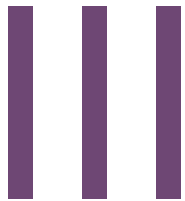


CAPÍTULO



Los niveles de evasión tributaria y las principales medidas para abordar este fenómeno en los países de América Latina y el Caribe

Introducción

- A. La medición de la evasión fiscal: en búsqueda de buenas prácticas para los países de la región
- B. Los niveles de evasión fiscal en la región: rasgos generales y aspectos particulares
- C. Panorama de las medidas que están adoptando los países para hacer frente a este desafío
- D. Una hoja de ruta para abordar el fenómeno de la evasión fiscal y facilitar la movilización de recursos internos a nivel regional

Bibliografía

Anexo III.A1

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 con miras a aumentar la base de tributación mediante reformas específicas en el diseño de sus principales instrumentos de recaudación (como son el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta). También se podrían introducir innovaciones o modificaciones complementarias en otros tributos. A su vez, como condición básica, los países deberán asegurar la obtención efectiva de los recursos fiscales que ya 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 mucho menor de lo que podría obtenerse si todos los contribuyentes cumplieran debidamente sus obligaciones tributarias, de acuerdo con 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).

Al tratarse de un fenómeno de múltiples causas y diversas manifestaciones a lo largo de la región, el análisis se ha centrado desde un inicio en los principales impuestos aplicados en el ámbito nacional. Más recientemente, la creciente globalización de las operaciones de grandes empresas multinacionales ha obligado a los países a adoptar una mirada más amplia, que trascienda sus fronteras geográficas. En ambas dimensiones del problema, las evidencias disponibles acerca de su magnitud, aunque escasas, resultan contundentes en cuanto a los elevados niveles de incumplimiento que se estiman 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

¹ A lo largo de este capítulo 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.

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 capítulo 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.

A. La medición de la evasión fiscal: en búsqueda 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.

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

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.

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 con 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 III.1).

Diagrama III.1

Enfoques metodológicos alternativos para cuantificar la brecha tributaria (incumplimiento)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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; 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.

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).

Por un lado, las metodologías descendentes utilizan modelos macro que se basan en agregados económicos con información de cuentas nacionales. 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. Ello puede constituir una ventaja sobre todo en los casos en que la información de los registros operativos resulta insuficiente en su volumen o es de escasa precisión. En general, las metodologías descendentes requieren menos tiempo y relativamente menores recursos. A su vez, 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, pues dependen de la calidad de las estadísticas macroeconómicas y están sujetas a los rezagos típicos en esta información. La principal debilidad de estas metodologías es que no contribuyen a la explicación de las causas y los componentes de la brecha tributaria, lo que reduce su utilidad práctica 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 solo 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. Se utilizan datos de casos individuales, recopilados por la administración tributaria mediante auditorías, encuestas y programas de consulta. Luego se estima la brecha tributaria total mediante la extrapolación de datos relacionados con 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 de incumplimiento, a fin de evitar un sesgo en la estimación. Dado que 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 ni, por lo tanto, que su estimación pueda considerarse integral. No obstante, una estimación de este tipo, derivada de los datos de contribuyentes individuales, puede proporcionar información más detallada sobre los sectores y los comportamientos de incumplimiento que una administración tributaria debería tratar de abordar.

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 III.1).

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.

Recuadro III.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).

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 (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (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 (International Survey on Revenue Administrations (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 (OCDE, 2019; Díaz de Sarralde, 2019).

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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.

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 FMI, la brecha tributaria se compone, a su vez, de dos brechas⁵:

- 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 Basada en el método descendente, la metodología del Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos puede aplicarse al IVA, al impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR) 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).

Brecha tributaria total = Brecha de política + Brecha de cumplimiento

donde:

Brecha de política = Recaudación potencial – Recaudación teórica

Brecha de cumplimiento = Recaudación teórica – Recaudación efectiva

con lo que se obtiene que:

Brecha tributaria total = Recaudación potencial – Recaudación efectiva

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 general. 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 con 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).

Dadas las diversas variantes metodológicas en materia de cuantificación de la evasión tributaria, cabría preguntarse cuáles son las que, a partir de la experiencia en los países de la región y, también en países desarrollados con estudios más consolidados, se han ido erigiendo como las prácticas más aceptadas en relación con los distintos impuestos analizados. En general, los estudios disponibles sobre los países de América Latina y el Caribe suelen centrarse 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. Como ya se ha señalado, ello afecta y relativiza la comparabilidad internacional de los valores estimados. No obstante, existen ciertas regularidades de acuerdo con el 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 descendente. 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 país, 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. 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.

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, después de una serie de ajustes técnicos, permite obtener una base imponible teórica sobre la que se aplica la alícuota legal general del impuesto (y las alícuotas reducidas, si las hubiera). 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). Solo 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 que explorar para los países de la región.

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 relevados⁷. 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 (ISR) 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, 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.

⁷ Entre ellos se encuentran la Argentina, el Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México y el Perú.

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 (ISR) 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 Alemania⁸).
- 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).

Estas evidencias pueden sumarse a otros casos destacados a nivel internacional⁹. En conjunto, los diversos estudios proveen valiosos puntos de referencia para el perfeccionamiento de las metodologías de estimación del nivel de incumplimiento tributario en los países de América Latina y el Caribe. 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.

⁸ 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.

⁹ Se destaca el caso del Reino Unido, cuya Administración de Hacienda y Aduanas publica estimaciones anuales sobre los principales impuestos vigentes mediante una metodología global que combina distintos procedimientos parciales (ascendentes, descendentes y experimentales) respecto de cada uno de los instrumentos analizados, de distintos grupos de contribuyentes y de diferentes comportamientos de evasión y elusión (HMRC, 2019).

B. 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 región¹⁰.

1. 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.

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 región, al menos hasta 2007 y antes de la manifestación concreta de los efectos de la crisis financiera mundial de 2008 (Gómez Sabaini y Morán, 2016). Si bien las razones de este resultado pueden haber sido múltiples (entre las que, indudablemente, se encuentra el favorable contexto macroeconómico de crecimiento sostenido), se reconocen los avances en materia de administración tributaria que lograron varios países durante dichos años en relación con este tributo. 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 Salvador, Guatemala, Panamá y la República Dominicana¹¹.

