente sobre las principales tendencias en lo que se refiere a las reformas y medidas administrativas que los países adoptan para hacer frente a este desafío compartido a nivel regional. Teniendo en cuenta la importancia que esto reviste para la deseable coordinación de acciones e iniciativas relacionadas, en este documento se ofrece un panorama amplio de esta problemática, las técnicas más avanzadas que se pueden utilizar en la medición del fenómeno, la serie de acciones e innovaciones que los países llevan a cabo para hacer frente a este desafío, la determinación de buenas prácticas a nivel regional y la sugerencia de lineamientos generales en la materia para los países de la región.

¹ A lo largo de este informe se utilizarán indistintamente los términos "evasión fiscal" y "evasión tributaria", pues se consideran equivalentes. En rigor, el primer concepto incluiría el incumplimiento del pago de instrumentos no tributarios (como las tasas, contribuciones, regalías o derechos de explotación económica), además del estrictamente vinculado a los impuestos aplicados en cada país, que se engloban dentro del segundo concepto y sobre los cuales se concentra este análisis.

I. La medición de la evasión fiscal: en búsqueda de un conjunto de “buenas prácticas” para los países de la región

La medición de los niveles de evasión fiscal resulta fundamental no solo para mejorar la administración tributaria mediante la elaboración de medidas orientadas a reducir su magnitud, sino también para alcanzar una mayor precisión al estimar el impacto potencial de las reformas en los impuestos vigentes o evaluar el efecto real de otras modificaciones tributarias. Como en todo procedimiento de cuantificación, los aspectos metodológicos poseen una relevancia central al encarar este tipo de investigaciones. Sin embargo, en este caso específico las dificultades se incrementan, dado que se busca identificar, inferir y estimar un gran abanico de acciones o características de los propios contribuyentes, que no son visibles para las instituciones encargadas de su control y fiscalización. En esta primera sección del trabajo, se describen estas cuestiones y se ponderan algunas alternativas en la búsqueda de identificar “buenas prácticas” en esta materia.

A. Conceptos, enfoques y variantes metodológicas

Podría señalarse que todos los estudios orientados a cuantificar los niveles de evasión fiscal parten de la definición, con mayor o menor precisión, del objetivo de medición. En el sentido más amplio, se busca determinar la magnitud de la diferencia entre el monto teórico que debería ser recaudado si todos los contribuyentes cumplieran debidamente (es decir, en tiempo y forma) con sus

obligaciones tributarias y el monto efectivamente ingresado, en un período de tiempo específico y para una jurisdicción o región determinada. Sin embargo, debido a las múltiples causas del problema, tales estimaciones requieren mayores precisiones al efectuar el análisis².

En primer lugar, la brecha tributaria por lo general se compone de una serie de elementos que guardan estrecha relación con los factores determinantes del fenómeno. Una parte de la brecha puede estar asociada a errores u omisiones involuntarias de los contribuyentes. En este caso, el efecto tiende a incrementarse con el nivel de complejidad del sistema tributario y si la legislación tributaria es imprecisa o poco clara. Otra parte puede deberse a las insolvencias financieras de los contribuyentes, por ejemplo, como reflejo de la volatilidad de los ciclos económicos y la falta de adecuación de los impuestos aplicados al principio de capacidad contributiva. Por último, la parte restante y más relevante de la brecha entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva suele derivarse de las acciones deliberadas de los contribuyentes que tienen el objetivo de reducir la carga impositiva enfrentada de acuerdo a lo establecido en la legislación correspondiente. Aquí se suele distinguir entre la evasión como tal, considerada ilegal en todas sus modalidades, y la elusión tributaria. Esta última, aunque no contravenga la letra de la legislación, plantea un conflicto con el espíritu de los principios y normas que rigen un sistema tributario (sobre todo, la equidad) y suele manifestarse, por ejemplo, en la transferencia intencional de utilidades hacia países de baja o nula tributación y el manejo abusivo de los precios de transferencia entre empresas vinculadas.

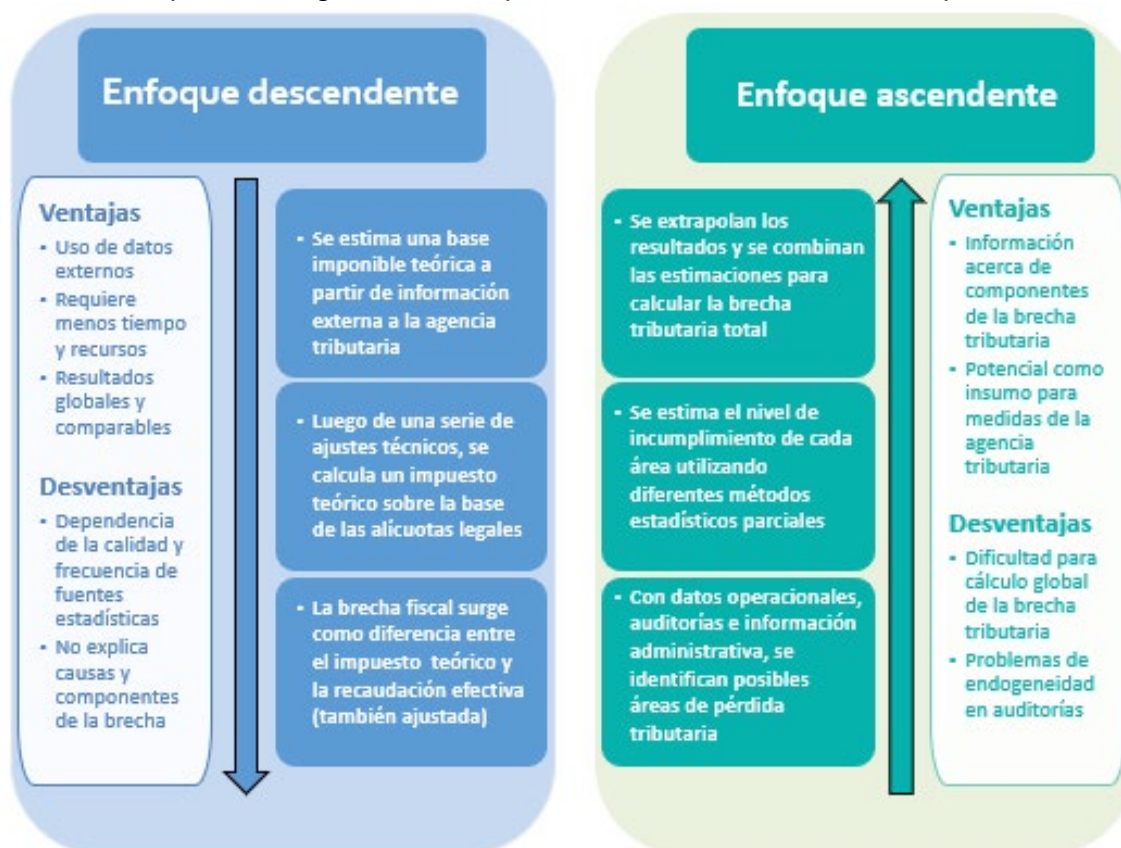
Esta diversidad de componentes de la brecha tributaria obliga a realizar un cuidadoso análisis al seleccionar y aplicar una metodología apropiada para llevar a cabo la estimación de su magnitud. En tal sentido, actualmente existe consenso acerca de los dos principales enfoques metodológicos disponibles para lograr ese propósito³: i) **el enfoque descendente, global o indirecto**, y ii) **el enfoque ascendente, parcial o directo** (FMI, 2015; Jorratt y Podestá, 2010; Hutton, 2017). Aunque suelen presentarse como alternativas dicotómicas, generalmente resultan complementarios por las diferencias que exhiben en cuanto a los insumos requeridos, el alcance de las estimaciones y el tipo de resultados y conclusiones que permiten obtener (véase el diagrama 1).

Por un lado, las *metodologías descendentes* se basan en el supuesto de que la fuente de datos utilizada para la estimación de la brecha tributaria cubre la base imponible de manera completa. Por lo tanto, los datos para estimar dicha brecha generalmente se derivan de métodos de modelos macro basados en agregados económicos con información de cuentas nacionales, aunque también pueden utilizarse encuestas de hogares y cifras relacionadas con el uso de insumos físicos en la producción de bienes y servicios. Se apunta a proporcionar una estimación única basada en datos que son independientes de la administración tributaria, lo cual puede constituir una ventaja particularmente en los casos en que la información operativa de la administración tributaria resulta insuficiente en su volumen o es de escasa precisión. Sin embargo, también es cierto que cuando los datos de las cuentas nacionales se estiman o corrigen con la ayuda de datos fiscales (por ejemplo, utilizando datos de auditoría basados en el riesgo para estimar la evasión), la independencia formal mencionada anteriormente se erosiona.

² Existe una amplia bibliografía acerca de los determinantes de la evasión tributaria. Partiendo del modelo teórico pionero de Allingham y Sandmo (1972), se ha venido comprobando la incidencia de múltiples factores sobre la magnitud e intensidad de este fenómeno. Hay factores que inciden tanto a nivel individual (como la edad, la escolaridad, y los ingresos y su procedencia) como a nivel general (las características del sistema tributario, el tamaño de la economía informal y la condena social de la evasión, o moral tributaria) (Slemrod, 2007; Richardson, 2006). Además, como señala Bergman (2009), en el contexto de los países de América Latina y el Caribe, muchos de estos determinantes se ven reforzados por una serie de factores culturales e institucionales.

³ En realidad, a los enfoques mencionados podrían añadirse otros. Por ejemplo, el que abarca distintas técnicas y modelos econométricos con datos de panel, análisis de series temporales y de frontera estocástica. O el que se basa en encuestas de percepción y experimentos controlados, que también puede resultar muy útil para entender los distintos factores que explican las conductas de los contribuyentes, aun cuando los resultados de estas estimaciones suelen depender de supuestos y criterios muy específicos (Hutton, 2017).

Diagrama 1
Enfoques metodológicos alternativos para cuantificar la brecha tributaria (incumplimiento)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de N. Warren, "Estimating tax gap is everything to an informed response to the digital era", eJournal of Tax Research, vol. 16, N° 3, Sidney, University of New South Wales (UNSW), 2019.

En general, las metodologías descendentes requieren menos tiempo y requieren relativamente pocos recursos, mientras que los resultados pueden considerarse completos y comparables a lo largo del tiempo, lo que permite seguir las tendencias temporales. Sin embargo, estas metodologías también poseen sus limitaciones por el hecho de que solo se pueden estimar áreas/actividades que se pueden rastrear en las estadísticas macroeconómicas y la calidad de la estimación depende en gran medida de la exhaustividad de los ajustes para la economía no observada en las cuentas nacionales. Además, los aspectos transfronterizos de la evasión fiscal (por ejemplo, prácticas off-shore, depósitos bancarios y activos en el extranjero) no pueden capturarse utilizando datos de cuentas nacionales. Las estimaciones de este tipo suelen tener un rezago de aproximadamente dos años por depender de la disponibilidad de estadísticas oficiales y requieren revisiones cuando se revisan las cuentas nacionales. Sin embargo, la principal debilidad de las metodologías descendentes es que no contribuyen a la explicación de las causas y los componentes de la brecha tributaria, lo que reduce la utilidad práctica de los resultados obtenidos en el diseño de medidas concretas para la gestión del cumplimiento tributario (Warren, 2019).

En contraposición, *las metodologías ascendentes* utilizan una o más fuentes de datos que cubren sólo algunos componentes de la base impositiva. Así, los componentes de la brecha tributaria se estiman por separado para diferentes grupos de contribuyentes y tipos de incumplimiento, utilizando datos de casos individuales. Los datos son recopilados generalmente por la administración tributaria.

Los métodos de recopilación de datos incluyen auditorías, encuestas y programas de consulta. Luego se estima la brecha tributaria total mediante extrapolación de datos para toda la población correspondiente al componente relevante de la base imponible. Para ello es necesario basarse en datos de auditorías seleccionadas estadísticamente al azar y no en función del riesgo operativo puesto que se generaría un sesgo en la estimación.

Como en las metodologías ascendentes los componentes de la brecha fiscal se determinan y estiman por separado, no se garantiza que se hayan incluido todos los elementos de dicha brecha y, por lo tanto, que su estimación pueda considerarse integral. En particular, las metodologías ascendentes generalmente no incluyen una estimación de actividades ocultas. Sin embargo, la metodología proporcionará una comprensión de lo que representa cada elemento de la brecha, de los sectores críticos y de los comportamientos de incumplimiento y, por tanto, es una valiosa fuente de información para la administración tributaria sobre las medidas necesarias para abordar la evasión tributaria.

Debido a los aspectos comentados, las estimaciones pueden mostrar diferencias muy importantes de un país y de un período a otro. Por lo general, esas diferencias se vinculan a la diversidad de sistemas tributarios, a los diferentes ciclos económicos y a las distintas metodologías utilizadas. Incluso en los casos en que se aplica una misma metodología, difieren los componentes e insumos, así como la capacidad técnica y los distintos recursos utilizados para obtener estas estimaciones. En consecuencia, los resultados de los estudios deben tomarse con cautela al comparar las magnitudes de las brechas de cumplimiento. Más que en los valores puntuales y la comparación directa, la atención debería centrarse en la identificación y el análisis de las tendencias que se desprenden de los valores estimados⁴.

Además, si bien se reconoce su importancia como herramienta de diagnóstico y gestión tributaria, el grado de incertidumbre implícito y las salvedades metodológicas mencionadas relativizan la utilidad de las tasas de evasión como indicadores sintéticos del desempeño de las administraciones tributarias. Esta frecuente interpretación, que en algunos casos ha resultado contraproducente para la producción y la difusión de los resultados de estos estudios, ya no debería representar un problema. De hecho, en años recientes se han registrado grandes avances en el desarrollo de diversos marcos de referencia que permiten la evaluación integral de las capacidades operativas de las agencias de recaudación tributaria a nivel internacional (véase el recuadro 1).

Recuadro 1

Alternativas para la evaluación del desempeño de las administraciones tributarias

La experiencia con las reformas tributarias en América Latina y el Caribe durante los últimos 20 años muestra que los cambios en la política tributaria solo pueden arrojar los resultados esperados cuando se ha prestado suficiente atención a la implementación simultánea de una administración tributaria eficiente. Ello ha redundado en un creciente interés por la evaluación del desempeño de las agencias de recaudación en sus variadas funciones. Durante la última década se han observado progresos concretos en la elaboración de algunos marcos de referencia para abordar dicho objetivo. Con el paso del tiempo y la acumulación de experiencias, se ha logrado comprender la necesidad de adoptar un enfoque sistémico que permita identificar las prácticas y tendencias más avanzadas y una serie de indicadores cuantitativos y cualitativos relacionados con la capacidad de lograr un elevado nivel de cumplimiento a un bajo costo operativo (Gómez Sabaini y Jiménez, 2011).

⁴ Si bien no resulta predecible el margen de error de la información utilizada como insumo (por ejemplo, las estadísticas de cuentas nacionales en las metodologías descendentes), es posible asumir que los sesgos originados por dichos errores tienen carácter sistémico. Ello significaría que hay una tendencia uniforme a sobrestimar o subestimar los datos a lo largo del tiempo si se mantienen los criterios metodológicos, lo que otorgaría mayor confiabilidad relativa a las tendencias observadas de la brecha tributaria estimada en relación con los niveles puntuales de cada período específico.

Entre las iniciativas concretas en tal sentido se destacan dos herramientas orientadas a monitorear la gestión tributaria y permitir el fortalecimiento de las capacidades de las administraciones tributarias. Por un lado, la Herramienta de Evaluación de Diagnóstico de la Administración Tributaria (TADAT) desarrollada por el Fondo Monetario Internacional (FMI) permite evaluar de forma estandarizada el desempeño de la administración tributaria de un país. La herramienta está estructurada en 9 áreas clave y consta de 32 indicadores de diagnóstico. Por otra parte, la Encuesta Internacional sobre Administraciones de Ingresos Públicos (ISORA), surgida del esfuerzo conjunto de cinco organizaciones (el propio FMI, junto con la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Asiático de Desarrollo), recopila datos de recaudación, estructura institucional, presupuesto y recursos humanos, segmentación y registro de contribuyentes, presentación de declaraciones y pago, atención al contribuyente y educación tributaria, inspección, auditoría e investigación del fraude fiscal. Cabe destacar que, como resultado de su elaboración periódica (en la versión de 2018 se incluyeron 159 países), se ha producido una serie de documentos comparativos que ilustran las tendencias modernas en materia de administración tributaria y proveen marcos de comparación objetivos sobre distintos aspectos de su funcionamiento (OCDE, 2019; Díaz de Sarralde, 2019).

Fuente: Elaboración propia sobre la base de J. C. Gómez Sabaini y J. P. Jiménez, "Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina", Documento de Trabajo, N° 2011/08, Corporación Andina de Fomento (CAF), 2011; Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, París, OECD Publishing, 2019; S. Díaz de Sarralde, Panorama de las administraciones tributarias: estructura, ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización. ISORA (International Survey on Revenue Administration), Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2019.

El hecho de que todos los sistemas tributarios contengan un conjunto heterogéneo de tratamientos especiales para casos o actividades específicas —lo que suele dar origen a distintos tipos de gastos tributarios— también añade mayor complejidad al momento de comparar magnitudes del nivel de evasión fiscal entre países dado que, por la misma forma de cálculo, suelen estar incorporados dentro del punto de referencia o del nivel teórico de recaudación con el cual se compara la recaudación efectiva a los fines de cuantificar la brecha tributaria. Sin embargo, desde una perspectiva más amplia, la brecha tributaria también puede definirse de manera tal que las estimaciones incluyan la pérdida de ingresos causada por las elecciones particulares de política tributaria incorporadas en el marco legal de cada país o jurisdicción. Estas decisiones de política introducen desviaciones en las normas generales de tributación, en forma de exenciones, deducciones y tasas reducidas en casos específicos, y su impacto fiscal se resume en el concepto de gasto tributario. Según este enfoque, utilizado actualmente por el FMI⁵, la brecha tributaria se compone, a su vez, de dos brechas (véase el diagrama 2):

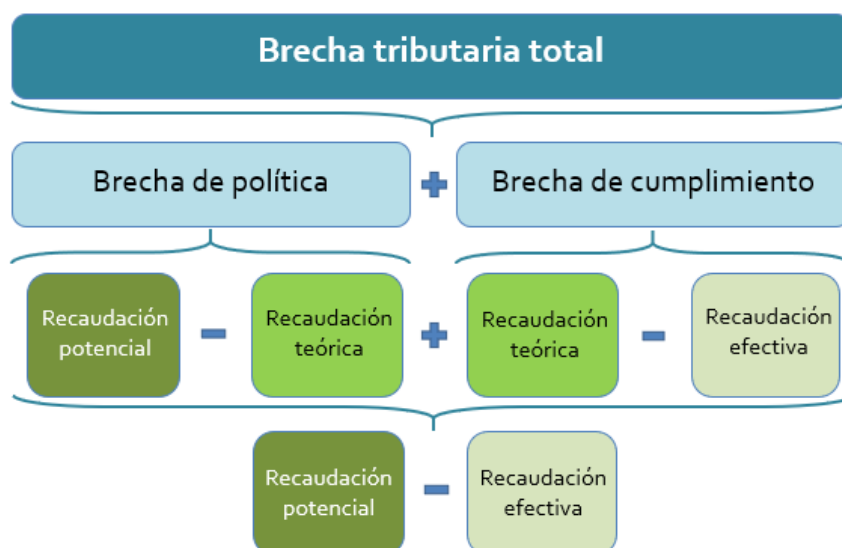
- La *brecha de política o brecha normativa*, definida como la diferencia entre el monto total de recaudación potencial bajo las reglas generales de la ley tributaria (es decir, sin tener en cuenta las concesiones, los tratamientos especiales y las desviaciones de las reglas generales⁶) y el monto teórico de recursos si todos los contribuyentes cumplieran debidamente sus obligaciones tributarias, con los tratamientos diferenciales permitidos por la legislación vigente. Con ese fin se estima un valor teórico de la base imponible del tributo, de donde se obtiene la recaudación teórica mediante la aplicación de las alícuotas vigentes.

⁵ Basado en el método descendente, el Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos puede aplicarse al IVA, al impuesto sobre la renta de las sociedades e incluso a los impuestos selectivos. Permite obtener detalles de la brecha tributaria según los sectores de actividad de la economía y las funciones administrativas básicas.

⁶ Por ejemplo, en el caso del IVA suele tomarse la recaudación total que se obtendría en caso de cumplimiento perfecto si todo el consumo final de un determinado país o jurisdicción quedara gravado con la alícuota general del impuesto.

- La *brecha de cumplimiento*, que es asimilable a las definiciones convencionales de brecha tributaria de otros organismos (OCDE, CEPAL), está dada por la diferencia entre el valor teórico de recaudación si el incumplimiento fuera nulo (según la legislación vigente e incluyendo los tratamientos diferenciales) y el monto total de recaudación efectivamente ingresada. A su vez, para obtener este último valor existen diferentes alternativas de cálculo y varios ajustes posibles (Hutton, 2017).

Diagrama 2
Enfoque de brechas tributarias según la metodología del Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos (RA-GAP/FMI)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de E. Hutton, "Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación con el impuesto al valor agregado", Notas Técnicas y Manuales, N° 17/04, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI), 2017.

Cabe agregar que, a su vez, en las estimaciones de la brecha de política el marco de referencia ideal y las reglas generales de tributación de cada país (base imponible, tasa impositiva, contribuyentes alcanzados) deben determinarse a partir de supuestos, los cuales deben identificarse y describirse con claridad. En la práctica, este ejercicio puede representar un desafío debido a las complejas reglas de múltiples impuestos, con varias exenciones y condicionalidades a la norma general⁷. También en este caso la definición de los supuestos utilizados (en lo que no siempre existe consenso a nivel regional e internacional) resulta clave para asegurar una correcta interpretación de los resultados, dado que también afectará su comparabilidad entre los diferentes países considerados.

Esta vinculación entre conceptos y brechas respecto del funcionamiento del sistema tributario abre posibilidades para los países de la región en torno a la cuantificación de la evasión fiscal. Más aún, amplía su capacidad de diseñar múltiples medidas tendientes a reducir la magnitud de dicha evasión y, por tanto, a incrementar el nivel de recursos fiscales disponibles y a mejorar la eficiencia general de los instrumentos aplicados. Aunque se trate de procedimientos diferentes, convendría considerarlos desde

⁷ De hecho, en algunos casos no siempre resulta claro e ineludible que el diseño "ideal" de determinado gravamen sea aquel que carece de exclusiones en su base imponible y que se aplica con una tasa uniforme. Más aún cuando algunos tratamientos particulares, igualmente denominados "gastos tributarios", suelen estar adecuadamente justificados por cuestiones de equidad distributiva o equidad regional hacia el interior de cada país, o bien corresponden a un diseño propio de dicho gravamen para asegurar su administración más eficiente en determinados contextos.

una mirada integral. De este modo, cualquier avance que pudiera lograrse en la mejora de las estadísticas e insumos necesarios para las estimaciones del nivel de incumplimiento en los principales tributos aplicados (cualquiera que sea la metodología utilizada) contribuiría también a la mejora de otras mediciones fundamentales, como pueden ser los presupuestos de los gastos e incentivos tributarios. Lo que es aún más importante y menos frecuente, se podrían realizar mejores evaluaciones cuantitativas de su costo fiscal y de sus impactos económicos efectivos (CEPAL, 2019b).

B. La práctica actual a nivel regional e internacional

Dadas las variantes metodológicas existentes en materia de cuantificación de la evasión tributaria, todas con sus ventajas y desventajas relativas, cabría preguntarse cuáles son aquellas que, a partir de la experiencia en los países de la región y, especialmente, en los países desarrollados con estudios más avanzados y consolidados, se han ido erigiendo como las prácticas más aceptadas en este sentido para los distintos impuestos analizados.

En general, los estudios disponibles para los países de América Latina y el Caribe suelen enfocarse en cuantificar el monto de los recursos potenciales no ingresados aunque no profundizan sobre las razones, circunstancias y efectos vinculados con el fenómeno de la evasión fiscal. En la mayoría de los casos los resultados son muy sensibles a la metodología aplicada lo que, como ya fue señalado, afecta y relativiza la comparabilidad internacional de los valores estimados. No obstante, existen ciertas regularidades de acuerdo al tipo de impuesto analizado.

En los estudios disponibles sobre los países de la región (realizados y difundidos, en su mayoría, por las agencias de administración tributaria) se utilizan distintas variantes del método descendente⁸. De este modo se estima un monto teórico de recaudación de un determinado tributo y luego se lo compara con la recaudación efectivamente ingresada. Por ejemplo, en el caso del IVA, a partir de estadísticas de agregados económicos se suele construir una base imponible teórica del impuesto para el total de la economía de un país⁹, a la que luego se aplica la tasa general vigente (además de tasas especiales, si las hubiera) y se la compara con la recaudación neta efectiva (la cual también debe ser ajustada para ser compatible con la información que surge de cuentas nacionales para un período fiscal determinado). Las metodologías aplicadas en los estudios de la región muestran ciertos consensos básicos acerca de los conceptos a considerar y el procedimiento de cálculo a llevar a cabo. Sin embargo, las grandes diferencias en la información estadística referida a las cuentas nacionales y otros insumos convencionales (como la matriz de insumo-producto) han sido un impedimento recurrente para lograr una metodología estándar y realizar estudios comparativos regionales que se basen en la misma.

Algo similar se observa en las menos frecuentes estimaciones de evasión tributaria en el impuesto sobre la renta. En el caso de las sociedades, la metodología que se suele utilizar es la que estima la recaudación teórica del impuesto a partir del excedente de explotación de cuentas nacionales. Este es el agregado macroeconómico que más se aproxima al concepto de utilidad tributaria, y surge de restar el consumo intermedio, las remuneraciones de los trabajadores, el consumo de capital fijo o depreciación y los impuestos indirectos distintos al IVA, al concepto de Valor Bruto de Producción (VBP) a precios de productor (Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá, 2010). Luego se realizan una serie de ajustes al excedente de explotación entre los que se destacan los siguientes: i) se suman los intereses netos y

⁸ En el anexo 2 de este trabajo se presenta una breve reseña metodológica de la serie de estudios oficiales relevados.

⁹ Para ello existen dos alternativas: a) el método de la producción, que consiste en estimar -con datos sectoriales provenientes de las cuentas nacionales- las ventas afectas al impuesto y las compras con derecho a crédito, que determinan el débito y el crédito fiscal, a partir de los cuales se genera el IVA neto de toda la economía; y b) el método del consumo o "IVA no deducible", en el que se calcula el monto total de las transacciones que generan IVA y que posteriormente no dan derecho a crédito fiscal dentro de la cadena de valor agregado, es decir aquellas correspondientes al consumo final de bienes y servicios gravados y a la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados en la fabricación de productos exentos.

las rentas de la tierra netas, por ser rentas tributables que no forman parte del excedente de explotación neto; ii) se restan los montos estimados correspondientes al excedente de las actividades exentas o no gravadas, el excedente de las empresas sujetas a regímenes especiales, las deducciones aceptadas en la legislación y otros ajustes (como la diferencia entre la depreciación tributaria y económica, las donaciones aceptadas como gasto y el ajuste por variación de existencias); iii) se suman los ajustes correspondientes a diferencias de cambio y corrección monetaria, en caso que la legislación tributaria lo contemple; iv) se restan las pérdidas de ejercicios anteriores —deducibles para fines tributarios— y se suman las pérdidas tributarias del ejercicio. Finalmente, esto permite obtener una base imponible teórica sobre la cual se aplica la alícuota legal general —y las alícuotas reducidas si las hubiera— del impuesto para obtener una recaudación teórica, la cual debe compararse con la recaudación efectiva a fin de determinar la magnitud de la brecha tributaria existente.

En el caso de las personas físicas, la metodología convencional suele basarse en la información proveniente de encuestas de hogares. Por el propio diseño progresivo del impuesto sobre la renta personal, ello permite segmentar el universo de contribuyentes según los niveles de ingreso y aplicar las distintas alícuotas legales correspondientes (Jorratt y Podestá, 2010). Sin embargo, para estimar la recaudación teórica es necesario realizar una serie de ajustes previos por la posibilidad de no respuesta y de subdeclaración de los ingresos de los encuestados. Luego, sumando los flujos de ingresos alcanzados por el tributo y restando los montos deducibles para fines tributarios se llega a la base imponible teórica (ingreso neto sujeto a impuesto) sobre la cual se aplican las distintas alícuotas legales correspondientes y se compara con la recaudación efectiva de un mismo período. En este ámbito sólo algunos países han intentado realizar este tipo de estimaciones, aunque la heterogeneidad de criterios es superior a la observada en los estudios centrados en el IVA.

Respecto de la mayoría de los impuestos vigentes, los países también utilizan otros métodos más directos para estimar distintos componentes de la brecha tributaria, como los métodos muestrales de punto fijo o las auditorías aleatorias. Sin embargo, dichas estimaciones suelen reservarse para uso interno y rara vez las administraciones tributarias dan a conocer sus resultados. Esto se debe, en gran medida, a la complejidad que reviste su extrapolación al resto de la población para obtener una tasa de evasión sintética, además del sesgo implícito que suele producirse cuando dichos análisis se centran en los contribuyentes que tienen mayor propensión a evadir sus obligaciones tributarias. En ese sentido, las metodologías ascendentes aún son un campo a explorar para los países de la región.

