



FINANCIANDO EL DESARROLLO • AMÉRICA LATINA

CAF
DOCUMENTOS DE TRABAJO

CAF
WORKING PAPERS

ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y EVASIÓN IMPOSITIVA EN AMÉRICA LATINA

N° 2011/08

Agosto, 2011

Gómez-Sabaini, Juan Carlos
Jiménez, Juan Pablo

CAF - Ave. Luis Roche, Torre CAF, Altamira. Caracas, Venezuela 01060

© CAF, 2011 por Gómez-Sabaini, Juan Carlos y Jiménez, Juan Pablo. Todos los derechos reservados. Pequeñas secciones del texto, menores a dos párrafos, pueden ser citadas sin autorización explícita siempre que se cite el presente documento.

Los resultados, interpretaciones y conclusiones expresados en esta publicación son de exclusiva responsabilidad de su(s) autor(es), y de ninguna manera pueden ser atribuidos a CAF, a los miembros de su Directorio Ejecutivo o a los países que ellos representan.

CAF no garantiza la exactitud de los datos incluidos en esta publicación y no se hace responsable en ningún aspecto de las consecuencias que resulten de su utilización.

ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y EVASIÓN IMPOSITIVA EN AMÉRICA LATINA
Gómez-Sabaini, Juan Carlos y Jiménez, Juan Pablo
CAF Documento de trabajo N° 2011/08
Agosto, 2011

RESUMEN

Este informe estudia la evolución y las características del nivel y la estructura de la carga tributaria promedio en la región a través de los últimos veinte años, buscando identificar las diferencias relevantes entre países a partir de su clasificación en tres grupos distintos. Además, se señalan los principales obstáculos y limitaciones que han encontrado la mayoría de los países de la región para incrementar sus ingresos tributarios y modificar sus respectivas estructuras tributarias y, se explican las principales alternativas adoptadas por las administraciones públicas en materia de política tributaria, durante los años recientes, con el afán de aumentar el nivel de carga tributaria. Aunado a esto, se estudian los distintos aspectos de la evasión impositiva, se analizan algunas estrategias implementadas para mejorar la recaudación de los principales tributos y se presentan distintos indicadores de desempeño de las administraciones tributarias latinoamericanas en lo que respecta a su eficiencia, su efectividad y la disponibilidad de recursos.

Palabras clave: sistema impositivo, América Latina, evasión fiscal

TAX STRUCTURE AND TAX EVASION IN LATIN AMERICA
Gómez-Sabaini, Juan Carlos and Jiménez, Juan Pablo
CAF Working paper N° 2011/08
August, 2011

ABSTRACT

This paper studies the evolution and the characteristics associated to the average level and tax structure in the region during the past 20 years, identifying relevant differences among countries by distinguishing three different groups. Furthermore, we develop the principal obstacles and limitations found in most countries to increase tax income and modify their respective tax structures. We also explain the main proposals adopted by taxing institutions to increase tax collection. We study the different aspects of tax evasion, and we analyze some strategies implemented to improve collection of the main taxes. We also present diverse efficiency and resource availability indicators.

Keywords: tax structure, tax evasion, Latin America

Juan Carlos Gómez-Sabaini
Universidad Torcuato di Tella
gomezsabaini@gmail.com

Juan Pablo Jiménez
CEPAL

**ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y EVASIÓN IMPOSITIVA
EN AMÉRICA LATINA**

Juan C. Gómez Sabaíni

y

Juan Pablo Jiménez

Agosto de 2011

Informe preliminar elaborado a solicitud de la Corporación Andina de Fomento (CAF) para el Taller sobre Finanzas Públicas y Desarrollo llevado a cabo en el marco del proyecto RED2012: Desarrollo y Política Fiscal, Bogotá, 16 y 17 de Junio de 2011. Los autores agradecen las contribuciones del Lic. Dalmiro Moran y de Diana Fajardo Ardila e Isabel López Azcúnaga para la preparación de este informe.

CONTENIDO

I. Introducción	3
II. Tendencias recientes en materia tributaria en América Latina.....	5
II.1. La evolución del nivel de carga tributaria en América Latina.....	6
II.2. Los principales cambios ocurridos en las estructuras tributarias.....	10
III. Las limitaciones de los sistemas tributarios para lograr sus objetivos	14
III.1. La insuficiente, desigual y volátil carga tributaria	14
III.2. Estructura desbalanceada y sesgada hacia los impuestos indirectos	18
III.3. Las distorsiones tributarias en materia de imposición a la renta y el sesgo hacia la imposición a las sociedades	21
III.4. Estrechas bases imponibles en todos los impuestos	23
IV. Los efectos de la evasión en la estructura impositiva	26
IV.1. Importancia de medir la evasión tributaria en los principales tributos.....	26
IV.2. Los niveles de evasión tributaria en América Latina en el IVA y en el Impuesto a la Renta	28
V. Los caminos alternativos elegidos para aumentar el nivel de carga tributaria en los países de la región	33
V.1. Los impuestos a las transacciones financieras.....	33
V.2. Los impuestos mínimos o sustitutivos de la imposición a la renta.....	35
V.3. El papel de los recursos fiscales provenientes de recursos naturales	37
VI. El papel de las administraciones tributarias y las estrategias para combatir la evasión en América Latina.....	41
VI.1. Algunos de los caminos seguidos en el combate de la evasión.....	44
VI.2. Las estrategias recientes en las agencias de recaudación tributaria frente a los nuevos paradigmas económicos	48
VI.3. Los desafíos actuales que enfrentan las administraciones tributarias	53
VII. La evaluación del desempeño de las administraciones tributarias de América Latina: ¿qué se conoce hasta este momento?	57
VII.1. Criterios para la evaluación comparativa de las administraciones tributarias .	59
VII.1.a) <i>Indicadores relacionados con la eficiencia (costo de recaudación)</i>	60
VII.1.b) <i>Indicadores sobre la eficacia recaudatoria</i>	64
VII.1.c) <i>Indicadores sobre los recursos humanos utilizados</i>	66
VII.2. Lineamientos para la modernización de las administraciones tributarias en la región: ¿cuál es el camino a seguir?	70
VIII.Síntesis y conclusiones	73
Bibliografía.....	78

I. Introducción

Los estudios sobre aspectos tributarios en América Latina suelen establecer una advertencia antes de extraer conclusiones desde una perspectiva regional: esto es que, independientemente de la idea sugerida, la heterogeneidad que se observa en la región en cuanto a las características económicas, sociales y geográficas implica siempre la necesidad de tomar en consideración, de manera simultánea, las particularidades de cada país para evitar caer en desafortunadas generalizaciones.

En consecuencia, el análisis de los sistemas tributarios latinoamericanos requiere reiterar esta nota de cautela ya que es posible observar notables diferencias tanto en el nivel total de ingresos tributarios que actualmente recaudan los países de la región para financiar las distintas responsabilidades de gasto público asumidas por el Estado como en otros aspectos de sus sistemas tributarios. En efecto, la carga tributaria de un país se relaciona con la estructura tributaria prevaleciente en el mismo, con la efectividad para implementar políticas públicas por sus respectivos gobiernos y con el grado de desarrollo institucional para recaudar con efectividad los tributos establecidos formalmente.

No obstante dicha diversidad, la gran mayoría de los países de América Latina comparte ciertas características de sus propios sistemas tributarios en lo que respecta a la composición de la estructura tributaria; las limitaciones técnicas, económicas, políticas y administrativas a las que se enfrentan actualmente; las tendencias observadas en materia de política y administración tributaria; y los elevados niveles de evasión impositiva estimados para dichos países.

En este sentido, se observa que la estructura tributaria promedio de América Latina se halla fuertemente sesgada hacia la imposición indirecta, con el Impuesto al Valor Agregado como principal fuente de recursos tributarios. Además, el segundo tributo en orden de importancia (en términos de recaudación) a nivel regional, el Impuesto sobre la Renta, se encuentra concentrado en cabeza de las sociedades donde su efecto redistribuidor no es tan claro ante la posibilidad de traslación de la carga fiscal hacia los costos de los bienes y servicios consumidos por las personas físicas. De allí surge el énfasis puesto en las políticas de reforma tributaria tendiente al logro de un mejor balance no sólo entre impuestos directos e indirectos sino también en la composición del impuesto a la renta respecto a los que gravan a los individuos y aquellos que gravan a las sociedades, considerando los costos de eficiencia y el impacto sobre la distribución del ingreso de cada tipo de tributo.

Sin embargo, los numerosos fracasos y los magros resultados alcanzados por estas propuestas de reformas en varios países de la región ponen sobre relieve las fuertes restricciones encontradas recurrentemente en los mismos, tales como i) la gran informalidad de los mercados de bienes y factores; ii) la baja capacidad institucional para gestionar y controlar el pago de los tributos; iii) la reducida moral fiscal y la percepción de falta de legitimidad del Estado en muchos países de la región; y, apuntalada por las anteriores, iv) la elevada evasión impositiva en todos los tributos en general.

Adicionalmente, esta configuración tributaria regional se da en el contexto de un nuevo paradigma de tributación orientado a la apertura comercial y a la intensificación de las operaciones financieras y comerciales a nivel internacional, lo cual ha generado la necesidad de cambios profundos tanto en materia de política como de administración tributaria a fin de ubicarse en sintonía con los países de otras regiones del planeta.

Por ejemplo, la tendencia internacional a la autonomía de la administración tributaria, separándola de la política tributaria, ha sido uno de los hitos más importantes de las últimas dos décadas. Sin embargo, si bien suelen pregonarse que ambas son “dos caras de la misma moneda”, en varios países de la región se han encontrado dificultades de coordinación entre las mismas. En más de una oportunidad, la administración tributaria puede estar guiada por un objetivo exclusivamente recaudatorio, descuidando así aspectos de eficiencia y equidad del sistema tributario. Inversamente, y en palabras de Bird (2003), “la mejor política tributaria del mundo es poco útil si no puede ser implementada efectivamente”, lo cual pone de manifiesto la interrelación entre ambas.

Por lo tanto, en la medida que se obtengan mejoras en la administración tributaria para revertir algunas de las limitaciones previamente mencionadas, resulta relevante analizar la forma viable 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 (más legítima socialmente), que permita aumentar la recaudación pero con una mejor “calidad” de los sistemas tributarios de la región. Un paso importante en este sentido sería la elaboración y publicación de indicadores de desempeño de las administraciones tributarias de forma de mejorar la difusión de la información y la transparencia de estas agencias al tiempo de estar en condiciones de analizar comparativamente los resultados alcanzados por las mismas.

El presente informe se propone estudiar, en primer término, la evolución y las características salientes del nivel y la estructura de la carga tributaria promedio en la región a través de los últimos veinte años, buscando identificar las diferencias relevantes entre países a partir de su clasificación en tres grupos distintos. La segunda sección tiene un doble propósito: por un lado, señalar cuáles han sido los principales obstáculos y limitaciones que han encontrado la mayoría de los países de la región para incrementar sus ingresos tributarios y modificar sus respectivas estructuras tributarias y, por otro lado, explicar las principales alternativas adoptadas por los primeros en materia de política tributaria, durante los años recientes, con el afán de aumentar el nivel de carga tributaria.

Por otra parte, la tercera sección está destinada exclusivamente a distintos aspectos de la evasión impositiva, en particular a los efectos nocivos que implica para el sistema tributario, a las metodologías usualmente utilizadas para su estimación y a la información disponible para los países de la región y para algunos casos en particular donde se han logrado avances significativos en la medición cuantitativa de este fenómeno. La cuarta y quinta sección tratan sobre tópicos de administración tributaria, en particular se analizan algunas estrategias implementadas para mejorar la recaudación de los principales tributos y luego se presentan, con salvedades metodológicas, distintos indicadores de desempeño de las administraciones tributarias latinoamericanas en lo que respecta a su eficiencia, su efectividad y la disponibilidad de recursos. Finalmente, se presenta una síntesis del trabajo y las principales conclusiones del mismo.

II. Tendencias recientes en materia tributaria en América Latina

Durante los últimos veinte años se han observado en América Latina profundos cambios sociales, económicos e institucionales que han influido la política tributaria. La presión tributaria se ha incrementado sustancialmente, impulsada por el crecimiento económico, la consolidación de la estabilidad macroeconómica, el aumento en los precios de los productos básicos y las reformas fiscales de comienzos de los años noventa.

Estas reformas se enfocaron en obtener mayores recursos fiscales para atender las crecientes demandas del gasto a través de la consolidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) como el principal gravamen de los sistemas tributarios latinoamericanos. No obstante, tanto el sesgo hacia la imposición indirecta, como las estrechas bases imponibles de los impuestos a la renta, junto con el alto grado de incumplimiento impositivo han limitado la capacidad de los sistemas tributarios de llevar adelante otros objetivos relacionados con temas de equidad y estabilización.

Asimismo, debe señalarse que este cambio de paradigma también ha alcanzado al ámbito de la administración tributaria, abarcando aspectos tales como el tratamiento diferenciado por tipo de contribuyente, la simplificación de los sistemas tributarios con la eliminación de tributos distorsivos y poco significativos, la incorporación de tecnologías de información, y los desafíos que plantean las economías abiertas ante la creciente interrelación entre las mismas.

No obstante estas tendencias generales, se ha observado una alta heterogeneidad entre los países de la región en cuanto al nivel de sus ingresos tributarios y la evolución reciente de sus estructuras tributarias. Así mientras algunos países como Brasil y Argentina muestran actualmente cargas tributarias superiores al 30% del PIB, otros países como Ecuador, Guatemala y Paraguay no superan los 14 puntos porcentuales, mostrando además un menor ritmo de crecimiento relativo en comparación a los primeros.

El Cuadro 1 pone en evidencia un fenómeno regional destacable. En primer lugar, se calcularon los promedios simples para un grupo de 18 países de América Latina de las series de ingresos tributarios en porcentajes del PIB y del PIB per cápita en dólares constantes del año 2000 (CEPAL), resultando 16,3% y USD 3.252 respectivamente, ambos para el período 1990-2009. En torno a esos valores se formaron grupos intermedios de países con límites de +/- 20% respecto de los promedios calculados. De este modo, los países de “alta” carga tributaria y “alto” PIB per cápita promedio del período 1990-2009 serán aquellos que superen en un 20% al promedio regional de cada variable para ese período, mientras que los que se encuentren un 20% por debajo de dichos promedios serán considerados con valores “bajos” en dichas variables.

Podría pensarse que aquellos países con altos niveles de ingreso (medido por el PIB per cápita) serían los que debieran mostrar mayores niveles de presión tributaria denotando una relación adecuada de esfuerzo fiscal. Sin embargo, en América Latina es posible observar tanto países que obtienen ingresos tributarios por encima del promedio regional pero con un PIB per cápita muy reducido (tal como Bolivia o Nicaragua) así como casos paradójicos como el de México con un alto nivel de ingresos per cápita en

términos relativos respecto al promedio regional pero con uno de los niveles de carga tributaria más bajos de la región lo que no se condice con su nivel de desarrollo.

Cuadro 1
Clasificación de países de América Latina según
el nivel de carga tributaria y el PIB per cápita

		PIB per cápita promedio 1990-2009 (USD constantes de 2000)		
		Alto (mayor a USD 3.903)	Media (USD 2.602 a 3.903)	Bajo (menor a USD 2.602)
Carga tributaria promedio 1990-2009 (% del PIB)	Alta (mayor a 19,5%)	Argentina, Uruguay.	Brasil	---
	Media (entre 13,0% y 19,5%)	Chile, Costa Rica, Panamá, Venezuela.	Colombia	Bolivia, Honduras, Nicaragua, Perú.
	Baja (menor a 13,0%)	México	República Dominicana	Ecuador, El Salvador, Guatemala, Paraguay.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

Para encontrar las razones de la heterogénea situación actual, es necesario estudiar la evolución del nivel y la estructura de la carga tributaria de los países de América Latina, lo que se presenta a continuación.

II.1. La evolución del nivel de carga tributaria en América Latina

El nivel de la carga tributaria promedio de América Latina, incluyendo las contribuciones a la seguridad social, se ha incrementado de manera sostenida durante las últimas dos décadas. En términos absolutos, ésta ha tenido un incremento cercano a 5 puntos porcentuales del PIB; y en relación al promedio de los años 1990-1992 ha mostrado una tasa de crecimiento del 34,4%. El aumento en la carga tributaria en la mayoría de los países de la región se debe a la mayor preponderancia de los impuestos generales sobre bienes y servicios y la expansión de las bases imponibles generada por tres factores principales: a) el fuerte y acelerado proceso de crecimiento económico impulsado por el auge en los precios de las exportaciones de bienes primarios. b) la introducción de iniciativas novedosas como impuestos mínimos e impuestos a las transacciones financieras; y c) las reformas a la estructura y administración tributaria.

En las siguientes secciones se analizarán estos factores. Antes, es necesario recalcar la complejidad de brindar un análisis amplio y general de América Latina sobre la evolución de la política tributaria puesto que ni las circunstancias macroeconómicas ni los esfuerzos por mejorar el nivel de la carga tributaria han sido iguales en todos los

países de la región. Al respecto el Cuadro 2 resume los datos promedio de la carga tributaria (por trienios) de los países de América Latina en el período 1990-2009.