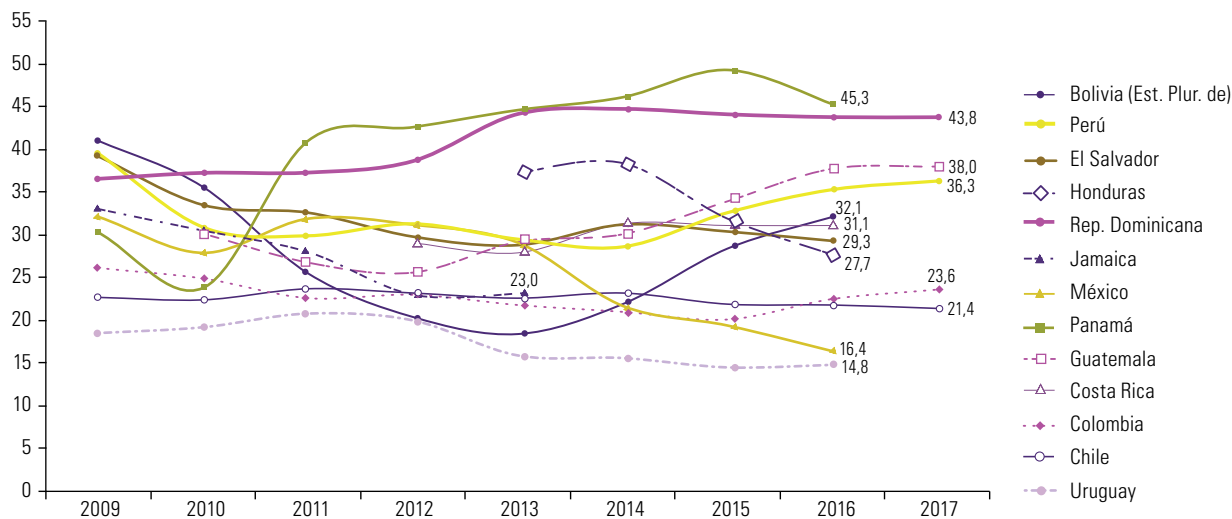
¹⁰ A pesar de su relevancia sustancial en algunos países, prácticamente no se registran evidencias oficiales del nivel de incumplimiento en otros componentes del sistema tributario. Se encuentra una excepción en el caso de México, donde se han realizado cálculos de evasión sobre los principales impuestos selectivos (San Martín y otros, 2017).

¹¹ A los fines de la reseña de evidencias contenidas en el presente capítulo, 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.

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 III.1). De hecho, si se toman como referencia las cifras de 2009 (relativamente elevadas con 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 Uruguay¹². 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 III.1

América Latina y el Caribe (13 países): evolución de las tasas estimadas de evasión del IVA, 2009-2017
 (En porcentajes)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de estudios oficiales de los países (véase el anexo III.A1).

Nota: En el gráfico III.1 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 III.2) muestra que los niveles promedio de incumplimiento del IVA en un conjunto seleccionado de 12 países 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 ponderación de la tasa de evasión promedio de este tributo en el caso de los 28 Estados miembros de la Unión Europea (con el agregado de estar basado en

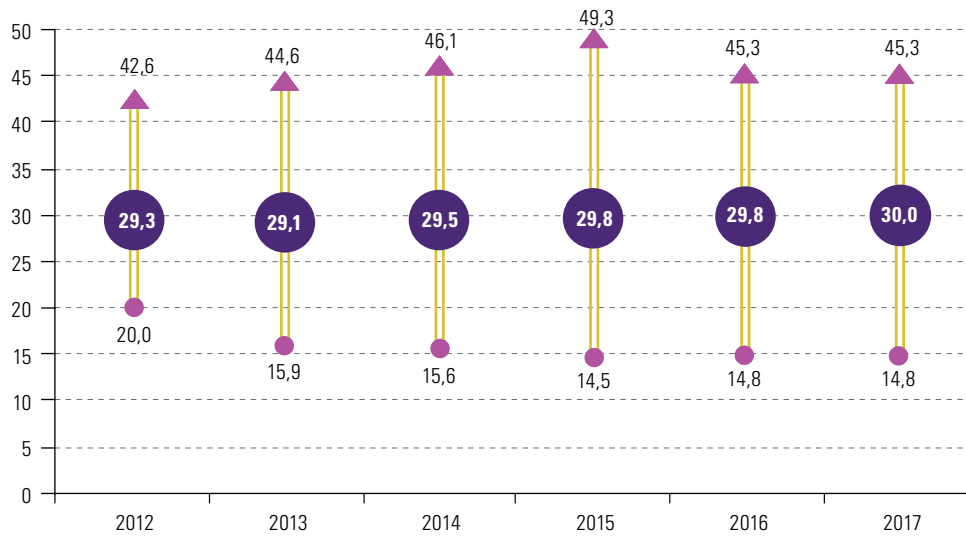
¹² En el caso de Chile, la última actualización disponible (SII, 2019) contiene una estimación provisoria para 2018 equivalente al 21,3%. Otros países que ya han presentado cifras provisorias para 2018 son Guatemala (Superintendencia de Administración Tributaria, SAT) y el Perú (Superintendencia Nacional 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.

una metodología estándar) muestra una lenta pero sostenida disminución a lo largo de los últimos cinco años (véase el gráfico III.2B). Este parámetro 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).