Ante este panorama resulta de interés preguntarse acerca de las prácticas más consolidadas en los países desarrollados con una larga tradición en la medición de este fenómeno. A nivel internacional, la cuantificación de la evasión ha venido ganando prominencia en la opinión pública durante los últimos años, dado su impacto en las finanzas públicas y en la legitimidad de los tributos como instrumentos de financiamiento del Estado. Este fenómeno da lugar a inequidades entre los propios contribuyentes de una jurisdicción y más allá de sus fronteras geográficas. En respuesta, se ha podido comprobar un incremento en la cantidad de países que producen y, en menor medida, publican estimaciones del nivel de incumplimiento en los principales tributos aplicados. Recientemente se dio a conocer un trabajo comparativo de la OCDE (2019), con un total de 58 países relevados³⁰. Según el estudio, 30 de esos países producen este tipo de cálculos en relación con el IVA, 20 países los aplican al impuesto sobre la renta personal, 17 al impuesto sobre la renta de las sociedades y 16 a otros tributos (principalmente contribuciones de la seguridad social e impuestos selectivos). Si bien estas cifras resultan superiores a las registradas en años anteriores (véase el cuadro 1), sobresale el bajo porcentaje de publicación y difusión (en torno al 50% de los casos totales) que tienen estos estudios particulares en los casos en que las respectivas administraciones tributarias han reportado su elaboración periódica.

³⁰ Entre ellos se encuentran la Argentina, el Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y el Perú.

Cuadro 1
Número de países que reportan estudios de evasión de carácter oficial a través
de sus agencias tributarias. Países seleccionados de OCDE, América Latina y otras regiones

Año	Impuesto al valor agregado		Impuesto sobre la renta personas físicas		Impuesto sobre la renta sociedades		Otros impuestos	
	Produce (1)	Publica (2)	Produce (1)	Publica (2)	Produce (1)	Publica (2)	Produce (1)	Publica (2)
2017	30	16	20	10	17	8	16	9
2015	4	14	17	10	16	9	15	9

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, París, OECD Publishing, 2019.

Entre los casos más destacados a nivel internacional se encuentra el del Reino Unido, donde la Administración de Hacienda y Aduanas del Reino Unido (HMRC, por sus siglas en inglés) realiza y publica estimaciones anuales para todos los principales impuestos vigentes. Su metodología constituye un modelo a nivel internacional al combinar distintos procedimientos para cada uno de los instrumentos analizados e incluso para cada grupo de contribuyente cuando la segmentación del universo de los mismos así lo amerita (por ejemplo para diferenciar entre pequeños y grandes contribuyentes). Por ejemplo, para calcular la brecha tributaria en el IVA se utiliza la metodología descendente basada en Cuentas Nacionales, pero luego se apela a distintas técnicas ascendentes (como las auditorías aleatorias) para cuantificar los distintos comportamientos subyacentes de los contribuyentes (errores de registro, evasión, actividades criminales y de la economía oculta, entre otros). Además, los cálculos desarrollados incluyen un componente para cuantificar la elusión tributaria dado que esta agencia define los ingresos tributarios “teóricos” de acuerdo no sólo a lo establecido en los textos de la legislación sino, particularmente, también en función de lo que sus técnicos interpretan como el “espíritu de la ley” o lo que consideran que los legisladores pretendieron al momento de redactar la normativa tributaria vigente (HMRC, 2019).

Por su parte, el caso de Estados Unidos constituye uno de los modelos internacionales pioneros en lo que se refiere a metodologías ascendentes, con cálculos disponibles a lo largo de los últimos cuarenta años. Los estudios abarcan períodos de tres años y tienen un rezago de seis años, donde el más reciente de ellos posee información correspondiente al trienio 2011-2013 (IRS, 2019). Su principal fuente de información es un programa permanente de auditorías aleatorias (*National Research Program*) llevado adelante por la propia agencia tributaria (IRS, *Internal Revenue Service*). Las estimaciones de la brecha tributaria se realizan para los principales impuestos del gobierno central —el impuesto sobre la renta personal y de sociedades, los impuestos sobre el empleo (particularmente para trabajadores independientes), el impuesto sobre sucesiones y donaciones más algunos tributos selectivos— para cada uno de los cuales se identifican tres clases de incumplimiento: i) subdeclaración de ingresos declarados, ii) no pago (parcial o total) de impuestos por declaraciones presentadas, y iii) no presentación de declaraciones juradas en tiempo y forma. Cabe agregar que, dentro de la brecha tributaria, se incluyen los errores no intencionales, la evasión intencional, la subdeclaración involuntaria y la utilización de esquemas abusivos de planificación fiscal agresiva.

La Comisión Europea ha realizado importantes contribuciones en cuanto a la difusión de las prácticas de los países europeos en esta materia. A partir de dos recientes estudios comparativos para los casos del IVA (Comisión Europea, 2016) y del impuesto sobre la renta de las sociedades (Comisión Europea, 2018), se han podido comprobar diferencias metodológicas sustanciales de un país a otro y en varias dimensiones, como:

- El impuesto analizado (los estudios más frecuentes son los aplicados al IVA).
- El origen del cálculo (la mayoría proviene de la propia administración tributaria, pero algunos países encargan estos estudios a investigadores externos, como sucede en el caso de Alemania¹¹).
- La difusión de los resultados (en varios países se reservan solo para uso interno).
- Los insumos técnicos y humanos utilizados en estas tareas (asignados en áreas específicas).
- El enfoque metodológico (ascendente, descendente o una combinación de ambos).
- La cobertura de los componentes de la brecha tributaria estimada (en algunos casos se llegan a considerar distintos esquemas de elusión tributaria y planificación fiscal agresiva).

Si bien lo anterior sugiere que la alternativa metodológica utilizada se determina de acuerdo a las posibilidades y particularidades propias de cada país, ello no impide la búsqueda de consensos orientados a mejorar las estimaciones existentes. Al respecto, y a pesar de la clara heterogeneidad entre los distintos países, la Comisión Europea ha patrocinado la realización de una serie de estudios externos que buscan medir la evasión del IVA sobre la base de una metodología estándar para el conjunto de Estados miembros de la Unión Europea. En 2009 se publicó la primera estimación sobre el período 2000-2006 (Reckon, 2009). Este estudio ha servido de base para una mejora gradual de la metodología y se ha repetido con periodicidad anual desde 2013 hasta la actualidad. Su edición más reciente contiene estimaciones de la brecha tributaria del IVA en 28 Estados miembros durante el período 2013-2017. También presenta un análisis econométrico acerca de los determinantes de este fenómeno y un análisis de la brecha de política con miras a cuantificar la contribución de las alícuotas reducidas y las exenciones a las pérdidas de recursos en relación con el IVA, respecto del valor potencial estimado en cada caso (Poniatowski y otros, 2019).

Por lo tanto, en la actualidad existe una serie de prácticas consolidadas a nivel internacional, tanto de países desarrollados como de organismos internacionales (por ejemplo, el programa RA-GAP del Fondo Monetario Internacional), que representan valiosos marcos de referencia para el perfeccionamiento de la metodología de estimación del nivel de incumplimiento tributario en los países de América Latina y el Caribe. Tal como se desprende de dichas evidencias, es de esperar que estos estudios requieran un proceso constante de consolidación a lo largo del tiempo, a partir de la experiencia acumulada y los progresos en el acceso a la información estadística. A su vez, dada su complejidad, el intercambio de información entre los distintos países podría contribuir a mejorar sustancialmente la calidad y la profundidad de este tipo de investigaciones. Ello redundaría en ganancias para la administración tributaria y para el funcionamiento general del sistema tributario de cada país.

¹¹ En América Latina y el Caribe, cabe destacar el caso de México. Desde hace varios años, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mexicano tiene la obligación legal de publicar anualmente estudios sobre evasión fiscal, en los que deben participar al menos dos instituciones académicas nacionales. En los informes elaborados hasta el momento se han analizado distintas dimensiones de este fenómeno en ese país, tanto de manera parcial (IVA o impuesto sobre la renta) como de manera global, respecto de un conjunto de tributos vigentes.

II. Los niveles de evasión fiscal en la región: rasgos generales y aspectos particulares

Si bien la evasión fiscal ha representado un obstáculo permanente de larga data en los países de América Latina y el Caribe, la medición de su magnitud nunca ha llegado a tener un desarrollo acorde (salvo algunas excepciones) por parte de las agencias o instituciones tributarias. De hecho, desde los primeros años del nuevo siglo comenzaron a difundirse una serie de estimaciones cuantitativas que pusieron de manifiesto la gravedad de la situación y contribuyeron a incrementar el grado de conciencia acerca de este problema por parte de los Gobiernos y de la ciudadanía. A continuación, se repasan las cifras disponibles más actualizadas en materia de evasión tributaria a nivel regional, prestando especial atención a los principales componentes de los sistemas tributarios de la región¹².

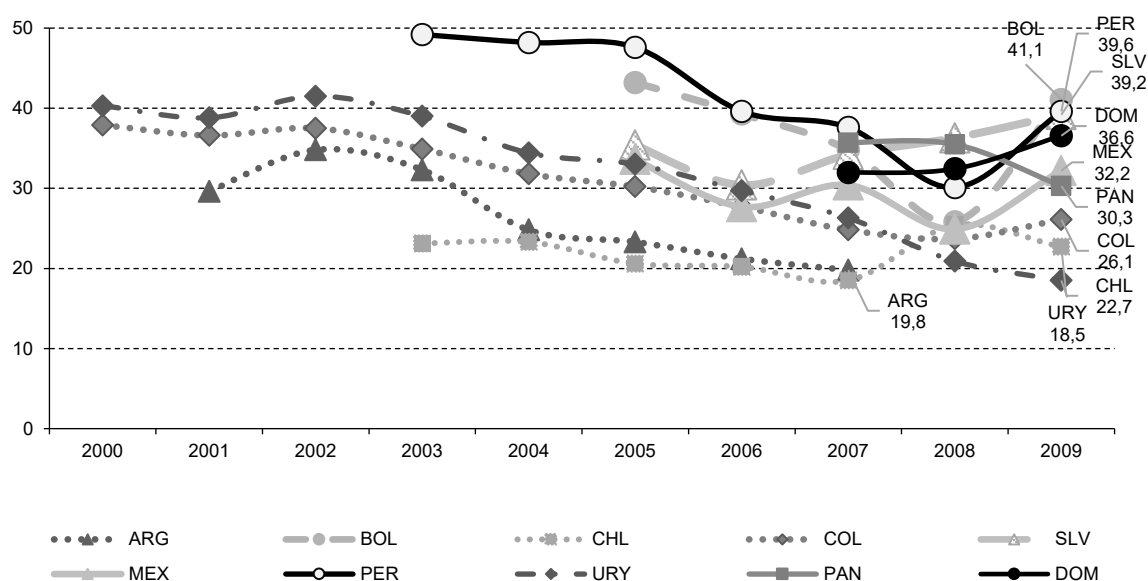
A. La evasión del IVA y su evolución en los últimos años

Desde su introducción masiva en los sistemas tributarios de la región, el impuesto al valor agregado (IVA) ha sido uno de los principales focos de las sucesivas reformas tributarias implementadas en los distintos países. La tendencia al incremento gradual de la alícuota general y a la ampliación de su base imponible han convertido al IVA en el principal instrumento de recaudación a lo largo y ancho de América Latina y el Caribe. Según OCDE y otros (2019), en 2017 y en un conjunto de 25 países, este tributo alcanzó un nivel medio del 6,0% del producto interno bruto (PIB). Supuso el 26,3% de la carga tributaria total, cuando solo representaba el 15,6% en 1990 (2,3% del PIB). Con todo, las evidencias disponibles han mostrado que su recaudación podría ser mucho mayor, si no fuese por el elevado nivel de incumplimiento asociado al tributo.

¹² A pesar de su relevancia sustancial en algunos países, prácticamente no se registran evidencias oficiales del nivel de incumplimiento en otros componentes del sistema tributario. Se encuentra una excepción en el caso de México, donde se han realizado cálculos de evasión sobre los principales impuestos selectivos (San Martín y otros, 2017).

En primer lugar, desde los primeros años de la década de 2000, la producción y la difusión de una serie de estudios oficiales para cuantificar el nivel de evasión del IVA permitieron comprobar cierta tendencia a la reducción de las cifras estimadas y un acortamiento de las brechas entre los países de la región¹³, al menos hasta 2007 y antes de la manifestación concreta de los efectos de la crisis financiera mundial de 2008 (véase el gráfico 1). Si bien las razones de este resultado pueden haber sido múltiples —dentro de las que, indudablemente, se encuentra el favorable contexto macroeconómico de crecimiento sostenido—, se reconocen los avances en términos de administración tributaria que varios países pudieron lograr durante dichos años en relación con este tributo (Gómez Sabaini y Morán, 2016).

Gráfico 1
América Latina y el Caribe (10 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2000-2009
(En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de estudios oficiales de los países (véase el anexo 2 al final del trabajo).

Nota: Se destacan las últimas cifras disponibles respecto de los países seleccionados. Solo se presentan los casos en que se cuenta con una serie de datos anuales bajo una misma metodología de estimación y con datos más actualizados.

Desafortunadamente, no todos los países han mantenido la constancia en la difusión de este tipo de estadísticas a lo largo de las últimas dos décadas. Sin embargo, debe reconocerse la consolidación de este tipo de investigaciones cuantitativas en países como Chile, México, el Perú y el Uruguay (tanto en lo que se refiere a su producción como a su difusión). También se han apreciado recientemente algunos progresos alentadores en países como Bolivia (Estado Plurinacional de), El Salvador¹⁴, Guatemala, Panamá y la República Dominicana.

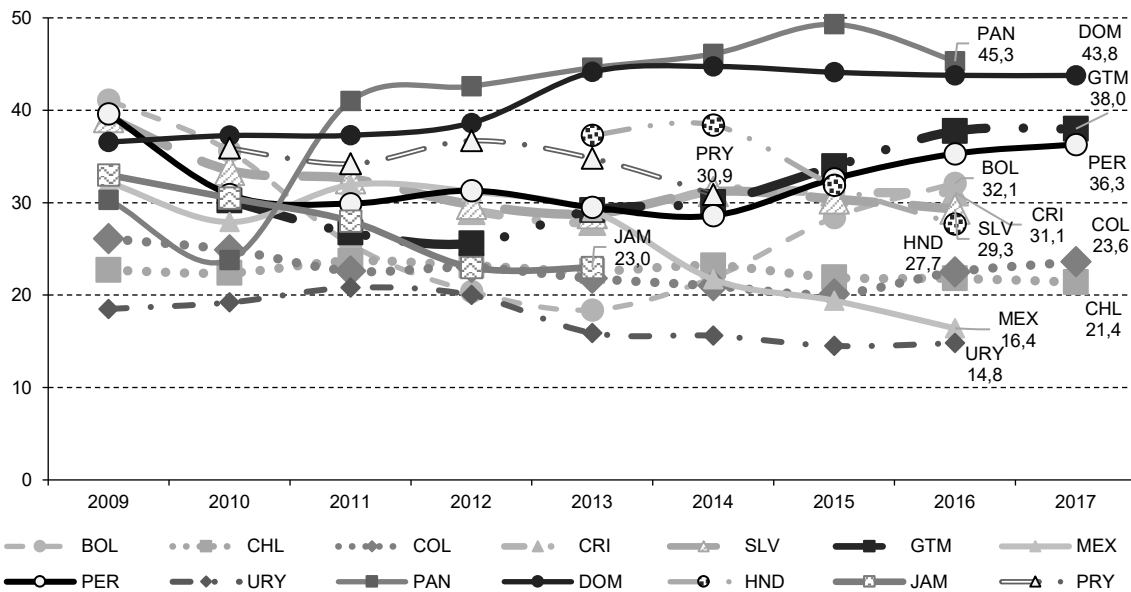
A partir de un análisis general de los estudios disponibles, ya no se distingue una tendencia uniforme a nivel regional en cuanto al nivel de incumplimiento del IVA durante los últimos años (véase el gráfico 2). De hecho, si se toman como referencia las cifras de 2009 (relativamente elevadas con

¹³ Si bien no fueron presentados en el gráfico 1 para evitar inconsistencias estadísticas entre distintos estudios, la tendencia señalada para el período 2000-2008 también pudo comprobarse en los casos de Costa Rica, Guatemala, México y la República Dominicana a partir de evidencias anteriores recopiladas en el trabajo de Gómez Sabaini y Morán (2016).

¹⁴ A los fines de la reseña de evidencias contenidas en el presente trabajo, se consideran los cálculos basados en la serie de PIB con base en 1990 en el caso de El Salvador, pese a que recientemente el Banco Central salvadoreño presentó nuevas cuentas nacionales (base 2005) que afectarían los valores obtenidos, aunque no la tendencia observada en años anteriores.

posterioridad a la citada crisis financiera) se puede observar el comportamiento dispar de las tasas de evasión estimadas en relación con el IVA en los casos disponibles. Así, por ejemplo, con una leve convergencia general entre 2009 y 2012, las cifras más recientes muestran un incremento notable por encima del 30% en algunos casos, como los de Guatemala y el Perú, e incluso superior al 40% en Panamá y la República Dominicana, lo que supone un marcado contraste con los niveles decrecientes en torno o por debajo del 20% en México, Chile y el Uruguay¹⁵. Si bien las evidencias disponibles sobre los años más recientes son aún más escasas, es posible advertir una clara brecha entre dos grupos de países dentro de la región. Por ese motivo conviene proceder con cautela al extraer conclusiones generales y, sobre todo, al elaborar estrategias de amplio alcance con miras a reducir los niveles actuales de evasión tributaria respecto del IVA.

Gráfico 2
América Latina y el Caribe (14 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2009-2017
 (En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de estudios oficiales de los países (reseñados en el anexo 2 al final del trabajo).

Nota: Se destacan las últimas cifras disponibles respecto de los países seleccionados. Solo se presentan los casos en que se cuenta con una serie de datos anuales bajo una misma metodología de estimación y con datos más actualizados.

Más allá de las diferentes evoluciones observadas en los países de la región, una mirada global a las estimaciones disponibles sobre los años recientes (véase el gráfico 3) muestra que los niveles promedio de incumplimiento del IVA en un conjunto seleccionado de 13 países¹⁶ de América Latina y el Caribe se han mantenido en torno al 30%. Cabe señalar que la brecha entre los valores mínimos y máximos de este indicador es muy importante y va desde el 14,8% en el Uruguay hasta el 45,3% en Panamá (ambas cifras son de 2016 y se asumen invariantes en 2017). En cambio, la tasa promedio equivalente de evasión de este tributo en el caso de los 28 Estados miembros de la Unión Europea (con el agregado de estar basado en una metodología estándar) muestra una lenta pero

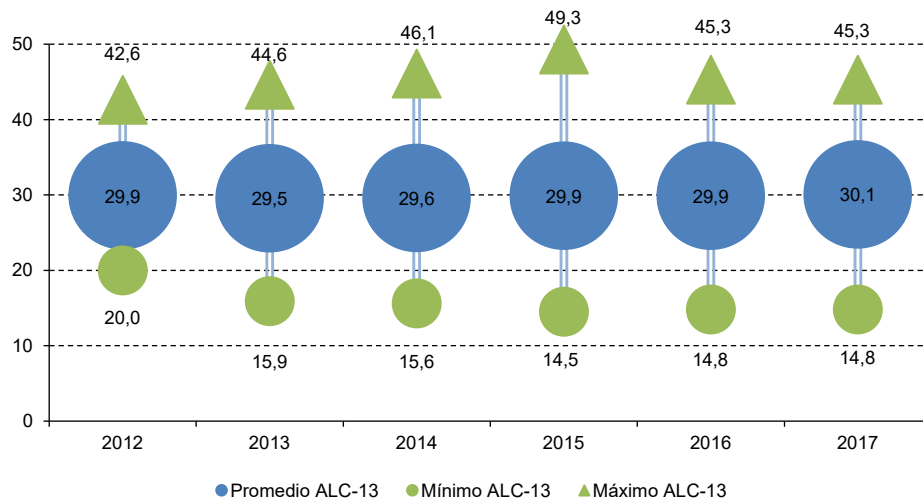
¹⁵ En el caso de Chile, la última actualización disponible (Servicio de Impuestos Internos, SII) contiene una estimación provisoria para 2018 equivalente al 21,3%. Otros países que ya han presentado cifras provisorias para 2018 son Guatemala (Superintendencia de Administración Tributaria, SAT) y el Perú (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT), donde la tasa de evasión en el IVA se estimó en un 37,9% y un 32,9%, respectivamente.

¹⁶ Respecto del gráfico 2, no se considera el caso de Jamaica por datos insuficientes para el período considerado.

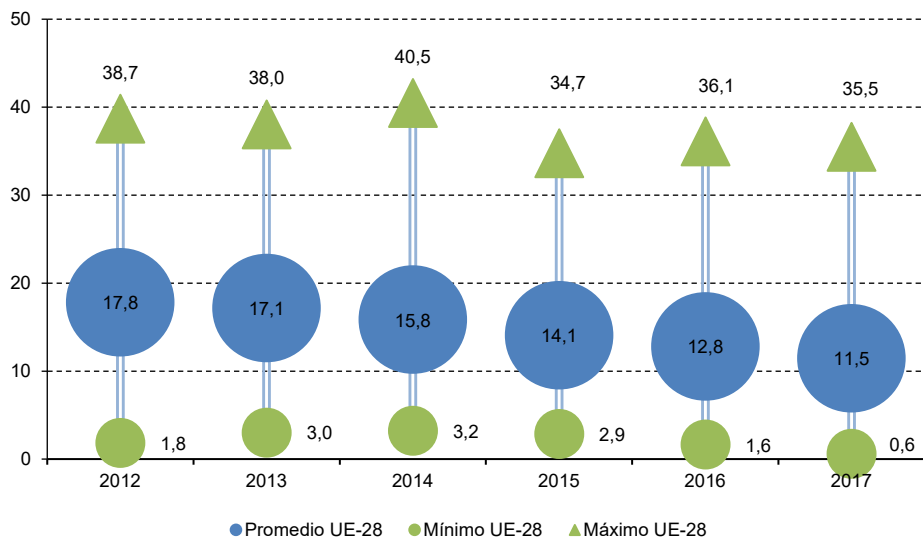
sostenida disminución a lo largo de los últimos cinco años. Como se muestra en el gráfico 3, este indicador pasó de un 17,8% en 2012 a un 11,5% en 2017, aunque con una mayor dispersión de valores de un país a otro (desde un mínimo del 0,6% en Chipre hasta un máximo del 35,5% en Rumania) (Poniatowski y otros, 2019).

Gráfico 3
América Latina y el Caribe (13 países) y Unión Europea (28 países): evolución de las tasas de evasión promedio del IVA, 2012-2017^a
(En porcentajes)

A. América Latina y el Caribe (13 países)



B. Unión Europea (28 países)



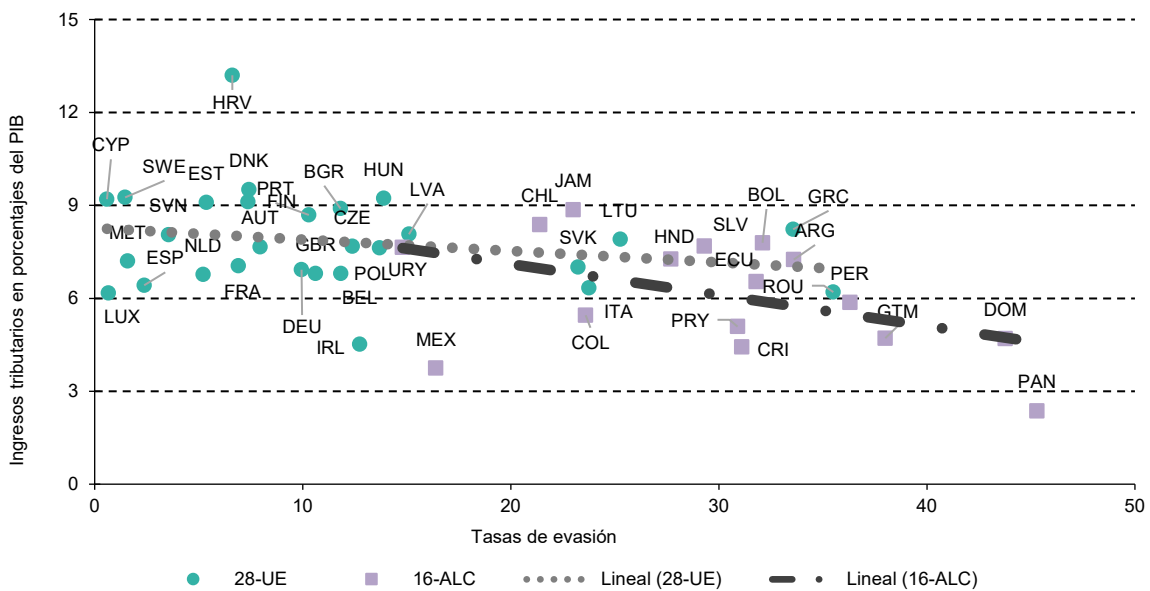
Fuente: Elaboración propia sobre la base de G. Poniatowski y otros, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report (TAXUD/2015/CC/131), Varsovia, 2019; y estudios oficiales de los países de la región (anexo 2).

^a Promedios simples.

Nota: Respecto de América Latina y el Caribe se presentan los casos en los que se cuenta con una serie de datos anuales bajo una misma metodología de estimación y con datos actualizados para el período 2012-2017.

Una mirada a las últimas cifras disponibles relacionadas con el IVA permite comprobar dos hechos estilizados (véase el gráfico 4). En primer lugar, las tasas de evasión del tributo en los países de América Latina y el Caribe son, en general, más elevadas que las estimadas respecto de la gran mayoría de los países europeos (eje horizontal). Aun con casos llamativos como los de Italia (23,8%) y Grecia (33,6%), estos países se ubican mayormente por debajo del 15,0% en cuanto al nivel de incumplimiento del tributo en 2017. En segundo lugar, la recaudación captada mediante este tributo resulta, no obstante, muy significativa en varios países de la región y se ubica a un nivel similar al exhibido por los 28 países de la Unión Europea (eje vertical). De hecho, en países como la Argentina¹⁷, Bolivia (Estado Plurinacional de), el Brasil, Chile, El Salvador y el Uruguay, los ingresos tributarios en concepto de IVA se ubicaron en torno al 8% del PIB en 2017, lo que coincide con la mayoría de los países europeos más desarrollados. Sin embargo, también se distingue un grupo de países con una recaudación de IVA más acotada que coincide, con la excepción de México, con los casos en que se registran mayores niveles de incumplimiento tributario. Para ambos subgrupos, y sin la intención de establecer una relación directa entre ambas variables (ya que, entre otros factores, debería considerarse el peso fiscal de los gastos tributarios asociados al gravamen) resulta evidente el mayor potencial de obtención de recursos fiscales que alcanzarían los países de la región si redujeran los niveles de evasión tributaria.

Gráfico 4
América Latina y el Caribe (16 países) y Unión Europea (28 países): tasas estimadas de evasión y recaudación efectiva del IVA, 2017
(En porcentajes)



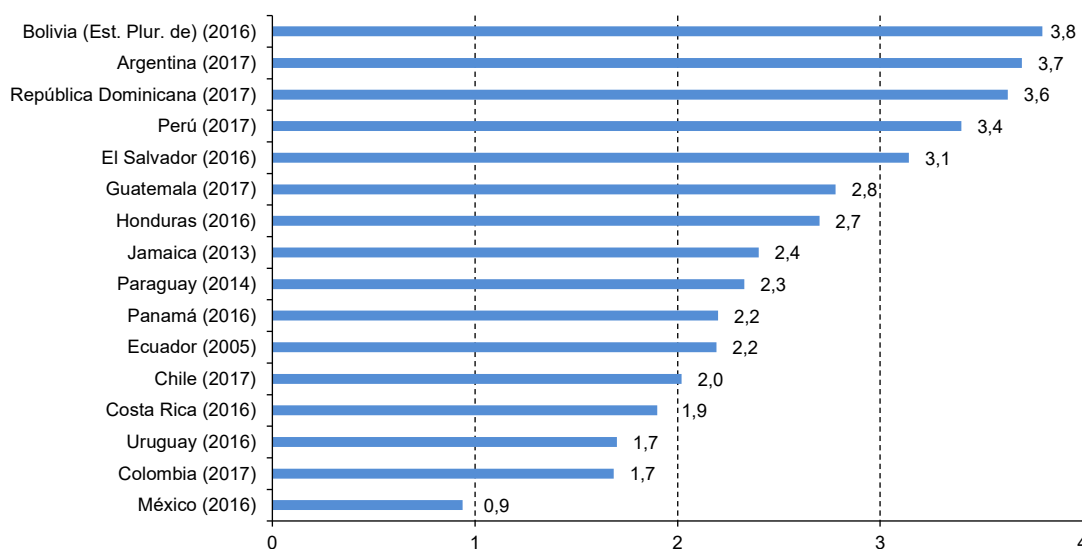
Fuente: Elaboración propia sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y otros, Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, 1990-2017, París, 2019; G. Poniatoski y otros, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report (TAXUD/2015/CC/131), Varsovia, 2019; y estudios oficiales de los países de América Latina y el Caribe (véase el anexo 2 para una breve reseña metodológica de los mismos).

Nota: Para determinar las tasas de evasión del IVA se consideran las últimas cifras disponibles en cada uno de los países seleccionados para América Latina y el Caribe; las cifras corresponden a 2017 en todos los casos de la Unión Europea. Para mayores detalles acerca de estas cifras, véase el anexo 1 al final de este trabajo.

¹⁷ Si bien el último dato oficial disponible corresponde al año fiscal 2007 (AFIP, 2008), estimaciones recientes del FMI -validadas por el gobierno argentino- sugieren una tasa de evasión del orden de 33,6% para el año 2017, lo que equivaldría a un 3,7% del PIB de brecha tributaria en el IVA (FMI, 2019). En el anexo 2 de este trabajo se presenta una breve reseña metodológica de estos y del resto de los estudios cuantitativos relevados como fuentes de información estadística.

A pesar de la heterogeneidad señalada, puede afirmarse que los países de la región dejan de percibir en la actualidad un gran caudal de recursos tributarios de los que, teóricamente, podrían disponer para aumentar el financiamiento público. Por una parte, se reconoce que en todos los países (incluso los desarrollados) existe un nivel de evasión mínimo que resulta muy difícil de eliminar, debido a las complejas y arraigadas raíces del fenómeno. No obstante, la ponderación de las más recientes tasas de evasión del IVA frente a la recaudación actual de los países de la región ya brinda indicios preliminares y aproximados acerca de estas pérdidas tributarias, que son sensiblemente mayores que las que se estiman en el caso de los países desarrollados. En el gráfico 5 se presentan las estimaciones oficiales del tamaño de la brecha tributaria del IVA (en cada caso corresponde al último año de estimación), lo que pone de relieve la gravedad del problema en cuanto a los ingresos tributarios perdidos y reafirma la necesidad de implementar una estrategia tendiente a reducir su magnitud¹⁸.