En el mismo, se pueden observar profundas diferencias entre los países latinoamericanos en lo que respecta a la magnitud de la carga tributaria. Por ejemplo, Brasil alcanza un nivel promedio de 34,1% del PIB para el bienio 2008-2009 - comparable a los valores correspondientes a los países desarrollados-, Argentina le sigue con un 31,2% del PIB para el mismo período; ambos países han liderado el aumento de la carga tributaria a nivel regional en las últimas dos décadas. Sin embargo, para la mayor parte de los países de la región el nivel impositivo resulta inferior al 20% del PIB, con casos extremos como México y Guatemala donde la presión tributaria se ubica en torno al 11% del respectivo PIB.

Cuadro 2
Evolución de la presión tributaria en países de América Latina entre 1990 y 2009
(valores promedio por trienios y % del PIB)

	1990- 1992	1993- 1995	1996- 1998	1999- 2001	2002- 2004	2005- 2007	2008- 2009	1990-2009
GRUPO 1								
Brasil	23,7	25,9	27,1	30,2	31,8	33,6	34,4	29,3
Argentina	18,5	21,1	20,5	21,2	23,2	27,8	31,2	23,0
Uruguay	22,5	22,5	22,7	23,0	21,9	23,3	24,6	22,8
GRUPO 2								
Costa Rica	17,2	17,9	18,6	19,0	20,1	21,4	22,4	19,4
Chile	17,0	18,2	18,9	18,9	18,7	20,0	19,1	18,7
Nicaragua	11,7	13,6	15,7	16,8	18,3	21,4	22,1	16,8
Bolivia	10,4	13,6	17,4	17,8	17,8	20,1	22,2	16,8
Panamá	15,0	16,2	16,0	15,9	14,6	15,4	16,7	15,7
Colombia	10,9	13,2	15,2	15,5	16,8	18,2	17,8	15,2
Perú	13,1	14,9	15,9	14,3	14,3	16,3	16,2	15,0
Honduras	13,3	13,7	12,9	15,4	15,5	16,5	16,0	14,7
Venezuela	17,3	14,1	14,9	13,2	12,1	16,5	14,4	14,7
GRUPO 3								
El Salvador	10,8	12,4	12,2	12,3	13,2	14,6	14,3	12,8
Paraguay	9,8	11,9	12,7	11,9	11,8	12,9	13,7	12,0
México	12,7	12,8	11,3	12,4	12,4	11,1	10,7	12,0
R. Dominicana	8,6	10,6	11,2	12,2	12,6	15,2	14,1	12,0
Ecuador	10,1	9,5	9,6	11,5	13,3	13,8	16,9	11,9
Guatemala	8,8	8,6	10,1	10,9	12,0	12,0	11,1	10,5
Promedio G.1	21,6	23,1	23,4	24,8	25,7	28,2	30,1	25,0
Promedio G.2	14,0	15,0	16,2	16,3	16,5	18,4	18,5	16,3
Promedio G.3	10,1	11,0	11,2	11,9	12,5	13,3	13,5	11,8
Promedio simple AL	14,0	15,0	15,7	16,2	16,7	18,3	18,8	16,3
Promedio ponderado AL	18,0	19,4	20,2	19,7	19,6	22,0	23,3	20,2

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

Notas: La cobertura corresponde al gobierno general en los casos de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Costa Rica, Colombia y México (Gov. Central solamente para el año 2009); para los demás países, los datos corresponden al gobierno o administración central. En la última fila del cuadro, la presión tributaria de cada país se ponderó por la participación relativa de cada país en el PIB de América Latina a partir de la serie en USD corrientes (CEPAL).

Asimismo puede observarse que dentro de los mismos grupos existen diferencias en cuanto a la evolución efectiva de la carga tributaria en dicho período, pudiéndose identificar tanto países que han liderado el crecimiento del nivel de ingresos tributarios de cada grupo así como algunos casos que han evolucionado por debajo del promedio regional y aún involucrados en esta materia como son los casos excepcionales de México y Venezuela.

Recuadro 1: Breve Nota Metodológica

La construcción de series de ingresos tributarios comparables en el tiempo y a nivel internacional es una difícil y ardua tarea, en especial, en América Latina. Entre los temas a ser considerados surge el nivel de gobierno y la recaudación destinada al sistema de seguridad social. Adicionalmente, es relevante tener en cuenta las obligaciones de transferir parte de lo recaudado a otros niveles de gobierno u organismos, los ingresos no tributarios y los cuasi-tributarios (Cetrángolo y Gómez-Sabaini, 2006, p. 44).

La información utilizada en este informe proviene predominantemente de la cobertura gobierno central, justificado tanto por su mayor disponibilidad como por el hecho que tanto en los estados unitarios como en los federales la mayor parte de los recursos son recaudados por este nivel de gobierno. No obstante, en aquellos países más descentralizados se ha ampliado la cobertura de manera de contar con información a nivel del gobierno general (lo que incluye los gobiernos subnacionales). Esto se justifica ya que en ciertos casos existen gobiernos intermedios— estados o provincias- y locales con diversos grados de autonomía tributaria que cuentan con ingresos significativos, como en Brasil donde superan el 10% del total recaudado. En definitiva, se utiliza una cobertura institucional a nivel del Gobierno General para Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador y México.

Por otra parte, la recaudación destinada al sistema de seguridad social requiere especial atención. En las estadísticas de finanzas públicas dichos recursos se separan de los recaudos tributarios puesto que, «las contribuciones a la seguridad social de carácter obligatorio difieren de los impuestos en que los pagos dan derecho a los contribuyentes y otros beneficiarios a determinadas prestaciones sociales si ocurren ciertos eventos específicos, por ejemplo, enfermedad o vejez.» (FMI 2001, p.45), Es decir, que a diferencia de los impuestos, que son transferencias de carácter obligatorio recibidas por el sector gobierno desvinculados de una contraprestación específica, las cargas destinadas a financiar programas de seguridad social deben verse conjuntamente con los beneficios a los que otorgan derechos.

Adicionalmente, en América Latina, durante los últimos 20 años se han llevado a cabo profundas modificaciones en los alcances de los programas de seguridad social, la participación del Estado y su financiamiento. Dado que los países no han seguido un criterio único para el financiamiento de la seguridad social, introducir la recaudación del sistema de seguridad social como ingreso tributario ocasionaría serios problemas al realizar comparaciones internacionales. Por ejemplo, en materia de pensiones, hay sistemas en los que la presencia del sector público está siendo sustituido por administradoras privadas de fondos capitalizables (Bolivia, Chile, El Salvador, México); también hay sistemas en los que el sector público convive con el privado, ya sea porque se trata de sistemas mixtos (Argentina, Uruguay) o paralelos (Colombia, Perú) (Mesa Lago, 2000). Brasil, Costa Rica y Panamá tienen un sistema netamente público donde la recaudación actual por contribuciones a la seguridad social es significativa.

En enero del 2010 se puso en marcha una iniciativa conjunta entre la CEPAL, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y la OECD con la prioridad de construir una base de datos fiscales comparables a nivel internacional.*

En cuanto a la recaudación tributaria, este proyecto busca proporcionar datos por tipo de impuesto y sub-niveles de gobierno. La principal tarea en el diseño de la base de datos se centró en la recopilación de la información tributaria, asignando cada partida de ingreso público de acuerdo con la naturaleza de cada impuesto y su clasificación siguiendo una metodología común y comparable con la utilizada en la publicación *Revenue Statistics* de la OCDE. Se hizo especial énfasis en el análisis de la legislación y los marcos regulatorios de los sistemas fiscales de los países involucrados, para determinar si una categoría específica de ingresos es o no tributario y, en caso afirmativo, su clasificación de acuerdo a la base fiscal correspondiente.

*/ La selección de países en el proyecto inicial comprende - Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, El Salvador, Guatemala, México, Perú, Uruguay y Venezuela. El período observado va desde 1990 hasta la actualidad.

Nota: Se puede acceder a la data de ingresos tributarios por tipo de impuesto (en moneda nacional a precios corrientes y en porcentajes del producto interno bruto), para el período 1990-2009 que recopila, sistematiza y difunde la CEPAL a través de la página de internet de CEPALSTAT: <http://www.cepal.org/estadisticas/> seleccionando 'Estadísticas e indicadores' - 'Económicos' - 'Sector Público' - 'Ingresos Tributarios'.

En este sentido, al analizar los valores promedios de la carga tributaria de los países de la región para los distintos trienios comprendidos entre 1990 y 2009, se encuentra que la evolución ascendente de la carga tributaria en América Latina ha sido liderada principalmente por un grupo reducido de países (Brasil, Argentina, Nicaragua, Bolivia, Costa Rica, Colombia, Ecuador y República Dominicana), mientras que los demás no han mostrado avances significativos en términos absolutos en lo que se refiere a los ingresos tributarios medidos en relación al PIB respectivo (Cuadro 3). Como casos extremos se destacan México y Venezuela, países en los que el nivel promedio de la carga tributaria ha retrocedido respecto de los valores alcanzados durante la década de los años noventa.

Cuadro 3
Variaciones porcentuales de la carga tributaria en América Latina
(valores promedio por trienios)

	<i>1999-2001 / 1990-1992</i>	<i>2008-2009 / 1999-2001</i>	<i>2008-2009 / 1990-1992</i>
GRUPO 1			
Brasil	27,6%	17,3%	45,0%
Argentina	14,6%	54,0%	68,6%
Uruguay	2,0%	7,4%	9,4%
GRUPO 2			
Costa Rica	10,9%	19,6%	30,5%
Chile	10,9%	1,6%	12,4%
Nicaragua	44,3%	45,4%	89,7%
Bolivia	71,2%	41,6%	112,8%
Panamá	6,1%	5,1%	11,2%
Colombia	42,6%	20,5%	63,0%
Perú	9,1%	15,0%	24,2%
Honduras	16,2%	4,2%	20,3%
Venezuela	-23,9%	7,0%	-17,0%
GRUPO 3			
El Salvador	13,4%	19,1%	32,5%
Paraguay	21,1%	18,2%	39,4%
México	-1,9%	-13,4%	-15,3%
R. Dominicana	41,2%	21,9%	63,1%
Ecuador	14,2%	54,2%	68,4%
Guatemala	24,2%	2,5%	26,7%
Promedio G.1	15,0%	24,3%	39,3%
Promedio G.2	16,7%	15,9%	32,6%
Promedio G.3	17,1%	16,0%	33,1%
Promedio simple AL	16,4%	18,1%	34,4%
Promedio ponderado AL	9,5%	20,3%	29,8%

Fuente: CEPAL.

Nota: La cobertura corresponde al gobierno central, excepto para Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia y Costa Rica que se refiere a gobierno general (incluyendo los ingresos tributarios de los niveles subnacionales de gobierno).

Por otra parte, el Cuadro 3 permite distinguir que, si bien la tendencia favorable general de la presión tributaria fue relativamente similar en las dos últimas décadas (+16,4% en los años noventa y +18,1% en el último decenio), el comportamiento de esta variable es particular a cada uno de los países. Por un lado, si se evalúa el crecimiento de la carga

tributaria entre los trienios 1990-92 y 1999-2001 puede comprobarse que sólo algunos países incrementaron sus ingresos tributarios (en % del PIB) por encima del promedio regional, tales son los casos de Brasil, Guatemala, Nicaragua, Bolivia, Colombia, Paraguay y República Dominicana. Por otro lado, sólo algunos de estos países mantuvieron ese ritmo de crecimiento superior al promedio en la última década (destacándose Nicaragua y Bolivia por la magnitud del incremento porcentual) mientras que se agregaron otros países como “líderes” de esta evolución creciente de la carga tributaria a nivel regional (por ejemplo, Argentina, Costa Rica y Ecuador).

La evolución de la carga tributaria en los países de la región ha estado vinculada con el comportamiento del PIB per cápita. Después de la crisis financiera asiática de 1997, gran parte de los países de América Latina vivieron períodos recesivos que llevaron a un crecimiento moderado tanto del PIB per cápita como de la carga tributaria. Sin embargo, desde el 2002 se experimentó un fuerte y acelerado proceso de crecimiento económico impulsado por el auge en los precios de las exportaciones de bienes primarios que aumentó el ritmo de crecimiento de los ingresos tributarios en casi todos los países de la región.

Frente a los contrastes señalados se requiere considerar tareas diferentes de acuerdo con los niveles de presión impositiva alcanzados: mientras que en aquellos países en los cuales la recaudación sigue siendo baja en términos relativos, los esfuerzos deben encarrilarse hacia fortalecer los ingresos fiscales provenientes de los recursos tributarios, en aquellos casos en que los niveles recaudatorios sean adecuados, pareciera haber llegado el tiempo de enfocarse en mejorar la calidad de los recursos obtenidos y su impacto en la equidad distributiva, atenuar las ineficiencias producidas por diseños erróneos y mejorar el control y el grado de cumplimiento tributarios ya que, tal como se señalará más adelante, los niveles de evasión impositiva continúan siendo aún extremadamente elevados en la mayor parte de la región.

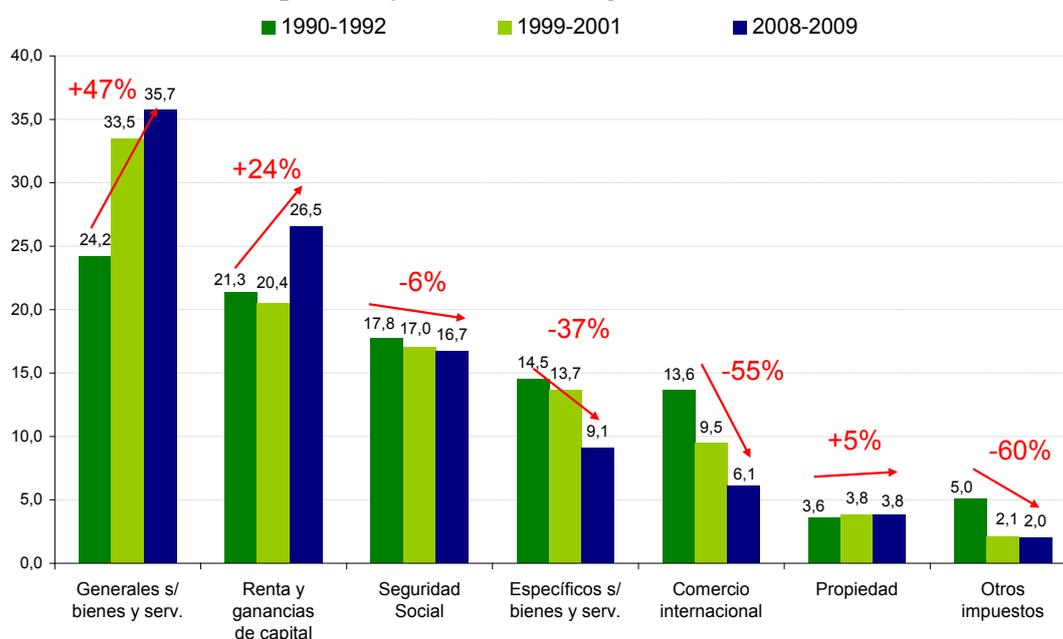
No siempre una mayor o menor carga tributaria representa mejores o peores condiciones de financiación pública porque además existen recursos provenientes de otras fuentes de ingreso, como por ejemplo, de la extracción de recursos naturales, para Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú y Venezuela, el uso del Canal de Panamá para Panamá, y, en menor medida, donaciones bilaterales y multilaterales contribuyen a aumentar los ingresos gubernamentales en Haití y Nicaragua. Si bien estos recursos colaboran en financiar los gastos y servicios públicos, sus “bases imponibles” suelen ser más volátiles que las bases tributarias tradicionales y, en la medida que sean recursos no renovables, de naturaleza agotable, conllevan problemas de sostenibilidad y equidad intergeneracional.

Por otro lado, debe resaltarse que cargas tributarias muy bajas tienden a reducir significativamente la capacidad de la política fiscal y, por consiguiente reducen la provisión o afectan la calidad de servicios públicos en áreas básicas como educación, salud, asistencia social, vivienda e infraestructura. Puesto que la población de menores ingresos depende más de las políticas y acciones del gobierno, ella es la más afectada por la reducción de servicios públicos.

II.2. Los principales cambios ocurridos en las estructuras tributarias

En cuanto a la estructura tributaria, el diseño de las reformas en las últimas dos décadas se basó en la búsqueda de mayor solvencia fiscal, dejando de lado otros objetivos centrales de la política tributaria. Uno de los fenómenos más significativos de la política tributaria del periodo bajo análisis en los países latinoamericanos ha sido el considerable aumento de la importancia de los impuestos generales sobre bienes y servicios (Impuesto al Valor Agregado o similares) dentro del total de los ingresos tributarios totales en la región. En el Gráfico 1; **Error! No se encuentra el origen de la referencia.** se muestra un crecimiento del 47% del peso relativo de dichos tributos en la estructura tributaria promedio a nivel regional. Se observa, además, que casi todo el aumento de la ponderación porcentual de este tipo de impuestos se dio durante la década del noventa a raíz de las reformas tributarias que ampliaron su base tributaria y aumentaron sus alícuotas legales.