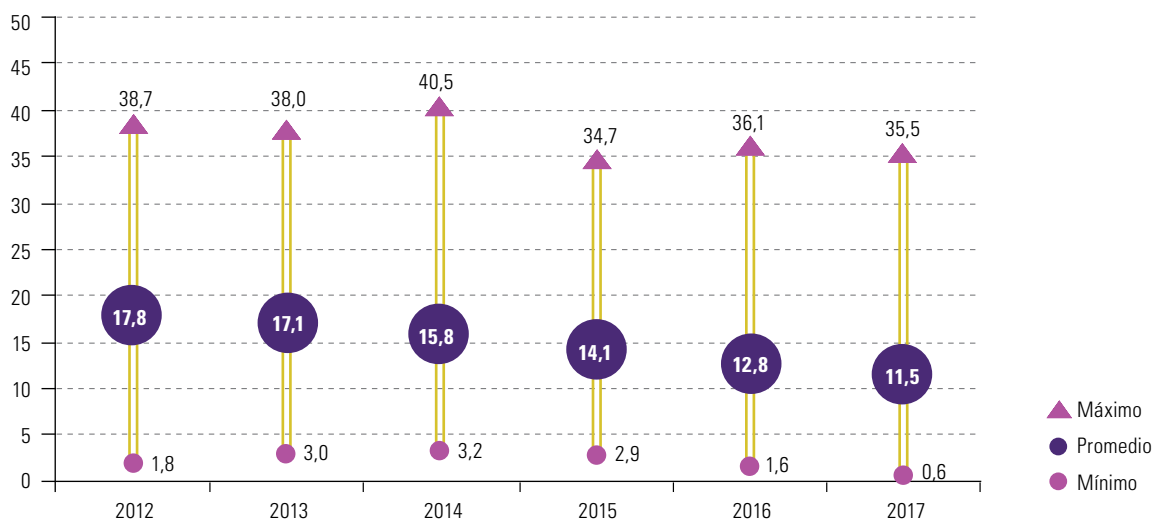
Gráfico III.2

América Latina y el Caribe (12 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 (12 países)



B. Unión Europea (28 países)



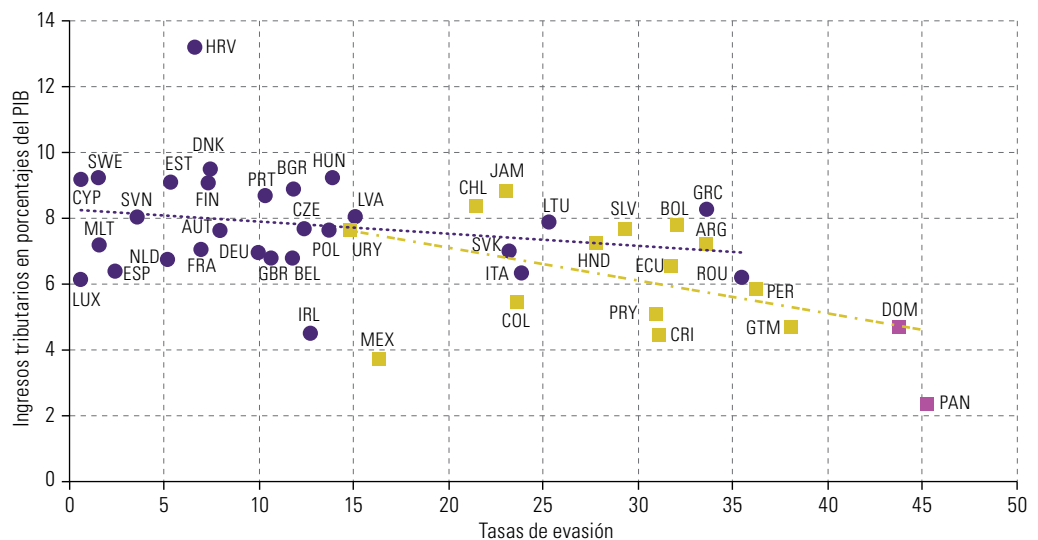
Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de G. Poniatowski y otros, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report* (TAXUD/2015/CC/131), Varsovia, 2019; y estudios oficiales.

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.

^a Promedios simples.

Una mirada a las últimas cifras disponibles relacionadas con el IVA permite comprobar dos hechos estilizados (véase el gráfico III.3). 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 Argentina¹³, 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 tributaria¹⁴.

Gráfico III.3
 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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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.

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.

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

¹³ 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 del 33,6% en 2017, lo que equivaldría a un 3,7% del PIB de brecha tributaria en el IVA (FMI, 2019).

¹⁴ En las comparaciones entre los distintos países debe tenerse en cuenta que las tasas de evasión estimadas dependen crucialmente de los componentes para el cálculo de la brecha tributaria. Esta puede ser mayor, a mayor nivel de recaudación teórica (por la magnitud y amplitud de la base imponible y el nivel de las alícuotas) o bien, a menor recaudación efectiva del tributo.



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 acerca de estas pérdidas tributarias, que son sensiblemente mayores que las que se estiman en el caso de los países desarrollados. En el gráfico III.4 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 magnitud¹⁵.



Gráfico III.4
 América Latina y el Caribe (16 países): pérdida tributaria estimada por incumplimiento del IVA, 2017 o último año disponible (En porcentajes del PIB)

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de estudios oficiales.

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

2. 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, 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 26,7% de la carga tributaria total, cuando hacia 1990 representaba el 3,3% del PIB y el 21,3% 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

¹⁵ 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 capítulo. 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.

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 el incumplimiento tributario en el caso del impuesto sobre la renta (y de otros impuestos directos como los que gravan el patrimonio (véase el recuadro III.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 información básica que se utiliza como insumo en ese proceso. 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). Los niveles de incumplimiento encontrados resultaron muy elevados en todos los casos, por encima de las tasas de evasión calculadas en el caso del IVA.

Recuadro III.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.

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. Se incluye, principalmente, un componente de evasión tributaria de variable magnitud.

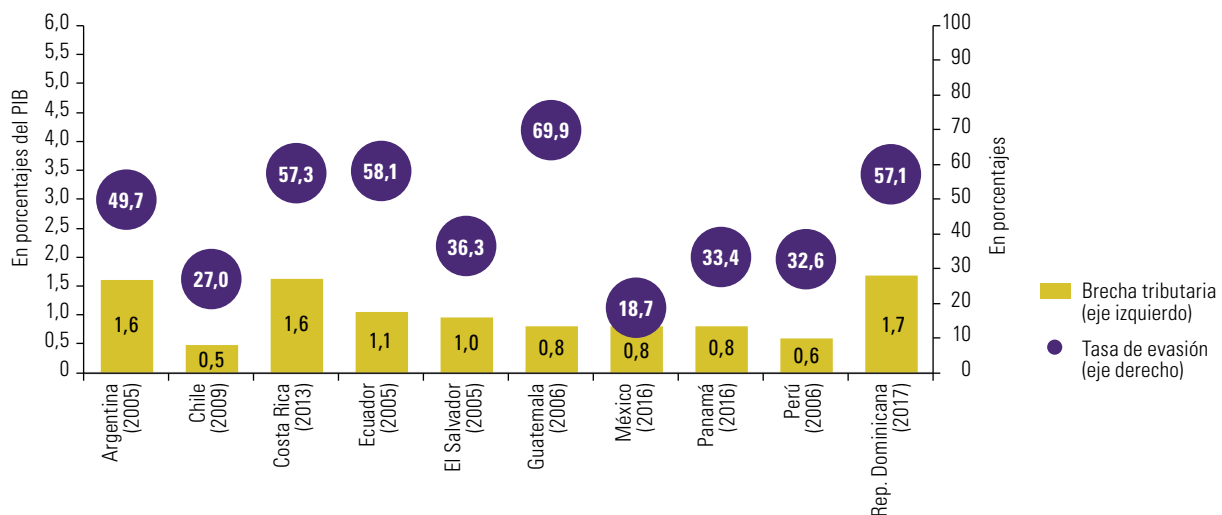
Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de E. Ahmad, G. Brosio y J. P. Jiménez, "Options for retooling property taxation in Latin America", *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 202, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019.