Gráfico 5
América Latina y el Caribe (16 países): pérdida tributaria estimada
por incumplimiento del IVA, 2017 o último año disponible
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de estudios oficiales de los países (véase el anexo 2).

Nota: Se indica entre paréntesis el año de estimación en cada uno de los países seleccionados de América Latina y el Caribe.

B. El impuesto sobre la renta: valores inadmisibles en una región muy desigual

Las mejoras conseguidas en el diseño y el desempeño del IVA hicieron de este el principal instrumento de recaudación en la mayoría de los países de América Latina y el Caribe. A su vez, una oleada de reformas relativamente más reciente (que comenzó desde mediados de 2000) ha hecho que el impuesto sobre la renta se consolide como el segundo pilar de los sistemas tributarios a nivel regional. En 2017,

¹⁸ En rigor, el cálculo de la pérdida tributaria implícita en el IVA en un año en particular, a partir de las tasas de evasión estimadas en cada país, requeriría realizar una serie de ajustes específicos a la recaudación efectiva que van más allá del alcance de este documento. Aun así, las diferencias metodológicas entre los estudios oficiales obligan a tomar con cautela las cifras que aportan, lo que pone de relieve la importancia de confeccionar y utilizar metodologías estándar.

el impuesto sobre la renta aportó alrededor del 6,1% del PIB de la carga tributaria promedio de la región (25 países), lo que representa el 27,1% de la carga tributaria total, cuando hacia 1990 representaba el 3,3% del PIB y el 20,1% del total (OCDE y otros, 2019).

Sin embargo, la recaudación global de este tributo también podría ser considerablemente mayor si se toman en cuenta las escasas pero concretas evidencias disponibles que dan cuenta de niveles de incumplimiento muy considerables en este gravamen en la mayoría de los países de la región. Si bien, como ya se ha destacado, este problema responde a una serie de factores que trascienden la administración tributaria del gravamen e incluyen aspectos técnicos, socioeconómicos y hasta culturales, su gravedad adquiere mayor relevancia al considerarse que el impuesto sobre la renta (sobre todo el componente que grava a los individuos) es el instrumento de mayor poder redistributivo progresivo (efectivo y potencial) de los sistemas tributarios latinoamericanos, en coexistencia con una proporción mayoritaria de impuestos indirectos que suelen ser regresivos desde el punto de vista distributivo.

La notoria escasez a nivel regional de estudios cuantitativos que permitan definir con claridad la magnitud del incumplimiento tributario en el caso del impuesto sobre la renta y de otros impuestos directos como los que gravan el patrimonio (véase el recuadro 2) tiene un importante grado de vinculación con la mayor complejidad de los cálculos a realizar y con una menor y menos precisa cantidad de la información básica que se utiliza como insumo en ese proceso¹⁹. Por ese motivo, también resulta mucho más difícil llegar a un consenso acerca de una metodología estándar a nivel regional e internacional.

Hasta el momento, un estudio publicado por la CEPAL (Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá, 2010) continúa siendo una referencia regional en este campo. Dicho estudio permitió establecer ciertas pautas fundamentales y brindó evidencias medianamente homogéneas respecto de un conjunto acotado de países de la región (Argentina, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México y Perú). Cabe remarcar que este proyecto se extendió más allá de las estimaciones cuantitativas correspondientes a dichos casos y se complementó con la realización de una serie de seminarios que sirvieron de espacio para el intercambio de experiencias y aprendizajes en esta materia y para la generación de ciertos consensos metodológicos básicos. Los niveles de incumplimiento allí encontrados resultaron muy elevados en todos los casos, por encima de las tasas de evasión calculadas para el IVA y, en general, con una mayor intensidad en el caso de las personas físicas.

Recuadro 2

Tributos sobre la propiedad inmueble en América Latina: su recaudación potencial

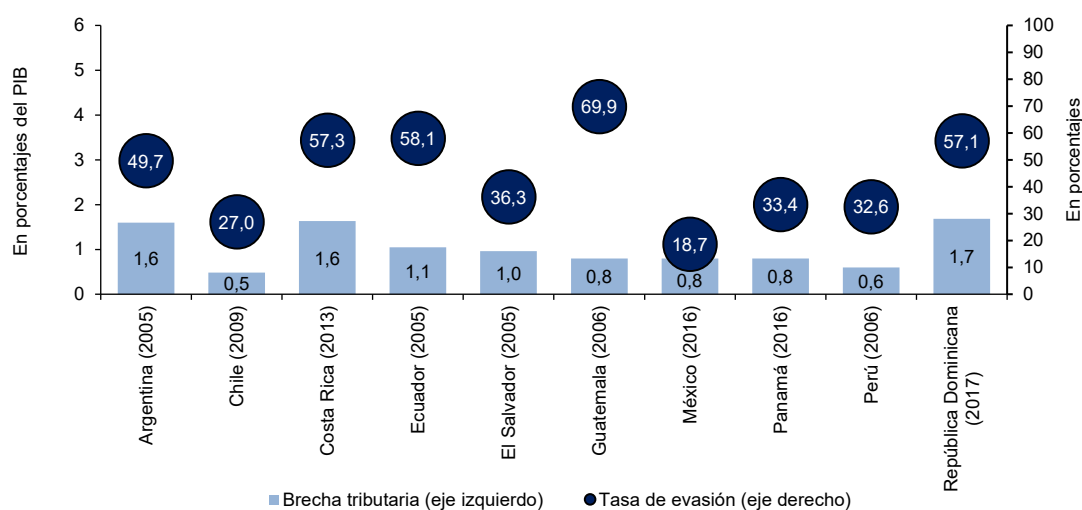
América Latina y el Caribe tiene una vasta experiencia, tanto en términos teóricos como de política, en la implementación de los impuestos sobre la propiedad en sus diversas variantes. Sin embargo, la necesidad de mayores ingresos fiscales y de una estructura tributaria más equitativa y la atención a las disparidades territoriales, como uno de los elementos centrales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, hacen que sea preciso revisar su desempeño para sortear una serie de importantes limitaciones económicas, políticas y administrativas. En la actualidad, los gobiernos intermedios y locales de la región se financian fundamentalmente a través de transferencias provenientes de los Gobiernos centrales, lo que puede desincentivar el esfuerzo tributario y debilitar la rendición de cuentas y la autonomía financiera de los gobiernos subnacionales. En los países industrializados de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) se recauda en promedio más del 1% del PIB con este tipo de tributo (en Francia supera el 4% del PIB y en el Reino Unido, el 3%). Entretanto, en los países de América Latina este promedio no alcanza la mitad de dicho valor, con solo algunos casos como Colombia y el Uruguay que sobresalen, con ingresos anuales de entre el 0,8% y el 0,9% del PIB.

¹⁹ No sólo por la falta de una asociación estrecha entre variables macroeconómicas de cuentas nacionales con las bases imponibles "teóricas" de los impuestos analizados (como sí podría argumentarse en el caso del IVA) sino también por la dificultad que plantea el tratamiento particular de los componentes de ingresos mixtos (mayormente trabajadores independientes), cada vez más relevantes en la generación del ingreso nacional de varios países de la región.

Sin embargo, los tributos sobre la propiedad inmueble tienen un potencial de ingresos significativo, en gran parte no explotado a lo largo de la región, sobre todo en los países con un amplio sector primario. Según estimaciones recientes, a partir de información del Banco Mundial acerca de los valores estimados de terrenos y propiedades, la mayoría de los países latinoamericanos son susceptibles de sobrepasar con creces la recaudación objetivo de alrededor del 1% del PIB y aproximarse al 2%, si la tierra y las edificaciones rurales estuvieran incluidas efectivamente en la base imponible. Además de las cuestiones relacionadas con el tamaño de la base imponible, la brecha actual entre la recaudación potencial y efectiva de este tipo de tributos a nivel regional se explica por el bajo esfuerzo tributario, cuyas estimaciones se refieren a cuestiones tales como el nivel de alícuotas aplicadas, el número y el nivel de exenciones ofrecidas y la capacidad de administración tributaria lo que incluye, principalmente, un componente de evasión tributaria de variable magnitud.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de E. Ahmad, G. Brosio y J. P. Jiménez, "Options for retooling property taxation in Latin America", Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019.

Gráfico 6
América Latina y el Caribe (países seleccionados): tasas de evasión y brecha tributaria estimada
(año de estimación) en el impuesto sobre la renta de personas físicas
(En porcentajes del PIB y en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), OECD Statistics [base de datos en línea] <https://stats.oecd.org/>; J. C. Gómez Sabaini, J. P. Jiménez y A. Podestá, "Evasión y equidad en América Latina", Documentos de Proyectos, N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2010; e informes oficiales de los respectivos países (reseñados en el anexo 2 al final del trabajo).

En lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal, se puede afirmar que los recursos tributarios no percibidos serían de una cuantía significativa en todos los casos²⁰. Ello es especialmente cierto si se tiene en cuenta la discreta recaudación efectiva generada que se obtiene a través de este impuesto (véase el gráfico 6). Con solo algunos estudios realizados durante la última década, el rango

²⁰ Además del grado de incertidumbre en materia estadística, debe tenerse en cuenta que las pérdidas que se derivan de estos estudios no siempre son completamente recuperables por parte de las administraciones tributarias debido a diversas restricciones operativas (fiscalización, control y cobranza de impuestos) y al hecho de que la gran mayoría de estas metodologías son estáticas y no incorporan respuestas de comportamiento por parte de los contribuyentes ante cambios en el nivel de cumplimiento efectivo (Gemell y Hasseldine, 2012).

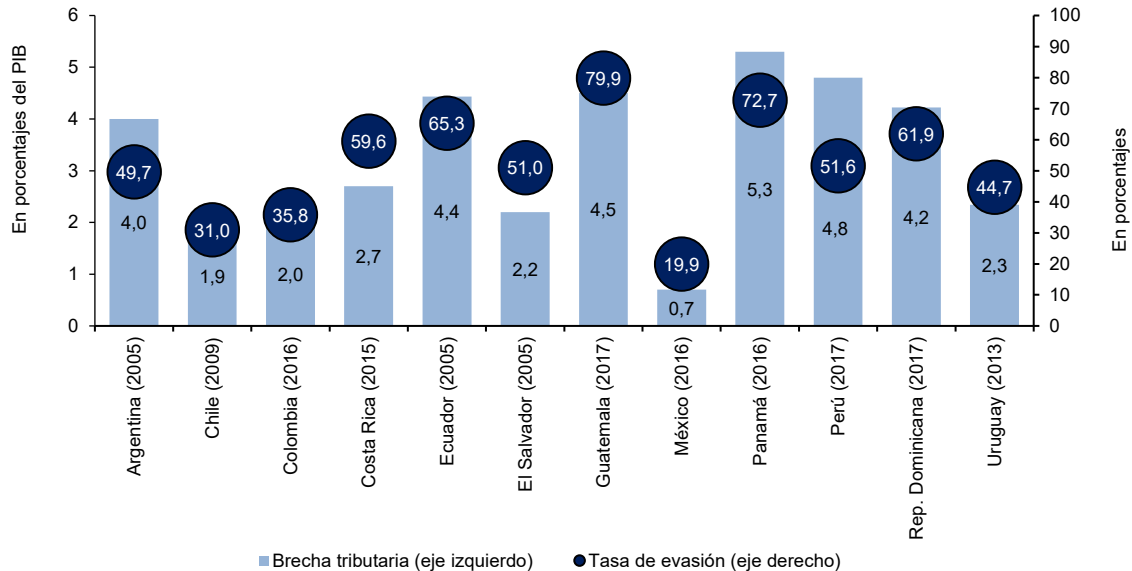
de tasas de incumplimiento se ubica entre el 18,7% en el caso de México y el 69,9% en Guatemala. Por su parte, los ingresos tributarios captados a través del gravamen se ubican actualmente entre el 0,4% del PIB en Guatemala y el 3,5% del PIB en México. Se reconoce la complejidad que reviste estimar con precisión el monto actual de ingresos perdidos a causa del incumplimiento, pues las tasas de evasión estimadas datan de varios años en la mayor parte de los estudios disponibles. No obstante, los escasos ejemplos más recientes sugieren brechas tributarias de cumplimiento en relación con el impuesto sobre la renta personal desde el orden de un 0,8% del PIB en México y Panamá (2016) hasta un 1,7% del PIB en la República Dominicana en 2017.

Además, entre los pocos casos en que existen estimaciones oficiales relativamente recientes, se ha podido comprobar una regularidad que se ha repetido en varios países de la región. Los niveles de evasión son mucho mayores entre los trabajadores independientes que realizan actividades empresariales (cuando son sujetos del impuesto y no se encuadran en un régimen de tributación simplificada). En el otro extremo se ubican los asalariados que se desempeñan en relación de dependencia y que suelen estar sujetos a retenciones en la fuente de ingresos, lo que limita sus posibilidades de incumplimiento tributario. Por ejemplo, en Costa Rica la tasa de evasión estimada del impuesto sobre la renta en el caso de las personas físicas fue del 57,3% en 2013. Este porcentaje se pudo descomponer en una tasa del 17,5% en el caso de los asalariados y pensionados y del 91,3% para quienes realizan actividades lucrativas (Villalobos y Muñoz, 2015). Por su parte, en México la tasa de evasión del impuesto sobre la renta de personas físicas en 2016 (que se resume en un valor del 18,7%) se obtiene después de ponderar tres niveles muy diferentes de incumplimiento: los asalariados exhiben una brecha tributaria del 11,5% de la recaudación teórica, las personas físicas con actividades empresariales acumulan una evasión del 56,0% y los individuos con rentas por arrendamientos llegan al 73,5% (San Martín y otros, 2017).

Por otra parte, en lo que respecta al tributo que recae sobre los ingresos de las sociedades, la gravedad del problema hizo que en los últimos años se realizaran algunos estudios cuantitativos en este ámbito. Según esos estudios, el rango de tasas de evasión en este impuesto va desde el 19,9% en México hasta casi el 80% en Guatemala. Dado que los ingresos tributarios aportados por las sociedades constituyen una parte mayoritaria de la recaudación del impuesto sobre la renta y que las tasas de evasión estimadas son mayormente superiores respecto de las calculadas para las personas físicas, las pérdidas tributarias aproximadas en el caso del impuesto sobre la renta de sociedades resultan considerablemente mayores en la mayoría de los países, sobre todo en los de Centroamérica y la región andina. A modo de ejemplo, como se muestra en el gráfico 7, tomando los estudios oficiales más recientes, la brecha tributaria sería equivalente al 0,7% del PIB en México (2016), llegando a valores de 2,0% del PIB en Colombia (2016), 2,3% en el Uruguay (2013), 2,7% en Costa Rica (2015), 4,2% en la República Dominicana (2017), 4,5% en Guatemala (2017), 4,8% en el Perú (2017), y 5,3% en Panamá (2016).

Los niveles de incumplimiento tributario del impuesto sobre la renta resultan preocupantes al pensar en reformas tributarias progresivas en el contexto de los países de la región. Esto tiene un gran impacto no sólo por los recursos resignados (no siempre completamente recuperables), sino aún más porque el elevado nivel de incumplimiento deteriora la equidad horizontal sobre la cual se deberían apoyar los sistemas tributarios modernos, recargando la presión impositiva efectiva sobre los contribuyentes "cumplidores" y dando origen a inequidades que afectan la legitimidad social de los primeros.

Gráfico 7
América Latina y el Caribe (países seleccionados): tasas de evasión y brecha tributaria estimada (año de estimación) del impuesto sobre la renta de sociedades
(En porcentajes del PIB y en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), OECD Statistics [base de datos en línea] <https://stats.oecd.org/>; J. C. Gómez Sabaini, J. P. Jiménez y A. Podestá, "Evasión y equidad en América Latina", Documentos de Proyectos, N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2010; e informes oficiales de los respectivos países de la región (véase el anexo 2 de este trabajo).

El contraste es mayor aun cuando se comparan estas cifras con los valores observados en los países desarrollados. Por ejemplo, en el Reino Unido, uno de los principales ítems analizados en las estimaciones anuales oficiales es el componente que engloba el impuesto sobre la renta, las contribuciones de la seguridad social (véase el recuadro 3) y el impuesto sobre las ganancias de capital. En el período fiscal 2017-2018, se estimó una mínima evasión del 3,9%, con una intensidad mayor entre los contribuyentes autónomos (17,0%) respecto de los asalariados en relación de dependencia, cuyo nivel de incumplimiento es del 1,0%, es decir, prácticamente inexistente (HMRC, 2019). En el caso del impuesto aplicable a las sociedades y empresas, la evasión estimada durante el mismo período fiscal fue del 8,1% y la desagregación por tamaño de contribuyente permitió confirmar una regularidad observable en otras latitudes: el nivel de incumplimiento es relativamente mayor entre las empresas de menor tamaño, más numerosas y más difíciles de controlar y fiscalizar por parte de la autoridad tributaria.

Con un enfoque distinto, tanto desde lo metodológico como de su periodicidad, la agencia tributaria de los Estados Unidos publicó en su reciente informe de actualización que la brecha tributaria fue de 22,4% en el impuesto sobre la renta personal y de 14,3% en el impuesto sobre la renta de sociedades como promedio anual para el período fiscal 2011-2013. En términos netos, es decir una vez incorporada la recaudación obtenida mediante acciones de fiscalización y regularización, esas brechas caen a 19,4% y 10,9% respectivamente. La particular metodología utilizada por el IRS también permitió separar el monto de las brechas calculadas entre distintos comportamientos para comprobar que la mayor parte de las mismas (78% y 88%) se asocia a la subdeclaración de los ingresos gravados y el resto a la no presentación de declaraciones juradas y al no pago del impuesto causado (IRS, 2019).

Recuadro 3
La evasión contributiva en los países de América Latina

Si bien las estimaciones convencionales suelen centrarse en los principales impuestos como el IVA y, en menor medida, el impuesto sobre la renta, la cuantificación del nivel de incumplimiento en los sistemas contributivos de protección social relacionados con los servicios de salud y las pensiones posee una gran relevancia para los países de América Latina y el Caribe por dos razones fundamentales. Por un lado, en varios casos los recursos fiscales que logran movilizar en la actualidad constituyen una porción importante de la carga tributaria total y, por ende, del financiamiento público de los países. Además, dado que estas contribuciones suponen un derecho a recibir una contraprestación para los aportantes, la denominada evasión contributiva deteriora la calidad de la protección social, propicia la exclusión y la informalidad laboral y afecta negativamente la sostenibilidad financiera de todo el sistema.

Las evidencias disponibles son escasas en la región. Sin embargo, algunas investigaciones empíricas brindan una idea aproximada del nivel de incumplimiento en los esquemas contributivos de seguridad social. A partir de información de las encuestas de hogares, Arenas y otros (2012) encontraron que la evasión en materia de pensiones en Chile representó el 19,0% de los asalariados totales en 2011. En el Uruguay, la Asesoría General en Seguridad Social del Banco de Previsión Social (BPS, 2019) ha estimado la evasión por no declaración al BPS y ha comprobado una sostenida reducción, del 37,2% en 2004 al 16,1% en 2018. Por su parte, Gómez Sabaini, Cetrángolo y Morán (2014) utilizaron una metodología estándar de brechas tributarias para estudiar tres casos en la región, en los que abarcaron el sistema de pensiones y el de atención de la salud. Encontraron tasas globales de evasión del 21,5% en la Argentina (1,5% del PIB en 2007), del 30,0% en Colombia (3,0% del PIB en 2010) y del 45,8% en el Perú (2,8% del PIB en 2007).

En Colombia, cabe destacar el ejemplo de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), entidad que desde 2010 monitorea y controla la liquidación y el pago de los aportes obligatorios al sistema de protección y seguridad social. La UGPP viene cuantificando el incumplimiento en los subsistemas de salud, pensiones, riesgos laborales y otros ítems parafiscales desde 2012, a partir de la identificación de indicios de evasión (omisión o inexactitud) en la liquidación de los aportes que surgen como resultado de varios cruces de información entre diferentes registros y fuentes oficiales. Este proceso le ha permitido mejorar la fiscalización y aumentar sustancialmente el cumplimiento voluntario, lo que se ha plasmado en una importante reducción de la tasa de evasión contributiva, desde un 28% en 2012 hasta un 9% en 2017.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de A. Arenas y otros, "Análisis de la evasión y elusión en el pago de las cotizaciones previsionales y medidas de política pública para superar sus causas", Documento de Trabajo, N° 2, Santiago, Dirección de Estudios Previsionales, Ministerio del Trabajo y Previsión Social, 2012; Banco de Previsión Social (BPS), "Evasión en puestos de trabajo - Año 2018. Actualización", Comentarios de Seguridad Social, N° 64, Montevideo, 2019; J. C. Gómez Sabaini, O. Cetrángolo y D. Morán, "La evasión contributiva en la protección social de salud y pensiones: un análisis para la Argentina, Colombia y el Perú", serie Políticas Sociales, N° 208 (LC/L.3882), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2014.

Si bien hasta el momento no existen estudios generales para países desarrollados como sí existe para el IVA de los países de la Unión Europea, ya se ha mencionado la existencia de un proyecto de la Comisión Europea tendiente a elaborar una metodología de criterios comunes para llevar a cabo estimaciones estandarizadas del nivel de incumplimiento en el impuesto sobre la renta de las sociedades para un amplio conjunto de países (Comisión Europea, 2018). En algunos países como Dinamarca, Eslovaquia, Italia o Suecia ya existen estudios con metodologías propias los cuales, en su mayoría, se nutren de resultados de auditorías basadas en riesgo de incumplimiento. Sin embargo, en lo que respecta al impuesto sobre la renta de sociedades, el análisis es actualmente mucho más complejo ya que los métodos tradicionales para estimar el nivel de incumplimiento a nivel doméstico no resultan suficientes para identificar y cuantificar los flujos de ingresos que trascienden las fronteras geográficas de los países, lo cual requiere utilizar otras técnicas cuantitativas tal como se discute en los párrafos subsiguientes del presente trabajo.

C. La evasión y elusión internacional y las dificultades para definir su magnitud global

En los países de América Latina y el Caribe el desafío que representa la evasión tributaria forma parte desde hace varias décadas de la agenda fiscal de los gobiernos de turno. Sin embargo, desde los

primeros años de la década de 2000, y especialmente con posterioridad a la crisis financiera mundial de 2008, se ha debido incorporar al análisis una nueva dimensión del fenómeno. A partir de entonces, la evasión o elusión tributaria internacional comenzó a adquirir una creciente relevancia mediática. Ello contribuyó a su conocimiento y, sobre todo, al desarrollo de estudios y proyectos de cooperación internacional tendientes a una mejor comprensión de la lógica y la magnitud de esta problemática y al diseño de políticas y regulaciones con el fin de evitar o contrarrestar sus negativos efectos económicos.

En su afán por maximizar los beneficios, y al poder extenderse internacionalmente para ampliar sus mercados, las empresas multinacionales suelen realizar numerosas maniobras con el fin de reducir su carga impositiva mundial más allá de las fronteras de los países y las regiones en que operan y donde se generan sus utilidades. En este contexto, se ha destacado la importancia de las prácticas vinculadas con la traslación de utilidades y costos entre filiales de una misma empresa. Esto suele ocurrir desde países que imponen altos niveles de tributación o importantes restricciones administrativas al flujo de capitales, hacia jurisdicciones que tienen sistemas tributarios débiles de relativamente baja o nula imposición (paraísos fiscales), mediante la manipulación de los precios de transferencia.

Sin embargo, las estrategias de planificación fiscal agresiva son múltiples y cada vez más sofisticadas. Además de la manipulación de los precios de comercio internacional, como forma de reducir el ingreso gravable en el país de origen, pueden mencionarse otras relevantes como las reestructuraciones de negocios (que suelen implicar transferencias de funciones, activos y riesgos entre subsidiarias localizadas en distintos países), la prestación de servicios de comercialización y/o logística desde el exterior a través de un comisionista, la realización de ventas desde el exterior a través de una empresa comercializadora ubicada en un país de escasa o nula tributación, y la prestación de servicios entre filiales de la misma compañía y de servicios empresariales desde las casas matrices o de un tercer país a sus filiales.

Además del canal comercial, suelen destacarse otros dos canales financieros principales a través del cual las multinacionales reducen la carga tributaria que recae sobre sus ingresos globales. El primero se relaciona con las operaciones de financiamiento corporativo mediante el pago de intereses entre empresas subsidiarias mientras que el segundo se basa en la traslación de ingresos a través del pago de regalías, por ejemplo, por la propiedad de activos intangibles en países de baja o nula tributación (Loretz y otros, 2017). En ambos casos estas estrategias de transferencia de utilidades buscan reducir la base gravable en las jurisdicciones de mayor nivel de imposición sacando provecho ya sea de los tratamientos diferenciales que suelen contemplarse para estos tipos de ingresos, de los eventuales descalces legales entre distintos sistemas tributarios o, incluso, de la existencia de tratados bilaterales para evitar la doble tributación en dos jurisdicciones (*treaty shopping*).

Todas estas prácticas han propiciado y conducen a un inexorable proceso de erosión de las bases imponibles domésticas, deteriorando la capacidad de los países para retener ingresos fiscales que podrían servir para el financiamiento de sus procesos de desarrollo o en el empleo de instrumentos de distribución de la riqueza para lograr equidad social y superar la pobreza. Además, este fenómeno atenta contra la equidad distributiva y la legitimidad de los sistemas tributarios ya que suele traducirse en menores tasas efectivas de la imposición sobre las rentas societarias para las grandes empresas multinacionales, las cuales eluden sus obligaciones tributarias en los países donde se generan las utilidades. Esta ventaja relativa para las multinacionales, a su vez, puede tener un efecto sobre la estructura económica doméstica reforzando la concentración y la monopolización de los mercados.

Por la propia naturaleza del fenómeno, resulta muy complejo establecer con certeza una medida concreta de su magnitud y de las pérdidas fiscales que entraña a nivel nacional, regional y mundial. Con el paso de los años, las administraciones tributarias de la región han ido mejorando los mecanismos de control y requerimiento de información contable a las empresas multinacionales que operan en su jurisdicción. Aunque esto les permitiría llevar a cabo auditorías más precisas y cuantificar el monto de

recursos dejados de recaudar a nivel de cada contribuyente o incluso a nivel sectorial, no todas las agencias cuentan con las mismas capacidades y recursos económicos, humanos y físicos para desarrollar estas tareas con eficacia. Al no aplicarse un enfoque exhaustivo, en tanto solo se concentran en algunos grandes contribuyentes, tampoco es posible realizar comparaciones directas entre distintos países o a nivel internacional.

Paralelamente, durante los últimos 15 años se ha venido acumulando un conjunto de estudios empíricos de acercamiento al problema desde una óptica global que apuntan, con distintas metodologías, a medir las desviaciones que estos comportamientos generan en las operaciones normales de las empresas multinacionales. También, lo que es mucho más importante, se ha intentado medir las pérdidas implícitas de recursos tributarios asociadas a dichos comportamientos.

Como antecedentes pioneros puede mencionarse el estudio de Christian Aid (2009) y el de Hollingshead (2010). El primero de ellos estimó que en las operaciones de comercio de materias primas entre los años 2005 y 2007 se produjo una salida de capitales del orden de los 95.000 millones de dólares desde los países de América Latina como resultado de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, lo que habría significado una resignación de ingresos fiscales por un monto superior a los 31.000 millones de dólares para la región en conjunto. Por su parte, el segundo estudio basado en una metodología similar desarrollada por la organización *Global Financial Integrity* sugirió que dichas pérdidas habrían llegado en la región a los 17.000 millones de dólares anuales promedio para el período 2002-2006, lo que equivalía en ese entonces al 0,7% del PIB regional.

Tomando como referencia la metodología de estos estudios, la CEPAL ha realizado estimaciones del monto total de flujos financieros ilícitos derivados de las manipulaciones de los precios de comercio (la subfacturación de exportaciones y la sobrefacturación de importaciones)²¹. Se ha determinado que estas han ido aumentando durante las últimas dos décadas. Para 2015 estos flujos habrían rondado los 93.000 millones de dólares o un 1,5% del PIB regional. Según un cálculo anterior (correspondiente a 2013), las pérdidas tributarias asociadas se ubicarían en torno al 30% de dicho valor, es decir unos 28.000 millones de dólares o un 0,5% del PIB (Podestá, Hanni y Martner, 2017).

Más recientemente, se han difundido algunos estudios de alcance mundial. Por ejemplo, en UNCTAD (2015) se estima que los recursos tributarios no obtenidos habrían rondado los 200.000 millones de dólares en 2012 (90.000 millones solo en los países en desarrollo). Por su parte, una estimación de la OCDE (2015) sugiere que estas pérdidas tributarias se habrían ubicado entre los 100.000 y 240.000 millones de dólares en 2014. Las últimas evidencias disponibles en estudios de alcance mundial corresponden a los trabajos de Crivelli, de Mooij y Keen (2015) y de Cobham y Janský (2018). Estos autores calculan que las pérdidas mundiales anuales de ingresos por el impuesto sobre la renta de sociedades representan entre 500.000 y 600.000 millones de dólares, tanto a través de canales lícitos como ilícitos. De esa cifra, unos 200.000 millones de dólares corresponden a países de bajos ingresos, lo que supone una participación desproporcionadamente mayor de sus ingresos fiscales efectivos. Además, en el último estudio citado se sugiere que la pérdida de ingresos tributarios (tomando el año 2013 como referencia) sería muy significativa en algunos países de la región, como la Argentina (4,4% del PIB), el Perú, los países centroamericanos (alrededor del 2,3% del PIB en cada uno de ellos) y algunos países del Caribe, muy especialmente Guyana donde las pérdidas alcanzarían cerca de 7,0% del PIB.