Gráfico 1
Evolución de la participación relativa de los principales tributos dentro de la estructura tributaria promedio de América Latina (porcentajes del total de ingresos tributarios)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

Nota: Los porcentajes en rojo representan los cambios relativos en la participación de cada grupo de tributos en la estructura tributaria promedio de la región.

No obstante la disminución en las alícuotas del Impuesto a la Renta de Sociedades, el recaudo de los impuestos que recaen sobre los ingresos y las ganancias de capital constituyen el segundo factor que explica el incremento en la carga tributaria regional durante las últimas dos décadas. Estos tributos mostraron un aumento en su participación porcentual dentro del total de recursos tributarios del 24%, pasando de un promedio de 21,3% para el trienio 1990-1992 al 26,5% promedio entre 2008 y 2009. En este caso el mayor crecimiento se produjo en la última década debido a la ampliación parcial de algunas bases tributarias gravando a los servicios, la aplicación de tributos o contribuciones distorsivos, las mejoras logradas en un mejor control del universo de contribuyentes y, en algunos países, la apropiación de mayores recursos originados en la producción y exportación de bienes.

Cuadro 4
Evolución de la estructura tributaria en América Latina
(valores promedio por trienios y en % del PIB)

Tipo de Impuesto	América Latina			Grupo 1			Grupo 2			Grupo 3		
	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009
Renta y ganancias de capital	3,0	3,3	5,0	2,2	4,0	5,9	3,7	3,4	5,4	2,3	2,8	3,9
Propiedad	0,5	0,6	0,7	1,5	1,9	2,1	0,3	0,5	0,5	0,3	0,1	0,3
Generales sobre bienes y servicios (IVA)	3,4	5,4	6,7	7,0	9,1	10,7	2,9	5,0	6,3	2,3	4,3	5,2
Específicos sobre bienes y servicios	2,0	2,2	1,7	2,8	2,3	1,6	2,2	2,7	2,0	1,3	1,4	1,3
Comercio internacional	1,9	1,5	1,1	1,3	0,8	1,8	2,1	1,6	0,9	1,9	1,9	1,1
Otros impuestos	0,7	0,3	0,4	0,4	0,5	0,7	0,6	0,4	0,4	1,0	0,2	0,2
Seguridad social	2,5	2,8	3,1	6,4	6,2	7,1	2,1	2,7	2,9	1,1	1,2	1,5
Ingresos tributarios totales	14,0	16,2	18,8	21,6	24,8	30,1	14,0	16,3	18,5	10,1	11,9	13,5

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

Vale destacar que, tal como se observa en el Cuadro 4, el fortalecimiento de los dos tributos mencionados ha sido una característica común en las estructuras tributarias de los tres grupos de países conformados según el nivel de carga tributaria promedio para 1990-2009. Así, por ejemplo, para el grupo 1 integrado por Brasil, Argentina y Uruguay, estos tributos pasaron de un valor promedio de 9,2% del PIB hacia 1990-92 hasta un 16,6% del PIB en 2008-09. Este incremento de carga tributaria promedio concentrada en el IVA y en el Impuesto a la Renta para el período considerado fue de 4,9 puntos porcentuales de producto para el grupo 2 y de 4,5 puntos porcentuales para el grupo 3.

Cuadro 5
Evolución de la estructura tributaria en América Latina
(valores promedio por trienios y en % del total recaudado)

Tipo de Impuesto	América Latina			Grupo 1			Grupo 2			Grupo 3		
	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009	1990-1992	1999-2001	2008-2009
Renta y ganancias de capital	21,3	20,5	26,5	10,1	16,3	19,7	26,5	21,0	29,2	22,6	23,7	29,2
Propiedad	3,6	3,8	3,8	7,0	7,6	7,0	2,2	3,2	2,8	2,6	1,2	2,0
Generales sobre bienes y servicios (IVA)	24,2	33,5	35,7	32,3	36,5	35,7	21,0	30,7	34,1	22,5	36,1	38,6
Específicos sobre bienes y servicios	14,5	13,7	9,1	13,0	9,4	5,3	16,0	16,6	10,9	13,1	12,0	9,9
Comercio internacional	13,6	9,4	6,1	5,9	3,3	6,1	15,2	9,6	5,0	18,4	15,6	8,1
Otros impuestos	5,0	2,1	2,0	2,0	2,0	2,4	4,3	2,5	2,1	9,6	1,4	1,5
Seguridad social	17,8	17,0	16,7	29,6	24,9	23,8	14,8	16,5	15,7	11,3	9,9	11,0
Ingresos tributarios totales	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

Sin embargo, cuando se analizan las estructuras tributarias promedio para cada grupo en términos del total recaudado (Cuadro 5) se advierte que la importancia relativa de estos dos gravámenes es mayor en los grupos 2 y 3 respecto del grupo 1, en gran parte por el papel preponderante que poseen en los países de este último las contribuciones a la Seguridad Social dentro de sus respectivos sistemas tributarios.

Por otra parte, como consecuencia de la apertura general observada en la región, los impuestos que gravan el comercio exterior han mostrado una caída del 55% en su participación relativa en la estructura tributaria promedio para la región, de un promedio de 13,6% para el trienio 1990-1992 a 6,1% en 2008-2009, perdiendo relevancia con más fuerza durante los años noventa. Es de destacar que esta evolución general fue producto de los cambios en las estructuras tributarias en los países de los grupos de menor carga tributaria (2 y 3) en tanto los países del grupo 1 han mantenido la participación de este tipo de impuestos en torno al 6% del total recaudado.

De igual manera, gracias a los procesos de simplificación de los esquemas tributarios de la región mencionados anteriormente, los gravámenes sobre el consumo específico de bienes y servicios (impuestos selectivos) también tuvieron una pérdida de peso relativo dentro de la estructura tributaria promedio para la región. Al pasar de 14,5% en 1990-92 a un 9,1% en 2008-09, éstas presentaron una reducción del 37% sobre el total recaudado en las últimas dos décadas. No obstante, la mayoría de esta disminución se produjo en la última década ante la consolidación de los impuestos generales al consumo con una tendencia unívoca para todos los grupos de países considerados.

Las contribuciones a la Seguridad Social representan un porcentaje importante de los recursos tributarios en el promedio regional y han mantenido medianamente estable su participación dentro de la estructura tributaria promedio de América Latina en torno al 17% sobre el total, lo que en términos del PIB significó pasar de 2,5% a 3,1% en los mismos períodos considerados. En este segmento, como fuera mencionado, se destaca el papel desempeñado por los países de mayor carga tributaria (grupo 1), los cuales recaudan hasta 3 y 4 veces más en porcentajes del PIB y hasta el doble en términos del total recaudado respecto de los países que conforman los grupos 2 y 3.

Por último, los gravámenes que recaen sobre el patrimonio han mantenido una proporción casi constante en términos relativos entre 1990-92 y 2008-09, ya que sólo aumentaron del 0,5 al 0,7% del PIB, lo cual significó un aumento del 5% en su participación dentro de la estructura tributaria promedio, manteniendo los históricamente magros resultados tributarios que han obtenido como instrumento de recaudación en la mayoría de los países de la región (Gráfico 1). No obstante, los países del grupo 1 explican casi la totalidad de esta evolución ya que son los únicos donde estos impuestos han aumentado levemente en términos del PIB, mostrando valores poco significativos en la mayoría de los sistemas tributarios de América Latina.

III. Las limitaciones de los sistemas tributarios para lograr sus objetivos

Más allá de las mejoras observadas en el nivel de la carga tributaria, los sistemas tributarios en la región han tenido dificultades para cumplir con los objetivos de eficiencia asignativa, equidad distributiva y estabilización económica.

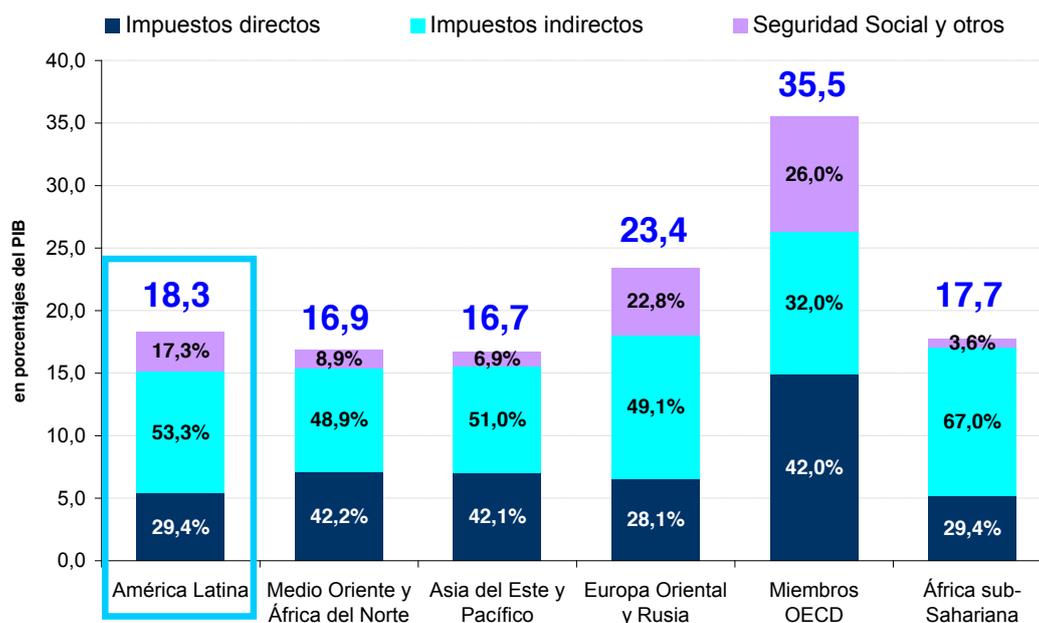
Estas dificultades se relacionan con una serie de aspectos que se resumen en las siguientes características y que se desarrollarán a continuación:

- Insuficiente y volátil carga tributaria, en comparación a otras regiones del mundo con niveles similares de desarrollo y también en relación a la recaudación potencial que determinan los actuales niveles de ingreso;
- Estructura tributaria desbalanceada y sesgada hacia los impuestos indirectos, lo cual, entre otras cosas, disminuye el efecto redistributivo del sistema tributario tornándolo regresivo en muchos de los países de la región;
- Bases imponibles reducidas, en razón de las numerosas exenciones tributarias y de gastos tributarios;
- Alto nivel de incumplimiento y morosidad, lo cual acrecienta y distorsiona aún más los resultados observados.

III.1. La insuficiente, desigual y volátil carga tributaria

Aún cuando la carga tributaria promedio de América Latina ha mostrado una tendencia creciente en las últimas dos décadas, en la mayoría de los países suele ser baja si se le compara tanto con su propio nivel de desarrollo como con niveles existentes en otras regiones del planeta.

Gráfico 2
Carga y estructura tributaria de América Latina respecto a otros grupos de países, 2006
(porcentaje del PIB y del total)



Fuente: CEPAL (América Latina), Government Finance Statistics (IMF); International Financial Statistics (IMF) y el World Economic Outlook (IMF).

Nota: Los porcentajes presentados muestran la participación porcentual de cada grupo de tributos dentro de los ingresos tributarios totales (promedio de cada región). Entre los impuestos directos se incluyen los que recaen sobre los ingresos y sobre el patrimonio. Los tributos indirectos, por su parte, abarcan los impuestos sobre bienes y servicios (generales y selectivos) y los que gravan el comercio internacional. El resto comprende a las contribuciones a la Seguridad Social y otros impuestos poco significativos.

Una forma de comprobar la baja presión tributaria promedio de América Latina (18,3% del PIB en 2006), resulta de compararla con la existente en otras regiones del mundo. Tal como se observa en el Gráfico 2, la carga tributaria promedio de los países de la región es prácticamente la mitad de la registrada en los países de la OECD (35,5%), si bien se ubica levemente por encima de los valores registrados en otras regiones del planeta en vías de desarrollo tales como África, Medio Oriente o el Asia-Pacífico con niveles de carga tributaria en torno a los 17 puntos porcentuales del producto.

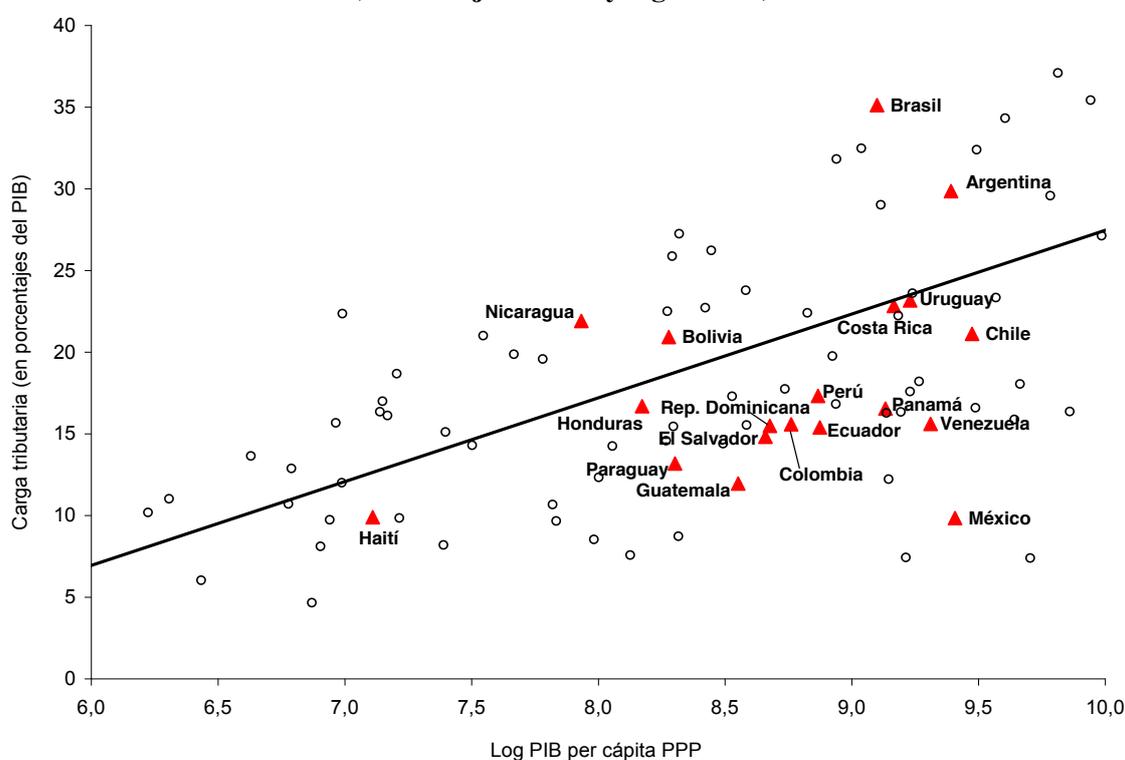
En este mismo gráfico es también posible identificar algunas particularidades que distinguen los sistemas tributarios latinoamericanos, por ejemplo, a pesar de las diferencias en los niveles de carga tributaria entre regiones, la composición de dicha carga ha sido muy heterogénea. La relación entre impuestos directos respecto de los indirectos en América Latina alcanza un valor de 0,55, en línea con los valores correspondientes a Europa Oriental (más la Federación Rusa) y la región sub-Sahariana de África. Sin embargo, este resultado dista bastante de los observados en otras regiones como Asia (0,85 en promedio) y, más aún, respecto de los países de la OECD con una relación directos/indirectos igual a 1,31.

Este marcado desbalance en la estructura tributaria de la región se acentúa aún más cuando se consideran solamente los dos principales tributos en América Latina, el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado que conjuntamente aportaron aproximadamente el 60% de la recaudación promedio en los años recientes. Aquí, la tasa Renta/IVA es de 0,7 para América Latina (indicador que probablemente se redujo aún más en los años recientes dada la mayor actividad económica) por debajo de las

otras regiones consideradas con valores que van de 0,8 para Europa Oriental hasta 1,9 para la OECD.

Una segunda alternativa de análisis la ofrece el Gráfico 3 donde se presenta un análisis de regresión de corte transversal que considera la relación entre la carga tributaria y el logaritmo del PIB per cápita de 121 países (CEPAL, 2010). La presión tributaria es elevada en comparación con el nivel del PIB per cápita para los países que se encuentran por encima de la línea de regresión (sólo cuatro de la región: Brasil, Argentina, Bolivia y Nicaragua). Por el contrario, los demás países presentan un nivel de presión tributaria claramente menor al que debería tener de acuerdo con su nivel de desarrollo. En consecuencia, existe espacio para aumentar la presión tributaria puesto que el nivel de recaudación potencial de los países de la región es considerablemente más alto que la recaudación efectiva.