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 casos¹⁶. 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 III.5). Con solo algunos estudios realizados durante la última década, el rango 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. No resulta simple 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. Con todo, 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.

Gráfico III.5

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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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.

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 muchísimo 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

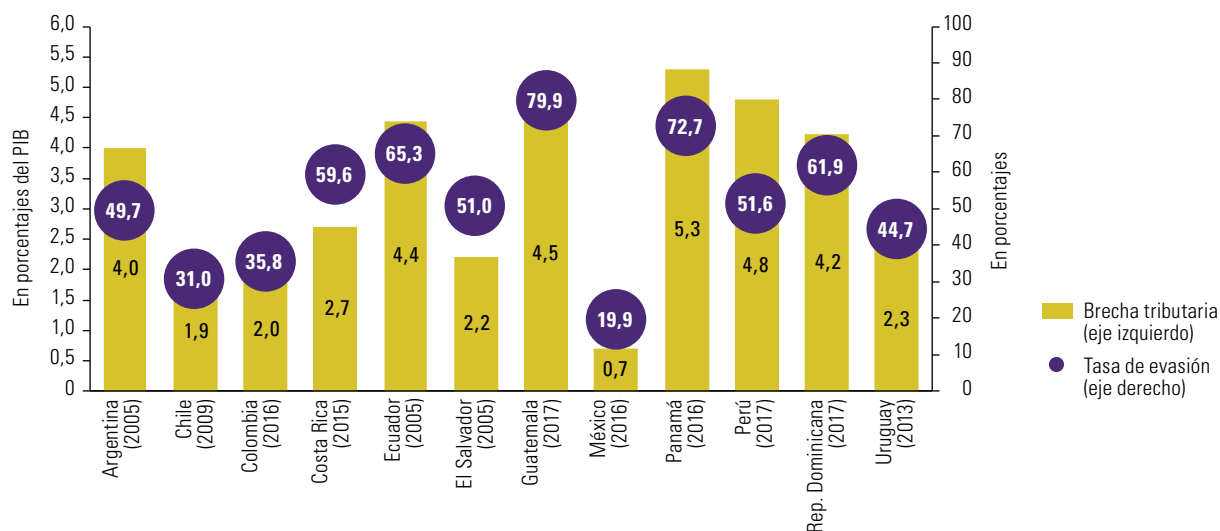
¹⁶ Además del grado de incertidumbre en materia estadística, debe tenerse en cuenta que las pérdidas que se derivan de estos estudios no siempre son completamente recuperables por parte de las administraciones tributarias debido a diversas restricciones operativas (fiscalización, control y cobranza de 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 (Gemmell y Hasseldine, 2012).

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 implícitas (y los ingresos adicionales potenciales) en el caso del impuesto sobre la renta (ISR) de sociedades serían considerablemente mayores en la mayoría de los países, sobre todo en los de Centroamérica y la región andina. A modo de ejemplo, tomando los estudios oficiales más recientes, la brecha tributaria sería equivalente al 0,7% del PIB en México (2016), llegando a valores del 2,7% en Costa Rica (2015), el 2,0% en Colombia (2016), el 4,5% en Guatemala (2017), el 4,8% en el Perú (2017), el 5,3% en Panamá (2016), el 4,2% en la República Dominicana (2017) y el 2,3% del PIB en el Uruguay (véase el gráfico III.6).

Gráfico III.6

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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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.

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. 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 III.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.

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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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), *Comentarios de Seguridad Social*, N° 66, 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.

Recuadro III.3
La evasión contributiva
en los países de
América Latina

3. 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. De acuerdo con Loretz y otros (2017), estas pueden manifestarse en los canales comerciales, mediante la manipulación de los precios de bienes y servicios entre empresas vinculadas, o en canales financieros, relacionados con operaciones de financiamiento corporativo a través del pago de intereses o de regalías entre empresas subsidiarias. Estas operaciones tendrían el objetivo final de reducir el ingreso gravable en el país de mayor carga impositiva. Así, todas estas prácticas propician y conducen a un inexorable proceso de erosión de las bases imponibles internas. Deterioran la capacidad de los países de retener ingresos fiscales que podrían servir para el financiamiento de sus procesos de desarrollo o para aplicar instrumentos de distribución de la riqueza conducentes a una mayor equidad social y a la superación de la pobreza. Además, el fenómeno atenta contra la equidad distributiva y la legitimidad de los sistemas tributarios, ya que suele traducirse en menores tasas efectivas de 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 interna al reforzar 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. Por ejemplo, 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)¹⁷. 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, incluida Guyana, con casi el 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 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

¹⁷ 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.

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.

C. Panorama de las medidas que están adoptando los países 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 esta sección 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 capítulo. 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. Así, los problemas estructurales más comunes de la tributación en los países de América Latina y el Caribe (como la insuficiencia del nivel de recursos, la estructura impositiva sesgada hacia los impuestos indirectos sobre el consumo, la presencia de gastos tributarios de gran magnitud en los principales impuestos aplicados, la debilidad recaudatoria y redistributiva del impuesto sobre la renta de personas físicas, entre otras cosas) inciden sobre los incentivos de los contribuyentes, sobre su percepción acerca del sistema tributario y, por ende, sobre los niveles globales de evasión. Por ese motivo, aunque este tema trascienda el alcance de este capítulo, 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. 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.

1. Las medidas orientadas a favorecer el cumplimiento en el ámbito nacional

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 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 nacionales 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).