Cabe destacar que la actual arquitectura financiera internacional, con una movilidad de los capitales casi irrestricta de un país a otro y una multiplicidad de canales alternativos para reducir

²¹ El concepto de flujos financieros ilícitos (FFI) puede incluir desde utilidades provenientes de actividades ilegales hasta ingresos originados en fuentes legítimas, que se transfieren entre jurisdicciones para aprovechar ventajas tributarias. La mayoría de los estudios disponibles se centran en alguno de estos elementos y brindan una imagen parcial de su magnitud.

artificialmente la carga impositiva enfrentada en la jurisdicción de origen, también ha beneficiado a las personas de mayores ingresos y mayor riqueza económica. Durante años, la salida de capitales de los países de residencia de sus propietarios ha estado incentivada, más allá de los factores internos de cada país, por la existencia de numerosos paraísos fiscales. Estos, además de una baja o nula tributación, se caracterizan por su escasa regulación y control de la naturaleza y la procedencia de los ingresos y patrimonios recibidos, lo que puede incluir actividades ilícitas. Así como sucede a nivel de las empresas, existe una serie de complejos mecanismos a nivel internacional cuya articulación tiene como único objetivo ocultar u oscurecer con artilugios legales a los beneficiarios finales de dichos recursos.

En este campo también se han logrado ciertos avances en la cuantificación del fenómeno a escala global. En los estudios más recientes se ha apelado al enfoque descendente para estimar el monto de riquezas extraterritoriales a nivel mundial con datos macroeconómicos. Se exploran las discrepancias entre el balance de cuenta corriente y el flujo neto de inversiones extranjeras. Luego, se distribuye dicho monto estimado entre los países según sus propietarios reales y, por último, se estiman los ingresos tributarios perdidos debido a esta clase de evasión fiscal. Con ese fin, se asume una tasa de incumplimiento respecto de los principales impuestos afectados: i) el impuesto sobre la renta; ii) los impuestos sobre la riqueza, y iii) los impuestos sobre las transferencias de riqueza (herencias y donaciones). En esta línea, un reciente estudio de Vellutini y otros (2019) sugiere que la riqueza mantenida en el extranjero habría alcanzado los 7,8 billones de dólares en todo el mundo en 2016, lo que equivale a poco más del 10% del PIB mundial. Esos valores resultan coherentes con otras estimaciones recientes como las de Pellegrini, Sanelli y Tosti (2016), quienes han calculado que los activos no declarados en el extranjero se ubicaron entre 6 y 7 billones de dólares en 2013, o de Zucman (2017), quien estimó esa suma en torno a los 8,3 billones de dólares en 2016. Las pérdidas de ingresos asociadas serían de aproximadamente 160.000 millones anuales en concepto de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio personal.

En definitiva, a pesar de sus limitaciones estadísticas, los estudios disponibles que buscan cuantificar el fenómeno de evasión internacional en múltiples dimensiones tienen el valor de haber aportado una serie de indicios y evidencias acerca de la intensidad de este fenómeno a escala mundial y regional, sobre la base de metodologías que se deberán perfeccionar en los años futuros. En ese sentido, resulta relevante el aprendizaje y la acumulación de conocimientos que las administraciones tributarias pueden lograr mediante las auditorías periódicas y el intercambio de información tributaria. Ello podría contribuir a una mayor comprensión de la lógica en que se basan las estrategias de planificación fiscal agresiva y, de manera implícita, de la magnitud de los recursos tributarios resignados a causa de este fenómeno. A su vez, en la medida que se vaya expandiendo el acceso a la información que, hasta hace algunos años, se encontraba completamente fuera del alcance de control de los marcos institucionales de los países, será factible encarar nuevas estimaciones más robustas en términos metodológicos y, paralelamente, avanzar en la definición de un conjunto de indicadores globales —por ejemplo, relacionados con el nivel de imposición efectiva que distintas empresas multinacionales enfrentan en las diferentes jurisdicciones en las que desarrollan sus actividades y generan sus utilidades— con el objetivo de disponer de mecanismos de detección y medición de los impactos de la evasión fiscal internacional en los países de la región.

III. Panorama de las medidas que los países de la región están adoptando para hacer frente a este desafío

Más allá de la precisión y la profundidad de las evidencias disponibles acerca de la magnitud de la evasión tributaria, existe un consenso general sobre la importancia de lograr su reducción efectiva para los países de la región. Se trata de asegurar no solo el financiamiento del Estado, sino también la equidad distributiva en que se basa todo sistema tributario moderno. Las raíces socioeconómicas del fenómeno requieren que las agencias de administración tributaria desarrollen mecanismos orientados a mejorar el control y la fiscalización de los contribuyentes. Además, deben asumir un rol protagónico en la concientización de la ciudadanía sobre la responsabilidad social respecto del pago de los impuestos establecidos por el Estado.

En los párrafos a continuación se expone una perspectiva actualizada de las más recientes tendencias regionales en materia de lucha contra la evasión y la elusión tributarias. Sin embargo, antes de avanzar, es necesario plantear algunas cuestiones conceptuales que sirven de marco de análisis para el resto del informe. La responsabilidad de combatir y reducir la magnitud de la evasión suele concentrarse en las agencias de recaudación. Por ese motivo, existe una visión general que tiende a poner un gran énfasis en las medidas de administración tributaria orientadas a dicho objetivo (las cuales lógicamente serán tratadas en las próximas secciones), que no siempre resultan suficientes como estrategia integral. De hecho, como señala un estudio referente al caso uruguayo (DGI, 2019), las tasas de evasión pueden variar en el tiempo, en general, por tres factores fundamentales: i) la evolución de la actividad económica (con un comportamiento contracíclico de los contribuyentes); ii) los avances en materia de gestión tributaria (vinculado a la eficiencia de la administración tributaria en sus funciones de control y fiscalización), y iii) los cambios en la normativa debido a diversas reformas tributarias (donde las modificaciones de las alícuotas y de las bases imponibles pueden crear mayores incentivos para que los contribuyentes evadan sus obligaciones tributarias).

Este último factor hace que sea necesario considerar la importancia que adquiere, para las estrategias de lucha contra la evasión, la coherencia general del sistema tributario en cuanto a su diseño específico y a las reformas que se pudieran introducir. Como ya ha sido analizado en otros

documentos²², los países de América Latina y el Caribe comparten una serie de características y problemas estructurales comunes en lo que se refiere a la política tributaria. Entre otros, se destacan los siguientes aspectos:

- El nivel de recursos tributarios, aunque muy dispar entre países, resulta insuficiente en la mayoría de los casos y se encuentra por debajo de la capacidad potencial de los mismos.
- La estructura relativa de la recaudación se encuentra sesgada hacia los impuestos indirectos que gravan bienes y servicios y que, generalmente, son regresivos en términos distributivos.
- En varios países de la región se advierte la presencia de un gran número de gastos tributarios de gran magnitud en los principales impuestos aplicados, con efectos ambiguos en cuanto a sus objetivos (ya sea para incentivar las inversiones o para atender cuestiones distributivas).
- La debilidad recaudatoria y redistributiva del impuesto sobre la renta de personas físicas, cuya recaudación proviene mayormente de los ingresos de trabajadores asalariados y en mucho menor medida de otros tipos de rentas del capital.
- La coexistencia de múltiples tributos en los países de la región (incluso entre distintos niveles de gobierno), la cual suele originar distorsiones que afectan negativamente la producción y el consumo, además de incrementar la complejidad administrativa de los sistemas tributarios.
- Los elevados niveles de informalidad económica que deterioran la potencialidad de los distintos tributos, con una parte importante de la población quedando fuera de los regímenes generales de tributación y requiriendo alternativas simplificadas y más accesibles.

Todas estas características inciden directamente sobre los incentivos de los contribuyentes, sobre su percepción acerca del sistema tributario y, por ende, sobre los niveles globales de evasión. Además, las deficiencias en el propio diseño técnico de los impuestos vigentes generalmente suelen abrir espacios legales que propician actitudes de evasión y elusión de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, particularmente de aquellos con mayores conocimientos y recursos económicos para explotar estas ventajas, repercutiendo en la equidad del sistema tributario en su conjunto. Por estos motivos, aunque este tema trascienda el alcance de este trabajo, cabe destacar que toda estrategia general destinada a abordar y reducir la evasión y la elusión tributarias, sobre todo en el marco de los países de la región, siempre debería estar acompañada por una necesaria reforma de la legislación tributaria. Además de asegurar un adecuado nivel de recursos públicos para el financiamiento de las funciones de todo Estado moderno, dicha reforma debería tender a fortalecer los principios de eficiencia, equidad y simplicidad en el diseño de los tributos y contribuir a la alineación de los incentivos de los agentes con el cumplimiento efectivo de sus obligaciones tributarias.

A. La facturación electrónica y otras herramientas en el ámbito doméstico

Históricamente, los países de América Latina y el Caribe han tenido serios problemas para controlar el registro de todas las transacciones económicas que se realizan en sus mercados internos. Con un sector informal relativamente importante en la mayoría de los casos, las administraciones tributarias suelen verse sobrepasadas en cuanto a sus capacidades técnicas y operativas para llevar a cabo esta tarea. Sin embargo, el vertiginoso desarrollo tecnológico y su asimilación en distintas áreas de la economía han

²² Gómez Sabaini, Jiménez y Martner (2017) proveen un detallado análisis de las principales tendencias tributarias en los países de América Latina a lo largo de las últimas dos décadas.

brindado crecientes posibilidades para que dichas agencias puedan captar y sistematizar grandes caudales de información mediante nuevas herramientas de gestión tributaria. El objetivo principal de estas novedades tecnológicas consiste en simplificar y favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En ese contexto, por ejemplo, se enmarca la creciente difusión e implementación de la facturación electrónica digital en los países de la región. Esta herramienta permite tener un mejor conocimiento de las operaciones domésticas de cada contribuyente y lo coloca automáticamente bajo el control de las autoridades tributarias nacionales. Además de reducir el uso del papel, la existencia de estos documentos en formato digital permite encontrar de forma rápida errores en las declaraciones y registros contables o detectar indicios de evasión fiscal. De esta manera, el ente regulador puede realizar un seguimiento de cada eslabón de la actividad económica, mejorar la eficacia de la fiscalización de cada contribuyente y, finalmente, aumentar la recaudación tributaria efectiva (Barreix y Zambrano, 2018).

Impulsada inicialmente desde los años noventa aunque con lógicas limitaciones técnicas, en años más recientes las administraciones tributarias latinoamericanas han fomentado con mayor fuerza la utilización de la factura electrónica y, en varios casos, han instaurado la obligatoriedad del uso de las mismas en su formato digital. En general, todos los países de la región han optado por un proceso de implementación gradual con una estrategia similar de adopción y masificación al universo de contribuyentes, de duración variable en función de las posibilidades técnicas de cada agencia de recaudación y de la capacidad de asimilación por parte de sus usuarios. Las etapas que suelen reconocerse en la mayoría de los casos incluyen:

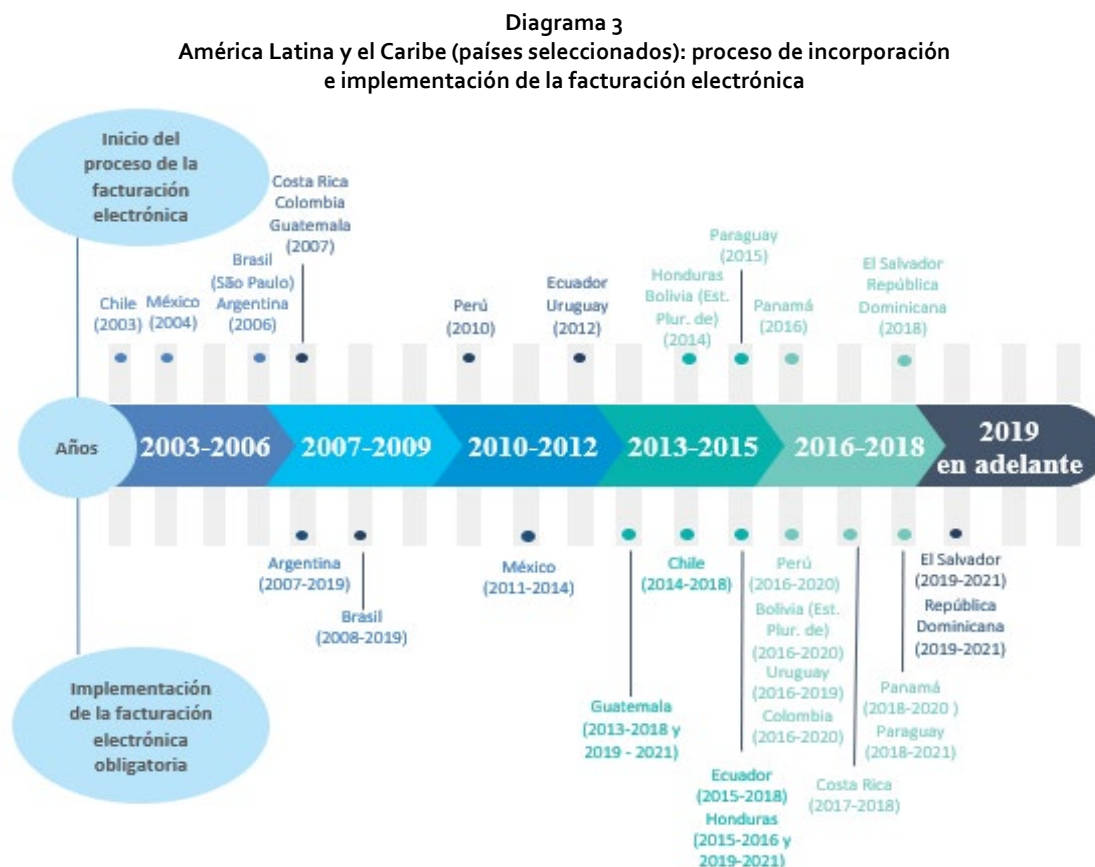
1. Generación de la normativa legal y reglamentación necesaria para la existencia de la factura electrónica como documento fiscal válido
2. Selección de un grupo piloto de empresas —generalmente grandes contribuyentes—
3. Desarrollo inicial de las aplicaciones informáticas (previa habilitación de proveedores)
4. Pruebas de utilización en grupo piloto para evaluar funcionamiento
5. Perfeccionamiento de la herramienta y puesta a disposición de otros contribuyentes de manera voluntaria
6. Definición de una estrategia de masificación compulsiva para el universo de contribuyentes
7. Puesta en práctica de la estrategia por etapas y por segmentos de contribuyentes

Chile fue (desde 2003) el primer país que introdujo la facturación electrónica, aunque inicialmente lo hizo solo con carácter voluntario. La obligatoriedad se impuso a partir de octubre de 2014 para las grandes empresas, mientras que el resto de las empresas se fue incorporando paulatinamente al régimen obligatorio en 2018²³. La Argentina fue el primer país que introdujo la factura electrónica obligatoria a partir de 2007 para un grupo acotado de contribuyentes. Su alcance se extendió progresivamente a todos los contribuyentes en un largo proceso que finalizó a mediados de 2019. Con el transcurso de los años, el resto de los países de la región siguieron la misma tendencia, sobre todo en el caso del Brasil²⁴. México también se destacó por su exitosa implementación masiva, además de que se han observado recientes progresos en Costa Rica, el Ecuador, el Perú y el Uruguay, donde la obligatoriedad de su uso se ha extendido a casi la totalidad de los contribuyentes registrados.

²³ Se aclara que otros tipos específicos de documentos electrónicos de naturaleza similar a la de la factura (exportación y guías de despacho) han comenzado a ser de carácter obligatorio desde mediados de enero del año en curso.

²⁴ En este caso, además, existen diferentes tipos de facturas electrónicas para los impuestos estatales (los modelos NF-e y NFC-e para la venta de mercancías, y el modelo CT-e para el transporte) y municipales (el modelo NFC-e para la venta de servicios).

En el diagrama 3 se exponen los casos regionales de implementación de esta herramienta durante los últimos 15 años. Se distingue entre los momentos de creación de las condiciones básicas para su desarrollo (arriba) y los períodos variables que han sido necesarios para la adopción obligatoria (abajo; en algunos casos aún no ha concluido el proceso).



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información oficial de los países.

En los últimos dos años, otros países de la región se han sumado a esta tendencia como forma de fortalecer el cumplimiento tributario. En este grupo se encuentran Bolivia (Estado Plurinacional de), Colombia²⁵, El Salvador, Honduras, Panamá, el Paraguay y la República Dominicana. Aprovechando las experiencias acumuladas a nivel regional, esos países ya han desarrollado las fases iniciales de implementación de la factura electrónica de carácter obligatorio. Hasta el momento se han conseguido avances satisfactorios, con sendos planes piloto para un grupo acotado de grandes empresas, y se prevé continuar con su implantación gradual y masiva en los próximos años. Un hecho destacado de los casos más recientes es la rapidez con que se han logrado resultados concretos. Ello pone de relieve la importancia de las sinergias, las experiencias compartidas y la cooperación regional entre las distintas administraciones tributarias, lo que ha permitido un aprendizaje más rápido en los distintos países (por la reducción de errores y obstáculos) sobre cuestiones técnicas y prácticas específicas vinculadas a esta herramienta de gestión tributaria.

²⁵ De acuerdo a estimaciones oficiales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la implementación masiva de la factura electrónica en Colombia tendría un efecto importante en la recaudación total, del orden del 0,2% del PIB en 2020 y del 0,4% en 2021. Se alcanzaría un nivel del 1,3% del PIB a partir de 2023. Esto se explicaría como resultado directo de la reducción de la evasión tributaria del IVA y de una mayor formalización respecto del pago y la declaración de otros impuestos relevantes.

En cuanto a su impacto potencial, un estudio comparativo de Hernández y Robalino (2018) sobre cinco países latinoamericanos (Argentina, Brasil, Ecuador, México y Uruguay) permitió comprobar que la implementación de la factura electrónica ha contribuido a aumentar las ventas y utilidades reportadas y la recaudación de impuestos. Los efectos descritos varían según el período de análisis. Es decir, a corto plazo se observan aumentos sustanciales en la recaudación y, conforme pasa el tiempo, los efectos se van reduciendo, con diferencias sensibles según la actividad desarrollada, siendo mayores los efectos positivos en las que están más expuestas a los controles administrativos (construcción, comercio, transporte y servicios profesionales). Más recientemente, un estudio de Bellon y otros (2019) ha encontrado efectos positivos en el caso del Perú, donde la facturación electrónica ha contribuido a que las ventas, las compras y el valor agregado declarado por las empresas aumenten en más del 5% durante el primer año después de la adopción. Dicho impacto se concentra en las empresas más pequeñas y los sectores que presentan mayores tasas de evasión. Lo anterior da a entender que esta herramienta contribuye a reducir los costos de cumplimiento y fortalece los mecanismos disuasivos de fiscalización y control, por lo que representa un complemento importante en lo que se refiere al tratamiento tributario de los pequeños contribuyentes en los países de la región (véase el recuadro 4).

Recuadro 4

Los regímenes tributarios simplificados como mecanismos de formalización

La difusión reciente de la facturación electrónica representa una respuesta administrativa para combatir la evasión tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario en el ámbito nacional. Sin embargo, también hay ciertas medidas o adaptaciones de política tributaria que resultan muy relevantes en la consecución de dicho objetivo, sobre todo en los países de América Latina y el Caribe, donde una parte considerable de la población suele desenvolverse en la economía informal. Tal es el caso de los regímenes tributarios simplificados para pequeños contribuyentes, los cuales se han ido multiplicando y ampliando durante las últimas dos décadas en toda la región.

La práctica actual muestra que la mayoría de los regímenes vigentes se aplican fundamentalmente a personas físicas que realizan actividades económicas, aunque en países como el Brasil, Costa Rica, Chile, México, el Paraguay, el Perú y el Uruguay se extienden o se concentran en pequeñas empresas. En general, estos regímenes se basan en la adhesión voluntaria y la autocategorización, y están dirigidos en primer lugar a los sectores de comercio, servicios, producción agropecuaria y transporte de personas. Los ingresos brutos del contribuyente son la variable más utilizada para la determinación de la base imponible. En cuanto a los aspectos formales, en la mayoría de los países se imponen dos obligaciones: i) la presentación periódica de declaraciones juradas, y ii) la realización de procesos de facturación, en algunos casos mediante la modalidad electrónica digital de carácter obligatorio. Si bien la mayoría de los regímenes existentes abarcan la cotización del IVA y el impuesto sobre la renta, un grupo de ellos incluye además las contribuciones de la seguridad social (Argentina, Brasil y Uruguay). Estos regímenes tienen la particularidad adicional de otorgar ciertos beneficios, como el acceso a pensiones de jubilación o a un seguro de salud, lo que contribuye a aumentar la cobertura de protección social. A pesar de la escasa información estadística disponible, se advierten bajos niveles de recaudación en todos los casos. En ocasiones se llegan a obtener ingresos públicos muy inferiores a los costos que implica su administración. A su vez, estos tratamientos diferenciales exigen prestar atención a ciertos elementos negativos que puede conllevar la simplificación tributaria, entre ellos, el denominado “enanismo fiscal”, el bajo nivel de adopción de las nuevas tecnologías y las posibles distorsiones de los procedimientos de categorización.

No obstante lo anterior, se han podido comprobar efectos positivos en cuanto a la formalización de individuos y pequeñas empresas en los tres casos señalados. Además, otros países han aprobado reformas recientes en esta materia que, si bien aún no se acercan al formato de monotributo que incluye el componente de protección social, demuestran la importancia que han adquirido estos regímenes simplificados como herramientas para ampliar el universo de contribuyentes que puede ser controlado por las administraciones tributarias. Por ejemplo, en Colombia se creó el Régimen Simple de Tributación para pequeñas empresas, con el que se busca unificar el pago del impuesto sobre la renta, el IVA y otros tributos a partir de 2019, después de un intento fallido de introducir un esquema del tipo monotributo en 2016. También se destaca el caso del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) en México, introducido en 2014 en reemplazo del anterior Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), con resultados satisfactorios en cuanto a la formalización de contribuyentes.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de O. Cetrángolo y otros, “Regímenes tributarios simplificados”, Políticas de formalización en América Latina: avances y desafíos, J. M. Salazar-Xirinachs y J. Chacaltana (eds.), Lima, Organización Internacional del Trabajo (OIT), 2018.

Por otra parte, el avance de las tecnologías necesarias para lograr un correcto funcionamiento ha contribuido a que la incorporación de la factura electrónica y, aún más importante, su asimilación por parte de los distintos segmentos de contribuyentes, sean mucho más eficientes y ágiles que en el pasado. En todo caso, esta herramienta digital es un elemento importante dentro de la aplicación de un enfoque moderno por las administraciones tributarias, en un contexto de creciente desarrollo tecnológico y manejo optimizado de la información. A esto se añade, entre otras medidas, el desarrollo de cruces y análisis de datos provenientes de entidades gubernamentales y de terceros como las entidades del sistema financiero, la implementación de un registro único tributario, la introducción de sistemas satelitales de trazabilidad de mercaderías para evitar fraudes fiscales y la consolidación de regímenes de retención automática en la fuente. El uso extensivo de las tarjetas de crédito, incluso a través de dispositivos móviles, y el acceso a los datos masivos o macrodatos (Big Data) dejan trazas del comportamiento del contribuyente muy útiles para mejorar el cumplimiento fiscal. En ese sentido, la información sobre el consumo de los individuos obtenida a partir de los registros de métodos electrónicos de pago puede permitir comprobar si sus gastos guardan coherencia económica con el nivel de ingresos declarados, o puede facilitar la creación de registros sobre propiedades y rentas del capital.

De acuerdo con los últimos datos que proporcionó la Encuesta Internacional sobre Administraciones Tributarias (ISORA) sobre las características de funcionamiento y los avances en los procesos de digitalización, la mayor parte de las 159 administraciones tributarias relevadas se están volviendo cada vez más proactivas en su gestión. En un reciente informe de la OCDE (2019) se destacan avances en tres categorías: i) el apoyo a las actitudes positivas de los contribuyentes, mediante la educación y la provisión de servicios al cliente para facilitar el cumplimiento voluntario; ii) la gestión de riesgos en materia de cumplimiento, mediante el uso creciente de análisis y fuentes de datos, segmentación de contribuyentes y enfoques cooperativos, y iii) el diseño de estrategias múltiples, con la incorporación de instrumentos específicos que permitan identificar y abordar el incumplimiento por distintos tipos de contribuyentes. Como ejemplos de estas tendencias se pueden mencionar las novedades siguientes:

- **Plataformas y aplicaciones móviles:** en Chile, la aplicación e-Renta (impuesto electrónico sobre ingresos) facilita y fomenta la presentación voluntaria de las declaraciones de impuestos. Mediante la aplicación, los contribuyentes pueden ver y aprobar su declaración de la renta. Esta se basa en datos de terceros e incluye la información de devolución de impuestos. Por su parte, en México, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha desarrollado una aplicación móvil que ofrece los siguientes servicios: registro y capacidad de actualizar las facturas electrónicas emitidas, ver indicadores financieros, programar citas con la administración tributaria y ver el estado de obligaciones tributarias. Se observan avances similares en el resto de los países de la región, por ejemplo, en la Argentina, el Brasil, Colombia y el Perú.
- **Sistemas de gestión de riesgo:** en la Argentina, el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) que implementó la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a partir de 2019 evalúa mensualmente el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los contribuyentes. Se les asigna una categoría que luego influirá en la concesión o limitación de beneficios vinculados con la recaudación, devolución o transferencia de impuestos y recursos de seguridad social. Este sistema se nutre no solo de la información provista por el contribuyente a través de sus declaraciones, sino también por sistemas complementarios de control de las operaciones financieras y transacciones con bienes registrables. Este tipo de sistema se ha implementado recientemente en Chile y se encuentra en proceso de estudio en otros países de la región.
- **Canales de registro, declaración y pago:** con el objetivo de aumentar el cumplimiento tributario, algunas agencias han avanzado en la automatización de las operaciones de

registro, declaración y pago de los contribuyentes. En los últimos años ha aumentado de forma notable el uso de canales alternativos y aplicaciones frente al registro en papel. En los países de la región, más del 60% del total del valor de los pagos recibidos se realiza mediante canales electrónicos. Este porcentaje se eleva al 80% en países como la Argentina, Chile o el Ecuador.

- **Declaraciones prellenadas:** constituye una de las novedades más recientes en materia de administración tributaria, vinculada a las posibilidades que brindan las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) y la factura electrónica y orientada a facilitar el cumplimiento voluntario. La idea básica consiste en ofrecer un formulario donde consten conceptos registrados o presumidos a partir de información obtenida del propio contribuyente de diversas fuentes. Chile, el Ecuador, México y el Perú han avanzado con sus primeras fases de implementación (Díaz de Sarralde, 2019).

B. Las respuestas tributarias ante el avance de la economía digital

En los últimos años, la digitalización de la economía ha suscitado cambios en los modelos de negocios y en las líneas de producción de las empresas, tanto a nivel local como internacional. Este fenómeno, de dimensiones, intensidades y ritmos que resultan difíciles de asimilar para cada Estado, ha planteado una serie de retos para los sistemas tributarios de cada país.

En primer lugar, las empresas multinacionales tienen la capacidad de realizar distintas actividades económicas y obtener ingresos en varios países en simultáneo sin necesidad de mantener una presencia física significativa en algunos de ellos. Esta situación entra en conflicto con los criterios tradicionales que se utilizan para determinar la obligación tributaria, como el concepto de establecimiento permanente y la determinación de las residencias fiscales de los sujetos que intervienen en las operaciones económicas con medios electrónicos. Además, dificulta la recaudación de los tributos en el territorio de consumo, donde probablemente el proveedor de bienes o servicios no se encuentra registrado a los fines fiscales. En segundo lugar, los negocios digitales involucran a los usuarios, a través de las redes sociales, para obtener sugerencias de ellos, lo que muchas veces supone su participación en el diseño mismo de los bienes y servicios. El problema radica en cómo asignar y evaluar las contribuciones de los usuarios a la creación de valor cuando esto ocurre en algunas jurisdicciones donde la empresa no tiene presencia física. Aun cuando la tuviera, se plantea la dificultad de cómo atribuir los beneficios entre las distintas jurisdicciones involucradas.

Estas características representan un serio obstáculo a la recaudación eficaz mediante los principales tributos. La digitalización tiene un impacto final en los recursos fiscales de cada país. Esto se debe a que las empresas multinacionales, por su alto nivel de flexibilidad y movilidad internacional, pueden elegir el país de residencia y sus centros de operaciones en función de la presión fiscal que enfrentan en cada región. Luego transfieren sus utilidades gravables hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, lo que a su vez agudiza el problema de la evasión y la elusión fiscal a escala internacional.

En respuesta a esta problemática, en los últimos años se han observado a nivel internacional distintas iniciativas de política tributaria que se relacionan con la incorporación de los servicios digitales a la base gravable del IVA²⁶. En la región, los países pioneros en esta materia son la Argentina, Colombia y el Uruguay, que pusieron en práctica esta medida durante 2018 y ya han comenzado a observar

²⁶ De acuerdo a un relevamiento de KPMG (2020), a inicios de febrero del año en curso había 77 países que aplicaban impuestos indirectos sobre las transacciones vinculadas a la economía digital, más otros 8 donde existe un proyecto de esta índole en proceso de debate público. Estas proporciones de países se reducen a 19 y 6, respectivamente, en lo que se refiere a impuestos directos (con 10 casos adicionales que han hecho anuncios públicos o expresado alguna intención concreta para implementarlos).

algunos resultados positivos en su recaudación tributaria²⁷. En el caso particular de la Argentina, se ha avanzado además en la aplicación de impuestos indirectos adicionales sobre los servicios digitales: i) algunas de las principales provincias han comenzado a aplicar un impuesto sobre los ingresos brutos, con tasas que van del 2% al 5% según el caso, y ii) en virtud de la reciente reforma tributaria aprobada a finales de 2019, se aplicó un impuesto selectivo a nivel nacional, denominado Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS), con una tasa del 8% sobre el precio neto de impuestos del servicio digital gravado y cuya recaudación se destinará principalmente (70%) al financiamiento de programas del sistema de seguridad social.