Gráfico 3
Comparación de la carga tributaria respecto al PIB per cápita, PPP
(Porcentaje del PIB y logaritmos)



Fuente: J. P. Jiménez, Gómez Sabaini y Podestá. (2010)

Recuadro 2: Esfuerzo Fiscal en América Latina

La financiación del desarrollo requiere que los países avancen en la movilización de recursos domésticos. Los países de América Latina, como otros países en desarrollo, necesitan aumentar sus gastos en infraestructura, educación, salud y servicios entre otros. Conocer el esfuerzo fiscal de los países es importante para la determinación de la política tributaria ya que permite conocer que países tienen margen para aumentar la recaudación por vías tributarias y cuáles no.

Se define habitualmente al esfuerzo fiscal como la relación entre recaudación efectiva y capacidad tributaria. La Capacidad tributaria representa la máxima recaudación tributaria que puede alcanzar un país dadas sus características económicas, sociales, institucionales y demográficas.

No existen muchos estudios que analicen y estimen el esfuerzo fiscal en América Latina, aunque existen estudios que focalizan su análisis en países en desarrollo incorporando así a países de la región¹. La mayor parte de estos estudios utilizan métodos de sección cruzada e incorporan como variables explicativas factores relacionados con la oferta, como el nivel de desarrollo, la participación del comercio, la agricultura o la minería en la economía, el nivel de ayuda externa, etc. Otros estudios más recientes incorporan variables de demanda, tales como indicadores relacionados con la corrupción, la participación y la rendición de cuentas, dando importancia al papel de las instituciones y la gobernabilidad.

A continuación se presentan los resultados de dos estudios enfocados en América Latina. El primero de ellos, Piancastelli (2001), para una muestra de 75 países, concluye que el ingreso per cápita, la participación del comercio en la economía y la participación del sector agrícola, son las variables más consistentes a la hora de explicar el comportamiento del esfuerzo fiscal. En el segundo estudio, Pessino y Fenochietto (2010), construyen una frontera tributaria estocástica con datos de 96 países. Su estudio corrobora la positiva y significativa relación entre la carga tributaria y el nivel de desarrollo (PIB per capita), comercio (importaciones y exportaciones como porcentaje del PIB) y educación (gasto público en educación como porcentaje del PIB); y la negativa relación de la carga tributaria y el nivel de precios, la distribución del ingreso (índice de Gini), la facilidad de recolección de impuestos (valor agregado del sector agrícola como porcentaje del PIB) y la corrupción.

	Piancastelli (2001) *			Pessino y Fenochietto (2010) **				
	Tasa tributaria efectiva (a)	Tasa tributaria ajustada (b)	Índice de esfuerzo fiscal (a/b)	Tasa tributaria efectiva (a)	Esfuerzo fiscal (b)		Capacidad tributaria (a/b)	
					Modelo truncado	Modelo heterogéneo truncado normal	Modelo truncado	Modelo heterogéneo truncado normal
Argentina	11.40	17.43	0.65	27.40	63.90	61.40	42.90	44.60
Belize	21.65	18.69	1.16					
Bolivia	9.45	14.62	0.65	26.60	67.80	62.50	39.20	42.50
Brasil	17.10	16.27	1.05	32.40	95.80	92.20	33.90	35.20
Chile	18.80	19.45	0.97					
Colombia	11.90	15.43	0.77	19.60	73.60	69.20	26.60	28.30
Costa Rica	20.90	17.91	1.17	22.20	67.90	66.30	32.60	33.40
Ecuador	14.84	16.82	0.88					
El Salvador	12.27	15.98	0.77	15.30	54.30	50.80	28.10	30.00
Guatemala	8.02	14.27	0.56	10.70	38.70	35.80	27.60	29.90
Honduras				17.90	65.30	59.00	27.40	30.30
Jamaica				32.40	95.80	92.20	33.90	35.20
México	13.75	18.43	0.75		50.50	49.20	39.40	40.50
Nicaragua				21.50	67.30	56.90	31.90	37.80
Panamá	17.88	22.20	0.81	14.30	46.80	47.10	30.60	30.40
Paraguay	9.14	15.75	0.58	15.30	63.70	59.30	24.00	25.80
Perú	10.73	12.22	0.88	15.30	56.90	53.40	26.90	28.70
República Dominicana	12.68	16.43	0.77	14.20	48.50	45.30	29.30	31.30
Trinidad y Tobago				29.30	65.80	66.30	44.50	44.10
Uruguay	25.52	18.09	1.41					
Venezuela	16.12	23.68	0.68	16.20	44.60	44.70	36.30	36.20
América Latina (media)	14.83	17.28	0.86	20.62	62.78	59.51	32.65	34.36
Europa/OCDE (media)	29.22	25.82	1.13					
África (media)	17.09	13.34	1.28					
Asia/Oriente Medio (Medio)	15.33	16.23	0.94					

Notas: * Ingreso tributario total/PIB ; ** Incluye contribuciones a la seguridad social.

Tal y como se observa en el cuadro, los resultados para Pessino y Fenochietto (2010) muestran un menor esfuerzo fiscal para la región que los obtenidos por Piancastelli (2001). Aun así, tomando los resultados más optimistas, tan sólo 5 países de la región estarían cerca de su capacidad tributaria, situándose la media por debajo de otras regiones. Como casi todos los estudios antes señalados, estos trabajos documentan y señalan que la región presenta un bajo esfuerzo fiscal en comparación con otras regiones y que muchos de los países cuentan con un amplio margen para aumentar su carga tributaria.

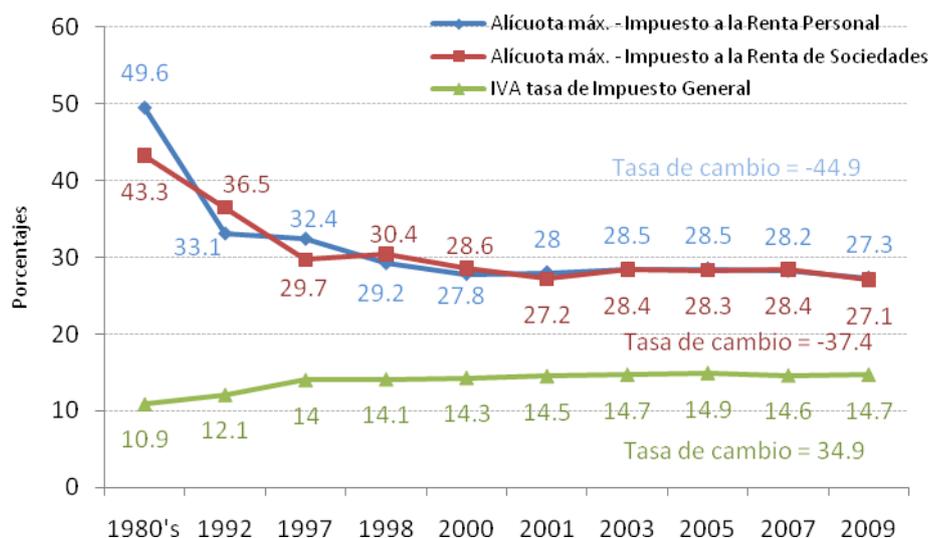
^{1/} Véase entre otros, Lotz, J. and E. Morris, (1967), "Measuring 'Tax Effort' in Developing Countries", Staff Papers, Fondo Monetario Internacional, Vol. 14, pp. 478-499, Washington, DC; Chelliah, Raja J., (1971), "Trends in Taxation in Developing Countries," Staff Papers, Fondo Monetario Internacional, Vol. 18, pp. 254-0331, Washington, DC; Chelliah, Raja J., Hessel J. Baas, and Margaret R. Kelly, (1975), "Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-71," Staff papers, Fondo Monetario Internacional, Vol. 22, pp. 187-205, Washington, DC; Tait, Alan A., Barry J. Eichengreen, and Wilfrid L.M. Grätz, (1979), "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76," Staff Papers, Fondo Monetario Internacional, Vol. 26, pp. 123-156, Washington, DC; Piancastelli, M. (2001), "Measuring the tax effort of developed and developing countries. Cross country panel data analysis - 1985/95", Documento para la discusión, Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, IPEA, Rio de Janeiro, Septiembre; Bird, R.M., J. Martinez-Vazquez, and B. Torgler, (2004), "Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries," International Studies Program Working Paper 04-06; Bird, R.M., J. Martinez-Vazquez, and B. Torgler, (2008), "Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability", Economic Analysis and Policy, Vol. 38 No. 1; Gupta, A., (2007), "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries", IMF Working Paper; y Pessino, C. y R. Fenochietto (2010), "Determining countries' tax effort", Revista de Economía Pública, 195-(4/2010): 65-87, Hacienda Pública Española.

III.2. Estructura desbalanceada y sesgada hacia los impuestos indirectos

Las modificaciones en el contexto macro de los últimos años junto a las reformas en materia de política tributaria han significado numerosos cambios en las estructuras tributarias, entre las que, de manera sintética, se destacan las siguientes:

- *Caída en la participación de los ingresos sobre el comercio y transacciones internacionales.* Como consecuencia de la reducción de los niveles de protección arancelaria y la eliminación de los impuestos a la exportación en casi todos los países de la región se ha producido una clara disminución en la participación de los impuestos que gravan el comercio exterior en la recaudación total.
- *Significativo incremento de la imposición general sobre bienes y servicios.* La continua y constante expansión tanto de la base como de las alícuotas del IVA lo han convertido en el principal instrumento de recaudación de la región, destinado a sustituir los menores ingresos provenientes del comercio exterior. En la generalización y fortalecimiento del IVA se continuó con una tendencia que ya se había observado durante los años ochenta, las alícuotas se han incrementado, desde 10,9% a mediados de los ochenta hasta alcanzar un valor promedio de 14,7% en el 2009 (Gráfico 4).

Gráfico 4
Evolución de la las alícuotas legales del impuesto a la renta
y del IVA en América Latina, 1980's a 2009
(Porcentaje)



Fuente: Gómez Sabaini, J.C. (2006) y datos oficiales de los países

- Reducción del número de impuestos de carácter selectivo.* Los países de la región han reducido el número de impuestos selectivos, limitándose a gravar el consumo de ciertos bienes y servicios que muestran una baja elasticidad precio, como tabaco, bebidas alcohólicas y gaseosas, combustibles y telecomunicaciones y asimismo eliminando los impuestos a los bienes de alta elasticidad ingreso (suntuarios).
- Simplificación de la tributación de la pequeña empresa.* El elevado nivel de la economía informal, tanto en el campo laboral como de las micro-empresas, ha llevado a la aplicación de mecanismos de imposición presunta para pequeños contribuyentes. Para facilitar el cumplimiento de los requerimientos tributarios se pasó de un sistema de tributos basados en la contabilidad formal a otro que favorece un único impuesto que recauda sobre los posibles ingresos de la pequeña empresa. La existencia de un gran número de mini-emprendimientos en respuesta a las dificultades de obtener un empleo formal ha llevado a la mayoría de los países de la región a realizar políticas tributarias para poder hacer frente a las dificultades de control que las pequeñas empresas plantean. Así, algunos países han optado por sistemas sustitutivos de tratamiento integral de esos grupos de contribuyentes, como por ejemplo Brasil con el sistema Simples, Argentina con el Monotributo, otros países han optado por excluir del ámbito de imposición a los contribuyentes considerados como poco rentables por la administración tributaria, mientras que en otros casos es factible observar un incumplimiento elevado de las normas, es decir que se optó por convivir con el problema.
- Fortalecimiento de la imposición a la renta de las sociedades como resultado de las políticas de privatización por la cual las utilidades de muchas empresas públicas pasaron a estar sujetas al gravamen, y además el aumento en el precio de los commodities y los recursos naturales expandieron la base imponible de estos sectores de rápida expansión.* Todo ello llevó a que el peso de la imposición a la renta recaiga sobre las sociedades y en menor medida en las personas naturales o físicas sesgando de este modo la imposición a la renta.

- *Pérdida de importancia de las cargas sobre la nómina salarial para financiar sistemas de seguridad social.* La privatización total o parcial de los sistemas de seguridad social en algunos países ha mantenido constante la participación de la recaudación por contribuciones a la seguridad social en niveles del 17%.
- *Reducción de las tasas marginales máximas del impuesto a la renta personal.* A tono con el contexto internacional, ante la gradual liberalización de movimientos de capitales, la región latinoamericana en su conjunto redujo de las alícuotas del impuesto a la renta, tanto personal como de sociedades pero sin la consiguiente expansión de sus bases imponibles. Entre mediados de los ochenta y el 2009 las tasas marginales máximas promedio se redujeron en un 45%, pasando de 49,6% (sociedades) y 43,3% (personas físicas) a valores en torno a 27% para ambos sujetos. (Gráfico 4). La reducción en las tasas máximas del impuesto que recae sobre la renta personal en los países de América Latina ha sido mucho mayor que la baja operada para el promedio de los países de la OECD, quienes han mantenido las tasas de la imposición personal en niveles superiores al 40% (Cuadro 6). Por otra parte, las tasas mínimas han sufrido un aumento poco significativo.

Cuadro 6
Tasas legales (promedio) del Impuesto a la Renta en América Latina y OECD (Año 2007)

	América Latina	OECD
Personas físicas	28,2%	40,6%
Sociedades	28,4%	27,7%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL y OECD.

Varias de las tendencias mencionadas, sin lugar a dudas, han estado motivadas por los altos niveles de evasión observados en los diferentes tributos. Por ejemplo, el significativo aumento de la imposición indirecta a través de la expansión de la base y las alícuotas del impuesto sobre el valor agregado, deriva no sólo de una convención ideológica, sino también de una mayor facilidad en su recaudación y un menor nivel de evasión.

En esta misma dirección se puede argumentar al hablar de la simplificación del sistema tributario, en general, y en particular para las pequeñas empresas, más difíciles de controlar y con una mayor informalidad y evasión. La reducción de las tasas marginales máximas del impuesto a la renta busca desincentivar la elusión tributaria, es decir, el uso abusivo de la legislación tributaria que proviene generalmente de los contribuyentes con capital cuantioso que le permite acceder a consultorías y a profesionales del rubro para reducir el pago de impuestos. Por otra parte, se han aplicado gravámenes sobre bases extraordinarias o espurias y, en algunos casos, se ha fortalecido de la imposición a

las exportaciones y a la explotación de recursos naturales, tributos de fácil recaudación y mayor dificultad de evasión.

En consecuencia, como una tendencia inversa a la señalada anteriormente en relación con la mayor simplicidad de los sistemas, se ha observado el surgimiento de impuestos aplicados sobre bases extraordinarias o espurias como débitos y créditos bancarios, impuestos a las operaciones financieras, y otros gravámenes “heterodoxos” destinados a establecer un mínimo de recaudación de los principales tributos.

Tal y como afirma González (2009), la importancia y actualidad de estos tributos en los sistemas tributarios de la región se observa en las reformas tributarias recientes, en las que no sólo se han mantenido esta clase de impuestos, implantados en muchos casos alegando un carácter temporal, sino que en algunos casos fueron reimplantados, perfeccionados, aumentados a través de sus alícuotas o a través de sus bases, y hasta creado nuevos impuestos heterodoxos.

El problema que representa la evasión impositiva y la estructura tributaria prevaleciente en la mayoría de los países de América Latina, con un fuerte sesgo hacia la imposición indirecta, han determinado que el impacto redistributivo de los distintos sistemas tributarios de la región sea muy reducido, siendo además en muchos casos de carácter regresivo sobre la distribución del ingreso de mercado y dependiendo casi completamente de los gastos públicos para implementar políticas redistributivas.

Esto contrasta fuertemente con la situación observada en los países desarrollados donde, si bien el efecto redistributivo de las transferencias resulta muy superior al logrado a través de los impuestos (**¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**), las estimaciones promedio del impacto de estos últimos en la OECD resultan 13 veces superiores a las de América Latina mientras que esa proporción desciende a 3,5 cuando se compara la redistribución vía transferencias.

Cuadro 7
Impacto distributivo de la política fiscal en América Latina y la OECD

	Coeficiente de Gini		Redistribución vía política fiscal		
	Antes de la política fiscal	Después de la política fiscal	Total	Impuestos	Transferencias
América Latina	0,515	0,476	0,038	0,003	0,036
OECD	0,450	0,284	0,167	0,040	0,127

Fuente: Goñi, López y Servén (2008); Jesuit y Mahler (2008) y Cubero y Hollar (2010).

III.3. Las distorsiones tributarias en materia de imposición a la renta y el sesgo hacia la imposición a las sociedades

Por otra parte, la evolución de la estructura tributaria ha resultado en que la relación entre la imposición directa e indirecta en la región es muy desigual. La política

tributaria no solo ha fortalecido la imposición al consumo sino que además la imposición a la renta se orientó básicamente a la renta de las sociedades y en mucha menor medida a los ingresos que obtienen las personas físicas. En promedio, en los países de América Latina, el impuesto a la renta personal recauda tan sólo 1,5% del PIB, recursos provenientes básicamente de gravar a los trabajadores formales, y la imposición patrimonial presenta niveles del 0,6-0,7 % del PIB.

De ahí que un aspecto característico de la tributación de América Latina viene dado por la estructura distorsionada del Impuesto a la Renta sustentado básicamente en la contribución de las empresas para las cuales los efectos de traslación e incidencia son inciertos dependiendo de las circunstancias de los mercados. Las sociedades aportan un promedio de 3,6% del PIB, lo que representa más del 70% de los ingresos tributarios generados por dicho tributo, y más del doble de los recibidos de parte de personas físicas en la mayoría de los países de la región (Cuadro 8). Por el contrario, en los países de la OCDE el impuesto a la renta de individuos participa con el 70% y la recaudación de rentas de sociedades representa el 30% restante.