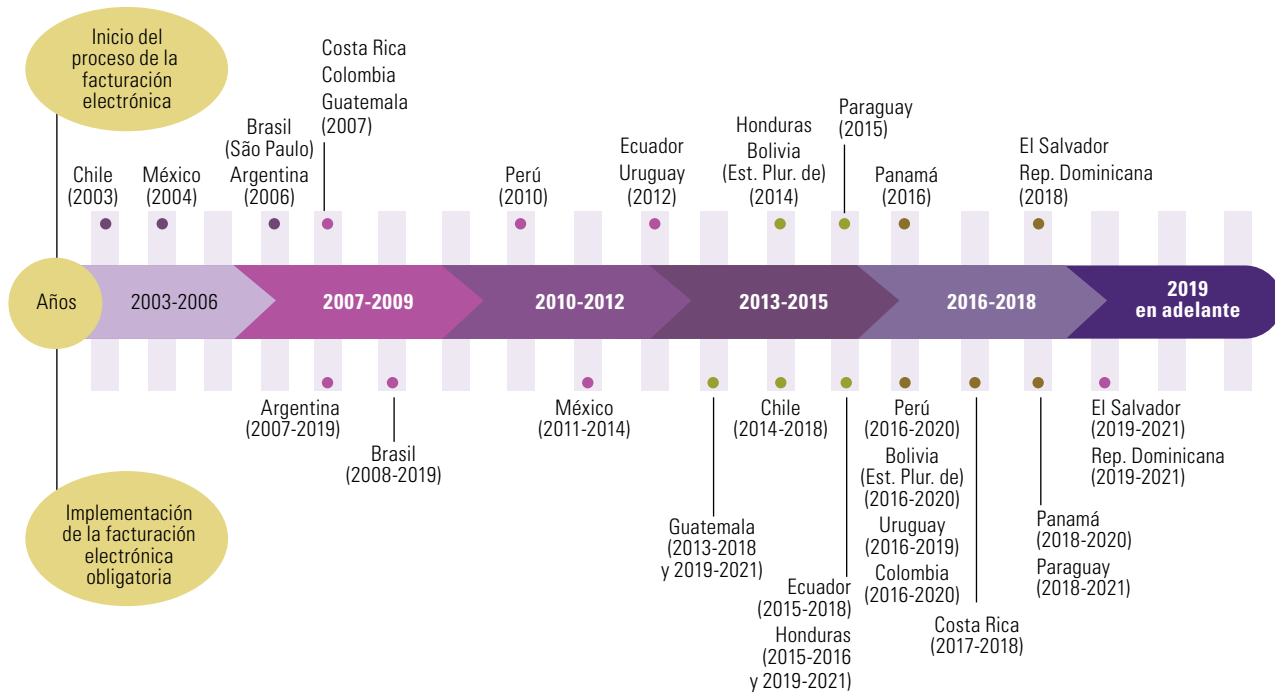
Chile fue (desde 2003) el primer país que introdujo la facturación electrónica, aunque inicialmente lo hizo solo con carácter voluntario. La obligatoriedad se impuso a partir de octubre de 2014 para las grandes empresas, mientras que el resto de las empresas se fue incorporando paulatinamente al régimen obligatorio en 2018¹⁸. 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

¹⁸ 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.

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 Brasil¹⁹. 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. En el gráfico III.7 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).

Gráfico III.7

América Latina y el Caribe (países seleccionados): proceso de incorporación e implementación de la facturación electrónica



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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), Colombia²⁰, 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.

¹⁹ 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).

²⁰ 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 III.4).

Recuadro III.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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de O. Cetrángolo y otros, "Regímenes tributarios simplificados", *Políticas de formalización en América Latina: avances y desafíos*, J. M. Salazar-Xirinchach 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.

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).

2. 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 IVA²¹. 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 algunos resultados positivos en su recaudación tributaria²². En el caso particular de la Argentina, se ha avanzado

²¹ De acuerdo a un relevamiento de KPMG (2020), a 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 sobre la renta.

²² 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.

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 III.1.

Cuadro III.1

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

Países	Año de aplicación	Alcance del impuesto	Tasa	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	2020	A partir de diciembre de 2020, la administración tributaria estableció que los proveedores no residentes de servicios digitales deberán registrarse y pagar el IVA.	17,5%	Los proveedores extranjeros de servicios digitales deberán estar registrados y presentar declaraciones digitales por el IVA aplicado.
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 nacional (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.
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 aplicará 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 multimedia, 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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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. Sin embargo, algunos países como Chile o el Uruguay han optado por exigir el registro tributario del proveedor en el país de consumo (aun 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.

3. Las estrategias de los países ante el nuevo contexto tributario mundial

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 los demás países 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 la reciente reforma tributaria un impuesto único y temporal para la regularización tributaria de capitales en el extranjero. Se aplicará una tarifa del 1% al 4%, dependiendo de la fecha en la que se haga efectivo el retorno al país de los activos declarados. 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 tiempo²³.

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.

²³ 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.

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 III.2).

Cuadro III.2

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
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	Curaçao

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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 III.3).

Cuadro III.3

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: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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 III.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.

Muy recientemente se han difundido las primeras estimaciones del impacto cuantitativo potencial que estas propuestas y sus diferentes variantes tendrían a escala mundial en cuanto al nivel de recursos tributarios que podrían llegar a movilizarse hacia el financiamiento de los Estados (OCDE, 2020). Los resultados preliminares sugieren un efecto combinado de la solución basada en dos pilares, actualmente en debate, en hasta el 4% de los ingresos mundiales actuales del impuesto sobre la renta de sociedades (unos 100.000 millones de dólares anuales). 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.