Durante el último año, el Ecuador, México y el Paraguay se sumaron a esta tendencia y adoptaron cambios en sus legislaciones para aplicar el IVA sobre una variada gama de servicios provistos a través de las principales plataformas digitales de entretenimiento y de transporte. Chile, con la aprobación reciente de su Ley de Modernización Tributaria, también aplicará el IVA sobre dichos servicios digitales a partir de mediados del año en curso. En el Caribe, las Bahamas (2019) y Barbados (2020) también han avanzado con este tipo de reformas, cuyas características principales a nivel regional se resumen en el cuadro 2.

Cuadro 2
América Latina y el Caribe: ejemplos de tributación sobre la economía digital a través del IVA

Países	Año de aplicación	Alcance del impuesto	Tasa (en porcentajes)	Administración
Argentina	2018	En la reforma tributaria se amplió la base imponible del IVA a fin de incorporar los servicios digitales, como toda transacción llevada a cabo a través de Internet, tratándose de servicios que, por su naturaleza, estén automatizados y requieran una intervención humana mínima.	21	Se recauda a través de las entidades bancarias. Si el adquirente utiliza tarjeta de crédito, se percibe el impuesto en el momento del cobro del saldo de la tarjeta.
Bahamas	2019	A partir de julio de 2019, se aplica el IVA a todos los proveedores en línea de servicios de hoteles, condominios o casas de alquiler para vacaciones.	12	Los proveedores del servicio están obligados a registrarse y cobrar el IVA a los consumidores por el servicio del alquiler contratado.
Barbados	2019	Desde diciembre de 2019, el IVA se aplica a los bienes y servicios adquiridos en línea, para consumo en Barbados, por clientes locales o extranjeros de un proveedor extranjero o bien de proveedores locales cuando la transacción se procesa fuera de Barbados.	17,5	Los proveedores extranjeros deben registrarse y presentar declaraciones de IVA digitales trimestralmente, y emitir facturas al comprador de los bienes y servicios digitales ofrecidos.
Chile	2020	Desde mediados del corriente año se aplicará el IVA sobre los servicios digitales provistos por entidades extranjeras no domiciliadas en el país y consumidos en el mercado doméstico (excepto para las empresas de transporte por estar exentas del gravamen).	19	Está prevista la habilitación, por parte del SII, de una plataforma destinada a que las empresas extranjeras puedan declarar y pagar el IVA, de manera simplificada, por medios electrónicos.
Colombia	2018	A partir de 2018, los servicios digitales prestados desde el exterior quedaron gravados con el IVA. Se excluyeron los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales.	19	Los prestadores del servicio deben inscribirse en el registro único tributario (RUT) para declarar y pagar el impuesto, o pueden acogerse al régimen de retención a través de los bancos.

²⁷ En la Argentina, el impuesto aportó cerca de 22 millones de dólares en el primer trimestre de 2019. En el Uruguay, se recaudaron unos 18,4 millones de dólares durante los primeros cinco meses del mismo año.

Países	Año de aplicación	Alcance del impuesto	Tasa (en porcentajes)	Administración
Costa Rica	2020	Mediante el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, se estableció que los servicios digitales transfronterizos sean alcanzados por el IVA. El tributo se aplicaría un mes después de que la Dirección General de Tributación entregara a las entidades la lista de servicios gravados.	13	La ley propone dos alternativas para el modo de recaudación: el cobro directo del impuesto por parte de los proveedores del servicio o su percepción a través de las tarjetas de crédito o débito de uso internacional.
Ecuador	2020	A fines de 2019 se aprobó la nueva reforma tributaria, por la que se incorporan los servicios digitales como hecho gravado del IVA, que alcanza a todas las compras de bienes y servicios realizadas a través de plataformas digitales.	12	El modo de recaudación será mediante las tarjetas de crédito utilizadas por los consumidores para realizar sus respectivas transacciones.
México	2020	Desde el 1 de junio de 2020, el impuesto se aplicará a los servicios que incluyen la descarga de multimedios, los clubes en línea, las páginas de citas, los juegos de azar y la enseñanza a distancia.	16	El modo de recaudación será a través de la entidad financiera (tarjetas de crédito) utilizada por los consumidores o usuarios del servicio digital residentes en el país.
Paraguay	2020	La reciente reforma tributaria (Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional) estableció que los servicios digitales (prestados desde el exterior) serán gravados con el IVA.	10	La recaudación se haría mediante retenciones por parte de las operadoras de tarjetas de crédito o débito utilizadas para pagar el servicio.
Uruguay	2018	Mediante la Ley núm. 19.535 se incorporaron a la base imponible del IVA los servicios de transmisión de contenido audiovisual y de intermediación en plataformas multilaterales administradas desde el exterior. En caso de que una de las partes (oferentes o demandantes) se encuentren en el extranjero, se grava con el IVA el 50% del servicio de intermediación.	22	Para realizar la recaudación se optó por la alternativa de cobrar el impuesto directamente a los proveedores no residentes, sin establecer mecanismos de retención en las tarjetas de crédito o débito.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019; y legislación tributaria de los respectivos países.

Además, Bolivia (Estado Plurinacional de), el Perú y la República Dominicana avanzan en el mismo sentido para que los servicios digitales prestados desde el exterior paguen el IVA. En el primer caso se ha propuesto aplicar el tributo del 13% a las plataformas digitales. En el Perú, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) ha propuesto que la entidad bancaria sea el agente de retención del pago del impuesto general a las ventas, del 18%. Por último, a partir de 2020, la República Dominicana comenzaría a cobrar el impuesto sobre la transferencia a los bienes industrializados y servicios (ITBIS) o el impuesto selectivo al consumo (ISC) sobre los servicios digitales. Si bien aún se está debatiendo la tasa impositiva que se aplicaría, la recaudación se canalizaría a través de los agentes de retención intermediarios del pago de servicio.

Existen dos características que conviene resaltar en cuanto a la aplicación del IVA sobre servicios digitales en los países de la región, tanto en aquellos donde ya se avanzó en la aplicación del impuesto como en los que está previsto o existen proyectos presentados en ese sentido. En primer lugar, se debe mencionar la tendencia a utilizar el IVA como instrumento tributario para gravar la provisión de servicios digitales por parte de empresas radicadas en el exterior y sin presencia física en las respectivas economías, en lugar de la posible introducción de un tributo específico para gravar dichas operaciones.

En segundo lugar, la mayoría de los países ha optado por canalizar la recaudación del gravamen sobre los servicios digitales a través de un sistema de retenciones en las liquidaciones de tarjetas de crédito de los propios usuarios de los mismos. Sin embargo, algunos países como Chile o Uruguay han optado por exigir el registro tributario del proveedor en el país de consumo (aún sin presencia física) para efectivizar la declaración y pago del tributo de manera remota desde el país donde prestan sus servicios digitales.

Por otro lado, en relación con el impuesto sobre la renta, actualmente no existe un consenso general para gravar a los proveedores de servicios digitales, pues se encuentra en pleno debate a nivel internacional la búsqueda de una solución de alcance mundial en la materia (como se expondrá en la próxima sección). Sin embargo, algunos países de la región han impulsado iniciativas unilaterales con miras a abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía. Con dichas medidas se busca proteger y expandir la base impositiva del país donde se encuentran los usuarios y consumidores. Entre otras cosas, se ha procedido a la aplicación alternativa del umbral del establecimiento permanente, la retención de impuestos existentes a través de los clientes, la aplicación de impuestos sobre el volumen de negocios, o regímenes específicos dirigidos a grandes empresas multinacionales. En la región, hasta el momento, solo se conocen unos pocos casos en relación con la tributación directa.

Como se destacó en CEPAL (2019b), el Perú incorporó, a partir de 2003, la definición de rentas de origen peruano a los ingresos enviados al exterior por concepto de pagos de servicios digitales. De esta manera, los pagos quedan gravados a una tasa del 30% y dicho monto debe ser retenido por el pagador. A pesar de ello, esta norma presenta algunas dificultades pues grava los servicios, pero no los bienes digitales. Además, no aborda el problema de la presencia económica significativa sin presencia física en el país. Se aplica una tasa sobre los ingresos brutos independientemente del cumplimiento de dicha condición. A partir de 2017, en el Uruguay se estableció que los ingresos derivados de la transmisión de contenido audiovisual sean considerados en su totalidad de fuente uruguaya, por lo que las remesas brutas al exterior por dicho concepto se encuentran gravadas a una tasa del 12%. Con respecto a las plataformas digitales, las rentas por la administración de plataformas bilaterales son consideradas en su totalidad de fuente uruguaya cuando el proveedor y el cliente residen en el país, mientras que si una de las dos partes tiene residencia en el exterior se considerará el 50% de fuente uruguaya. En el primer caso, los ingresos quedan gravados a una tasa del 12%, mientras que en el segundo caso se aplica una tasa del 6%.

Más recientemente, en septiembre de 2019, se promulgó en el Paraguay la Ley núm. 6380 de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, mediante la cual se establece que los ingresos provenientes de las plataformas digitales serán gravados con el impuesto a la renta de no residentes (INR) del 15%. Asimismo, se detalla que esta medida afecta a los servicios digitales que sean utilizados en el país, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar, con independencia de quien los presta o de si el servicio está vinculado o no a la obtención de rentas gravadas por el impuesto a la renta empresarial (IRE) o el impuesto sobre la renta personal (IRP).

En México ya se había presentado en 2018 una propuesta para gravar los servicios digitales con un impuesto específico del 3% sobre los ingresos brutos de estos proveedores. Ahora, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2020 recientemente aprobada ha establecido un régimen fiscal según el cual las personas físicas con actividades empresariales que reciban ingresos a través de plataformas digitales se encontrarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta. El impuesto se pagará a partir de junio de 2020 (el SAT deberá emitir las reglas correspondientes) mediante una retención que deberán realizar estas plataformas. Las tasas establecidas varían en función de la actividad y el monto del ingreso mensual. En el caso de los servicios de transporte, la tasa varía del 2% al 8%; en el de los servicios de hospedaje, es del 2% al 10%, y, en el de la venta de bienes y prestación de servicios a través de canales electrónicos, se aplica una escala de alícuotas del 0,4% al 5,4%, según el ingreso declarado.

C. Las estrategias de los países ante el nuevo contexto tributario global

Como ya se ha planteado, el fenómeno de la evasión tributaria trasciende las fronteras geográficas de los países y se materializa en una gradual erosión de las bases imponibles como consecuencia del traslado abusivo de utilidades entre jurisdicciones. Con ese fin se utiliza un conjunto de estrategias de planificación fiscal agresiva, que son aprovechadas sobre todo por las grandes empresas multinacionales y por los individuos de mayor riqueza. En respuesta a ello, los países de la región han venido emprendiendo diversas acciones orientadas a mejorar el cumplimiento tributario y abordar el problema de la evasión en un contexto internacional.

Como primer paso y sin coordinación regional aparente, los Gobiernos se han visto obligados a tomar una serie de medidas unilaterales de adaptación a estos fenómenos, principalmente a partir de la actualización y reforma de los marcos legales en materia de tributación internacional. Lo anterior comprende, por ejemplo, la incorporación y ampliación de los métodos de determinación de precios de transferencia entre empresas vinculadas. Esto comenzó a materializarse ya desde mediados de los años noventa en algunos países de la región. En la actualidad, a excepción del Paraguay, donde fue incluido en la reciente Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional y debe entrar en vigor a partir de 2021, la determinación de precios de transferencia se encuentra plasmada en todos los demás países de la región mediante alguna regulación en su legislación tributaria. En los últimos años, varios países modificaron o perfeccionaron la aplicación de las normas de precios de transferencia, entre ellos Chile, Colombia, Costa Rica, el Ecuador, México, Nicaragua y el Uruguay.

Otra de las medidas que se han observado en algunas reformas recientes tienen que ver con el establecimiento de lineamientos para determinar si una jurisdicción es considerada de baja tributación o paraíso fiscal (Brasil, Ecuador, México). En algunos casos, se modificó la figura del secreto bancario y el concepto y la identificación de "jurisdicciones de baja o nula imposición" (paraísos fiscales), como en El Salvador, el Ecuador y el Uruguay. La reforma tributaria de 2017 en la Argentina introdujo una serie de normas antiabuso que comprenden las definiciones de jurisdicciones de baja o nula tributación, las normas de endeudamiento entre empresas vinculadas y otras operaciones similares para las multinacionales. Otros países, como Colombia, introdujeron modificaciones en cuanto a los supuestos requeridos para el tratamiento de las rentas de entidades controladas del exterior. Recientemente, en México también se estableció para el año fiscal 2020 una regla general antiabuso. En virtud de esa medida, la agencia tributaria nacional queda facultada para redefinir los actos jurídicos de un contribuyente cuando estos generen un beneficio fiscal (mediante deducciones y exenciones, entre otras cosas) pero carezcan de una razón de negocios o beneficio económico equivalente. Además, siguiendo a otros países de la región, se actualizó la definición legal de establecimiento permanente y se introdujeron modificaciones para limitar las deducciones por intereses y otros pagos al extranjero, entre otras medidas.

Por otra parte, en los últimos años varios países de la región han implementado programas de regularización de activos no declarados con el fin de identificar patrimonios e ingresos que no estaban pagando los correspondientes impuestos y así incrementar sus recursos tributarios. Los primeros en hacerlo fueron la Argentina y el Brasil, con resultados cuantitativos que superaron con creces las expectativas (un 1,8% y un 0,8% del PIB, respectivamente). Luego se sumó Chile en 2016 (un 0,6% del PIB) y, más recientemente, México y el Perú, aunque con menores rendimientos recaudatorios finales, que rondan del 0,1% al 0,2% del PIB (CEPAL, 2019b). En Colombia, se implementó un programa similar que exigía un impuesto de normalización tributaria para regularizar activos omitidos y pasivos inexistentes con una alícuota del 10% en 2015, el 11,5% en 2016 y el 13% en 2017. Dicho tributo fue reactivado como gravamen complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio, con una tasa del 13% en 2019 y del 15% sobre el valor fiscal del monto regularizado para 2020 mediante la reciente reforma tributaria (Ley núm. 2010 de 2019). También a finales del último año,

el Ecuador se sumó a esta tendencia regional al incluir en el proyecto original de su reciente reforma tributaria un impuesto único y temporal para la regularización tributaria de capitales en el extranjero, si bien finalmente esta medida no fue incluida en la legislación aprobada (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria). En algunos de estos casos se han incluido incentivos para favorecer la repatriación efectiva de los recursos en el exterior y su inversión en el país receptor por determinado período de tiempo²⁸.

Además de estas medidas concretas a nivel individual, durante la última década los Gobiernos de los países de la región han comprendido que el fenómeno de la evasión internacional suele superar las capacidades técnicas y operativas de control y fiscalización de las respectivas administraciones tributarias, por lo que se debe abordar con un enfoque que vaya más allá de las fronteras geográficas de cada jurisdicción. En ese sentido, se ha consolidado un consenso regional acerca de la necesidad de cooperación internacional en materia fiscal, con especial énfasis en el desarrollo de una batería de instrumentos de control y, sobre todo, en el intercambio de información financiera y tributaria entre distintos países.

Como es sabido, en el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), presentado en 2013 y finalmente aprobado en octubre de 2015, se incorporaron estándares internacionales y acciones acordadas por los países para hacer frente a esta problemática en el ámbito fiscal. En este proyecto de la OCDE y el Grupo de los 20 (G20) se reconoció la importancia de garantizar que los tributos se cobren donde se lleven a cabo las actividades económicas sustanciales que dan origen a los beneficios y donde se crea valor. Desde entonces, esta iniciativa se ha constituido en una importante guía para orientar las reformas necesarias en los marcos legales tributarios de los países de la región. No obstante, como se infiere de un relevamiento llevado a cabo por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la implementación de las medidas destinadas a contrarrestar los efectos nocivos del fenómeno de erosión de la base imponible y traslado de beneficios varía de acuerdo a cada país y aún es acotado y dispar el avance en la mayoría de los casos (véase el cuadro 3).

Cuadro 3
América Latina y el Caribe: grado de avance en la implementación de medidas relacionadas con el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)

Acciones para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios entre jurisdicciones (BEPS)	Medidas implementadas para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios	
	Parcial	Total
Acción 1: abordar los desafíos tributarios de economía digital	Argentina, Colombia, Costa Rica, México	
Acción 2: neutralizar los efectos de mecanismos híbridos	Chile, Costa Rica, México	
Acción 3: reforzar las normas sobre compañías foráneas controladas	México	Argentina, Chile y Colombia
Acción 4: limitar las deducciones de intereses y otros instrumentos financieros	Colombia, Ecuador y Perú	Argentina y Costa Rica

²⁸ Estos incentivos han tomado la forma de reducciones en la base gravable del impuesto (como en Colombia), o también de alícuotas diferenciales en los impuestos aplicados sobre los activos declarados. Una variante muy reciente se encuentra en la Argentina, donde se ha modificado el principal impuesto patrimonial del Gobierno central (impuesto sobre los bienes personales) para gravar más intensivamente los bienes situados en el extranjero, con alícuotas más altas que los patrimonios declarados y radicados dentro del territorio nacional. El impuesto aprobado contempla un incentivo (tributar a las mismas tasas vigentes para los activos radicados en el país) en los casos en que se materialice una repatriación efectiva de capitales por un mínimo del 5% de los bienes declarados en el extranjero durante el año fiscal de referencia.

Acciones para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios entre jurisdicciones (BEPS)	Medidas implementadas para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios	
	Parcial	Total
Acción 5: combatir prácticas nocivas (transparencia fiscal)	Argentina, Bermuda, Brasil, Colombia, Ecuador, Jamaica, Perú y Trinidad y Tabago	Chile, Costa Rica, México, Panamá y Uruguay
Acción 6: prevenir el abuso de convenios tributarios	Barbados, Belice, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Jamaica, Panamá y Uruguay	Argentina, Colombia, México y Paraguay
Acción 7: prevenir la elusión del estatuto de establecimiento permanente	Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Jamaica y Uruguay	Argentina, Brasil y México
Acción 8: controlar los precios de transferencia (intangibles)	México	Ecuador
Acción 9: controlar los precios de transferencia (riesgos y capital)		Ecuador y México
Acción 10: controlar los precios de transferencia (alto riesgo)	República Dominicana, México y Perú	Colombia y Ecuador
Acción 11: diseñar metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios	Argentina, Chile, Costa Rica, México y Uruguay	
Acción 12: exigir la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva	Chile, Ecuador y México	Brasil
Acción 13: reexaminar la documentación de precios de transferencia	Bermuda, Chile, Panamá y Uruguay	Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, México y Perú
Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	Argentina, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Panamá, Paraguay y Uruguay	
Acción 15: desarrollar instrumentos multilaterales	Argentina, Barbados, Belice, Chile, Colombia, Costa Rica, Jamaica, México, Panamá, Perú y Uruguay	Curazao

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Base de Datos Monitoreo BEPS [en línea] <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>.

Como complemento de las acciones individuales de los países y con el fin de asegurar la coordinación de las medidas a implementar, se crearon distintas instancias de participación y coordinación de esfuerzos entre los países para combatir la elusión y evasión tributaria internacional. Gran parte de los países de América Latina y el Caribe se han ido incorporando a estas iniciativas. En junio de 2016, la OCDE estableció el Marco Inclusivo de BEPS como una forma de garantizar que los países miembros participen en el desarrollo de estándares y el seguimiento en la ejecución del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, además de acceder al apoyo para el fortalecimiento de capacidades. A finales de diciembre de 2019, el Marco Inclusivo de BEPS contaba con 137 miembros. Entre ellos se encuentran 12 países de América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. También se ha sumado a esta iniciativa la mayor parte de los países del Caribe, como las Bahamas, Barbados, Guyana, Jamaica y Trinidad y Tabago (véase el cuadro 4).

Cuadro 4
América Latina y el Caribe (países seleccionados): participación en iniciativas de cooperación internacional en materia tributaria, a diciembre de 2019

Países	Marco Inclusivo de BEPS	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales			Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País
		Miembro	Estándar de intercambio bajo requerimiento	Fecha del primer intercambio automático			
Argentina	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2017	Sí	Sí	Sí
Bahamas	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Barbados	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	No
Bolivia (Estado Plurinacional de)	No	No	-	-	No	No	No
Brasil	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Chile	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Colombia	Sí	Sí	Cumplido	Sep 2017	Sí	Sí	Sí
Costa Rica	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Ecuador	No	Sí	Pendiente	Sep 2020	Sí	Sí	No
El Salvador	No	Sí	Mayormente cumplido	-	Sí	No	No
Guatemala	No	Sí	No cumplido	-	Sí	No	No
Guyana	Sí	Sí	Pendiente	-	No	No	No
Honduras	Sí	Sí	Pendiente	-	No	No	No
Jamaica	Sí	Sí	Mayormente cumplido	-	Sí	No	No
México	Sí	Sí	Cumplido	Sep 2017	Sí	Sí	Sí
Nicaragua	No	No	-	-	No	No	No
Panamá	Sí	Sí	Parcialmente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Paraguay	Sí	Sí	Pendiente	-	Sí	No	No
Perú	Sí	Sí	Cumplido (solo la fase 1)	Sep 2020	Sí	No	Sí
República Dominicana	Sí	Sí	Mayormente cumplido	-	Sí	No	No
Trinidad y Tabago	Sí	Sí	No cumplido	-	No	No	No
Uruguay	Sí	Sí	Mayormente cumplido	Sep 2018	Sí	Sí	Sí
Venezuela (República Bolivariana de)	No	No	-	-	No	No	No
Países de América Latina	12	15	15	10	14	10	10
Total de jurisdicciones	137	158	158	109	135	107	83

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), "Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

Además, una serie de iniciativas, algunas de ellas en el marco del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios e impulsadas desde la OCDE, han contribuido a fortalecer la cooperación multilateral en materia de intercambio de información. En primer lugar, debe mencionarse el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales. Este foro tiene a su cargo la vigilancia y evaluación de pares respecto de la puesta en práctica de los estándares de intercambio de información bajo requerimiento y el intercambio automático de información tributaria. Actualmente participan en él más de 155 jurisdicciones, incluidos 15 países de América Latina y 22 del Caribe, aunque el nivel de cumplimiento de sus diferentes dimensiones varíe según el país de que se trate.

Por un lado, en lo que se refiere al estándar de intercambio de información bajo requerimiento, Colombia y México son los únicos países de la región que han obtenido la calificación de "cumplido" respecto de dicho estándar en todas sus fases. Entretanto, en la Argentina, las Bahamas, Barbados, el Brasil, Chile, Costa Rica, El Salvador, Jamaica, la República Dominicana y el Uruguay, este estándar se considera "mayormente cumplido" y, hasta fines de 2019, Panamá había obtenido la calificación de "parcialmente cumplido" (véase el cuadro II.3). En cuanto a la implementación del estándar de intercambio automático de información de cuentas financieras, algunos países de la región comenzaron a compartir dicha información desde septiembre de 2017 (Argentina, Colombia y México) y otros desde 2018 (el Brasil, Chile, Costa Rica, Panamá y el Uruguay, además de las Bahamas y Barbados entre los países caribeños). A través de este esquema, los países participantes de América Latina han enviado y estarán en condiciones de recibir información tributaria proveniente de más de 50 jurisdicciones en simultáneo. El Ecuador y el Perú tienen previsto realizar su primer envío de información hacia septiembre de 2020.

Otros tres instrumentos completan el esquema impulsado desde la OCDE para viabilizar y consolidar el intercambio de información tributaria entre jurisdicciones. En todos ellos se registra la participación activa de varios países de la región. Por un lado, cabe mencionar el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que promueve la cooperación administrativa internacional relativa al asesoramiento y la recaudación de impuestos, con miras a combatir la elusión y la evasión fiscal. Hasta el momento, han firmado dicha Convención los países latinoamericanos miembros del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales, con la excepción de Honduras, que se incorporó recientemente. La Convención ya se encuentra en vigor en la mayoría de ellos (durante 2019 se sumaron el Ecuador, El Salvador y la República Dominicana), incluso en países del Caribe como las Bahamas, Barbados y Jamaica.

Dentro de este marco se elaboraron: i) el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras* (que especifica los detalles de la información bancaria a intercambiar de manera automática con fines tributarios a través del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras), y ii) el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País* (centrado en las operaciones mundiales de las empresas multinacionales). A nivel regional, todos los países participantes en el estándar de intercambio automático de información se han adherido a ambos convenios, excepto el Perú en el primer caso y el Ecuador en el segundo. No obstante, se espera que ambos países ratifiquen el instrumento pendiente antes de septiembre de 2020, momento en el que está previsto su primer envío de información tributaria a otras jurisdicciones.

A pesar de participar en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales y de haber suscrito el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, los Estados Unidos no forman parte del estándar de intercambio automático de información y utilizan su propio convenio bilateral de acuerdo con su Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras, aprobada en marzo de 2010. Esto resulta relevante para los países de la región, pues el intercambio de información con el Servicio de Impuestos Internos (IRS) solo puede hacerse efectivo si ambos países

firman y ratifican un convenio bilateral. Conviene señalar además el carácter coercitivo que adquiere este mecanismo, al imponer penalidades a las entidades financieras no cooperantes que tienen algún nexo comercial con ese país. En este sentido, debe destacarse que algunos países de la región han logrado concretar acuerdos de esta índole con el Servicio de Impuestos Internos, tales como el Brasil, Chile, Colombia, Honduras, México y Panamá. En el último año, se han sumado también Costa Rica y la República Dominicana. Por su parte, Nicaragua, el Paraguay y el Perú tienen solo un acuerdo en principio. A ellos se suman la gran mayoría de los países del Caribe, con inclusión de las Bahamas, Barbados y Jamaica.

Aun con estos progresos en materia de cooperación internacional, y sin dejar de reconocer su importancia para la lucha contra la evasión transfronteriza, en los últimos años también se han hecho evidentes algunas de las limitaciones del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en cuanto al desarrollo de medidas coordinadas para hacer frente a los retos que plantea la economía digital. Por ejemplo, esta economía se caracteriza por su transversalidad y por la imposibilidad de adoptar un enfoque eficaz para proteger la soberanía tributaria de los países frente a los nuevos modelos de negocio de las empresas multinacionales. La falta de redefinición de los fundamentos del sistema de fiscalidad internacional en lo que se refiere a la distribución del poder tributario entre las distintas jurisdicciones ha hecho que se perciban como insuficientes los avances logrados en materia de coordinación multilateral. Ello ha dado paso a la adopción unilateral de diversas medidas que podrían representar un riesgo para todo el sistema. En un contexto de crecimiento económico lento a nivel mundial, las urgencias financieras de diferentes países y su avidez por captar flujos de inversión extranjera propician una "carrera hacia el abismo" en las tasas legales de imposición y la aparición de brechas legales entre los sistemas tributarios de los países. En última instancia, esas deficiencias refuerzan los incentivos y los mecanismos mediante los cuales se propaga y profundiza el fenómeno de evasión fiscal internacional, con las consecuencias perjudiciales ya comentadas.

Ante este panorama, el Marco Inclusivo de BEPS ha servido como ámbito fundamental en la formulación de una solución consensuada, mundial y estructural. En el marco de este proceso de reformulación del Proyecto BEPS, en febrero de 2019, la OCDE sometió a escrutinio público una serie de propuestas para enfrentar los retos fiscales impuestos por la digitalización de la economía. A fines de mayo, se llegó a un consenso en cuanto a la ruta a seguir para definir las medidas globales coordinadas que deben tomarse ante este desafío. En el informe final sobre las soluciones propuestas y los pasos a seguir (aprobado por 99 países) se plantearon dos pilares que consolidan y profundizan las acciones ya desarrolladas en este contexto y que tienen el potencial de transformar los principios fundamentales del sistema tributario internacional.

El primer pilar incluye nuevos criterios para determinar cuándo una empresa se considera presente y sujeta a la jurisdicción tributaria de un país, aun sin encontrarse físicamente instalada en su territorio, es decir, aunque no cumpla los estrictos parámetros que hasta ahora determinan la existencia de un establecimiento permanente (normas de nexo). Una alternativa consistiría en fijar un umbral mínimo de alguna variable observable que permita justificar la presencia económica significativa en una determinada jurisdicción.

A su vez, este primer pilar describe nuevas reglas respecto de la distribución de pérdidas y ganancias entre las distintas jurisdicciones en que la empresa tiene presencia (no necesariamente física) mediante nuevos métodos alternativos (normas de atribución de beneficios). Esto significa que los elementos estructurales del sistema tributario actual (los convenios de doble imposición, el principio de plena competencia y el concepto de establecimiento permanente) podrían verse modificados de forma significativa. Por ejemplo, en uno de los métodos propuestos se hace énfasis en la diferenciación entre lo que serían utilidades rutinarias y no rutinarias, para definir luego el reparto de las últimas entre las

jurisdicciones donde tienen operaciones las empresas. El otro se basa en una concepción unitaria del grupo económico y distribuye las ganancias o pérdidas obtenidas por una multinacional con base en una fórmula preestablecida. Para ello se deben definir diferentes factores de asignación, como el número de trabajadores, el valor de los activos, el volumen de ventas o la cantidad de usuarios.

El segundo pilar aporta una regla de inclusión que daría derecho al país de residencia a gravar las rentas que no estén sujetas a una tasa mínima del impuesto sobre la renta de sociedades en la jurisdicción de la fuente. También aporta una norma diseñada para combatir la erosión de la base imponible interna en los países de la fuente, mediante el rechazo total o parcial de la deducción de pagos realizados a partes localizadas en el extranjero (o el cobro del impuesto mediante la retención en el país fuente) cuando estos pagos no estén sujetos a una tarifa efectiva del impuesto sobre la renta mínima en el país de destino. Con este enfoque se prevé la imposición de un porcentaje fijo global de impuesto sobre la renta de las sociedades en lugar del enfoque tradicional, según el cual el porcentaje es delimitado por cada país.