Cuadro 8
Estructura de la recaudación del impuesto a la renta en América Latina por países

Países (año)	Sociedades (en % del PIB)	Individuos (en % del PIB)	Total (en % del PIB)	Soc./Indiv. ratio
Argentina (2007)	3,6	1,6	5,4	2,3
Bolivia (2007)	3,0	0,2	3,3	15,0
Brasil (2007)	5,1	2,6	7,7	2,0
Chile (2007)	7,3	1,2	8,4	6,1
Rep. Dominicana (2007)	2,9	1,1	4,0	2,6
Ecuador (2006)	2,3	0,8	3,1	2,9
El Salvador (2007)	2,7	1,9	4,6	1,4
Guatemala (2007)	2,9	0,3	3,4	9,7
Honduras (2004)	3,7	1,6	5,3	2,3
México (2005)	2,4	2,2	4,6	1,1
Panamá (2006)	2,9	2,0	5,0	1,5
Perú (2007)	5,9	1,4	7,2	4,2
Uruguay (2007)	2,6	1,0	3,5	2,6
América Latina	3,6	1,4	5,0	2,6
OECD (2006)	3,9	9,2	13,1	0,4

Fuente: CEPAL y fuentes oficiales de cada país.

Nota: Se promediaron los datos de 13 países de la región por no disponer de información detallada en otras fuentes consultadas.

La mayor parte del impuesto sobre la renta de personas físicas proviene de los ingresos de los trabajadores formales en relación de dependencia y en un porcentaje reducido de ingresos de profesionales, rentas financieras y utilidades societarias.

Lamentablemente, en los países de la región se suele observar una serie de factores que reducen la posibilidad de recaudar montos significativos del impuesto sobre la renta personal, tales como los altos niveles de pobreza, la creciente concentración del ingreso y el alto grado de informalidad de las actividades económicas, y estas condiciones limitan la capacidad de generar recursos públicos y enfatizan la necesidad de

implementar políticas distributivas que permitan escapar del círculo vicioso de baja recaudación, escasa legitimidad tributaria y limitada inversión social.

Pero, por otra parte, también se observa la existencia de generosos tratamientos preferenciales que reciben las rentas de capital en la gran mayoría de los países de la región, las que o bien están totalmente exentos o están sujetos a tasas efectivas sumamente reducidas, lo cual explica casi la inexistente tributación de ingresos no salariales.

Este conjunto de factores determina que la estrecha base imponible se sustenta en una reducida proporción de la remuneración de asalariados del mercado laboral formal en el valor agregado total de América Latina. Adicionalmente, una gran proporción de personas asalariadas recibe ingresos por debajo del nivel de exención de impuestos a la renta. Por ende, los impuestos sólo alcanzan a un grupo minoritario que no supera el 10% de la población económicamente activa. A ello se le suma un alto nivel de incumplimiento tributario y de elusión del pago de impuestos por parte de los trabajadores independientes o autónomos.

De ahí que la reducida proporción de la remuneración de asalariados en el valor agregado total de América Latina explica, en parte, la dependencia de la región en impuestos indirectos. Pero sin duda el impuesto a la renta personal no se ha desarrollado como una fuente importante de ingresos a causa de la baja e inexistente tributación de ingresos no salariales que son en gran parte retornos al capital (rentas, intereses, dividendos, ganancias de capital). Por todo ello, y tal como se señalaba más arriba el tributo que recae sobre los ingresos y ganancias de capital de personas físicas sólo genera 1,4% del PIB (en promedio) resultando en este caso muy inferior respecto al promedio observado entre los países de la OECD superior a 9 puntos porcentuales del PIB.

III.4. Estrechas bases imponibles en todos los impuestos

Un factor adicional que ha debilitado la capacidad de los sistemas tributarios para cumplir con sus objetivos de solvencia, eficiencia y equidad han sido las estrechas bases imponibles sobre las que se asientan los sistemas tributarios de la región. Como se vio en la sección anterior al analizar la estructura del impuesto a la renta, distintos factores explican las estrechas bases imponibles, en esta sección, el análisis se centrará en la generalización de mecanismos de exenciones impositivas (“gastos tributarios”) que existen en la región.

El concepto de “gasto tributario” hace referencia a los ingresos que el gobierno deja de percibir debido a la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales cuya finalidad es favorecer o estimular determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. Durante las décadas pasadas, las bases imponibles de los principales tributos en América Latina han sufrido un proceso de erosión a través del otorgamiento de estos incentivos.

Las exenciones impositivas y otros beneficios tributarios fueron impulsados desde los años cincuenta por la idea de que la inversión era el principal factor del desarrollo. La inversión pública se promovió mediante el incremento de la carga tributaria y la privada

mediante el uso de estímulos tributarios para actividades “necesarias” o “esenciales”. Actualmente, adicional al crecimiento de la economía y la consecuente reducción de los niveles de desempleo, los gastos tributarios son justificados por la necesidad de proveer incentivos para la radicación de capitales extranjeros en los países de la región y promover de la salida exportadora de bienes exportables.

Los resultados obtenidos muestran que en muchos casos estos instrumentos no sólo no aumentaron los niveles de inversión y actividad en los países de la región sino que en algunos casos han estado asociados con episodios de corrupción. En muchos casos fueron aprovechados de manera oportunista por empresas que los usufructuaron para aumentar su tasa de rentabilidad mediante la reducción del costo que implica el pago de determinados impuestos. En general, estos incentivos han logrado modificar la asignación regional o sectorial de la inversión dentro del propio país, pero sin aumentar sustancialmente la tasa de inversión nacional.

Los gastos tributarios tienen un impacto negativo tanto sobre la equidad como sobre la eficiencia. La renuncia de un monto de ingresos tributarios limita el espacio fiscal y, consecuentemente, la inversión social. Por otra parte, al conceder beneficios a un grupo determinado de contribuyentes o actividades, han generado una pérdida de equidad horizontal. En términos de eficiencia, los gastos tributarios han creado problemas de competencia tributaria interjurisdiccional y otras distorsiones en las decisiones de localización y producción industrial.

Cuadro 9
Gastos tributarios, 2007
Países Seleccionados

País	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Argentina	-	3,01	2,71	2,41	2,01	2,21	2,11	2,20	2,14	2,08
Brasil	1,58	1,51	1,78	1,70	1,40	1,69	1,99	2,29	2,77	3,20
Chile	-	4,43	4,22	3,87	3,45	4,38	4,05	4,88	3,96	3,96
Colombia	-	-	-	-	-	3,70	3,96	3,52	-	-
Guatemala	12,00	12,30	12,70	12,50	12,30	8,40	8,50	8,60	-	-
México	-	-	5,26	6,05	5,28	6,32	5,59	5,38	-	-
Perú	-	-	-	-	1,83	2,07	2,24	2,22	2,05	1,81

Fuente: L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorrat (2009) sobre la base de informes oficiales de los países.

En el Cuadro 9 se presenta una recopilación de los resultados de países seleccionados en materia de gastos tributarios (Jorrat, 2008). Por un lado, se observa la importancia en términos de pérdida de recaudación que generan los gastos tributarios (superior a dos puntos porcentuales del PIB en la mayoría de los casos). En términos de evolución de los gastos tributarios, salvo Brasil, con un incremento importante en los años recientes, y Argentina, con un leve pero sostenido descenso, no se aprecia ninguna tendencia clara para el resto de los países considerados.

Asimismo, Jiménez y Podestá (2009) enfatizan que los gastos tributarios también demuestran su importancia relativa en relación a la presión tributaria de cada país de la región, donde se pueden observar tres grupos diferentes: i) Argentina, Brasil y Perú, con una participación relativamente baja, de alrededor del 10%; ii) Chile, Colombia y

Ecuador, con una importancia intermedia y; iii) Guatemala y México, donde esta relación supera el 50%.

Sin embargo, las importantes diferencias metodológicas existentes en las estimaciones para cuantificar el monto de los mismos entre los países de la región restringen el análisis comparativo y obligan a avanzar con cautela a la hora de extraer conclusiones generales.¹ En este sentido, en América Latina se ha ido tomando conciencia de la necesidad de identificar y estimar, los gastos tributarios de una manera homologable entre países (con la suficiente desagregación por tipo de tributo, sector de actividad, región de destino, nivel de gobierno y decil de ingreso), evaluar su efectividad, e incorporarlos al ciclo presupuestario.

Por último, debe señalarse que la existencia de gastos tributarios presenta mayores oportunidades para manipular el sistema tributario y estimula la evasión y elusión. Slemrod (1989) lo explica por cuatro razones: i) hay una mayor incertidumbre en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; ii) la capacidad de fiscalización de la administración tributaria disminuye ya que la complejidad de la normativa demanda auditorías más rigurosas; iii) ante la mayor dificultad, los contribuyentes tienden a incumplir parte de sus obligaciones tributarias ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema impone; iv) la aplicación de gastos tributarios aumenta la complejidad de la normativa tributaria y crea mayores espacios para la evasión y elusión. (Jorrat, 2010).

¹ Por ejemplo, en 2007, el gasto tributario de Chile fue más del doble que el de Argentina; sin embargo, a diferencia de Argentina, Chile sí incorpora dentro de la estimación a los diferimientos resultantes de la diferencia entre la alícuota marginal del impuesto pagado por las sociedades y la alícuota marginal máxima del mismo tributo que grava los dividendos distribuidos en cabeza de las personas físicas. De excluirse dicho concepto, el gasto tributario se reduciría a 1,64%, quedando entonces inferior al de Argentina. Por otra parte, en Guatemala, donde se computa como gasto tributario el mínimo no imponible del impuesto a la renta (lo que constituye una excepción a la regla generalmente aceptada), se observa una caída abrupta en la estimación del año 2005, la cual se explica por cambios metodológicos, más que por derogación de beneficios.

IV. Los efectos de la evasión en la estructura impositiva

Hasta aquí, se han expuesto las principales tendencias en materia tributaria observadas en América Latina, junto con las restricciones identificadas para plasmar los cambios necesarios y las alternativas adoptadas por los países de la región en los años recientes.

Al respecto, los elevados niveles de evasión registrados en cada uno de ellos requieren de un análisis detallado en tanto sus efectos negativos trascienden el aspecto meramente técnico: además de implicar un nivel efectivo de recaudación por debajo de su potencial, la falta de cumplimiento tributario puede atentar contra los incentivos individuales para cumplir de manera responsable con las obligaciones tributarias ya que este fenómeno posee un carácter subjetivo que depende de una relación recíproca entre el contribuyente y la autoridad de recaudación (encargada de la administración de los tributos) o, en definitiva, entre los ciudadanos y el Estado.

IV.1. Importancia de medir la evasión tributaria en los principales tributos

La evasión es un obstáculo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado, y en general para la justicia en la que se debiera basar el sistema tributario (Carrasco, 2010). Según este autor, los esfuerzos para estimar la evasión están justificados, no sólo porque su conocimiento permite diseñar un sistema económico que garantice un nivel mínimo de bienestar a sus ciudadanos, sino que también, constituye un insumo fundamental para la gestión de las administraciones tributarias.

La evasión, al disminuir la cantidad de recursos fiscales recaudados por el Estado, reduce el espacio fiscal disponible, por lo que el Estado contará con menores recursos para cumplir sus habituales funciones por el lado de la política fiscal: estabilización, provisión de bienes públicos y redistribución del ingreso.

El bienestar de la población se ve afectado ya que la evasión puede modificar el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria, afectando tanto a la equidad horizontal (“trato igual a quienes se hallen en igualdad de circunstancias”) como a la equidad vertical (“el trato adecuadamente desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas”). En relación con la equidad horizontal, la evasión puede hacer que individuos con la misma capacidad de pago no afronten la misma carga tributaria, ya que los evasores terminan pagando menos impuestos que aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias. En cuanto a la equidad vertical, ésta se puede ver afectada ya que las personas con una mayor capacidad contributiva suelen tener más oportunidades de acceder a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión tributaria o reducen los riesgos del incumplimiento.

Además, un sistema tributario que presenta altos niveles de evasión, atenta contra la incidencia real del sistema, alterando no sólo los principios de equidad antes descritos, sino también la cohesión social, debilitando la confianza de la sociedad en el Estado y reduciendo las posibilidades de llevar a cabo el pacto fiscal tan necesario en la región. En este sentido, muchas de las políticas en materia tributaria comentadas en la sección anterior asumen implícitamente la existencia de este fenómeno en todos los países de

América Latina y, aún más importante, ponen en evidencia las dificultades encontradas por la administración tributaria para hacer frente a este problema.

Tradicionalmente, las escuelas ortodoxas han atribuido el cumplimiento fiscal al temor del contribuyente a ser atrapado y castigado por la autoridad (Allingham & Sandmo, 1972). Sin embargo, dichas explicaciones no dan cuenta de aquellos Estados en los cuales la probabilidad de sanción y auditoría es muy baja pero, paradójicamente, el nivel cumplimiento es muy alto. Consecuentemente, el cumplimiento fiscal es un fenómeno que, aunque en gran medida dependa de la capacidad de fiscalización estatal, también se ve influido por múltiples factores, incluso aquellos de índole subjetiva.

Debe enfatizarse que, en lo que respecta al problema de la evasión impositiva, no sólo alcanza con mejorar la administración tributaria de los impuestos y los mecanismos de control y fiscalización de los contribuyentes. Cuando se tratan temas de administración tributaria siempre resulta relevante considerar asimismo cómo las actitudes fiscales se relacionan con las acciones de los individuos. En particular, se busca determinar la existencia de una correlación entre la moral fiscal y el nivel de cumplimiento tributario (Torgler, 2007).

En ese sentido, la administración tributaria debe asumir un rol protagonista en la concientización de la ciudadanía acerca de la responsabilidad social que implica pagar debidamente los impuestos establecidos por el Estado. La legitimidad del mismo y de sus instituciones condicionan la capacidad de las personas de aceptar el deber de pagar los impuestos. En la medida que las sociedades no logren instalar un alto grado de legitimidad del deber de pagar impuesto, es decir, una alta moral fiscal, introducen una volatilidad a la función del Estado que queda a merced de la buena voluntad de los que sí pagan (Bergman, 2009).

La información más reciente de la encuesta Latinobarómetro muestra que la combinación de confianza en el gasto y disposición a pagar más impuestos cuenta con bajo apoyo de la sociedad. Esta “hostilidad ante la tributación” es un problema que debe abordarse precisamente mediante una mayor transparencia en el uso de los tributos, así como por medio de avances “palpables” en cuanto a los efectos de esta utilización en el bienestar de las personas (CEPAL, 2010).

En la región no hay muchos países que realicen mediciones de la evasión de forma consistente y periódica en el tiempo, lo cual dificulta seriamente el seguimiento y la posibilidad de usar esta tipo información para fijar metas de reducción del incumplimiento y para monitorear la eficacia y eficiencia de las administraciones tributarias. Además, en los limitados casos en los que se realiza de forma periódica, la medición se refiere, generalmente al IVA. Tal es el caso de Chile, por ejemplo, donde la administración tributaria mide la evasión del IVA anualmente y tiene metas ambiciosas, establecidas a nivel de gobierno, para reducir el incumplimiento tributario. Merece destacar el caso de México, que desde el año 2003, incorporó por Ley la necesidad de publicación de estudios sobre evasión fiscal, tanto de impuestos directos como indirectos, y que desde entonces ha venido publicando numerosos estudios que facilitan tanto la medición como el seguimiento de la evasión en el país.

Recuadro 3: Metodologías existentes para medir la evasión

Existen numerosas metodologías para el cálculo y estimación de la evasión. Tanzi y Shome (1993) señalan que entre los distintos métodos específicos, cabe destacar: el uso de cuentas nacionales; la utilización de controles directos; los métodos basados en encuestas sobre presupuestos de los hogares; y la realización de encuestas directas a los contribuyentes. Por otra parte, la OCDE (2001) clasifica los métodos para la medición de la evasión en: métodos basados en auditorías; métodos basados en las declaraciones de los contribuyentes; métodos indirectos basados en información cruzada; métodos basados en encuestas; observación directa; métodos basados en el uso de modelos analíticos; y métodos basados en experimentos de laboratorio.

Jorrat y Podestá (2010) terminan clasificando las diferentes metodologías existentes en dos grandes grupos. Por una parte estarían los sistemas globales, mediciones macro o enfoques indirectos, que comprenderían las metodologías que se basan en agregados económicos (cuentas nacionales), aquellos que utilizan información procedente de encuestas de hogares y aquellos que relacionan la recaudación con el uso de determinados insumos físicos utilizados en la producción del bien o servicio. Por otra parte, los sistemas parciales, micro-mediciones o enfoques directos, se refieren a programas especiales de auditoría o fiscalizaciones concretas, y que, a partir de la medición de la evasión para una muestra considerada como representativa, infieren comportamientos a un grupo determinado de contribuyentes.