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

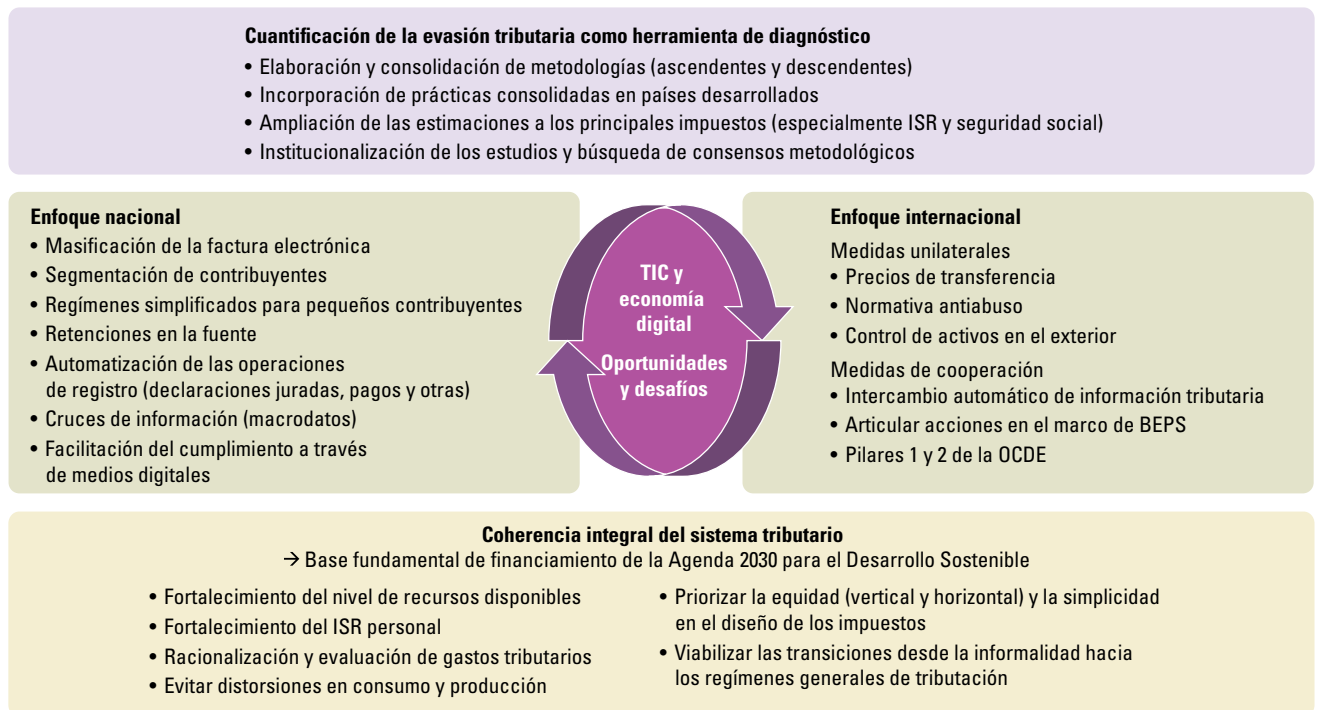
La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, además de haber creado puntos de encuentro y cooperación regional, se ha convertido en una importante guía para los países de América Latina y el Caribe. El cumplimiento de sus objetivos y metas específicas exige grandes esfuerzos de todos los principales actores de cada país. Dado el nivel actual de ingresos públicos disponibles, es necesario favorecer la movilización de recursos nacionales 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.

La evasión tributaria no solo es un problema de disponibilidad de recursos públicos. Este fenómeno afecta las propias bases en que se apoya la legitimidad del sistema tributario, al ir en detrimento de la eficiencia y la equidad que debería prevalecer entre

los contribuyentes. En ese sentido, la estrategia actual para abordar el fenómeno de la evasión tributaria adquiere una relevancia particular en los países de la región y abarca tanto medidas de política tributaria como reformas administrativas. En el diagrama III.2 se resumen los bloques principales de dicha estrategia, que se encuentran claramente interrelacionados y también tienen un nexo con las implicancias asociadas a las tendencias recientes en materia de tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), los nuevos modelos de negocios y la digitalización creciente de la economía.

Diagrama III.2

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



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

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

Resulta fundamental insistir en la importancia de la cuantificación de los niveles de incumplimiento tributario para la elaboración de un diagnóstico adecuado de la situación y la evolución reciente del fenómeno. La comprensión de su magnitud y de sus causas y determinantes es crucial a la hora de diseñar la política tributaria y anticipar sus posibles efectos sobre distintos grupos de contribuyentes. No es aconsejable utilizar las estimaciones de evasión a los fines de evaluar el desempeño a corto plazo de la administración tributaria. En todo caso, el énfasis debe ponerse en la evaluación de las tendencias identificables a lo largo del tiempo, más allá de los valores puntuales observados en años específicos. La estimación periódica de la brecha tributaria posee una utilidad social al brindar a los contribuyentes la capacidad de valorar los esfuerzos de su administración tributaria por fomentar el cumplimiento voluntario. La institucionalización de los procedimientos de cuantificación de la evasión y su difusión como práctica deseable contribuyen a fortalecer la gobernanza fiscal a nivel nacional y regional.

Desde el punto de vista metodológico, las estimaciones de evasión no están exentas de complejidad y no existe una solución única para todos los casos. 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, se recomienda el uso simultáneo de múltiples enfoques para obtener perspectivas más amplias y garantizar su calidad y utilidad práctica. A nivel regional, en las estimaciones de incumplimiento del IVA parece existir cierto consenso metodológico, y un tanto menos en el caso del impuesto sobre la renta de sociedades. No obstante, aún queda un amplio margen para mejorar la calidad y profundidad de la información procesada.

- En cuanto al IVA, las cifras estimadas suelen referirse al total de cada economía y no avanzan en el desglose de la brecha tributaria entre diferentes sectores económicos. 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 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 nacional 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.
- En lo que respecta al impuesto sobre la renta de sociedades, convendría avanzar en el análisis por sectores económicos y por tipos de contribuyentes, además de la necesaria inclusión de estimaciones acerca de la pérdida de ingresos asociada a la erosión de las bases imponibles por transferencia de utilidades a otras jurisdicciones. Aunque se reconoce su gran dificultad, es de esperar que los procesos de intercambio automático de información tributaria sean de ayuda en tal sentido.
- Tanto en el caso del impuesto sobre la renta personal como en las contribuciones de la seguridad social se advierten grandes limitaciones estadísticas. Ello pone de relieve una 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 insumos de información de distintas fuentes. Al encarar las estimaciones de evasión como trabajos conjuntos de varios organismos públicos, se pueden elaborar estudios cada vez más sólidos en su metodología, como se ha reflejado en un trabajo reciente sobre el caso de la República Dominicana (DGII y otros, 2018).
- Existe un margen considerable para avanzar en el intercambio de experiencias y conocimientos con el objetivo de identificar las fortalezas y debilidades compartidas. El documento publicado por la CEPAL (Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá, 2010) continúa siendo un ejemplo que demuestra la factibilidad de crear nuevas instancias de cooperación entre los países para establecer marcos de referencia a nivel regional. Las contribuciones recientes de la Comisión Europea, ponderadas en este capítulo, refuerzan esta idea. También resultan esclarecedoras sobre otra práctica que los países de la región podrían explorar: la posibilidad de recibir asistencia técnica por parte de instituciones externas a la administración tributaria. Ya se han dado pasos a este respecto en los casos de México (con la participación aleatoria de universidades nacionales) y 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).