Un trabajo muy reciente de OCDE (2020) ha difundido las primeras estimaciones acerca del impacto cuantitativo potencial que estas propuestas y sus diferentes variantes tendrían a escala global en cuanto al nivel de recursos tributarios que podrían llegar a mobilizarse hacia el financiamiento de los Estados. Si bien aún no se han conocido los resultados discriminados por países, los resultados preliminares sugieren un efecto combinado de la solución basada en dos pilares, actualmente en debate, en hasta 4% de los ingresos mundiales del impuesto sobre la renta de sociedades o unos 100 mil millones de dólares anuales. Cabe resaltar que las ganancias estimadas en ingresos tributarios resultan semejantes en términos generales para las distintas economías de ingresos altos, medios y bajos, en relación porcentual de la recaudación del mencionado tributo. En particular, el Pilar Dos podría recaudar una cantidad importante de ingresos fiscales adicionales. Al reducir los diferenciales de la tasa fiscal entre jurisdicciones, se espera que las reformas den paso a una reducción considerable en el traslado de beneficios por parte de las MNE, lo cual sería importante para las economías en desarrollo dado que éstas tienden a resultar más afectadas negativamente por el traslado de los beneficios que las economías de ingresos altos (OCDE, 2020).

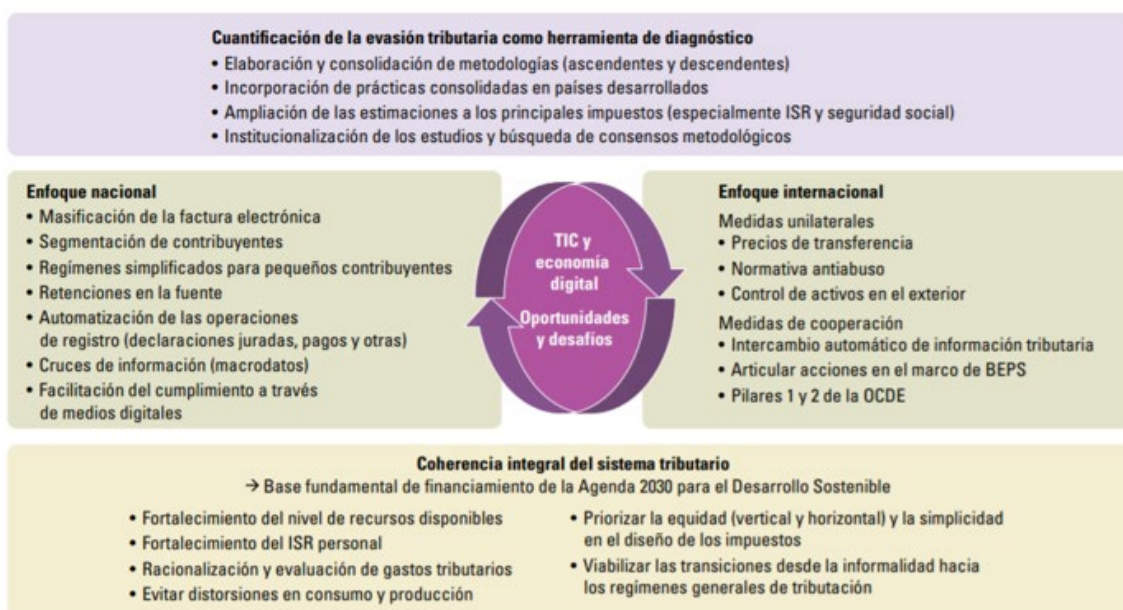
El hecho de que el G20 haya encargado una solución efectiva al Marco Inclusivo de BEPS para finales de 2020 imprime determinada urgencia a la adopción de iniciativas en esta materia para los países de América Latina y el Caribe. Dado lo trascendental que podría ser este cambio de paradigma para el sistema tributario internacional, los países de la región se encuentran frente a un gran interrogante acerca de la conveniencia de estos cambios y la posibilidad concreta de adaptarse correctamente a ellos.

IV. Una hoja de ruta para abordar el fenómeno de la evasión fiscal y facilitar la movilización de recursos internos a nivel regional

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, además de haber creado puntos de encuentro y cooperación regional, se ha convertido en una importante guía para los países de América Latina y el Caribe. El cumplimiento de sus objetivos y metas específicas exige grandes esfuerzos de todos los principales actores de cada país. Dado el nivel actual de ingresos públicos disponibles, es necesario favorecer la movilización de recursos domésticos para lograr un financiamiento suficiente de las políticas públicas que se desea implementar. Con ese fin, junto a las potenciales reformas tributarias, resulta indispensable asegurar el monto de recaudación tributaria que actualmente se deja de obtener a causa de la evasión y otras debilidades estructurales de los sistemas tributarios vigentes a lo largo de la región.

Lejos de ser opciones excluyentes, la probabilidad de éxito de una reforma tributaria depende de la capacidad del Estado para captar los ingresos tributarios que se derivan de la aplicación de los impuestos y otros instrumentos similares y del cumplimiento efectivo de dichas obligaciones por parte de los contribuyentes. Pero, además, la evasión tributaria no sólo es un problema de disponibilidad de recursos públicos; este fenómeno afecta las propias bases en la que se apoya la legitimidad del sistema tributario al afectar la eficiencia y, sobre todo, la equidad que debiera prevalecer entre los contribuyentes. En ese sentido, la estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria adquiere una relevancia particular en cada uno de los países de la región y abarca tanto medidas de política tributaria tendientes a mejorar la estructura y efectividad de los sistemas tributarios como también reformas administrativas para aumentar la capacidad recaudatoria de los mismos. En el diagrama 4 se resumen los bloques principales de dicha estrategia los cuales, como se describe a continuación, se encuentran claramente interrelacionados y son atravesados por las implicancias asociadas a las tendencias recientes en materia de tecnologías de información y comunicación (TICs), nuevos modelos de negocios y digitalización creciente de la economía.

Diagrama 4
América Latina y el Caribe: estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria



Fuente: Elaboración propia.

La medición de la evasión como punto de partida para mejorar la gestión tributaria

Como fue enfatizado en un principio, con anterioridad a la definición de medidas administrativas y reformas tendientes a reducir la evasión tributaria resulta indispensable plantear e insistir sobre la importancia de la cuantificación de los niveles de incumplimiento tributario para la elaboración de un adecuado diagnóstico del estado de situación y de la evolución reciente del fenómeno en sus diversas dimensiones. Las fuentes de evasión son, generalmente, variadas y complejas en todos los casos y difieren de acuerdo al tributo analizado y a la jurisdicción de aplicación. **La comprensión no sólo de la magnitud sino también de las causas y determinantes del incumplimiento tributario** es crucial a la hora de diseñar la política tributaria y anticipar sus posibles efectos sobre distintos grupos de contribuyentes. La mayor dificultad de este tipo de estudios está vinculada a que los comportamientos de incumplimiento tributario, por definición, no son declarados por los contribuyentes ya sean ocultados de manera deliberada o se deriven de omisiones o errores genuinos o, incluso, tengan que ver con estrategias de planificación tributaria y aprovechamiento de ventajas legales que no respetan el espíritu original de la legislación.

Debe tenerse en cuenta que el tamaño de la evasión tributaria no solo está determinada por el grado de cumplimiento efectivo de los contribuyentes, sino también por otros numerosos **factores que están más allá de la influencia de la administración tributaria** (por ejemplo, características del sistema tributario, insolvencias en la recesión económica, cuestiones vinculadas a la moral tributaria) y que todas las estimaciones de incumplimiento tienen un cierto rezago temporal y un grado de incertidumbre, lo que relativiza las conclusiones a obtener. Por dicha razón, no es aconsejable utilizar las estimaciones de evasión tributaria a los fines de evaluar el desempeño a corto plazo de la administración tributaria. Eso, al menos para América Latina, se ha terminado convirtiendo en un obstáculo contra la realización,

el perfeccionamiento y la difusión de estudios y estimaciones confiables acerca de la magnitud y la naturaleza de este fenómeno en los países de la región. Es por ello que, en estos estudios, el énfasis debe estar en la evaluación de las tendencias identificables a lo largo del tiempo, más allá de los valores puntuales observados en años específicos.

Tampoco deben considerarse las estimaciones como un mero elemento de comparación frente a países de la región u otras latitudes ya que las raíces culturales y socioeconómicas del fenómeno —más allá de la capacidad operativa de cada agencia de recaudación— son muy diferentes entre países. Lo que sí resulta relevante es **la obtención de indicadores globales y particulares acerca del comportamiento de los contribuyentes, con un mejoramiento gradual de los cálculos a lo largo del tiempo** y un detalle incremental de las causas de la evasión y de los nichos de la economía donde ésta se pone de manifiesto y se presenta con mayor intensidad y menor visibilidad, lo cual constituye un insumo de gran valor para mejorar la administración de los tributos aplicados. Además, la estimación periódica de la brecha tributaria y su comparación a lo largo del tiempo posee una utilidad social que se deriva de la existencia implícita de un contrato social mediante el cual los contribuyentes sean capaces de valorar los esfuerzos de su administración tributaria fomentando el cumplimiento voluntario. En efecto, puede señalarse que **la institucionalización de los procedimientos de cuantificación de la evasión contribuye a fortalecer la gobernanza fiscal a nivel de los países** y, su difusión como práctica deseable, también consolida esta cualidad a nivel regional e internacional.

La elaboración de metodologías de estimación como proceso de aprendizaje

Desde el punto de vista metodológico las estimaciones de evasión no están exentas de ciertas complejidades y es ampliamente reconocido que no existe una solución única para todos los casos. La metodología aplicada y los datos subyacentes utilizados para la estimación predestinan cómo se pueden interpretar y utilizar los resultados. En general, las metodologías descendentes basadas en agregados macroeconómicos son menos informativas sobre las causas de la pérdida de ingresos, mientras que las de tipo ascendente basadas en datos microeconómicos son menos exhaustivas. Además, el enfoque metodológico determina, en gran medida, el volumen y la naturaleza de los recursos necesarios para realizar la estimación. Por esta razón, **al evaluar la idoneidad de una metodología, es importante que la administración tributaria considere: (i) la estructura del sistema tributario, (ii) las áreas potenciales de riesgos de cumplimiento, (iii) los datos existentes y (iv) los recursos disponibles para llevar a cabo las estimaciones.** Idealmente, como se ha mencionado, se recomienda el uso simultáneo de múltiples enfoques para obtener perspectivas más amplias en los análisis y para garantizar su calidad y utilidad práctica.

A nivel regional, en las estimaciones de incumplimiento para el IVA parece existir cierto consenso metodológico, siendo algo menor respecto del impuesto sobre la renta de sociedades. En el primer caso, no obstante, aún queda un amplio margen para mejorar la calidad y profundidad de la información procesada. Particularmente en el ámbito de este tributo, las cifras estimadas suelen referirse al total de cada economía y no avanzan en el desglose de la brecha tributaria en el IVA entre los diferentes sectores económicos. Esta posibilidad resultaría muy útil al momento de **determinar cuáles son las áreas específicas donde conviene concentrar los recursos a fin de investigar los riesgos de incumplimiento.** A partir del ejemplo de un estudio reciente sobre el caso de Costa Rica (Ueda y Pecho, 2018), el análisis sectorial de la brecha tributaria puede servir para explorar la composición y demografía de cada sector. Ello brindaría importantes indicios para orientar mejor las estrategias de control y fiscalización por parte de las agencias de recaudación. Asimismo, dadas las diferencias entre países, el análisis del incumplimiento podría discriminar entre la recaudación (efectiva y teórica) proveniente del mercado doméstico y aquella obtenida en las aduanas en concepto de importaciones puesto que difieren en la lógica y los márgenes de evasión y en los mecanismos de administración tributaria aplicados en cada caso. A su vez, la incorporación de metodologías ascendentes para los estudios

existentes —tanto en el IVA así como en el resto de los principales tributos analizados— contribuiría a fortalecer la precisión de las estimaciones complementando los resultados observados.

En lo que respecta al impuesto sobre la renta de sociedades, convendría avanzar en el análisis por sectores económicos y por tipos de contribuyentes, comenzando a ser **necesaria la inclusión de estimaciones acerca de la pérdida de ingresos asociada a la erosión de las bases imponibles por transferencia de utilidades a otras jurisdicciones**. Las estimaciones de carácter global aún tienen serias limitaciones pero han permitido obtener indicios concretos acerca de este fenómeno que amerita continuar explorando. Aunque se reconoce la gran dificultad que esto entraña, es esperable que los procesos de intercambio automático de información tributaria, que ya 10 países de la región estarían realizando hacia fines de 2020 y con periodicidad anual, contribuyan en la obtención de estadísticas útiles a tales fines. En la medida que se vaya expandiendo el acceso a la información que, hasta hace algunos años, se encontraba completamente fuera del alcance de control de los marcos institucionales de los países, será factible encarar nuevas estimaciones más robustas en términos metodológicos y, paralelamente, avanzar en la definición de un conjunto de indicadores globales —por ejemplo, relacionados con el nivel de imposición efectiva que distintas empresas multinacionales enfrentan en las diferentes jurisdicciones en las que desarrollan sus actividades y generan sus utilidades— con el objetivo de disponer de mecanismos de detección y medición de los impactos de la evasión fiscal internacional en los países de la región.

Por otra parte, se advierte una gran dificultad para desarrollar cálculos en un impuesto de suma relevancia —por sus debilidades estructurales— como el impuesto sobre la renta personal así como también para las contribuciones de la seguridad social. Especialmente en estos tributos, las limitaciones estadísticas son numerosas y plantean una ineludible agenda común de trabajo que los países de la región podrían asumir: **la necesidad de trabajar de manera coordinada en la elaboración, el procesamiento y la depuración de la información utilizada como insumo proveniente de distintas fuentes y entidades**. Es muy probable que el avance tecnológico de los sistemas administrativos permita en un futuro próximo la obtención y acumulación de grandes caudales de datos estadísticos que debieran nutrir este tipo de estimaciones cuantitativas. Para ello resulta fundamental asegurar una adecuada coordinación en este campo por parte de los distintos organismos públicos con capacidad de procesar y administrar datos particulares tanto de las empresas como de los individuos. En ese sentido, **una opción superadora vendría dada por la posibilidad de encarar las estimaciones de evasión como trabajos conjuntos de varios actores —entre ellos, por supuesto, la Administración Tributaria— donde el involucramiento de las distintas partes contribuya a la generación de estudios cada vez más sólidos en cuanto a su metodología y a su información de base**, algo que ha quedado reflejado en un trabajo reciente sobre el del caso de la República Dominicana (DGII y otros, 2018).

A la luz de los estudios disponibles, tanto en lo metodológico como en las evidencias encontradas, existe un margen considerable para **avanzar en el intercambio de experiencias y conocimientos en la materia con el objetivo de identificar fortalezas y debilidades compartidas**. A diferencia del pasado, hoy existen ejemplos de metodologías integrales en varios países desarrollados que permiten tener modelos de referencia al momento de diseñar una metodología específica, aprovechando la experiencia de las prácticas más consolidadas a nivel internacional. Aún en la actualidad, el documento publicado por la CEPAL (Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá, 2010) continúa siendo una referencia en la materia y demuestra que **es factible crear nuevas instancias de cooperación entre los países para sentar las bases de este tipo de estudios a nivel regional, lo que redundaría en informaciones de valor y utilidad concreta para la política y la administración tributaria**. Las contribuciones recientes de la Comisión Europea, ponderadas en este trabajo, refuerzan esta idea en la búsqueda de marcos metodológicos de referencia y, además, ilustran sobre otra práctica que admite ser explorada a nivel regional: la posibilidad de recibir asistencia técnica por parte de instituciones externas a las agencias de administración tributaria que aporten a incrementar la calidad

de las estimaciones. Esto, a nivel regional, ha tenido su reflejo en los casos de México (con la participación aleatoria de universidades nacionales) así como en Costa Rica y Jamaica (mediante la adopción de la metodología del Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos del FMI).

La estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria

En cuanto a las acciones concretas de los países de América Latina y el Caribe para reducir los elevados niveles de evasión tributaria en los principales impuestos, debe señalarse que una estrategia moderna de las Administraciones Tributarias para abordar este problema requiere avanzar simultáneamente en dos frentes. Por un lado, se debe aplicar **un enfoque doméstico, adaptado a las realidades de cada país pero, a la vez, en línea con las tendencias internacionales actuales de reforma tributaria y medidas administrativas**. En el caso de las economías de la región esto implica considerar el contexto socioeconómico en el cual se manifiesta la evasión, las causas particulares que originan y refuerzan sus efectos, su relación con la informalidad y las condiciones en las que se vincula la Administración Tributaria con el grueso de los contribuyentes. Las capacidades operativas y la disponibilidad de recursos humanos y financieros difieren entre las agencias de recaudación y, por supuesto, condicionan la adopción de medidas administrativas de avanzada. Sin embargo, esto no impide el avance —aún dispar— al compás de las tendencias actuales más efectivas en materia no sólo de control y fiscalización de los contribuyentes domésticos, sino también en acciones tendientes a facilitar el cumplimiento voluntario. Asimismo, las propias características de las estructuras tributarias de la región —los impuestos aplicados, su diseño específico y los mecanismos disponibles para su efectiva recaudación— también inciden sobre los rangos de acción de las respectivas agencias de recaudación y requieren una mirada integral del problema.

Por otro lado, **un enfoque internacional, con respuestas prácticas en materia de legislación tributaria tendientes a fortalecer, proteger y “blindar” a los países en cuanto a la operación de grandes empresas multinacionales dentro de sus territorios y al ocultamiento de patrimonios fuera de los mismos**. Los nuevos modelos de negocio y la digitalización de la economía han puesto en evidencia dos factores: i) la vulnerabilidad de los sistemas tributarios ante el proceso de erosión de sus bases imponibles a través del traslado de utilidades hacia países de baja o nula tributación sacando provecho, precisamente, de “lagunas” o debilidades en los marcos legales vigentes, y ii) las limitaciones técnicas que encuentran las Administraciones Tributarias para abordar de manera integral dicho fenómeno. En ese sentido, así como en la faceta doméstica, sobresale la importancia que adquiere la coordinación entre los hacedores de política tributaria y los encargados de la administración de los tributos para desarrollar estrategias efectivas y sostenibles en el tiempo. Simultáneamente, el alcance global y la magnitud del fenómeno tornan ineludible el camino hacia el acoplamiento de los países de la región a las distintas iniciativas globales en materia de cooperación tributaria e intercambio de información las cuales, a su vez, plantean tanto oportunidades como nuevos desafíos.

Medidas específicas para reducir la evasión tributaria en el ámbito doméstico

Para las economías de la región, la implementación masiva de la factura electrónica con carácter obligatorio representa un avance sustancial en materia de control y fiscalización de los contribuyentes de todos los tamaños, especialmente en lo que se refiere al control de la economía informal. En este ámbito es quizás donde más se ha puesto de manifiesto la importancia del aprendizaje cooperativo “por proximidad”: los casos pioneros de Argentina, Brasil, Chile y México han servido de modelos para que un gran número de países de la región adopten exitosamente y pongan en práctica esta herramienta en períodos relativamente cortos y ordenados. **La potencialidad de la facturación electrónica va más allá de la lucha contra la evasión y de la reducción del comercio informal**. La detallada y precisa información que permitirá acumular en los próximos años abre posibilidades para obtener mejoras en la gestión de los tributos, concentrar los recursos en las áreas más críticas, permitir la realización de

cruces de información con registros administrativos y otras bases de datos para detectar irregularidades en las declaraciones juradas y hasta facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con la incorporación de instrumentos avanzados, tales como las declaraciones prellenadas.

A su vez, la factura electrónica se encuadra en la actualidad dentro de un marco más general que pone **especial énfasis en la facilitación del cumplimiento voluntario** mediante una serie de instrumentos como los distintos medios de pago electrónico y el desarrollo de aplicaciones y múltiples canales de contacto con los contribuyentes con el objetivo de reducir el tiempo y los costos de cumplimiento. A su vez, las Administraciones Tributarias han avanzado en la utilización de distintas técnicas de segmentación que les permiten hacer una mejor administración de los recursos disponibles y **focalizar los controles de fiscalización en los segmentos de contribuyentes más problemáticos como, por ejemplo, los cada vez más numerosos trabajadores cuentapropistas**. Para ello se están incorporando sistemas de control automatizados que, aunque demandan un tiempo cierto de implementación, permiten reducir los riesgos de incumplimiento en actividades o sectores específicos (por ejemplo, mediante sistemas electrónicos de trazabilidad de operaciones). Los regímenes de retenciones automáticas en las operaciones financieras han demostrado ser un instrumento indispensable para garantizar el cumplimiento tributario. Los cruces de información de diversas fuentes potencian las capacidades de control y fiscalización, mediante la incorporación de técnicas avanzadas de macrodatos (*Big Data*) y analítica tributaria. Esto se complementa con la consolidación de un gran número de **regímenes tributarios simplificados dirigidos específicamente a los pequeños contribuyentes, los cuales han sido revalorizados en los últimos tiempos como poderosas herramientas de formalización económica**. En especial, a pesar de sus falencias y limitaciones, existe potencial para introducir reformas en los mismos a fin de extender la cobertura de los esquemas de protección (esquemas de monotributo) y, al mismo tiempo, favorecer la transición de los agentes que se desenvuelven en la informalidad hacia los regímenes generales de tributación.

Los desafíos que impone la digitalización de la economía para los sistemas tributarios

El avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) y su penetración en las distintas ramas de actividad ha abierto, al mismo tiempo, un gran abanico de oportunidades y amenazas. Por una parte, se han incrementado las posibilidades técnicas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la formalización de las transacciones habituales de los contribuyentes a nivel nacional. Por otra, la gradual digitalización de la economía también ha permitido que la mayoría de las empresas multinacionales participen activamente en algunos sectores específicos en distintos países sin la necesidad de que exista un establecimiento permanente en el país, lo que ha dificultado la imposición efectiva sobre las rentas obtenidas en los países de origen.

Ante el avance de la economía digital a nivel mundial, en los últimos dos años varios países de América Latina se han ido sumando a la tendencia de proteger la recaudación del IVA mediante **la incorporación de los servicios digitales dentro de la base imponible del tributo**. Frente a la alternativa de aplicar un impuesto específico calculado en función de los ingresos brutos (recomendación original a nivel internacional), los países de la región han mostrado preferencia por utilizar el IVA como instrumento de recaudación generada por estas operaciones, aprovechando en la mayoría de los casos sistemas de retenciones bancarias aplicados a través de las tarjetas de crédito de los usuarios. Las experiencias observadas hasta el momento muestran resultados satisfactorios desde el punto de vista recaudatorio y aparecen como un modelo regional a imitar en la medida que no surjan soluciones superadoras en el plano internacional.

En algunos pocos países también se ha implementado un impuesto sobre los ingresos de las compañías proveedoras de estos servicios digitales aun cuando no tengan presencia física en los respectivos territorios. Si bien existen diversas alternativas posibles para determinar la base gravable del tributo a aplicar (utilidades, insumos, ventas), en este ámbito existen mayores complejidades puesto

que generalmente requieren algún tipo de adaptación especial de la legislación interna a fin de viabilizar la aplicación efectiva del impuesto y la incorporación de estas compañías en el registro tributario nacional. **Además, no resulta evidente aún cuáles serían las características de una reforma tributarias deseable ya que la teoría económica sobre la tributación óptima a empresas digitales no arroja recomendaciones concretas.** Es por dicha razón que se espera surja una solución de consenso hacia finales de 2020 dentro de los plazos que se han fijado en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE.

Reformas legales y administrativas para controlar las operaciones transfronterizas

En el ámbito internacional la estrategia también tiene dos vertientes. En primer lugar, y hasta tanto no surjan soluciones globales de consenso para contrarrestar los efectos nocivos BEPS sobre las cuentas públicas de los países de la región, las medidas unilaterales se han enfocado en la **actualización y el fortalecimiento de los marcos legales en materia de precios de transferencia, normas de subcapitalización y pagos entre empresas vinculadas, redefiniciones del concepto de establecimiento permanente, normas anti-abuso de convenios bilaterales, entre otras.** Si bien se reconoce el riesgo de la creación de diferencias entre jurisdicciones que podrían ser contraproducentes, también es cierto que los países deben tomar una actitud proactiva en este sentido ante los desafíos que impone la persistente capacidad de las empresas multinacionales para transferir utilidades entre jurisdicciones con la sola finalidad de reducir su carga tributaria global y erosionando las bases imponibles domésticas. **En este sentido también se reconoce la potencialidad del trabajo conjunto y cooperativo entre los países de la región puesto que suelen compartir similares restricciones y riesgos e incluso frente a los mismos actores.** Más allá de las diferentes prioridades de los países, la coordinación en la adopción de este tipo de medidas podría brindar ganancias superiores a las de carácter unilateral en tanto se reduciría sustancialmente la posibilidad de originarse discordancias legales entre distintas jurisdicciones, además de aprovechar el intercambio de experiencias y conocimientos en la materia.

Cabe remarcar que las medidas unilaterales se concentran, principalmente, en lo que se refiere a los aspectos de tributación internacional vinculados a las operaciones de las empresas multinacionales. Sin embargo, en los últimos años las Administraciones Tributarias se han visto cada vez más orientadas a **considerar al grupo de “individuos de altas rentas / altos patrimonios” como un segmento particular de contribuyentes** que, a pesar de no ser numeroso, generalmente cuentan con una gran capacidad económica para aprovechar una serie de mecanismos que dificultan su adecuada fiscalización —además de un importante poder de influencia en las decisiones de política tributaria dirigidas especialmente a los mismos—. Dado que son, al menos potencialmente, los principales aportantes a la recaudación del impuesto sobre la renta personal y de otros impuestos patrimoniales, la evasión concentrada en este grupo de contribuyentes puede ser costosa en términos de recursos disponibles y de la equidad tributaria. Algunas agencias de recaudación de países desarrollados ya cuentan con un área específica para este segmento particular, lo cual parece ser una buena práctica a emular a lo largo de la región.

Al respecto, se ha comentado la relativamente reciente implementación de programas de regularización fiscal y repatriación de activos en varios países de la región, en los cuales se ha destacado la mayoritaria participación de personas físicas en las declaraciones presentadas (CEPAL, 2019b). **Si bien se reconoce su impacto obtenido en su objetivo primario de incrementar la recaudación en el corto plazo, no deberían convertirse en práctica recurrente en ningún caso, dados los efectos nocivos que suelen tener sobre la moral tributaria y los principios de equidad en los que se asienta todo sistema tributario.** No obstante ello, la valiosa información tributaria que han permitido obtener debería servir tanto a los fines de mejorar la fiscalización de estos individuos como en el diseño de potenciales reformas tributarias de la imposición sobre los ingresos y los patrimonios.

Aprovechamiento de las sinergias de la cooperación internacional en materia tributaria

De manera complementaria, la participación de los países de la región en distintas iniciativas internacionales de cooperación tributaria ha hecho viable el necesario **intercambio automático de información tributaria con otras jurisdicciones**, a la luz de las dificultades recurrentes encontradas en la modalidad bajo requerimiento de los acuerdos bilaterales que los países han sabido concretar en años pasados. A su vez, constituyen una herramienta útil para fortalecer las capacidades de las Administraciones Tributarias y lograr consensos duraderos tendientes a combatir la elusión y la evasión a escala global.

Sin embargo, la redefinición del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios sobre la base de dos pilares fundamentales obliga a considerar las potenciales implicancias que tendría, para los países de la región, un acuerdo global en cuanto al tratamiento de los ingresos corporativos y la distribución de las potestades tributarias entre las jurisdicciones donde operan las empresas multinacionales aun sin presencia física. Si bien los cálculos preliminares de la OCDE (2020) sugieren un considerable potencial de recursos tributarios que podrían ser captados a nivel global, **resulta indispensable que los países analicen y evalúen con celeridad los riesgos asociados a las principales propuestas en lo que se refiere a las normas de sujeción y la redefinición del concepto de establecimiento permanente, al método de atribución de beneficios entre países y, quizás más importante, a la tasa mínima global efectiva que sería exigida en los casos donde se detecten indicios de traslado artificial de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación**. Como ha sido planteado por la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT, por sus siglas en inglés) en sus recientes trabajos, además de los recursos está en juego la posibilidad de reformular las propias bases del sistema tributario internacional, el cual actualmente brinda a las multinacionales la capacidad de reportar sus utilidades, prácticamente, en la jurisdicción de su conveniencia (ICRICT, 2019).

Coherencia del sistema tributario y acciones coordinadas en el marco de la Agenda 2030

La estrategia de lucha contra la evasión y la elusión en el ámbito doméstico e internacional requiere un enfoque multidimensional, cooperativo, proactivo y de constante adaptación al cambio tecnológico. En cada una de las áreas identificadas se considera que existe espacio para la cooperación regional en la búsqueda de soluciones integrales y consistentes. Sin embargo, una condición adicional debe ser puntualizada. En tal sentido, resulta fundamental comprender que la administración tributaria cumple un rol crucial en la determinación del sistema tributario “efectivo” el cual no siempre coincide con el sistema legal o formal establecido por la política tributaria. **Sin embargo, estas “dos caras de una misma moneda” suelen guiar sus distintas funciones a través de objetivos distintos generándose así la necesidad de coordinación entre ambas para poder así conseguir el logro de objetivos múltiples en simultáneo.**

En la medida que se obtengan mejoras en la administración tributaria de los principales tributos aplicados, se viabilizará el modo de instrumentar reformas tributarias que propicien la convergencia de los países de la región hacia una estructura tributaria más eficiente, más equitativa, mejor administrada y más creíble (es decir, más legitimada socialmente), que permita aumentar la recaudación obtenida por los respectivos sistemas tributarios. De manera inversa, **las reformas tributarias que guarden coherencia y apunten a resolver de manera gradual los obstáculos estructurales que han caracterizado a la tributación en los países de América Latina y el Caribe durante las últimas décadas contribuirán inexorablemente a mejores condiciones para lograr un mayor cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y un trabajo más eficiente por parte de las respectivas agencias de administración tributaria**. Dicha coherencia es relevante no solo a nivel nacional, sino también con una perspectiva de la región en conjunto.