Entre los métodos más habituales se destaca la estimación de la recaudación potencial a partir de cuentas nacionales. Este método consiste en estimar la recaudación potencial de un impuesto a partir de las cuentas nacionales, para, posteriormente, comparar esta recaudación potencial con la recaudación real o efectiva, obteniendo una brecha que suele ser atribuida a la evasión tributaria. Esta metodología resulta útil para cuantificar la evasión en impuestos con tasa plana y cuya base tiene relación con algún agregado macroeconómico. Es por ello que es el método más utilizado para la estimación de la evasión en el impuesto sobre valor agregado y en el impuesto a la renta de las empresas. Como ventajas suelen citarse la facilidad del cálculo, su bajo costo, y la posibilidad de medir la evasión para series anuales, permitiendo así el análisis de su evolución a lo largo de un periodo determinado. La limitación más señalada alude a la confiabilidad de la fuente utilizada.

Sin embargo, para el cálculo de la evasión en el impuesto a la renta de las personas físicas, las metodologías más utilizadas son aquellas que se basan en la estimación de la recaudación potencial a partir de encuestas de hogares. Debido al carácter progresivo de estos impuestos, la utilización de encuestas de hogares que permiten aplicar distintas tasas a distintos grupos de individuos, resulta más apropiada. El método consiste en calcular el impuesto que debería pagar cada individuo encuestado, y en función de la renta declarada anualizada, si se aplicara la escala de tasas correspondientes. Posteriormente, se agrupa la recaudación calculada en los distintos percentiles de ingreso y se compara con la recaudación efectiva obtenida por la administración tributaria en esos mismos percentiles de ingreso. Como ventajas principales suelen destacarse la simplicidad y el bajo costo, mientras que, como limitación suele citarse el hecho de que frecuentemente hay omisión y subdeclaración por parte del encuestado.

En relación al IVA, Escobar (2008) y Carrasco (2010) destacan la utilización del Índice de productividad del IVA como posible indicador de la evolución de la tasa de evasión. Este índice suele definirse como el cociente entre la recaudación de IVA, expresada como porcentaje del PIB, y la tasa de IVA. A mayor valor del índice, mayor rendimiento del impuesto, derivado de un buen cumplimiento tributario y una amplia base imponible. Cabe destacar que, si bien no resulta útil para cuantificar la evasión, sí puede permitir realizar un análisis de bajo costo sobre su posible evolución en un determinado periodo.

Otro tipo de métodos, más directos, son los métodos muestrales de punto fijo. En ellos, a través de auditorías a una muestra de contribuyentes, la administración tributaria obtiene información concreta de la tasa de evasión. Si bien su principal ventaja consiste en la posibilidad de aplicar todo tipo de técnicas estadísticas, su efectividad dependerá, entre otros factores, de la experiencia de quien lleve a cabo dichas auditorías. Sin embargo, resulta muy difícil la extrapolación de estos resultados al resto de la población, uno de los motivos comúnmente señalados alude al sesgo producido por el hecho de que las administraciones tributarias suelen auditar a aquellos contribuyentes con más posibilidades de evadir impuestos.

IV.2. Los niveles de evasión tributaria en América Latina en el IVA y en el Impuesto a la Renta

Una de las limitaciones que se encuentra a la hora de abordar el análisis de la evasión en la región es la escasez de estudios sobre la evasión que utilicen una metodología común y que permita realizar una comparación entre países. Si bien la comparación de estudios

es más fácil en el caso del Impuesto al Valor Agregado debido a la existencia de una metodología común, la comparación de datos de evasión de impuesto a la renta genera mayores dificultades.

A continuación se presentan los datos de evasión del impuesto a la renta procedentes de un estudio comparativo promovido por CEPAL en el que se realizan estimaciones en siete países sobre la base de una metodología común, permitiendo así la comparación entre los diferentes países y facilitando una metodología que pudiera ser usada en otros estudios. Los resultados de evasión del impuesto sobre el valor agregado proceden de diversos estudios y fueron compilados por Gómez Sabaini (2011) en un trabajo posterior.

Cuadro 10
Comparación de las tasas de evasión en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a la Renta

	Impuesto al Valor Agregado		Impuesto a la Renta			
	Tasa de evasión estimada	Año	Tasa de evasión estimada			Año
			Total	Individuos	Sociedades	
Argentina	21,2%	2006	49,7%	--	--	2005
Bolivia	29,0%	2004	--	--	--	--
Chile	11,0%	2005	47,4%	46,0%	48,4%	2003
Costa Rica	28,7%	2002	--	--	--	--
Colombia	23,5%	2006	--	--	--	--
Ecuador	21,2%	2001	63,8%	58,1%	65,3%	2005
El Salvador	27,8%	2006	45,3%	36,3%	51,0%	2005
Guatemala	37,5%	2006	63,7%	69,9%	62,8%	2006
México	20,0%	2006	41,6%	38,0%	46,2%	2004
Nicaragua	38,1%	2006	--	--	--	--
Panamá	33,8%	2006	--	--	--	--
Perú	37,7%	2006	48,5%	32,6%	51,3%	2006
Rep. Dominicana	31,2%	2006	--	--	--	--
Uruguay	26,3%	2006	--	--	--	--

Fuente: Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá (2010) y Gómez Sabaini (2011).

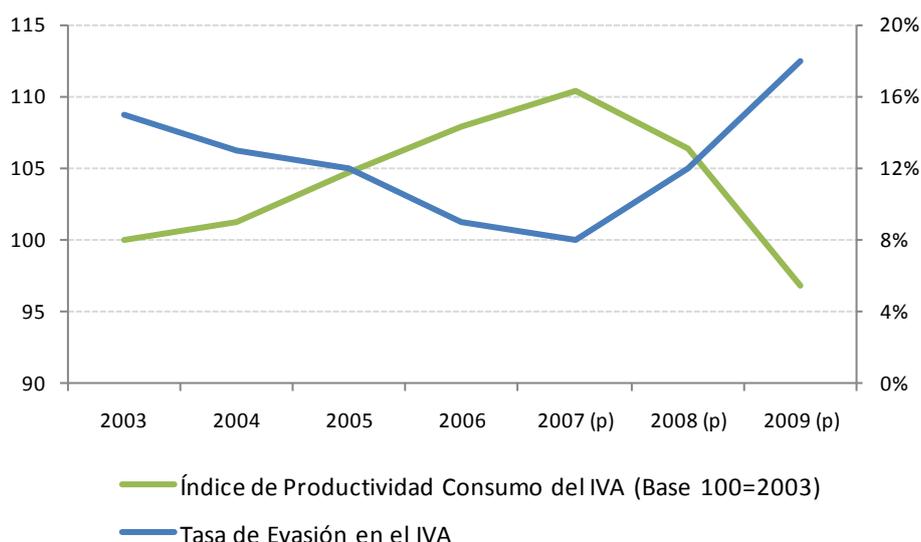
Las estimaciones de evasión tributaria disponibles demuestran que este fenómeno es de mucha mayor profundidad en el impuesto a la renta, personal y societaria, que en el Impuesto al Valor Agregado, a pesar de encontrarse ambos tributos sustancialmente interrelacionados. Como puede observarse en el Cuadro 10; **Error! No se encuentra el origen de la referencia.**, mientras las tasas de evasión en el IVA calculadas para los países latinoamericanos se ubican en un rango de 11% (Chile) al 38,1% (Nicaragua) con un promedio de 27% aproximadamente, las tasas de incumplimiento en el impuesto a la renta van desde 41,6% (México), pasando por el 47,4% (Chile) a 63,8% (Ecuador) con un valor medio de 51,4%. Además, en la mayor parte de los países mencionados la evasión en la imposición a la renta de sociedades registra valores superiores a los correspondientes a las personas físicas.

Tal y como se ha comentado anteriormente, tanto Chile como México realizan estimaciones oficiales de la evasión tributaria. En el caso de Chile, la Subdirección de

Estudios del Servicio de Impuestos Internos publica una serie de estimación del IVA para el periodo 2003-2009. La metodología utilizada consiste en estimar, a partir de las interrelaciones sectoriales derivadas de la Matriz de Insumo-Producto, qué fracción de las transacciones debe ser computada como base potencial, atendiendo a lo que dispone la legislación del gravamen. Esta estimación se realiza sobre la base de las cifras agregadas de consumo, relacionando la base potencial de IVA al consumo privado afecto, al consumo intermedio de los sectores exentos y a la inversión de los sectores exentos. Al mismo tiempo, el estudio publica la estimación del denominado “Índice Productividad-Consumo del IVA”, argumentando que al ser éste un gravamen que soporta el consumidor final, la base del IVA debiera mostrar una mayor alineación con ese agregado macroeconómico, en lugar de calcular la productividad-PIB del IVA.

En el Gráfico 5; **Error! No se encuentra el origen de la referencia.** se presentan los resultados y se observa que existe evidencia de la relación entre los ciclos generales de disminución y alza del índice productividad-consumo y las variaciones experimentadas en la tasa de evasión.

Gráfico 5
Tasa de evasión en el IVA e Índice de Productividad-Consumo del IVA (Base 100=2003)



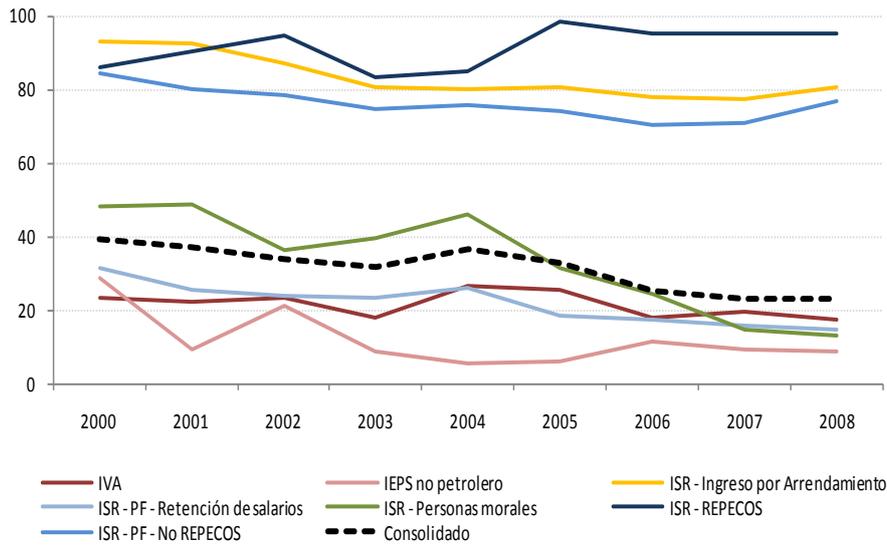
Fuente: Servicio de Impuestos Internos, Gobierno de Chile

En el caso de México, en un estudio publicado en el 2010 por el Tecnológico de Monterrey a instancias del Servicio de Administración Tributaria, se estima la evasión tributaria para diferentes tipos de impuestos en el periodo 2000-2008. Para casi todos los tipos de impuestos, la metodología utiliza información proveniente del Sistema de Cuentas Nacionales, complementada con información secundaria procedente de diversas encuestas, censos y la Matriz Insumo-Producto.

En el Gráfico 6; **Error! No se encuentra el origen de la referencia.** se observa la alta evasión en impuestos sobre la renta, principalmente los derivados del ingreso por arrendamiento, REPECOS (regímenes de los pequeños contribuyentes) y no REPECOS; una menor evasión y con tendencia descendente en el impuesto sobre la renta a personas morales (empresas); y una tasa aún menor de evasión en el impuesto sobre el valor

agregado y el impuesto sobre la renta de personas físicas dependientes. La tasa consolidada ha disminuido remarcablemente en el periodo estudiado, desde un 39,61% en el año 2000 a un 23,36% en el año 2008, y esta disminución es debida principalmente al descenso de la tasa de evasión en el impuestos sobre la renta a las personas morales.

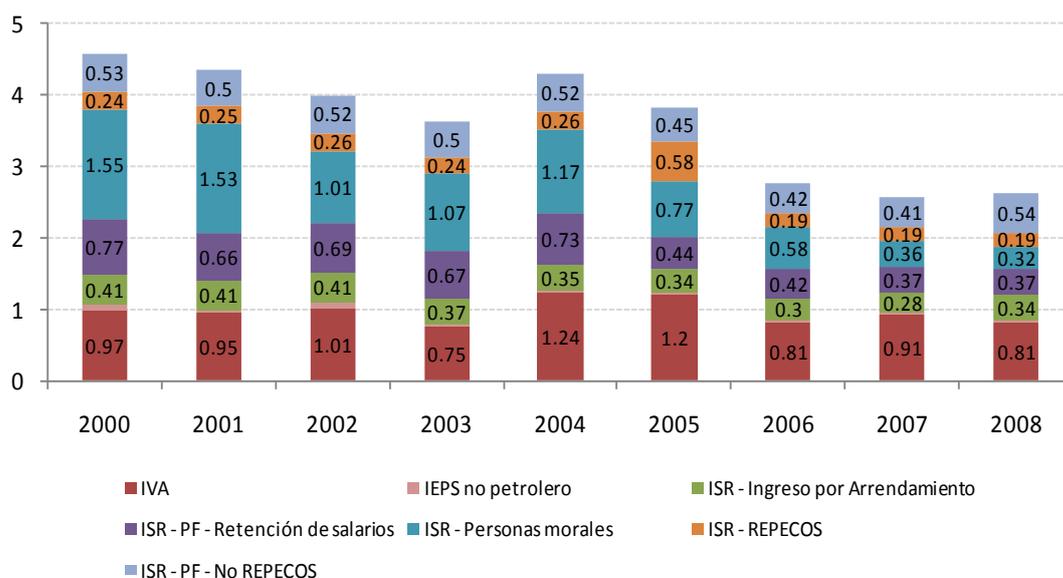
Gráfico 6
Evasión fiscal en México, Tasas de Evasión



Fuente: Fuentes Castro (2010)

En términos de PIB, la evasión en México ha disminuido considerablemente, pasando de un 4,57% del PIB al 2,62% en 2008 (Gráfico 7); **Error! No se encuentra el origen de la referencia.** Merece destacar que si bien la tasa de evasión del IVA es de las más bajas en relación al resto de los impuestos, la evasión de dicho impuesto en términos del PIB es sumamente relevante, representado aproximadamente un punto porcentual del PIB en todo el periodo analizado.

Gráfico 7
Evasión fiscal en México, como porcentaje del PIB



Fuente: Fuentes Castro (2010)

Del análisis de los estudios existentes sobre evasión en la región se pueden extraer las siguientes conclusiones. En primer lugar cabe destacar las altas tasas de evasión en general, tanto en el impuesto sobre la renta como en el IVA, si bien existe disparidad entre países, exceptuando la tasa de evasión de IVA en Chile, todas ellas superan, al menos, el 20% de la recaudación potencial. En segundo lugar, según los datos mencionados, la evasión en renta es superior a la evasión en IVA. La tasa de evasión en el impuesto sobre el valor agregado tiene un promedio de 25,9% en la región, comparado con el 51,4% de evasión en el impuesto sobre a la renta. En tercer lugar, las empresas evaden, porcentualmente, más que las personas físicas. La tasa de evasión en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas es 7 puntos porcentuales superior a la tasa de evasión del impuesto sobre la renta de las personas físicas (54% frente 47%).

A nivel de países cabe aquí exceptuar el caso de Guatemala donde la evasión del impuesto a la renta de personas físicas es superior a la tasa de evasión de las personas jurídicas. Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá (2010) consideran este dato como atípico y argumentan dos supuestos. El primero alude a que puede existir una sobrestimación de la evasión de personas jurídicas, quienes, por su mayor capacidad de hacer uso de medios legales para reportar mayores costos y menores ganancias, incurren en mayor elusión tributaria, por tanto, la medición incluiría un componente importante de ella; mientras que el segundo alude a una posible subestimación en la evasión de personas naturales derivada de la falta de información para ajustar por subdeclaración los valores de ingresos no laborales reportados en las encuestas de hogares, y al hecho de que el impuesto de a la renta de las personas físicas en la región es básicamente un impuesto al trabajo, capturado en la fuente y más difícil de evadir. Por último, y en línea con el argumento precedente, siguiendo el estudio realizado en México por Fuentes Castro (2010), la evasión en personas es menor en el caso de los ingresos de personas dependientes a las que se les practica retenciones sobre los salarios.

Estas características de la evasión tienen implicaciones sobre la estructura tributaria de la región. Por ejemplo, la menor evasión en el IVA y la mayor facilidad de control de este tipo de ingreso tributario han facilitado y fomentado el énfasis otorgado en la región a este tributo.

V. Los caminos alternativos elegidos para aumentar el nivel de carga tributaria en los países de la región

V.1. Los impuestos a las transacciones financieras

En las últimas décadas, el crecimiento en la carga fiscal ha sido insuficiente para financiar las necesidades del gasto público, especialmente en el ámbito social, y por tanto han persistido los problemas de solvencia generando un estrecho espacio para la política fiscal.