2. Medidas para abordar el fenómeno de la evasión tributaria en el ámbito nacional

En cuanto a las medidas concretas adoptadas por los países de la región para reducir los elevados niveles de evasión tributaria en los principales impuestos, se advierte la necesidad de avanzar simultáneamente en dos frentes. Por un lado, se debe aplicar un enfoque interno, adaptado a las realidades de cada país. A la vez, dicho enfoque debe estar en línea con las tendencias internacionales actuales de reforma tributaria y medidas administrativas. En ese sentido, 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. La potencialidad de esta herramienta va más allá de la lucha contra la evasión y de la reducción del comercio informal. La detallada información que permitirá acumular en los próximos años abre posibilidades para obtener mejoras en la gestión de los tributos, concentrar los recursos en las esferas más críticas, permitir la realización de cruces de información con registros administrativos para detectar irregularidades en las declaraciones juradas y facilitar la incorporación de instrumentos avanzados, tales como las declaraciones prellenadas.

La facilitación del cumplimiento voluntario también incluye 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. Se ha tornado cada vez más necesaria la segmentación de los contribuyentes para mejorar la administración de los recursos disponibles y centrar los controles de fiscalización en los segmentos más problemáticos como, por ejemplo, los cada vez más numerosos trabajadores independientes. Para ello se están incorporando sistemas de control automatizados que permiten reducir los riesgos de incumplimiento en actividades o sectores específicos (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 y analítica tributaria. Esto se complementa con la consolidación de un gran número de regímenes tributarios simplificados, dirigidos específicamente a los pequeños contribuyentes. Estos tipos de regímenes han sido revalorizados en la actualidad como poderosas herramientas de formalización económica. A pesar de sus deficiencias y limitaciones, se les pueden introducir reformas 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.

3. 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 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. 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 en que no surjan soluciones mejores en el plano internacional. En unos pocos países también se ha implementado un impuesto sobre los ingresos (impuesto sobre la renta) de las compañías proveedoras de estos servicios digitales, aunque no tengan presencia física en los respectivos territorios. Si bien hay diversas alternativas posibles, en este ámbito existen mayores complejidades puesto que se requiere una adaptación especial de la legislación interna a fin de viabilizar la aplicación efectiva del impuesto y la incorporación de las compañías en el registro tributario nacional. Se espera que surja una solución de consenso hacia finales de 2020 dentro de los plazos fijados en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE.

4. Un enfoque internacional para expandir el control tributario más allá de las fronteras geográficas

En el ámbito internacional, la estrategia tiene dos vertientes. En primer lugar, cabe destacar una serie de medidas unilaterales enfocadas 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 y normas antiabuso de convenios bilaterales, entre otras. Los países de la región deben mantener una actitud proactiva a este respecto ante los desafíos que impone la persistente capacidad de las empresas multinacionales para transferir utilidades entre jurisdicciones con la finalidad de reducir su carga tributaria mundial. En este sentido también sería deseable favorecer la coordinación en la adopción de este tipo de medidas dado que, al compartirse restricciones y riesgos, se evitarían posibles discordancias legales entre los países.

Si bien las medidas unilaterales se han concentrado en las operaciones de las empresas multinacionales, las administraciones tributarias han comenzado a poner mayor énfasis en el control de los individuos de altas rentas o altos patrimonios. Estos tienen una gran relevancia en lo que se refiere a la política tributaria. Al ser, potencialmente, los principales aportantes a la recaudación del impuesto sobre la renta personal y los impuestos patrimoniales, si la evasión se concentra en este segmento de contribuyentes, ello puede suponer un alto costo desde el punto de vista de los recursos disponibles y la equidad tributaria. La reciente implementación de programas de regularización fiscal y repatriación de activos en varios países de la región se ha destacado por una participación mayoritaria de las personas físicas en las declaraciones presentadas (CEPAL, 2019b). Más allá del impacto recaudatorio a corto plazo, no deberían convertirse en práctica recurrente en ningún caso, dados los efectos nocivos que poseen sobre la moral tributaria y los principios de equidad del sistema tributario. No obstante, la valiosa información que han permitido obtener debería servir tanto a los fines de mejorar la fiscalización de estos individuos como para el diseño de posibles reformas de la imposición directa.

De manera complementaria, los países de la región deben centrarse en aprovechar las sinergias de la cooperación internacional en materia tributaria. Para ello, deben recurrir a la participación activa en distintas iniciativas internacionales que promuevan el necesario intercambio automático de información con otras jurisdicciones, a la luz de las dificultades recurrentes encontradas en la modalidad bajo requerimiento de los acuerdos bilaterales que se han concretado en años pasados. Estas instancias constituyen herramientas útiles para fortalecer las capacidades de las administraciones tributarias y lograr consensos duraderos tendientes a combatir la elusión y la evasión a escala mundial.



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. Resulta indispensable que se 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. También se deberían evaluar los riesgos vinculados al método de atribución de beneficios entre los distintos países y, quizás más importante, a la tasa mínima global efectiva que se exigiría en los casos en que se detecten indicios de traslado artificial de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Como ha planteado la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT) en varios de sus recientes trabajos, no solo están en juego los recursos, sino que se trata de la posibilidad de replantear las propias bases del sistema tributario internacional. En la actualidad, este brinda a las multinacionales la capacidad de reportar sus utilidades, prácticamente, en la jurisdicción de su conveniencia (ICRICT, 2019).

5. La coherencia del sistema tributario y la coordinación de acciones en el marco de la Agenda 2030

En definitiva, la estrategia de lucha contra la evasión y la elusión en el ámbito nacional e internacional requiere un enfoque multidimensional, cooperativo, proactivo y de constante adaptación al cambio tecnológico. En cada una de las esferas estudiadas se considera que existe espacio para la cooperación regional en la búsqueda de soluciones integrales y coherentes. Sin embargo, como condición adicional, hay que comprender que la administración tributaria cumple un rol crucial en la determinación del sistema tributario efectivo, que no siempre coincide con el sistema legal o formal establecido por la política tributaria. Estas dos caras de una misma moneda suelen guiar sus distintas funciones sobre la base de objetivos distintos. De ahí la necesidad de coordinación entre ambas, para poder conseguir el logro de objetivos múltiples en simultáneo.