De este modo se podría evitar cualquier movimiento de competencia tributaria entre los distintos países y se reafirmaría la importancia de establecer canales de diálogo y coordinación regional en estas estrategias.

Por lo tanto, la suma de acciones en el marco de estos lineamientos debería conducir a una reducción gradual, pero sostenida, de los niveles de incumplimiento (el cual debe cuantificarse periódicamente para lograr un adecuado seguimiento) y una ampliación consecuente de las bases imponibles. Todo ello se traduciría en un caudal significativo de ingresos adicionales (o recuperados) que podrían dar un impulso importante a los países de la región para lograr las metas sociales y económicas plasmadas en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

Bibliografía

- Ahmad, E., G. Brosio y J.P. Jiménez (2019), "Options for retooling property taxation in Latin America", serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 202, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Allingham, M. y A. Sandmo (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, vol. 1 (3-4), p. 323-338, noviembre.
- Arenas, A. y otros (2012), "Análisis de la evasión y elusión en el pago de las cotizaciones previsionales y medidas de política pública para superar sus causas", Documento de Trabajo, N° 2, Santiago, Dirección de Estudios Previsionales, Ministerio del Trabajo y Previsión Social.
- Banco de Previsión Social (BPS), "Evasión en puestos de trabajo - Año 2018. Actualización", *Comentarios de Seguridad Social*, No. 64, Montevideo.
- Barreix, A. y R. Zambrano (eds.) (2018), *Factura electrónica en América Latina*, Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Bellon, M. y otros (2019), *Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru*, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI).
- Bergman, M. (2009), *Tax Evasion & The Rule of Law in Latin America*, University Park, Pennsylvania State University Press.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2019a), *Informe de avance cuatrienal sobre el progreso y los desafíos regionales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en América Latina y el Caribe (LC/FDS.3/3/Rev.1)*, Santiago, junio.
- _____ (2019b), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019 (LC/PUB.2019/8-P)*, Santiago.
- Cetrángolo, O. y otros (2018), "Regímenes tributarios simplificados", *Políticas de formalización en América Latina: avances y desafíos*, J. M. Salazar-Xirinachs y J. Chacaltana (eds.), Lima, Organización Internacional del Trabajo (OIT), Oficina Regional para América Latina y el Caribe, FORLAC, p.107-36.
- Christian Aid (2009), "False Profits: Robbing the Poor to Keep the Rich Tax-Free", *Christian Aid Report*, Christian Aid, London.
- Cobham, A. y P. Janský (2018), "Global distribution of revenue loss from tax avoidance: re-estimation and country results", *Journal of International Development*, vol. 30, N° 2.
- Comisión Europea (2018), *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, Bruselas.

- _____ (2016), *The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, Bruselas.
- Crivelli, E., R. de Mooij y M. Keen (2015), "Base erosion, profit shifting and developing countries", IMF Working Paper, N° 15/118, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI).
- DGI (Dirección General Impositiva) (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2016", Montevideo.
- DGII (Dirección General de Ingresos Internos) y otros (2018), "Estimación del incumplimiento tributario en la República Dominicana", Santo Domingo, octubre.
- Díaz de Sarralde, S. (2019), "Panorama de las administraciones tributarias: estructura; ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización. ISORA", Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- FMI (Fondo Monetario Internacional) (2015), "Current challenges in revenue mobilization: improving tax compliance", IMF Staff Report, Washington, D.C., abril.
- Gemmell, N. y J. Hasseldine (2012), "The tax gap: a methodological review", *Advances in Taxation*, vol. 20, Bingley, Emerald Publishing, diciembre.
- Gómez Sabaini, J.C. y D. Morán (2016), "Evasión tributaria en América Latina: Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región", serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 172 (LC/L.4155), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Gómez Sabaini, J.C. y J.P. Jiménez (2011), "Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina", Documento de Trabajo, N° 2011/08, Corporación Andina de Fomento (CAF).
- Gómez Sabaini, J.C., Jiménez, J.P. y Ricardo Martner (eds.) (2017), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, Libros de la CEPAL, N° 142 (LC/PUB.2017/5-P), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Gómez Sabaini, J. C., O. Cetrángolo y D. Morán (2014), "La evasión contributiva en la protección social de salud y pensiones: un análisis para la Argentina, Colombia y el Perú", serie Políticas Sociales, N° 208 (LC/L.3882), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), agosto.
- Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", Documentos de Proyectos, N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Hernández, K. y J. Robalino (2018), "Evidencias del impacto de la facturación electrónica de impuestos en América Latina, Factura electrónica en América Latina, A. Barreix y R. Zambrano (eds.)", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- HMRC (Administración de Hacienda y Aduanas del Reino Unido) (2019), *Measuring tax gaps 2019 edition: Tax gap estimates for 2017- 18*, Londres.
- Hollingshead, A. (2010), *The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing*, Washington: Global Financial Integrity.
- Hutton, E. (2017), "Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación con el impuesto al valor agregado", *Notas Técnicas y Manuales*, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI).
- ICRICT (Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional) (2019), *International Corporate Tax Reform: Towards a fair and comprehensive solution*, Friedrich Ebert Stiftung.
- Internal Revenue Service -IRS- (2019), "Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013", Publication 1415 (Rev. 9-2019), Washington, DC, Septiembre.
- Jorratt, M. y A. Podestá (2010), "Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta", *Evasión y equidad en América Latina*, J. P. Jiménez, J. C. Gómez Sabaini y A. Podestá (comps.), Documentos de Proyectos, N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- KPMG (2020), *Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary*, 31 de enero [en línea] <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
- Loretz, S. y otros (2017), "Aggressive tax planning indicators: final report", *Taxation Papers. Working Paper*, N° 71, Luxemburgo.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos) (2020), "Tax challenges arising from the digitalisation of the economy: Update on the economic analysis & impact assessment", 13 de febrero,

- OECD Webcast. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>.
- _____. (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, París, OECD Publishing.
- _____. (2015), "Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Report", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, París, OECD Publishing.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos) y otros (2019), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, 1990-2017*, París.
- Pellegrini, V., A. Sanelli y E. Tosti (2016), "What do external statistics tell us about undeclared assets held abroad and tax evasion?", *Bank of Italy Occasional Paper*, N° 367.
- Podestá, A., M. Hanni y R. Martner (2017), "Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe", serie *Macroeconomía del Desarrollo*, N° 183 (LC/L.4277), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Poniatowski, G. y otros (2019), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report (TAXUD/2015/CC/131)*, Varsovia.
- Reckon (2009), "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 member States", Report for DG Taxation and Customs Union, septiembre.
- Richardson, G. (2006), "Determinants of tax evasion: a cross-country investigation", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 15, N° 2.
- San Martín, J. y otros (2017), *Evasión Global 2017*, San Andrés Cholula, Universidad de las Américas Puebla.
- Slemrod, J. (2007), "Cheating ourselves: the economics of tax evasion", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 21, N° 1.
- Ueda, J. y M. Pecho (2018), "Costa Rica. Revenue administration gap analysis program: tax gap analysis for general sales tax and corporate income tax", *IMF Country Report*, N° 18/124, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI), mayo.
- UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) (2015), *World Investment Report 2015: Reforming International Investment Governance*, Ginebra.
- Vellutini, C. y otros (2019), "Estimating international tax evasion by individuals", *Taxation Papers. Working Paper*, N° 76, Comisión Europea, septiembre.
- Villalobos, O. y J. Muñoz (2015), "Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2013", San José, Ministerio de Hacienda, diciembre.
- Warren, N. (2019), "Estimating tax gap is everything to an informed response to the digital era", *eJournal of Tax Research*, vol. 16, N° 3, Sidney, University of New South Wales (UNSW).
- Zucman, G. (2017), *La Riqueza oculta de las Naciones (10ª edición)*, La République des Idées, Le Seuil.

Anexos

Anexo 1**Estadísticas actualizadas sobre evasión y recaudación del IVA en países seleccionados de América Latina y Unión Europea**

Cuadro A.1
Datos de recaudación y tasa de evasión del IVA

Países	Año de estimación	Tasa de evasión (en porcentajes de la recaudación teórica)	Brecha tributaria año de estimación (en porcentajes del PIB)	Recaudación IVA año 2017 (en porcentajes del PIB)	Recaudación IVA año 2017 (en porcentajes del total)
<u>América Latina y el Caribe (16 países)</u>					
Argentina	2017	33,6	3,7	7,2	23,9
Bolivia (Estado Plurinacional de)	2016	32,1	3,8	7,8	32,6
Chile	2017	21,4	2,0	8,4	41,7
Colombia	2017	23,6	1,7	5,5	29,1
Costa Rica	2016	31,1	1,9	4,4	18,4
Ecuador	2005	31,8	2,2	6,5	32,8
El Salvador	2016	29,3	3,1	7,7	37,7
Guatemala	2017	38,0	2,8	4,7	38,0
Honduras	2016	27,7	2,7	7,3	31,8
Jamaica	2013	23,0	2,4	8,9	32,5
México	2016	16,4	0,9	3,7	23,3
Paraguay	2014	30,9	2,3	5,1	36,8
Panamá	2016	45,3	2,2	2,4	16,1
Perú	2017	36,3	3,4	5,9	38,4
República Dominicana	2017	43,8	3,6	4,7	33,9
Uruguay	2016	14,8	1,7	7,6	24,7
<u>Unión Europea (28 países)</u>					
Alemania	2017	9,9	0,8	6,9	18,4
Austria	2017	7,9	0,7	7,7	18,3
Bélgica	2017	11,8	0,9	6,8	15,3
Bulgaria	2017	11,8	1,2	8,9	30,2
Chipre	2017	0,6	0,1	9,2	27,6
Croacia	2017	6,6	0,9	13,2	34,9
Dinamarca	2017	7,4	0,8	9,5	20,8
Eslovaquia	2017	23,2	2,1	7,0	21,2
Eslovenia	2017	3,5	0,3	8,0	22,2
España	2017	2,4	0,2	6,4	19,1
Estonia	2017	5,4	0,5	9,1	27,8

Países	Año de estimación	Tasa de evasión (en porcentajes de la recaudación teórica)	Brecha tributaria año de estimación (en porcentajes del PIB)	Recaudación IVA año 2017 (en porcentajes del PIB)	Recaudación IVA año 2017 (en porcentajes del total)
Finlandia	2017	7,4	0,7	9,1	21,0
Francia	2017	6,9	0,5	7,1	15,3
Grecia	2017	33,6	4,2	8,2	21,1
Hungría	2017	13,9	1,5	9,2	24,2
Irlanda	2017	12,7	0,7	4,5	20,0
Italia	2017	23,8	2,0	6,3	15,0
Letonia	2017	15,1	1,4	8,1	25,9
Lituania	2017	25,3	2,7	7,9	26,8
Luxemburgo	2017	0,7	0,0	6,2	15,9
Malta	2017	1,6	0,1	7,2	22,6
Países Bajos	2017	5,2	0,4	6,8	17,5
Polonia	2017	13,7	1,2	7,6	22,3
Portugal	2017	10,3	1,0	8,7	25,2
Reino Unido	2017	10,6	0,8	6,8	20,4
República Checa	2017	12,4	1,1	7,7	22,0
Rumania	2017	35,5	3,4	6,2	24,9
Suecia	2017	1,5	0,1	9,3	20,9

Fuente: Elaboración propia.

Anexo 2

Reseña de estudios cuantitativos sobre evasión tributaria en los países de América Latina y el Caribe

Argentina (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Administración Federal de Ingresos Públicos (2008), "Estimación del Incumplimiento en el IVA, año 2007", AFIP, Buenos Aires, junio

En este estudio se analiza la brecha de evasión en el IVA para el período 2001-2007, y en dicho cálculo se estima la recaudación potencial mediante el método del IVA "no deducible". Este enfoque se basa en la sumatoria del IVA contenido en las compras de consumidores finales, contribuyentes exentos y no alcanzados. En primer lugar, se estima la recaudación potencial que resulta de la multiplicación de la base gravada teórica por las alícuotas legales. La base gravada teórica se encuentra conformada por tres componentes: 1) consumo gravado de los hogares, 2) consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada y 3) consumo final e inversión del gobierno. Luego, se calcula la recaudación efectiva a partir de los pagos derivados de las declaraciones juradas de los contribuyentes, además se considera una serie de ajustes que incrementan/reducen dicho monto para cada período fiscal analizado. Una vez obtenidos ambos montos se obtiene el nivel de incumplimiento mediante la diferencia de la recaudación potencial y la recaudación efectiva.

Fondo Monetario Internacional (2019), "Argentina: Third Review Under the Stand-By Arrangement, Request for Waivers of Applicability of Performance Criteria, Financing Assurances Review, And Request for Modification of Performance Criteria", Press Release & Staff Report, IMF Country Report No. 19/99, April

Aunque no se ha difundido públicamente, la estimación más reciente (referida al año 2017) del nivel de incumplimiento del IVA en Argentina —la cual ha sido validada por la propia agencia de administración tributaria (AFIP)— está basada en la metodología estándar desarrollada por el FMI y denominada "Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos (RA-GAP)". Si bien la misma requiere algunos ajustes particulares según cada caso analizado, la metodología básica es de tipo descendente y procura calcular la brecha tributaria existente entre la recaudación teórica (estimada a partir de información proveniente de cuentas nacionales) y la recaudación efectiva del período.

Cetrángolo, O. y Gómez Sabaini, J.C. (2009), "La imposición en Argentina: Un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 84, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

En este trabajo se estima el nivel de incumplimiento del Impuesto sobre la Renta ("Impuesto a las Ganancias") para personas físicas y personas jurídicas durante el período fiscal 2005. Se utiliza una metodología descendente estándar para calcular la evasión, en la cual se estima la recaudación teórica y se la compara con la recaudación efectiva. Al estimar la recaudación teórica correspondiente se genera el inconveniente de diferenciar las bases teóricas del tributo sobre las personas físicas y jurídicas, encontrando imposible desagregar los ingresos mixtos de los trabajadores independientes. Además, dado que la Encuesta Permanente de Hogares (EPH) no capta los ingresos de los rentistas, los autores realizaron una estimación para incorporarlos en base a los ingresos del décimo decil. Debido a estas razones, los resultados obtenidos se refieren al agregado del impuesto a las ganancias, independientemente del tipo de contribuyente, si bien el ejercicio se explica y avanza con la estimación de la evasión del impuesto a las ganancias sobre las personas físicas y luego aborda el problema del impuesto sobre las personas jurídicas.

Para estimar la recaudación teórica del impuesto se llevaron a cabo 10 pasos, comenzando por la cuantificación de la base imponible teórica correspondiente a los ingresos por jubilaciones, remuneraciones de asalariados registrados, de inscriptos en el régimen de monotributo y, adoptando una serie de supuestos, de los asalariados no registrados, patrones, cuentapropistas, familiares no remunerados e inactivos que no forman parte del grupo adherido al monotributo. Para estos procedimientos, además de los agregados macroeconómicos que surgen de cuenta nacionales, se consideró la información de la Encuesta Permanente de Hogares (EPH) para estimar la estructura de ingresos de los asalariados según los tramos que fija la legislación del tributo para la determinación de las alícuotas y deducciones, y también se utilizaron datos provenientes de otras fuentes como la ANSES y la Dirección de Análisis de Gasto Público y Programas Sociales. Por otro lado, para estimar la base gravable del impuesto sobre las personas jurídicas se tuvo en cuenta la información del Excedente Bruto de Explotación, al cual fue preciso efectuarle una serie de ajustes (depreciaciones, quebrantos, gastos tributarios del gravamen). Por último, se calcula la recaudación efectiva a partir de la información de las declaraciones juradas incorporando los anticipos y rezagos en el pago del tributo por parte de las personas jurídicas y las retenciones efectuadas a los asalariados y jubilados. Finalmente, se comparan los valores totales calculados para determinar el tamaño de la brecha tributaria.

Bolivia (IVA)

Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (2018), Boletín Económico, vol. 4, N° 8, MEFP, La Paz

En este estudio se presenta una estimación oficial del nivel de incumplimiento en el IVA para el período 2005-2015. Se utiliza una metodología descendente la cual se basa en estimar la recaudación teórica a partir de la información que surge de las Cuentas Nacionales. El cálculo del incumplimiento se realiza a través del método del IVA no deducible: se inicia con la aproximación de la base imponible a partir del consumo final de hogares, se descuenta el gasto tributario y se agrega el componente de consumo intermedio gravado de los sectores liberados del gravamen. Una vez estimado el monto de base imponible teórica se aplica la tasa de impuesto y se obtiene la recaudación teórica del IVA. Por otro lado, se calcula la recaudación efectiva que proviene de las declaraciones juradas de los contribuyentes, con una serie de ajustes complementarios. Por último, se compara la recaudación teórica y la efectiva y se obtiene la brecha tributaria.

Chile (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Servicio de Impuestos Internos (2019), "Serie de evasión de IVA empalmada 2003-2018: base compilación de referencia 2013", Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, SII, Santiago

En este trabajo el SII utiliza la metodología de IVA no deducible para estimar el nivel de incumplimiento durante el período 2003-2018. Se busca calcular, a partir de agregados macroeconómicos, el monto total de las transacciones que generan IVA pero que, posteriormente, no dan derecho a crédito fiscal dentro de la cadena de valor agregado. Mediante este enfoque se estima la base imponible teórica a partir del consumo final de los hogares, del cual se excluye la fracción que es exenta y al que se le agrega el consumo intermedio en bienes gravados por parte de los sectores exentos, cuyo IVA soportado no es acreditable, y forma parte de sus costos productivos. Para la estimación de cada uno de los componentes, se utiliza la información de consumo intermedio por sector, contenida en la Matriz Insumo Producto 2013 (MIP 2013). Una vez obtenida la base imponible teórica se aplica la tasa de IVA vigente y se genera la recaudación teórica. Luego este monto se compara con la recaudación efectiva y se obtiene el monto de incumplimiento del IVA. A través de métodos estadísticos se logró empalmar series anteriores calculadas por el SII con cuentas nacionales de distinto año base (2003).

Servicio de Impuestos Internos (2012), "Estimación de la evasión en el impuesto a la renta de las empresas. Serie 2003-2009", Subdirección de Estudios, SII, Santiago

En este estudio se estima el nivel de incumplimiento en el impuesto sobre la renta de sociedades para el período 2003-2009. La metodología utilizada se basa en la estimación de la base imponible teórica del Impuesto a la Renta de Primera Categoría (IRPC) a partir de información proveniente de las Cuentas Nacionales, teniendo como base la Compilación de Referencia 2003 publicada por el Banco Central, en especial las cifras sobre Excedente de Explotación, al cual se le agregan y sustraen determinados conceptos (por ejemplo, intereses netos, rentas de la tierra netas, pérdidas del ejercicio, etc.) de manera de simular la base imponible de IRPC. Luego se multiplica la base imponible por la tasa impositiva correspondiente y se obtiene la recaudación teórica. Por otro lado, la recaudación efectiva se obtiene de las estadísticas fiscales del SII. Finalmente, se compara la recaudación teórica y la recaudación efectiva.

Pantoja, E. (2012), "Evasión en el impuesto a la renta en Chile", documento presentado en el taller Evasión e Impuesto a la Renta en América Latina, Montevideo, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)²⁹

Este trabajo refiere a la estimación del nivel de incumplimiento en el impuesto sobre la renta de personas físicas para los períodos fiscales 2003, 2006 y 2009. Se utiliza el Método del Potencial Teórico a partir de Encuestas de Ingreso, donde la recaudación teórica se estima a partir de la información de la Encuesta de Caracterización Socioeconómica (CASEN). Para ello, se estima la base imponible considerando las variables de la encuesta que componen el ingreso autónomo y que son asimilables a ingresos tributables, como los ingresos líquidos de los trabajadores dependientes, ingresos de los trabajadores independientes, retiros, dividendos por acciones, las pensiones y jubilaciones. Luego, la recaudación efectiva se obtiene de la información declarada o informada respecto a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario o de Segunda Categoría. Finalmente, la evasión surge de la diferencia entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva.

Colombia (IVA; impuesto sobre la renta de sociedades o personas jurídicas)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019), "Informe de Gestión y Resultados. DIAN 2018", Bogotá, abril (último dato disponible)³⁰

En Colombia, la DIAN estima regularmente el nivel de incumplimiento del IVA desde inicios de 2000; la última actualización llega al año 2017. En particular, se utiliza una metodología descendente de brechas tributarias, a partir de la cual se obtiene el nivel de incumplimiento del IVA por la diferencia entre la recaudación teórica derivada de las Cuentas Nacionales y la recaudación efectiva del impuesto³¹. En primer lugar, la recaudación teórica resulta de la multiplicación de la base gravable teórica y la tasa legal del IVA. La base gravable del IVA se estima a partir de la Matriz Insumo Producto (MIP) del sistema de Cuentas Nacionales proporcionada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE). La MIP contiene información relativa a la oferta, demanda, consumo intermedio y valor agregado para cada una de las ramas de la producción de la economía. Para el cálculo, los autores utilizan el método de la demanda en virtud del cual se toma solamente la demanda

²⁹ La metodología está basada en un documento anterior de Jorratt De Luis, M. (2009), "La tributación directa en Chile: equidad y desafíos", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 92, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

³⁰ Para la construcción de las series presentadas en este trabajo también se recurrió al estudio de González Rodríguez, D.E. (2018) "La gestión efectiva de fiscalización y los programas de control intensivo de la DIAN como elementos del control tributario contra la evasión de los impuestos nacionales para los años 2011 a 2016", Revista de Derecho Fiscal N° 13, julio-diciembre, pp. 171-211; y al de Ávila J. y A. Cruz (2015), op. cit.

³¹ La metodología utilizada por la DIAN, replicada en los trabajos más recientes, se encuentra explicada en detalle en un documento anterior: Ávila, J. y A. Cruz (2007), "Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: Estimación para el período 1998-2006", Documento Web, N° 24, Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

intermedia y final de la MIP y se deja de lado las secciones de oferta y de valor agregado. Luego, se obtiene el consumo final o el valor agregado mediante la diferencia entre la demanda total y la demanda intermedia. Por último, la base gravable por vía de la demanda se construye por la multiplicación de la matriz del consumo final y el vector de tarifas del impuesto, comparándose finalmente con la recaudación efectiva contabilizada y ajustada por la propia DIAN.

Ávila, J. y A. Cruz (2015), "Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012", Documento Web, N° 57, Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

En este estudio se estima la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas para el período 2007-2012. La metodología se basa en utilizar la información de las Cuentas Nacionales, las cuales se nutren de los estados financieros que las empresas entregan a la Superintendencia de Sociedades. Es por ello que, en este caso, el método de identificación de la brecha tributaria no captura la totalidad de la subdeclaración de impuestos y las mediciones resultantes subestimarían su valor real. Además, y a diferencia de las metodologías convencionales, en este estudio no se realiza una depuración del Excedente Bruto de Explotación utilizando información de beneficios tributarios tomados de las declaraciones de renta (lo que suele reducir la base imponible teórica) por considerar que ello introduce un sesgo artificial que sobreestima el tamaño relativo de la brecha tributaria. Con estas salvedades en cuenta, una vez obtenido el monto base imponible teórica y luego de realizar una serie de ajustes pertinentes a la información utilizada como insumo se multiplica por la tasa impositiva y se obtiene la recaudación teórica. Finalmente, se comparan las bases ajustadas, tanto la proveniente de las Cuentas Nacionales (DANE) como la obtenida a partir de las declaraciones tributarias (DIAN).

Costa Rica (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Ueda, J. y M. Pecho (2018), "Costa Rica. Revenue administration gap analysis program: tax gap analysis for general sales tax and corporate income tax", IMF Country Report, N° 18/124, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI), mayo

En Costa Rica, se utiliza la metodología RA-GAP del FMI para estimar la brecha tributaria del impuesto general sobre las ventas (IGV) durante el período 2012-2016. Por un lado, se estima el ingreso teórico correspondiente al IGV con la normativa vigente y la recaudación efectiva (neta devengada), siendo la diferencia entre ambos componentes la brecha de cumplimiento. Por otro lado, se calcula la brecha normativa que es la diferencia entre el IGV teórico si todo el consumo final estuviera gravado a la tasa única vigente sin exención alguna y el IGV teórico dado el marco normativo vigente. La metodología para estimar el ingreso teórico del IGV consiste en aplicar el marco normativo correspondiente (tasas y exenciones) para cada año al valor agregado de cada sector económico y de esta manera obtener la base imponible teórica del IGV. La obligación del IGV de cada contribuyente está determinada por el importe que paga a la Aduana por sus importaciones y el IGV que debe cobrar por el producto vendido a nivel interno, menos el IGV que pagó por sus insumos. Por otro lado, se estima la recaudación efectiva mediante una serie de recaudaciones devengadas netas, la cual se calcula como las diferencias entre débitos y créditos de cada contribuyente a partir de datos de las declaraciones del tributo durante el período de análisis. A su vez, en el trabajo los autores calcularon el ingreso potencial del IGV por sectores económicos entre ellos el comercio, las manufacturas, los restaurantes y hoteles, y los servicios de información y comunicaciones, a partir de información de cuentas nacionales y de declaraciones juradas de los contribuyentes.

Por otro lado, se estimó la brecha tributaria del Impuesto sobre la Renta de las sociedades mediante la metodología RA-GAP para el período comprendido entre 2012 y 2015. El método RA-GAP para la brecha del ISR de sociedades está basado en el enfoque descendente. Dicho enfoque apunta a estimar la base imponible y los ingresos potenciales a partir de los datos macroeconómicos existentes y la base imponible del tributo, y luego a comparar los resultados estimados con las declaraciones e

ingresos efectivos. En particular para calcular la base imponible teórica del ISR de sociedades se multiplica el excedente de explotación bruto (EEB) de las sociedades que surge de las cuentas nacionales (y luego de una serie de ajustes de depuración del concepto) por la tasa impositiva legal del gravamen.

Villalobos, O. y J. Muñoz (2015), "Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2013", San José, Ministerio de Hacienda, diciembre

En este trabajo se estima el incumplimiento tributario del Impuesto sobre la Renta en personas físicas (ISRPF) y personas jurídicas (ISRPJ) para los años 2010-2013. Este enfoque se basa en utilizar la información de la Encuesta Nacional de Hogares (ENAH) y el Cuadro de Oferta y Utilización (COU) elaborado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR) para estimar la recaudación teórica de cada impuesto y compararla contra lo efectivamente recaudado y registrado por el Ministerio de Hacienda. Para el cálculo del ISRPF se estima la base imponible de los asalariados a partir de la ENAH, donde sólo se consideran a los trabajadores que son empleados para un patrón, empresa o institución o empleados de casas particulares tanto en la ocupación principal como secundaria. También se consideran a las personas físicas con actividad lucrativa identificados como patronos o cuenta propia tanto en la ocupación principal como secundaria (se parte del supuesto que estos no incluyen personas jurídicas). Con base en esta información se estima la recaudación teórica y luego se compara con las cifras efectivas del Ministerio de Hacienda.

En el estudio citado también se calcula el incumplimiento en el impuesto sobre la renta de sociedades a partir de información del Cuadro de Oferta y Utilización (COU) elaborado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR), donde el incumplimiento surge como residuo. Una vez cuantificado el excedente neto de explotación en base a las Cuentas Nacionales se consideran algunos ajustes adicionales basados en la legislación del ISR. Luego se obtiene la base imponible gravable sujeta al ISR y se multiplica por una tasa promedio para llegar a la recaudación teórica. Respecto a la tasa del impuesto anterior se estima un promedio de las declaraciones entre el ISR pagado y la renta neta declarada. Finalmente, a esta recaudación teórica estimada se le resta el correspondiente monto de gasto tributario de las personas jurídicas para cada año y la recaudación efectiva del ISR, obteniéndose así el monto de incumplimiento.

Ecuador (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Andino, M. y J. Parra (2007), "Estimación de la brecha de recaudación del IVA e impuesto a la renta de las sociedades por industria", Fiscalidad, N° 1, Quito, Servicio de Rentas Internas (SRI)

El SRI calcula la brecha tributaria del IVA mediante una metodología descendente en la cual se pretende estimar el IVA ventas e IVA compras "teóricos" de cada rama de actividad. Se utilizan como fuentes de información las Tablas de Oferta y Utilización (TOU) del SCN (cuentas nacionales) disponibles para los años 2003 al 2005. En primer lugar, se calculan las ventas gravadas por industrias a partir del del consumo intermedio, consumo final, consumo gubernamental y formación bruta de capital fijo, sin considerar las exportaciones dado que se encuentran gravadas con tasa de 0%. Se descomponen las ventas por industria en ventas gravadas y no gravadas y se calcula un factor que muestra la composición gravada de las ventas locales de las industrias. Luego se estima el IVA ventas por industria multiplicando las ventas gravadas desde SCN por los factores gravados por industria y la tasa de IVA. Por otro lado, se calcula la composición de compras entre gravadas y no gravadas y el factor gravado de compras por industria. Luego se calcula el IVA compras a partir de la multiplicación de las compras a precios básicos (sin IVA) de la industria por un proporcional del factor gravado y la tasa del IVA. Por último, el IVA potencial se obtiene de la diferencia entre el IVA ventas y el IVA compras, esta estimación se compara con el IVA neto declarado por los contribuyentes y se obtiene la brecha de incumplimiento.

Vale mencionar que, si bien en el presente documento se termina utilizando la cifra calculada en la fuente que figura a continuación, el trabajo del SRI también calcula el nivel de incumplimiento

en el impuesto sobre la renta de sociedades. Resumidamente, puede señalarse que la metodología consiste en la estimación convencional a partir del Excedente Bruto de Explotación pero con la apertura de la brecha de recaudación por industria o sector económico, para lo cual se recurre a una serie de ajustes de acuerdo a los datos consignados por los contribuyentes en sus respectivas declaraciones juradas del tributo.