Dadas estas circunstancias, una característica de la política tributaria latinoamericana ha sido la de tratar de suplir las deficiencias en el nivel de la carga tributaria mediante la creación de gravámenes poco ortodoxos que generen amplia recaudación, sean de fácil manejo administrativo y ofrezcan poca posibilidad de evasión. Frente a estas ventajas los efectos distorsivos y el impacto sobre la eficiencia del sistema tributario han sido minimizados o considerados de menor importancia dada a la posibilidad de acceder a mayores ingresos.

Algunos de estos impuestos se han orientado a la tributación sobre activos brutos de las empresas, pero los más comúnmente usados han sido los impuestos sobre las actividades financieras aplicados sobre los débitos y/o créditos en las cuentas bancarias y otras instituciones financieras.

Al respecto, el Impuestos sobre Actividades Financieras, que adoptó diversas denominaciones en los países, ha tenido un crecimiento importante en las dos últimas décadas tal como se informa en el Cuadro 11, donde se expone cómo mientras que en 1999 solo se aplicó en un país de la región asiática, en el año 2005 llegó a un máximo de 13 países que emplearon este mecanismo en sustitución de los impuestos tradicionales.² En América Latina los casos de Argentina, Brasil, Colombia y Perú se mencionan como los más significativos.

Cuadro 11
Cantidad de países con impuestos sobre transacciones financieras
en América Latina y la región de Asia-Pacífico

² Coelho, I. (2009); “Taxing Bank Transactions – The Experience in Latin America and Elsewhere”, 3rd ITD Conference, Beijing, China, octubre.

Año	América Latina	Asia-Pacífico	Total
1996	1	0	1
1997	1	1	2
1998	1	1	2
1999	1	4	5
2000	1	3	4
2001	1	3	4
2002	2	4	6
2003	3	4	7
2004	4	6	10
2005	5	8	13
2006	4	7	11
2007	4	7	11
2008	3	6	9
2009	2	6	8

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Coelho (2009).

Los argumentos para usar el impuesto a las transacciones financieras como fuente “fácil” de dinero son: i) puede ser puesto en efecto en un periodo de tiempo relativamente corto, puesto que se basa en una operación de retención por parte de los intermediarios financieros, requiere poco trabajo preparatorio y ninguna cooperación del contribuyente, y ii) una pequeña tasa impositiva puede recaudar un monto significativo, puesto que los débitos de los bancos son un múltiplo del PIB, en especial, si la tarifa es baja y el impuesto no es permanente.

Este tipo de impuesto se aplica en la actualidad en siete países de la región, y según los hechos impositivos alcanzados puede clasificarse en dos grupos (González, 2009): i) a los débitos de las transacciones financieras (por ejemplo, Colombia, República Dominicana y Venezuela); y ii) a los débitos y créditos en las cuentas corrientes y otras operatorias del sistema financiero (por ejemplo, Argentina, Bolivia, Brasil y Perú). Además, con el fin de evitar maniobras elusivas, en Argentina, Brasil, Perú y Venezuela, se gravan también los movimientos de fondos que constituyen sistemas organizados de pagos que no se efectúan a través de entidades financieras.

Al respecto, los ingresos tributarios recaudados por el impuesto a las transacciones financieras han contribuido significativamente a la recaudación total. En el Cuadro 12 se muestra cómo dicho ingreso ascendió a más del 7% de los ingresos tributarios totales en Argentina y sobrepasó el 5% en Venezuela, Brasil y Colombia.

Sin embargo, este gravamen, como mecanismo de generación de recursos tributarios, tiene un impacto negativo sobre la eficiencia económica a través de dos vías: i) por el lado de la producción, incentiva la integración vertical (transacciones intra-firma para evitar el pago del impuesto) y ii) por el lado del consumo, incrementa el precio relativo de los bienes con múltiples etapas productivas, es decir, bienes intensivos en bienes intermedios o que requieren mayor rotación de recursos financieros. Este impuesto también puede ser visto como un tributo sobre la liquidez y la intermediación financiera; por tanto, reduce el dinamismo de la economía. Adicionalmente, cuando está vigente por largos periodos su productividad decrece porque la base tributaria tiende a

decaer debido a la desintermediación financiera o al desarrollo de mecanismos de evasión.

Cuadro 12
Ingresos tributarios de impuestos a las transacciones financieras
(en porcentajes del PIB y del total recaudado)

Países	Año	Ingresos tributarios	
		% del PIB	% del total
Argentina (1)	2008	1,89	7,15
Bolivia	2008	0,28	1,20
Brasil (1) (2)	2007	1,40	5,75
Colombia (3)	2008	0,67	5,01
Perú	2008	0,31	1,95
Venezuela	2008	0,91	6,74

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Coelho (2009).

(1) Corresponde exclusivamente a Gobierno Central.

(2) La Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF) fue puesta nuevamente en vigencia durante el año 2011, luego de haber sido derogada el 1° de enero de 2008.

(3) Recientemente, se inició un proceso de reducción progresiva de la alícuota del Impuesto a las Transacciones Financieras con la finalidad de lograr su eliminación completa en el año 2014.

V.2. Los impuestos mínimos o sustitutivos de la imposición a la renta

La estrategia adoptada de ir por el camino más fácil al aplicar tributos que sean factibles de ser controlados por las administraciones tributarias, que generen menores resistencias en los contribuyentes, que sean de más difícil evasión, y con costos menores para las administraciones tributarias, llevó también a la adopción de otras medidas de reformas en la imposición a la renta de las sociedades.

Entre estas medidas cabe destacar la aplicación de gravámenes que actúan como piso mínimo, con base en el valor de los activos o en función del monto total de ventas brutas o ingresos brutos. Este tipo de gravamen es considerado como una suma mínima a pagar, de manera que cuando el cálculo del monto del impuesto resultado de renta neta, es superior, el contribuyente debe ingresar el excedente determinado, mientras que en caso contrario, el impuesto sobre los activos o ventas brutas permanece como umbral mínimo. En la mayoría de los países de la región en los que se aplica este tipo de impuesto, la base imponible son los activos empresariales (Cuadro 13).

Cuadro 13
Impuestos mínimos o sustitutivos del Impuesto a la Renta en América Latina (1992-2010)

País	1992	1997	2000	2006	2010
Argentina	2% sobre activos brutos	1,0% sobre activos brutos	1,0% sobre activos brutos	1,0% sobre activos brutos	1,0% sobre activos brutos. (1)
Bolivia	Si	No	No	No	No
Brasil	No	No	No	No	No
Chile	No	No	No	No	No
Colombia	7% sobre patrimonio neto constituye el ingreso mínimo gravable	5% sobre el patrimonio neto o 1,5% sobre el patrimonio bruto constituye el ingreso mínimo gravable	5% sobre el patrimonio neto constituye el ingreso mínimo gravable	6% sobre el patrimonio neto constituye el ingreso mínimo gravable	3% sobre el patrimonio neto constituye el ingreso mínimo gravable. (1)
Costa Rica	0,36-1,17% sobre activos fijos	1,0% sobre activos	1,0% sobre activos	No	No
Ecuador	0,15% sobre patrimonio neto	0,15% sobre patrimonio neto	0,15% sobre patrimonio neto	0,15% sobre patrimonio neto	0,15% sobre patrimonio neto (2)
El Salvador	0,9-2,0% sobre activos	No	No	No	No
Guatemala	0,3-0,9% sobre inmuebles (3)	0,2-0,9% sobre inmuebles	1,5% sobre activos	Derogado anterior y aplicación de un 1% sobre el 25% de los activos netos o 25% de los ingresos brutos, el que sea mayor.	1% sobre el 25% de los activos netos o 25% de los ingresos brutos, el que sea mayor (Impuesto de Solidaridad).
Honduras	No	No	0,75% sobre activos	1,0% sobre los activos.	1,0% sobre los activos.
México	2% sobre activos brutos. (1)	1,8% sobre activos. (1)	1,8% sobre activos.	1,8% sobre activos.	17,5% sobre el ingreso gravable (flujos de caja). (1)
Nicaragua	1,5-2,5% sobre patrimonio neto	1,0% sobre inmuebles	1,0% sobre inmuebles	1,0% sobre activos	1,0 sobre ingresos brutos
Panamá	1,0% sobre patrimonio neto. (4)	1,0% sobre patrimonio neto.	1,0% sobre patrimonio neto.	2,0% sobre el patrimonio neto + 30% sobre la renta neta gravable si es inferior al 4,67% de los ingresos gravables (1,4% del ingreso bruto)	Cálculo alternativo del impuesto: 25% sobre la mayor entre la renta neta gravable y el 4,67% de los ingresos brutos gravables (1,4% de ingresos brutos).
Paraguay	No	No	No	No	No
Perú	2% sobre patrimonio neto	0,5% sobre patrimonio neto	Derogado	0,6% sobre los activos netos	0,4% sobre los activos netos. (5)
Rep. Dominicana	No	No	No	1,0% sobre activos	1,0% sobre activos
Uruguay	2% sobre patrimonio neto	1,5-3,5% sobre patrimonio neto	1,5-3,5% patrimonio neto	Derogado	1,5-3,5% patrimonio neto
Venezuela	No	No	1,0% sobre activos	No	No

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de Cetrángolo O. y Gómez Sabaini, J.C. (2007) para 1992 a 2006 y el International Bureau of Fiscal Documentation (2010) para el año 2010.

(1) Impuesto mínimo a la ganancia de las personas jurídicas; acreditable contra el impuesto a la ganancia.

(2) Consiste en el 1% sobre los activos como pago adelantado del impuesto a las ganancias.

(3) La base estaba formada por los bienes inmuebles pero el impuesto no era concebido como un impuesto a la propiedad sino como un impuesto adicional a la ganancia de las empresas.

(4) Este impuesto tenía la forma de una licencia para hacer negocios y el monto máximo de impuesto era de 20.000 balboas por año.

(5) Si bien el ITAN no constituye un impuesto mínimo definitivo, sí lo es durante el año fiscal en curso pues sus excedentes son susceptibles de devolución como crédito fiscal.

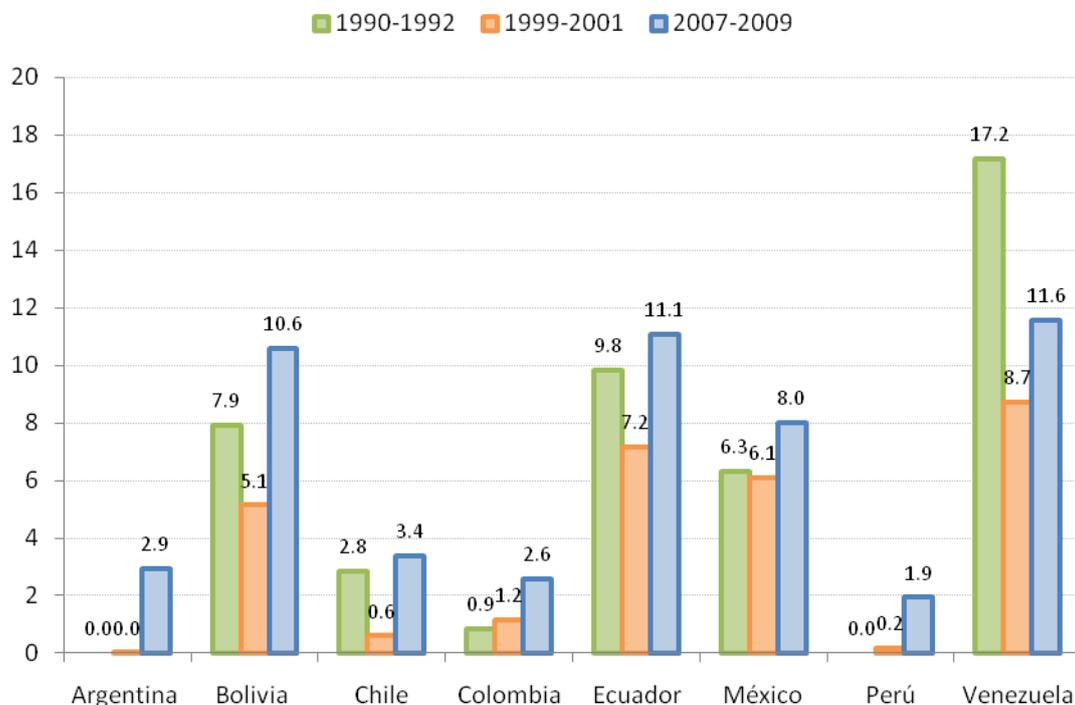
Resulta evidente que estas alternativas muy poco tienen que ver con los efectos económicos vinculados y que las mismas sólo responden a un reconocimiento implícito del bajo nivel de eficacia de las administraciones tributarias para el control de los impuestos tradicionales.

V.3. El papel de los recursos fiscales provenientes de recursos naturales

Una tercera observación respecto a los caminos seguidos por varios países respecto a las formas de mejorar el nivel de la carga tributaria está relacionada con la considerable relevancia que tienen en la región los ingresos provenientes de la producción y exportación de bienes intensivos en la explotación de recursos naturales. En estos países, los ingresos fiscales adicionales, tanto tributarios como no tributarios, han permitido cumplir con las necesidades de financiamiento de los gastos públicos sin ejercer mayores presiones sobre la estructura tributaria, y ha dado lugar a una cierta “pereza tributaria” desincentivando en muchos casos la realización de las reformas necesarias, en términos de nivel y estructura, de los sistemas tributarios.

América Latina es un importante productor de bienes primarios, tanto minerales como agrícolas. Los recursos provenientes de la explotación de productos primarios en aquellos países especializados en estos bienes, se han incrementado en términos del PIB en todos los países respecto del trienio 1990-1992 y, en especial, respecto de los primeros años de la década del 2000, cuando todos los países analizados registraron valores mínimos para este tipo de ingresos fiscales. La excepción a este fenómeno es Venezuela que, aún con la disminución de ingresos durante la década del ‘90, en la actualidad continúa siendo el país latinoamericano con mayores ingresos fiscales (11,6% del PIB) provenientes de la explotación de sus recursos naturales (Gráfico 8).

Gráfico 8
Ingresos fiscales provenientes de productos primarios
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL.

En los países que poseen importantes dotaciones de recursos no renovables (gas, petróleo, minerales) la forma más directa en la que los gobiernos se apropian de los ingresos por la exportación de productos básicos y los transforman en recursos fiscales ha sido mediante su participación en la explotación, ya sea a través de empresas públicas o teniendo participación accionaria. Por otra parte, los gobiernos cuentan con diversos mecanismos de apropiación como el uso de regalías, habitualmente basadas en la producción, que permiten asegurar un pago mínimo por los recursos. En muchos casos se aplica el tradicional impuesto a la renta con alícuotas diferenciales sobre las empresas dedicadas a la explotación de recursos no renovables. En el siguiente cuadro se resumen algunos de los instrumentos recaudatorios utilizados por países de la región.

Cuadro 14
Características de los regímenes tributarios sobre productos no renovables

País y producto	Regalías (alícuotas)	Impuesto sobre los ingresos (alícuotas)	Impuesto sobre las utilidades (alícuotas)	Otros tributos	Participación pública
Argentina (granos)	0-3%	35%		Retenciones a las exportaciones (25%-45%-100%) Canon (provincial)	
Bolivia (hidrocarburos)	Regalías departamentales: 11% Regalías nacionales compensatorias: 1% Regalías nacionales (Tesoro Nacional): 6%	Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH): 32% sobre la producción de hidrocarburos	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE): 25% y 12,5% para las remesas al exterior Impuesto adicional (surtax): 25% sobre las utilidades extraordinarias	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD) Impuesto sobre la comercialización Impuesto especial (margen fijo) Impuesto Complementario a la Minería (ICM)	Si ^a
Chile (cobre)		Impuesto sobre los ingresos de primera categoría (sobre utilidades percibidas o devengadas): 17% (2010), temporalmente y debido al terremoto de 2010: 20,0% (2011) y 18,5% (2012).	Impuesto adicional sobre remesas de utilidades: 35% y 4% sobre remesas de intereses Para empresas públicas: impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas	Impuesto específico a la actividad minera: si las ventas anuales > 12.000 y < 50.000 toneladas métricas de cobre fino: tasa progresiva que varía entre 0,5% y 4,5%.	Si
Colombia (petróleo)	8-25%	33%	Impuesto sobre las remesas de utilidades: 7%	Transporte Oleoductos	Si
Ecuador (petróleo)	25% (a partir de 2010, anteriormente 12,5-18,5%)	25%	Utilidades distribuidas: 25% Utilidades reinvertidas en maquinaria y nuevo equipo: 15%	Impuesto sobre el ingreso extraordinario a las compañías con contratos con el Estado: 70%	Si

México (petróleo)		Impuesto sobre los ingresos: 30% Impuesto de tasa única a las empresas: 17,5% Impuesto al ingreso de PEMEX: 30%	7,7%	Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS)	Si
Perú (petróleo)	1-3%	30%		Impuesto a las utilidades de las empresas (en la práctica cuenta como un royalty del 25% sobre la producción)	
Trinidad y Tabago (petróleo)	10% sobre ventas "onshore" y 12,5% sobre ventas "offshore" Impuesto adicional sobre ventas de petróleo crudo (la tasa varía con el precio del petróleo)			Impuesto sobre las utilidades: 35-42% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo Impuesto de desempleo: 5% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo	
Venezuela (R.B) (petróleo)	30%	Impuesto sobre la Renta Petrolera (ISLR): 50%	No	Impuesto sobre Precios Extraordinarios del Mercado Internacional de Hidrocarburos: - Si el precio del petróleo supera los 70\$: 80% sobre la diferencia - Si el precio del petróleo se sitúa entre 90\$ y 10\$: 90% - Si el precio del petróleo supera los 100\$: 95%	Si

Nota: * Decreto Supremo del 1 de Mayo de 2006: nacionalización de los hidrocarburos
Fuente: Brosio y Jiménez (2010), actualizado con diversas fuentes oficiales

El acelerado crecimiento internacional de los precios de los productos básicos en la última década motivó a los gobiernos a fortalecer la tributación para apropiarse de mayores recursos. Por ejemplo, Bolivia, Chile y Venezuela crearon nuevos impuestos sobre la comercialización de estos productos. Argentina, aprovechando la mayor rentabilidad relativa que obtuvieron los sectores exportadores de productos naturales a partir de la devaluación posterior al régimen de convertibilidad, decidió generar ingresos fiscales por concepto de derechos de exportación de productos primarios.