En la medida en 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 sistemas tributarios de la región. De manera inversa, las reformas 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 serán una contribución decisiva a la creación de mejores condiciones para lograr un mayor cumplimiento voluntario por los contribuyentes y un trabajo más eficiente por 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, 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.
- Barreix, A. y R. Zambrano (2018), "Factura electrónica", 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).
- 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", *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., 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).
- Hanni, M., R. Martner y A. Podestá (2015), "El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina", *Revista CEPAL*, N° 116 (LC/G.2643-P), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), agosto.



- 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 (Her Majesty's Revenue and Customs) (2019), *Measuring tax gaps 2019 edition: Tax gap estimates for 2017-18*, Londres.
- 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*, N° 17/04, 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.
- 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 Sabaíni 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* [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) (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 (2018), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 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.
- Thackray, M. (2017), "The revenue administration. Gap analysis program: an analytical framework for excise gap estimation", *Notas Técnicas y Manuales*, N° 17/05, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI).
- Ueda, J. y M. Pecho (2018), "Costa Rica. Revenue administration gap análisis program: tax gap análisis 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 Richesse cachée des nations", *La République des Idées*, Le Seuil.

Anexo III.A1

América Latina: estudios recientes en materia de evasión tributaria en distintos países

Países	Impuestos	Período	Fuente
Argentina	IVA	2001-2007	AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) (2008), "Estimación del incumplimiento en el IVA: año 2007", Buenos Aires, junio.
		2017	FMI (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", <i>IMF Country Report</i> , N° 19/99, Washington, D.C., abril.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas – impuesto sobre la renta de las sociedades	2005	Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", <i>Documentos de Proyectos</i> , N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
Bolivia (Estado Plurinacional de)	IVA	2005-2015	MEFP (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas) (2018), <i>Boletín Económico</i> , año 4, N° 8, La Paz.
Chile	IVA	2003-2018	SII (Servicio de Impuestos Internos) (2019), "Serie de evasión de IVA empalmada 2003-2018: base compilación de referencia 2013", Santiago.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2009	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), 22 y 23 de noviembre.
	Impuesto sobre la renta de las sociedades	2009	SII (Servicio de Impuestos Internos) (2012), "Estimación de la evasión en el impuesto a la renta de las empresas. Serie 2003-2009", Santiago, febrero.
Colombia	IVA – impuesto sobre la renta de las sociedades	2000-2012	Ávila, J. y A. Cruz (2015), "Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012", <i>Documento Web</i> , N° 57, Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
	IVA	2013-2016	DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) (2019), "Informe de Gestión y Resultados. DIAN 2018", Bogotá, abril.
	Impuesto sobre la renta de las sociedades	2016	DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) (2019), "Informe de Gestión y Resultados. DIAN 2018", Bogotá, abril.
Costa Rica	Impuesto general a las ventas – impuesto sobre la renta de las sociedades	2012-2016	Ueda, J. y M. Pecho (2018), "Costa Rica. Revenue administration gap analysis program: tax gap analysis for general sales tax and corporate income tax", <i>IMF Country Report</i> , N° 18/124, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI), mayo.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2010-2013	Villalobos, O. y J. Muñoz (2015), "Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2013", San José, Ministerio de Hacienda, diciembre. (También se estima la evasión del impuesto general a las ventas y del impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR))
Ecuador	IVA – impuesto sobre la renta de las sociedades	2003-2005	Andino, M. y J. Parra (2007), "Estimación de la brecha de recaudación del IVA e impuesto a la renta de las sociedades por industria", <i>Fiscalidad</i> , N° 1, Quito, Servicio de Rentas Internas (SRI).
El Salvador	IVA – impuesto sobre la renta	2005-2016	Ministerio de Hacienda (2018), <i>Marco fiscal de mediano y largo plazo 2018-2028</i> , San Salvador.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas – impuesto sobre la renta de las sociedades	2005	Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", <i>Documentos de Proyectos</i> , N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
Guatemala	IVA	2010-2018	SAT (Superintendencia de Administración Tributaria) (2019), "Estimación de la productividad, eficiencia e incumplimiento de pago del IVA en Guatemala". Ciudad de Guatemala.
	Impuesto sobre la renta de las sociedades	2013-2017	SAT (Superintendencia de Administración Tributaria) (2019), "Estimación del incumplimiento de pago del impuesto sobre la renta (actividades lucrativas) en Guatemala", Ciudad de Guatemala.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2006	Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", <i>Documentos de Proyectos</i> , N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
Honduras	Impuesto general a las ventas	2013-2016	Pineda, D. y P. Zúñiga (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto sobre ventas (ISV) en Honduras 2013-2016", Tegucigalpa, Servicio de Administración de Rentas (SAR), enero.
Jamaica	IVA	2008-2013	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.
México	IVA – impuesto sobre la renta – Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) – impuesto general de importación y exportación	2008-2016	San Martín, J. y otros (2017), <i>Evasión Global 2017</i> , San Andrés Cholula, Universidad de las Américas Puebla.
Panamá	Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) – impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR) – impuesto sobre la renta de las personas físicas	2007-2016	DGI (Dirección General de Ingresos) (2018), <i>Boletín Estadístico Tributario 2017</i> , Ciudad de Panamá.
Paraguay	IVA	2005-2014	FMI (Fondo Monetario Internacional) (2016), "El proceso de modernización de la SET (2013-2016)", Washington, D.C., agosto.
Perú	Impuesto general a las ventas	2003-2017	SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera) (2018), "Informe N° 39-2018-SUNAT/1V3000", Lima.
	Impuesto sobre la renta de las sociedades	2007-2017	SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera) (2018), "Informe N° 39-2018-SUNAT/1V3000", Lima.
	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2006	Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", <i>Documentos de Proyectos</i> , N° 309 (LC/W.309), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
República Dominicana	Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) – impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR) – impuesto sobre la renta de las personas físicas	2007-2017	DGII (Dirección General de Ingresos Internos) y otros (2018), "Estimación del incumplimiento tributario en la República Dominicana", Santo Domingo, octubre.
Uruguay	IVA	2000-2016	DGI (Dirección General Impositiva) (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2016", Montevideo.
	Impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR)	2013	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.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).