Roca, J. (2009), "Tributación directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 85, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

En este caso para estimar la evasión en el impuesto sobre la renta de sociedades para el período 2005 se utiliza la metodología del potencial teórico, que consiste en comparar la recaudación efectiva con una estimación de la recaudación teórica del impuesto, construida a partir del Excedente de Explotación (EE) del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN). En primer lugar, se estima la base imponible teórica partiendo de los datos del excedente bruto de explotación (EBE). El EBE resulta de la diferencia del valor bruto de producción (VBP) y el consumo intermedio (CI), remuneraciones de los trabajadores (R) e impuestos indirectos sobre la producción (distintos al IVA) netos de subsidios (II), para cuyo cálculo se utilizaron datos del Banco Central (BCE) y de la Dirección de Estudios Económicos del SRI. Luego, a dicha estimación se le aplica un conjunto de ajustes (pérdidas del ejercicio, intereses netos, depreciación, rentas de la propiedad, rentas exentas, etc.) para obtener un valor aproximado de la recaudación teórica (aplicando las tasas legales). Por otro lado, se estima el impuesto causado o recaudación efectiva a partir de los microdatos de las declaraciones juradas de cada contribuyente (representa el impuesto a la renta que el contribuyente adeuda a la SRI para dicho ejercicio). Finalmente, se obtiene el monto de evasión mediante la diferencia de la recaudación teórica y la recaudación efectiva.

Por otro lado, en Ecuador la renta de actividades económicas obtenida por personas naturales es gravada de acuerdo con la estructura de tasas progresivas del impuesto a la renta personal. Para este caso, se estima la recaudación teórica a partir de la Encuesta de Condiciones de Vida (ECV), mediante un ejercicio de microsimulación estática y sin cambios de comportamiento, con ajustes por no respuesta y subdeclaración de ingresos de acuerdo a la fuente generadora (cuentapropistas, asalariados, pensionados, rentas de capital como alquileres, intereses, dividendos, etc.). También se consideraron las deducciones permitidas en el gravamen, principalmente los aportes a la Seguridad Social de trabajadores públicos y privados. Finalmente, se compara esta recaudación teórica con el impuesto causado del ejercicio fiscal 2005 y se obtiene la brecha de cumplimiento tributario.

El Salvador (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Ministerio de Hacienda (2018), "Marco fiscal de mediano y largo plazo 2018-2028", San Salvador

El Ministerio de Hacienda del Salvador realizó el cálculo del nivel de incumplimiento del IVA para el período 2005-2016 mediante el método indirecto y descendente. Este enfoque estima la tasa de evasión a partir de la información de las Cuentas Nacionales proporcionada por el Banco Central de Reserva de El Salvador (BCR). Mediante este método se calcula la recaudación teórica la cual se contrasta con la recaudación efectiva obteniendo una brecha que se considera evasión. Es necesario señalar que en 2018 el BCR presentó las nuevas Cuentas Nacionales, en las cuales se actualizó el año base de 1990 a 2005, según las recomendaciones metodológicas del último Manual Internacional de Cuentas Nacionales de 2008, elaborado por Naciones Unidas y otros organismos internacionales. Esta actualización de las Cuentas Nacionales genera un cambio sustancial en las mediciones de evasión, sin embargo, la tendencia de las tasas es muy similar a la obtenida con las estimaciones realizadas con las anteriores cifras de Cuentas Nacionales (base 1990). En el presente informe se consideraron las cifras con base 1990 por corresponderse más adecuadamente con las cifras de la matriz insumo-producto utilizada para el cálculo.

Cabrera, M. y Guzmán, V. (2009), "La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: El caso de El Salvador", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 87, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Para la estimación del incumplimiento del impuesto sobre la renta de sociedades se considera como base la metodología descendente con lo cual se estima la evasión tributaria a través de información de cuentas nacionales para el año 2005. Para la aproximación de la base imponible teórica de personas jurídicas se utiliza la información proveniente del Excedente Neto de Operación (ENE) del SCN. El ENE es una aproximación de las utilidades que generan las personas jurídicas. Una vez calculada la base imponible teórica se multiplica por la tasa impositiva legal y se obtiene el ingreso tributario potencial, el cual se compara con el ingreso tributario observado. Al momento del cálculo los autores no contaban con la desagregación del ingreso mixto dentro del Excedente de Explotación Bruto, por lo que tuvieron que realizar un análisis de sensibilidad para estimar el EBE correspondiente a las empresas. Por ese motivo, estimaron 3 escenarios: En los escenarios 1 y 2 se aplicaron los porcentajes de participación del excedente de explotación correspondiente a empresas según actividades económicas de los países de Guatemala y Honduras. En el tercer escenario se calculó residualmente el excedente de explotación a partir de los ingresos correspondientes a las personas no asalariadas, asumiéndose como ingreso mixto.

Por otro lado, se utiliza la información declarada en las encuestas de hogares para calcular la base imponible de las personas naturales (trabajadores asalariados y no asalariados) y estimar el Impuesto Sobre la Renta potencial a tributar. Para ello, se realizan ajustes a la información externa por no respuesta y por subdeclaración de ingresos. Luego se obtiene el "ingreso imponible" mediante la resta del total de ingresos obtenidos por los trabajadores asalariados y no asalariados, y las deducciones permitidas por la ley. Por otro lado, se estima la recaudación efectiva a partir de la Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples (EHPM) para los años 2005 y 2006. Por último, se compara la recaudación teórica y la efectiva y se obtiene el monto de evasión.

Guatemala (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Superintendencia de Administración Tributaria (2019), "Estimación de la productividad, eficiencia e incumplimiento de pago del IVA en Guatemala", SAT, Ciudad de Guatemala

En Guatemala se realizó la estimación de la brecha tributaria del IVA para el período 2010-2018. Para el cálculo, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) optó por el desarrollo del método indirecto a través de la información de las cuentas nacionales. Por un lado, se obtiene la recaudación teórica a partir del gasto del consumo final. Para ello se realiza un estudio de los principales rubros que componen los agregados macroeconómicos, entre ellos se incluye el Consumo potencial de bienes y servicios conformado por el consumo privado, el consumo del gobierno general, las compras directas en el mercado interno por no residentes y los préstamos destinados para la vivienda otorgados por el sistema bancario, las sociedades financieras y las cooperativas. A su vez, se incluye el Consumo no afecto por el IVA compuesto por los servicios provistos por la administración pública a los hogares y el Consumo exento conformado por el consumo que está sujeto a tratamientos diferenciados. Por otro lado, se obtiene la recaudación efectiva total del IVA que está conformada por la suma del componente doméstico y sobre importaciones, luego de descontar las devoluciones de crédito fiscal efectuadas a los exportadores a partir de los datos provistos por la administración tributaria. Por último, se realizan una serie de ajustes técnicos, se compara la recaudación teórica y la efectiva y se obtiene el nivel de incumplimiento de pago del impuesto.

Superintendencia de Administración Tributaria (2019), "Aspectos Metodológicos sobre la Estimación del incumplimiento de pago del Impuesto sobre la Renta —ISR— en Guatemala, Rentas de las Actividades Lucrativas. Período 2013-2017", SAT, Ciudad de Guatemala

Por otro lado, la SAT realizó la estimación del incumplimiento tributario en el Impuesto sobre la Renta dentro de las Rentas de Actividades Lucrativas para el período 2013-2017. Para el cálculo se utiliza el método indirecto a través de la información de Excedente Bruto de Explotación (EBE) y el Ingreso Mixto Bruto de las Cuentas Nacionales, siendo ambos una aproximación de los beneficios o pérdidas antes de impuestos de las actividades lucrativas. El EBE es el agregado macroeconómico que se constituye como el saldo contable en la cuenta de generación del ingreso y se define como el valor agregado menos la remuneración de los asalariados por pagar, menos los impuestos sobre la producción por pagar, más las subvenciones por cobrar. Por su parte, el Ingreso Mixto corresponde a empresas no constituidas en sociedad, las cuales en la mayoría de los casos son propiedad de los miembros de los hogares, en donde los miembros de los hogares pueden emplearse sin percibir alguna remuneración. Dado que ambos componentes se encuentran en términos brutos se deducen las depreciaciones a partir de la información proporcionada por los contribuyentes en las declaraciones juradas. De esta manera, se obtiene la base imponible teórica en términos netos. Luego, se suman los costos y gastos no deducibles, y se deducen las rentas de aquellos contribuyentes que optaron por tributar bajo el Régimen Opcional Simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y las personas afiliadas al Régimen del Pequeño Contribuyente. Finalmente, se estima la base imponible teórica del impuesto sobre la renta la cual se multiplica por la tasa del impuesto y se genera la recaudación teórica. Por otro lado, se calcula el impuesto determinado observado en la declaración jurada del gravamen correspondiente a la categoría de rentas de las actividades lucrativas. Por último, se obtiene el monto de incumplimiento por la diferencia entre la recaudación teórica y el impuesto determinado declarado en el mismo período.

Cabrera, M. (2009), "La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: El caso de Guatemala", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 89, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Por su parte, la metodología para estimar el monto de incumplimiento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en este caso para el año 2006) requiere el cálculo del ingreso imponible de las personas naturales asalariadas, a partir de la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI). Como es convencional, se realizan ajustes por subdeclaración y no respuesta. En segundo lugar, se calcula el ingreso obtenido, con aquellos rubros del ingreso salarial que son gravables, luego se deducen los gastos que están permitidos por ley para obtener el ingreso imponible o pagadero de impuestos, al cual se le aplica las tasas correspondientes a cada tramo de renta y se le resta la acreditación por concepto del pago de IVA. La recaudación potencial se compara con la recaudación efectiva, y se obtiene el monto de evasión. Se utiliza un procedimiento similar en el caso de los regímenes de personas naturales no mercantiles y mercantiles (empleados por cuenta propia y patrones con hasta 5 empleados). Adicionalmente, dado que la ley permite acreditar el IVA a quienes se desempeñan como Personas Individuales No Mercantiles, al impuesto sobre la renta determinado se le resta el crédito correspondiente al IVA pagado por estas personas. Finalmente, se compara la recaudación efectiva con los valores teóricos para determinar el tamaño de la brecha tributaria.

Honduras (IVA)

Pineda, D. y P. Zúniga (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto sobre ventas (ISV) en Honduras 2013-2016", Tegucigalpa, Servicio de Administración de Rentas (SAR), enero

En Honduras se estima la tasa de evasión del Impuesto Sobre Ventas para el período 2013-2016. Para el cálculo se utiliza el método del potencial teórico utilizando las Cuentas Nacionales publicadas

por el Banco Central de Honduras (BCH), el cual mantiene como base técnica para sus estimaciones el Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN93). La base tributaria teórica se estima en base a las cuentas nacionales por el lado del gasto (demanda o utilización) que se constituye principalmente por el consumo final de productos no exentos, sumado al consumo intermedio gravado e inversión gravada de la producción exenta. Por otro lado, el consumo final se conforma por el gasto de consumo final de los hogares, consumo de instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares y el consumo del Gobierno. De la base tributaria se obtiene la recaudación teórica, la cual se compara con la recaudación efectiva, obteniendo por diferencia el monto de evasión.

Jamaica (IVA)

Ueda, J. y M. Thackray (2015), "Jamaica. Revenue Administration Gap Analysis Program: the general consumption tax gap", Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI), abril

En Jamaica se utilizó la metodología RA-GAP del FMI para estimar la brecha de tributaria del IVA durante el período 2008-2013. Mediante este enfoque se calcula la brecha tributaria total compuesta de una brecha de política y una brecha de cumplimiento. En primer lugar, la brecha de política se obtiene a partir de la diferencia entre los ingresos teóricos aplicando la alícuota legal a todo el consumo final y los ingresos teóricos del IVA bajo la política tributaria vigente. Por otro lado, la brecha de cumplimiento se calcula por la diferencia entre los ingresos realmente recaudados y los ingresos potenciales que podrían haberse recaudado dada la legislación vigente en caso de cumplimiento perfecto. Cabe señalar que los ingresos teóricos se calculan por sector económico, por lo tanto se tuvieron en cuenta un conjunto de datos estadísticos como la tabla de oferta y utilización proporcionada por el Instituto de Estadísticas de Jamaica (STATIN), la matriz de importaciones y exportaciones de Aduanas y la matriz de formación de capital de Cuentas Nacionales. Además, se ajusta la base imponible teórica según los cambios legales de los años fiscales considerados en el análisis. Por otro lado, la recaudación efectiva se estima a partir de los impuestos declarados y pagados por el contribuyente, siendo dicha información proporcionada por la Administración Tributaria de Jamaica. Estos recursos fueron reasignados a los períodos fiscales en los que las actividades económicas tuvieron lugar entre 2008 y 2013 para captar las tendencias de las brechas tributarias evitando las distorsiones que plantean los rezagos (arbitrarios o no) en el pago de los tributos y en las devoluciones de créditos fiscales.

México (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades; impuestos específicos)

San Martín, J. y otros (2017), Evasión Global 2017, San Andrés Cholula, Universidad de las Américas, Puebla

La estimación de la evasión fiscal por concepto de IVA se realizó para el período 2005-2016 a partir de una metodología descendente de brechas tributarias. En términos generales, para estimar la recaudación teórica se considera la demanda final a precios de comprador, excluyendo los bienes y servicios que tienen tratamientos especiales, es decir, los que tienen tasa 0%, los exentos y aquellos sujetos a la tasa reducida en la zona fronteriza. Una vez que se obtiene el IVA teórico/potencial se compara con el IVA recaudado y, por diferencia, se estima el nivel de incumplimiento. Cabe señalar que en 2013 se cambió la metodología para la contabilización de la recaudación por parte del SAT, por lo que para hacer comparables la serie de datos publicados de 2005 a 2012 con la información de 2013 a 2016, se solicitó al SAT homologar este último período con la metodología previa. Este cambio metodológico se da fundamentalmente en el criterio de contabilización de las compensaciones. De 2013 a 2016 este cambio produce un aumento en pesos corrientes en el IVA; y una disminución en el impuesto sobre la renta. A pesar de los cambios metodológicos, los resultados para los años 2013 a 2016 mantienen la misma tendencia decreciente en las tasas de evasión.

Por otro lado, se estima la evasión fiscal del impuesto sobre la renta (ISR) en personas morales o jurídicas y en personas físicas. A partir de una metodología similar, se utilizan los Censos Económicos

del 2009 y 2014, a partir de los cuales se obtiene la información referente al régimen jurídico bajo el cual se encuentran las unidades económicas registradas en dichos censos (personas físicas, sociedades civiles, sociedades con fines de lucro, etc.). Con esta información, se obtiene el resultado fiscal para 2008 y 2013, se le aplica a dicho resultado la tasa legal del ISR y se obtiene el ISR teórico. De la diferencia del ISR teórico y el ISR recaudado por el SAT se obtiene el monto y la tasa de evasión fiscal para esos años.

Adicionalmente, se realiza una estimación de tasa de evasión del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y del Impuesto General de Importación y Exportación (IGIE) para el mismo período 2005-2016. En el primer caso se calcula el nivel de incumplimiento del IEPS para los siguientes sectores: petróleo, bebidas alcohólicas, bebidas saborizadas, tabaco, telecomunicaciones, juegos y sorteos, plaguicidas y sobre alimentos no básicos. Para la estimación se utiliza el método del potencial teórico, para lo cual se considera la información del Sistema de Cuentas Nacionales, de las cuentas de bienes y servicios y de la Encuesta Mensual de la Industria Manufacturera (EMIM). En el segundo caso, se calcula la recaudación teórica del IGIE utilizando la información de los principales productos del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías proveniente del banco de información económica del INEGI. Finalmente, los valores teóricos de recaudación se comparan con los efectivos para calcular la brecha tributaria.

Panamá (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Dirección General de Ingresos (2018), Boletín Estadístico Tributario 2017, Ciudad de Panamá

En este estudio se presenta la estimación de incumplimiento del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS) y del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas y Naturales (ISR) para el período 2007-2016. Aunque la metodología no es especificada en el estudio, el monto de incumplimiento del ITBMS se obtiene por la diferencia del monto de recaudación teórico y efectivo, a partir de un cálculo convencional que se nutre de información de las cuentas nacionales (Serie PIB base 2007).

Por otro lado, el nivel de incumplimiento del impuesto sobre la renta de personas jurídicas se calcula a partir del Excedente Bruto de Explotación (EBE) que proviene de las cuentas nacionales. A dicho valor de referencia se le aplica una serie de ajustes que incluyen deducciones varias (Zona Franca, Canal de Panamá, EBE Gobierno y entidades sin fines de lucro, incobrables, depreciación, etc.) y la adición de las pérdidas brutas de cada ejercicio fiscal. Así se obtiene la renta gravable teórica la cual se multiplica por la tasa legal del gravamen en cada período. De esta manera se aproxima el impuesto teórico, al cual se restan los gastos tributarios estimados. Finalmente, para estimar la brecha de incumplimiento se compara el impuesto teórico y la recaudación efectiva.

Para la estimación de incumplimiento del impuesto sobre la renta de personas naturales se compara la recaudación teórica y la recaudación efectiva. Para la recaudación teórica se tienen en cuenta dos componentes: se calcula la recaudación de los trabajadores independientes a partir del ingreso mixto bruto multiplicado por su tasa efectiva de tributación, y por otro lado, se estima la recaudación para los asalariados a partir de la remuneración total multiplicada por la tasa efectiva de tributación correspondiente a cada período.

Paraguay (IVA)

Fondo Monetario Internacional (2016), "El proceso de modernización de la SET (2013-2016)", Resumen Ejecutivo del Informe de Asistencia Técnica FMI, Washington, D.C., agosto

Para este cálculo, la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) ha trabajado conjuntamente con el Fondo Monetario Internacional (FMI), abarcando el período fiscal 2010-2014. Desafortunadamente, no existe una metodología publicada a la fecha pero se entiende que las cifras difundidas se basan en un cálculo global de la brecha tributaria a partir de información macroeconómica de cuentas nacionales, particularmente la Matriz Insumo-Producto (1994), los Cuadros de Oferta y

Utilización (46 productos y 33 actividades), el Censo Económico (2011), las Encuesta de Presupuestos Familiares (2006), la Encuesta de Ingresos, Gastos y Condiciones de Vida (2012), el Informe de Gastos Tributarios CIAT-SET (2015) y datos de las declaraciones juradas de los contribuyentes del IVA.

Perú (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera (2018), "Informe N° 39-2018-SUNAT/1V3000", Lima

En el informe de SUNAT se presenta la estimación del nivel del incumplimiento del Impuesto General a las Ventas (IGV) para el período 2003-2017. Para ello se utiliza el Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales. En primer lugar, se estima la base potencial teórica a partir del Valor Bruto de Producción de las Cuentas Nacionales. Es necesario mencionar que para dicha estimación se realizan varios ajustes, en la primera etapa se realizan ajustes a la base imponible para considerar las características particulares del IVA. Una vez obtenida la base potencial teórica del IGV se multiplica por la tasa nominal vigente para cada ejercicio a fin de obtener la recaudación teórica. Luego se realizan los ajustes correspondientes a los regímenes especiales y gastos tributarios y se obtiene el impuesto determinado teórico neto. Finalmente, se compara dicho concepto con el importe de los pagos efectuados en concepto de IGV y de la diferencia se obtiene la magnitud del incumplimiento.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera (2018), "Informe N° 38-2018-SUNAT/1V3000", Lima

Por otro lado, se estima el nivel de incumplimiento global en el Impuesto a la Renta de la tercera categoría (personas jurídicas) para el período 2007-2017. El método empleado consiste en estimar el incumplimiento mediante la comparación de la recaudación efectiva con una estimación de la recaudación potencial teórica del impuesto. Para calcular la base imponible teórica del impuesto se parte del Excedente de Explotación que se registra en las Cuentas Nacionales. El excedente de explotación neto constituye el agregado macroeconómico que se toma como variable proxy de la utilidad del ejercicio. Para obtenerlo, al excedente de explotación bruto (EBE) se adiciona el ingreso mixto bruto con el fin de obtener el total de ingresos y luego se deduce la depreciación. El ingreso mixto incluye las ganancias de las empresas individuales gravadas con el impuesto sobre la renta y las rentas del trabajo independiente. Cabe señalar que tanto el EBE como el ingreso mixto se obtienen de las estadísticas del PIB según el tipo de ingreso entre 2007 y 2017 del Instituto Nacional de Estadísticas e Informática (INEI). Una vez obtenida la base imponible teórica se realizan los ajustes pertinentes (se adicionan rentas netas de intereses, activos financieros, rentas de la tierra y corrección monetaria; se deducen rentas por ventas de inmuebles, deducciones permitidas, tratamientos especiales, quebrantos y regímenes simplificados) y se multiplica por el impuesto a fin de estimar la recaudación teórica. Por otro lado, la recaudación observada o efectiva se obtiene de las declaraciones juradas de los contribuyentes.

Arias Minaya, L.A. (2009), "La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos. El caso del Perú", Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 95, CEPAL, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

En este estudio se estima la evasión del impuesto a la renta de las personas físicas para el año 2006. La metodología se basa en el enfoque de brechas donde la evasión se mide comparando la recaudación teórica con la recaudación efectiva y la tasa de evasión se obtiene dividiendo el monto evadido respecto de la recaudación teórica. En primer lugar, se obtiene la renta neta imponible de cada contribuyente a partir de los datos de las encuestas de hogares. Luego, se estima la recaudación teórica de cada contribuyente multiplicando la renta neta imponible por la tasa impositiva correspondiente. Una vez obtenida la recaudación teórica de cada persona dentro de la muestra se procede a inferir los resultados a nivel poblacional utilizando los factores de expansión individuales, luego se suma la recaudación

teórica individual y se obtiene la recaudación teórica agregada. La evasión fiscal se estima como la diferencia entre ese último concepto y la recaudación efectiva de ese mismo año. Cabe señalar que, aunque no fue considerado en este trabajo por corresponder a resultados más antiguos, en el estudio mencionado también se calcula la brecha tributaria en el impuesto sobre la renta de personas jurídicas a partir del concepto de Excedente Bruto de Explotación.

República Dominicana (IVA; impuesto sobre la renta de personas físicas y de sociedades)

DGII (Dirección General de Ingresos Internos) y otros (2018), "Estimación del incumplimiento tributario en la República Dominicana", Santo Domingo, octubre

La DGII estima el nivel de incumplimiento del ITBIS para el período 2007-2017, utilizando la metodología del potencial teórico basada en Cuentas Nacionales, "por el lado de la producción" o "el lado de la oferta". Mediante este método se reconstruyen conceptualmente las ventas gravadas con el impuesto a través del Valor Bruto de Producción, por un lado, y las Adquisiciones Gravadas Deducibles por otro, a partir del Consumo Intermedio e Inversión de cada actividad. Una vez que se obtienen ambos valores, se estima la recaudación potencial teórica, que luego se compara con la recaudación efectiva que se genera por los pagos efectivos derivados de las declaraciones de los contribuyentes. La diferencia entre el valor potencial teórico y el valor efectivo, en cada actividad, se denomina Brecha de Incumplimiento.

Por su parte, la metodología para estimar el incumplimiento tributario del impuesto sobre la renta de personas jurídicas parte de una aproximación de los beneficios o pérdidas antes de impuestos para todas las empresas. Este enfoque es conocido en Cuentas Nacionales como el Excedente Bruto de Explotación. Se le realizan ciertos ajustes con el objetivo de estimar la base imponible potencial teórica del tributo para toda la economía. Una vez que se obtiene la recaudación teórica se compara con la recaudación efectiva que corresponde a lo efectivamente pagado por cada una de las empresas.

Con respecto al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas o naturales, se estima la base teórica del impuesto mediante los ingresos captados tanto por la Encuesta Nacional de Fuerza de Trabajo implementada hasta el 2016 y la correspondiente Encuesta Nacional Continua de Fuerza de Trabajo implementada a partir del 2015, ambas realizadas por el Banco Central de la República Dominicana. Luego, se calcula la base imponible de cada individuo, sumando los ingresos gravados, y en caso de que corresponda, restando los montos de las deducciones admitidas por el Código Tributario. Una vez que se obtiene la base imponible teórica se aplica la escala de tasas vigentes para determinar la recaudación potencial. Por otro lado, se estima la recaudación efectiva que incluye ingresos en concepto del impuesto sobre la renta de personas naturales, el Impuesto sobre la Renta de los Salarios, el Impuesto sobre Rentas originadas por la prestación de servicios generales, Impuesto Sobre la Renta proveniente de alquileres y arrendamientos y retribuciones complementarias, y Otros impuestos sobre los ingresos (provisión de bienes y servicios al Estado, otro tipo de renta no especificado, pagos al exterior en general, otros), los cuales se prorrataron entre Personas Jurídicas y Personas Físicas en proporción a la participación del impuesto liquidado de personas físicas sobre el total del impuesto liquidado. Por último, para obtener el nivel de incumplimiento se compara la recaudación teórica con la recaudación efectiva.

Uruguay (IVA; impuesto sobre la renta de sociedades)

Dirección General Impositiva (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2016", Departamento de Estudios Económico – Tributarios, DGI, Montevideo

En Uruguay, la DGI estima el nivel de incumplimiento del IVA para el período 2000-2016. La metodología aplicada es del tipo descendente e indirecta, denominada Método del Consumo. Este enfoque consiste en estimar la recaudación potencial/teórica y compararla con la recaudación efectiva. En primer lugar, se calcula la recaudación potencial o recaudación teórica que es la que se obtendría si todos los contribuyentes pagan sus impuestos. Este monto se calcula en base a la información proveniente de fuentes externas (por ejemplo, las Cuentas Nacionales elaboradas por el Banco Central, las Encuestas de gastos e ingresos de los hogares relevadas por el INE) e internas como complementarias (declaraciones juradas de los contribuyentes). En el caso del IVA, el "método del consumo" determina la recaudación potencial estimando el IVA no deducible, el cual se origina en 5 componentes: el consumo final de bienes y servicios gravados, el consumo y la inversión del gobierno, así como la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados como insumos intermedios o bienes de inversión en la producción de bienes y servicios exentos. Por otro lado, la recaudación efectiva se calcula con los pagos del tributo realizados por los contribuyentes obligados legalmente, según el criterio de lo devengado. A la misma se le aplica una corrección que contempla el hecho de que una parte del impuesto correspondiente a un ejercicio suele declararse o pagarse también en los siguientes ejercicios. Las recaudaciones son ajustadas mediante coeficientes que estiman lo que se recaudará en los años posteriores. Así, el tramo final del período de análisis (los años 2009 a 2014) se presenta como una proyección de la recaudación definitiva. Finalmente, se comparan los dos valores para la recaudación del tributo de donde surge la magnitud de la brecha tributaria.

Olmos, L., E. Reig y F. Peláez (2016), "Estimaciones de incumplimiento tributario", documento presentado en Jornadas Tributarias, Buenos Aires, Dirección General Impositiva/Universidad de la República (DGI/UDELAR), noviembre

En esta presentación se resumen los resultados de la estimación del incumplimiento del Impuesto a la Renta de las actividades Económicas (IRAE) que recae sobre las personas jurídicas. La metodología aplicada es la del potencial teórico, un método indirecto que consiste en estimar la recaudación potencial y compararla con la recaudación efectiva. La recaudación potencial está conformada por los pagos del tributo realizados por los contribuyentes obligados legalmente, este monto se estima en base al Excedente de Explotación Bruto (que surge de las cuentas nacionales) al que se le adiciona el Ingreso Mixto Bruto y al que se le practican una serie de ajustes de comparabilidad, de rentas no comprendidas (régimenes especiales y rentas de contribuyentes de otros impuestos vinculados) y otros ajustes fiscales (remuneraciones, inflación, exoneración por inversiones, quebrantos de ejercicios anteriores y valuación contables). Luego, se calcula la recaudación efectiva mediante el impuesto declarado por los contribuyentes para cada uno de los ejercicios económicos incluidos en el período de análisis. Y se agregan los pagos de anticipos y saldos realizados por aquellos que no presentaron declaración jurada y el pago mínimo de impuestos de aquellos que declararon pérdida fiscal. La estimación de la brecha tributaria para el caso del IRAE surge de comparar la recaudación teórica estimada y la recaudación efectiva ajustada, pudiéndose desagregar el resultado para 36 sectores de actividad económica.



NACIONES UNIDAS

Serie

CEPAL

Macroeconomía del Desarrollo

Números publicados

Un listado completo así como los archivos pdf están disponibles en
www.cepal.org/publicaciones

215. Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud, Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán (LC/TS.2020/125), 2020.
214. Gasto público para impulsar el desarrollo económico e inclusivo y lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible, Andrea Podestá (LC/TS.2020/123), 2020.
213. Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos en tiempos del COVID-19, Juan Pablo Jiménez, José Antonio Ocampo, Andrea Podestá, María Fernanda Valdés (LC/TS.2020/104), 2020.
212. Los sistemas de pensiones en América Latina: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera en tiempos del COVID-19, Alberto Arenas de Mesa (LC/TS.2020/99), 2020.
211. El sistema de pensiones en Costa Rica: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, José Francisco Pacheco, Hazel Elizondo y Juan Carlos Pacheco (LC/TS.2020/81), 2020.
210. El sistema de pensiones en México: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Héctor Villarreal y Alejandra Macías (LC/TS.2020/70), 2020.
209. El sistema de pensiones en El Salvador: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Carmelo Mesa-Lago y María Elena Rivera (LC/TS.2020/66), 2020.
208. El sistema de pensiones en la Argentina: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Oscar Cetrángolo y Carlos Grushka (LC/TS.2020/65), 2020.
207. El sistema de pensiones en el Perú: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Noelia Bernal Lobato (LC/TS.2020/64), 2020.
206. El sistema de pensiones en Colombia: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Francisco Azuero Zúñiga (LC/TS.2020/63), 2020.
205. El sistema de pensiones en Chile: institucionalidad, gasto público y sostenibilidad financiera, Andrea Bentancor (LC/TS.2020/61), 2020.

MACROECONOMÍA DEL DESARROLLO

Números publicados:

- 215 Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe
Avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud
*Juan Carlos Gómez Sabaini
Dalmiro Morán*
- 214 Gasto público para impulsar el desarrollo económico e inclusivo y lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible
Andrea Podestá
- 213 Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos en tiempos de COVID-19
*Juan Pablo Jiménez
José Antonio Ocampo
Andrea Podestá
María Fernanda Valdés*