Este fenómeno les ha permitido a algunos los países incrementar sustancialmente los ingresos públicos en la última década sin tener que recurrir a reformas tributarias, las que siempre son costosas en términos políticos. No obstante la bonanza en cuanto a los

recursos disponibles, se plantean dos importantes factores que se deben considerar al evaluar este tipo de ingreso fiscal: i) en la medida en que se trate de recursos no renovables, qué hacer cuando los recursos se agoten, pues el vacío dejado por la ausencia de ingresos provenientes de la explotación de estos bienes requerirá un fuerte ajuste en el nivel de gasto o mayores ingresos tributarios, ii) qué hacer con la volatilidad de los ingresos públicos originada en los ciclos de precios de los bienes primarios exportados.

El primer factor conlleva el problema de equidad intergeneracional, pues el faltante originado por la disminución de los ingresos no tributarios afectará la generación futura mediante menores niveles de gasto o mayores impuestos. En el segundo caso, las fluctuaciones en los precios inciden significativamente sobre el ingreso tributario y, por ende, la solidez de los sistemas tributarios, lo cual hace aún más difícil la tarea de determinar la estructura tributaria adecuada para el país.

Para reducir las fluctuaciones en los ingresos y proveer al gobierno con un flujo continuo de ingresos, algunos países de la región han establecido fondos de estabilización, tal como en el caso de Chile, con los ingresos excedentes de la exportación de cobre, y Colombia, Ecuador, México y Venezuela, a partir de las rentas petroleras.

VI. El papel de las administraciones tributarias y las estrategias para combatir la evasión en América Latina

El fenómeno de la evasión tributaria en los países de América Latina es un hecho generalizado de una magnitud tal que distorsiona los objetivos buscados a través de las normas tributarias y cuestiona los diseños de las reformas a ser adoptadas. Los datos resultantes de los estudios encarados para siete países de América Latina respecto del Impuesto a la Renta (CEPAL), así como otros disponibles en relación con el IVA, ponen de manifiesto la magnitud del problema.

De ahí que el análisis del fenómeno evasivo debe ser visto desde una visión integral en la que necesariamente deben tomarse en consideración los aspectos de diseño del sistema tributario, la eficiencia de las agencias de recaudación para lograr el cumplimiento de las normas, así como el papel fundamental que cumple el poder judicial para sancionar adecuadamente a los evasores detectados y la responsabilidad del propio Estado frente a sus ciudadanos.

Si bien la política tributaria es responsabilidad de los Ministros de Finanzas se reconoce que nunca podrán lograrse los objetivos perseguidos sin contar con una administración tributaria eficiente y que, por otra parte, la capacidad de las administraciones tributarias para implementar medidas condiciona los resultados que podrán alcanzarse.

Como se ha comentado en las secciones anteriores, las medidas de reforma tributaria han estado focalizadas en la aplicación generalizada del IVA, la simplificación de los sistemas, la reducción arancelaria y, con menor énfasis, en el fortalecimiento del impuesto a la renta sobre todo en los países más grandes de la región. Pero además de estas medidas, que se han ido adoptando desde los años ochenta a la fecha, los países han continuado con un conjunto de prácticas en materia de administración y gestión de los tributos produciendo una serie de resultados que, en ciertos casos, pueden ser considerados como muy significativos mientras que, en otros, han sido escasos.

Para determinar el éxito relativo de las reformas implementadas y, lo que resulta aún más relevante, elaborar diagnósticos acerca del funcionamiento de las agencias de recaudación de cada país, en los años recientes ha surgido un creciente interés por desarrollar y perfeccionar las técnicas de “benchmarking” para el establecimiento de marcos de referencia, tanto cualitativos como cuantitativos, con el fin último de permitir un direccionamiento de las acciones hacia las prácticas modernas que, por consenso general, se consideren más eficaces y eficientes. Estos enfoques de análisis, que se describen en el Recuadro 1, permitirán a lo largo de los dos siguientes capítulos el desarrollo de distintas dimensiones relacionadas con la administración tributaria en los países de la región.

Cabría entonces preguntarse: ¿qué beneficios pueden ser obtenidos con el fortalecimiento de las administraciones tributarias, más allá de recaudar los tributos según los criterios establecidos en las leyes? Basándose en la experiencia obtenida de los distintos países estos beneficios podrían resumirse en los siguientes puntos:

- Mejorar el rendimiento obtenido de los distintos gravámenes.

- Lograr una distribución de la carga tributaria que sea más equitativa.
- Desarrollar una mayor habilidad para implementar nuevas reformas fiscales más sofisticadas.
- Reducir los costos de cumplimiento tanto para la administración como para los propios contribuyentes.
- Aumentar el número de contribuyentes registrados respecto al universo de los potenciales.
- Mejorar la administración de los casos de contribuyentes morosos.
- Aumentar la capacidad para brindar servicios a los contribuyentes convirtiendo a los mismos en clientes que deben ser atendidos.
- Brindar mayor transparencia e integridad a las operaciones que realiza la administración tributaria.
- Reducir el fraude y la evasión tributaria.

Definitivamente, para que estos beneficios puedan ser capitalizados se requiere de un compromiso político con las reformas a ser implementadas, una dotación de recursos manifestada por recursos humanos con fuerte liderazgo, la voluntad de abandonar las viejas prácticas administrativas y el establecimiento de un proyecto formal que defina metas, costos y tiempos de manera realista además de asegurar la permanencia o continuidad en las orientaciones adoptadas en los años futuros.

Recuadro 4: La evaluación de las administraciones tributarias: diferentes enfoques

El establecimiento de un marco de referencia para la evaluación comparativa del desempeño de las agencias de recaudación (“*benchmarking*”) ha despertado un creciente interés por parte de los economistas y los gobiernos actuales. Aún cuando se reconozcan sus limitaciones en cuanto a que no brinda explicaciones claras sobre los problemas subyacentes en la administración tributaria así como tampoco aporta las soluciones ideales que se requieren aplicar, esta técnica de análisis permite identificar áreas plausibles de ser mejoradas a partir de la implementación de las “buenas prácticas”, ya sea por imitación o adaptación, que ya hayan demostrado ser exitosas en otros países para la consecución de fines estratégicos comúnmente aceptados.

En la literatura y en la práctica se pueden encontrar tres enfoques amplios para el *benchmarking* de la administración tributaria. En primer lugar, el enfoque cuantitativo está basado en la elaboración de indicadores numéricos a partir de los cuales se pretende medir el éxito relativo de las agencias de recaudación desde su eficacia, asegurando que la recaudación tributaria efectiva se corresponda con lo establecido en el sistema tributario formal de cada país (la carga tributaria establecida por la legislación), y su eficiencia, haciendo un uso racional de los recursos disponibles con los mínimos costos posibles. Al respecto vale decir que, aún con las dificultades encontradas en la mayoría de los casos, recientemente se ha avanzado en este sentido sobre la base de una tendencia sostenida, aunque aún no suficiente en el caso de los países en desarrollo, al intercambio de información entre las agencias de recaudación en un esfuerzo por mejorar sus capacidades de control y fiscalización en un mundo cada vez más globalizado.

En segundo lugar, la evaluación de las administraciones tributarias también puede desarrollarse a partir de un enfoque cualitativo, en virtud del cual la existencia de ciertas características propias de los sistemas tributarios modernos puede percibirse como un aspecto positivo en los mismos. Así como, en general, la presencia de una unidad destinada exclusivamente a grandes contribuyentes puede ser deseable en materia de administración tributaria dadas las tendencias actuales, este tipo de análisis adolece de un elevado nivel de subjetividad implícita al establecer los parámetros de comparación.

Sin embargo, además de las prácticas operativas, el desempeño de las administraciones tributarias en la realidad refleja varios factores determinantes subyacentes tales como el contexto dentro del sector público en el que desarrolla sus funciones, el entorno macroeconómico, la estructura política y regulatoria, etc. Por lo tanto, la simple estimación de indicadores cuantitativos o la comprensión subjetiva de determinados aspectos institucionales de las administraciones tributarias para luego efectuar un análisis comparativo entre distintos países, respecto de aquellos considerados “líderes” o respecto a un promedio estándar establecido, no permite tener una idea amplia de las limitaciones o dificultades que las agencias de recaudación enfrentan en cada caso particular si no se encuadran dentro del entorno en el cual se desenvuelven.

En este sentido, Vázquez-Caro y Bird (2011) plantean la posibilidad de llevar a cabo un “*benchmarking*” adoptando un enfoque sistémico, en el cual se intenten identificar aquellas prácticas y tendencias que destacan a las administraciones tributarias más avanzadas del planeta del resto (en su capacidad para asegurar un elevado nivel de cumplimiento tributario a un bajo costo de funcionamiento operativo) y luego permitan aprovechar los análisis cuantitativos y cualitativos disponibles concebidos dentro del contexto específico en el cual son considerados ya sea respecto del sistema tributario y de las especificidades de un determinado país. En otras palabras, las tendencias actuales en materia de administración tributaria, presentes en muchos países desarrollados, permiten establecer un marco de referencia multidimensional

Como remarcan los autores citados, los países nunca serán capaces de mejorar sus administraciones tributarias con mucha antelación a los cambios en el entorno social, político y económico subyacente, los cuales son necesarios para apoyar y mantener esos avances. Sin embargo, también es cierto que muchas modificaciones en dichos contextos dependen de cómo el sistema tributario está diseñado e implementado.

En definitiva, un enfoque sistémico para la evaluación de las administraciones tributarias requerirá la consideración en conjunto de aspectos operativos e institucionales de estas agencias, su contribución a la eficiencia y la equidad del sistema tributario, la relación de los contribuyentes con el Estado, la influencia del contexto político-económico y, lo más relevante, la interrelación de estos conceptos que determinan los resultados observados en cada país en particular.

Fuente: Vázquez-Caro y Bird (2011), “Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach”.

La experiencia con las reformas tributarias en América Latina en los últimos veinte años muestra que los cambios en la política tributaria sólo pueden arrojar los resultados esperados cuando se ha puesto suficiente atención en implementar de manera concurrente una administración tributaria eficiente y que, asimismo, la falta de coordinación entre ambas circunstancias explican la mayor parte de los fracasos observados en materia de reformas.

Esta situación plantea una cuestión de difícil solución ya que mientras que, por una parte, las reformas pueden ser aprobadas en plazos legislativos relativamente cortos, por el otro, elevar el nivel de eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias requiere lapsos mayores para producir resultados concretos.

De ahí que en las décadas pasadas se han visto reformas tributarias en varios países de América Latina que han estado muy sesgadas en sus orientaciones en conocimiento de las debilidades de las administraciones tributarias y que han llevado a restarle prioridad o perder el foco de los objetivos de la políticas tributarias sobre la equidad distributiva y la eficiencia y el crecimiento en el largo plazo.

Debe destacarse que la administración tributaria posee un rol crucial en la determinación del sistema tributario “efectivo” en contraposición del sistema legal o formal establecido por la política tributaria. Sin embargo, estas “dos caras de una misma moneda” suelen guiar sus distintas funciones a través de objetivos distintos generándose así la necesidad de coordinación entre ambas para poder así conseguir el logro de objetivos múltiples como los mencionados. Por lo tanto suele aceptarse que la mejor política tributaria del mundo resulta poco útil si no puede ser implementada efectivamente pero, además, la mejor administración tributaria del mundo no puede ser efectiva si no existe una elevada moral fiscal en la ciudadanía que conduzca a los contribuyentes a pagar sus obligaciones independientemente de los controles gubernamentales y los castigos que se impongan por incumplimiento tributario.

VI.1. Algunos de los caminos seguidos en el combate de la evasión

Cuáles han sido los elementos más comunes o reiterados en las estrategias de combate a la evasión impositiva en las décadas pasadas, tanto en el área de la política como de la administración tributaria?

En primer lugar, en relación con los aspectos referidos a las estructuras tributarias, el énfasis ha estado puesto, en primer lugar, en reemplazar impuestos ineficientes y con dificultades de control, tales como los impuestos que gravan las ventas en cascada, por otros como el IVA determinado por el método de débitos menos créditos, el cual facilita el control a través de los sistemas de facturación.

En ese sentido, el IVA que se impulsó en la región se ha estructurado sobre una base amplia, procurando reducir las exenciones al mínimo y excluyendo a los pequeños sujetos por medio de regímenes sustitutivos, todo ello con el fin de resaltar su potencial como fuente central de recursos tributarios para el financiamiento del Estado.

En segundo lugar, se procuró eliminar aquellos tributos de baja recaudación ya sea sobre bienes, servicios o actividades específicas con el fin de simplificar los sistemas tributarios y evitar costos para el Fisco, procurando concentrar los escasos recursos humanos y de capital disponibles en las administraciones en la gestión de los tributos de mayor peso recaudatorio.

En tercer lugar, se ha intentado –aunque con un grado de éxito muy reducido- limitar las exenciones y los tratamientos preferenciales en todos los tributos existentes, los que comprometen la recaudación y la buena gestión del gobierno, reconociendo que no obstante las buenas intenciones los mismos son difíciles de eliminar debido a que incumben básicamente a grupos de poder que se niegan a entregar estos privilegios, aunque estos no generen un beneficio social claramente compensatorio con los recursos perdidos.

En cuarto lugar, se puso énfasis en que las leyes, las reglamentaciones y las normas de aplicación sean razonablemente sencillas, de fácil acceso y conocimiento general, evitando incluso el pedido de informaciones a los contribuyentes que han sido consideradas como de baja utilidad para las administraciones tributarias.

Por último, el diseño de tratamientos especiales para gravar a los pequeños contribuyentes, ya sean estas personas físicas o empresas, excluyendo los de las normas generales de determinación del IVA y/o del impuesto a la renta, estableciendo métodos presuntivos de determinación del impuesto y/o imponiéndoles tasas más reducidas, han sido otros de los caminos que adoptaron los países para “descomprimir” la carga de trabajo inmediata de las administraciones tributarias que surgió como consecuencia de la generalización del IVA, y de la existencia de amplios sectores de economía informal.

Al respecto González³ señala que “en la mayoría de los países la instrumentación de regímenes especiales de tributación para los pequeños contribuyentes, no ha tenido como objeto primordial la recaudación tributaria, sino resolver una problemática de administración tributaria con la finalidad de incorporar a la formalidad a un amplio sector de contribuyentes de escasa significación económica, como así también poder controlar eficientemente a un sector muy amplio de contribuyentes”.

La principal razón que ha llevado a la aplicación de estos regímenes especiales, surge por el control residual o, directamente, la falta de control por parte de las administraciones tributarias, y es por eso que de 18 países de la región, 15 han adoptado algún tipo de tributación simplificada, la totalidad de los cuales se resumen en el siguiente Cuadro 15.

Cuadro 15
Regímenes especiales para pequeños contribuyentes en países de América Latina

³ González, D. (2006); “Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina”, BID.

Países	Denominación	Año de inicio	Características salientes
Argentina	Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)	1998	Sustituye a impuestos nacionales (Imp. a las ganancias e IVA) y a los aportes previsionales.
Bolivia	Régimen Tributario Simplificado (RTS); Sistema Tributario Integrado (STI); Régimen Agropecuario Unificado (RAU).	RTS: 1997 STI: 1996 RAU: 1996.	Sustituyen el Impuestos al Valor Agregado, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones.
Brasil	Sistema Integrado de Pago de Impuestos y Contribuciones (SIMPLES)	1997	Sustituye todos los impuestos federales (IRPJ, IPI, IE, Renta, ITR, CPMF) y las contribuciones a la Seguridad Social (PIS/PASEP, COFINS, CSLL y otros).
Chile	1) Régimen Simplificado del Impuesto a la Renta (minería, comercio, industria y pesca), 2) Régimen de Renta Presunta (agropecuario), 3) Régimen de Tributación Simplificada para los Pequeños Contribuyentes, 4) Régimen de Cambio de Sujeto del Impuesto al Valor Agregado.	2007	El Régimen Simplificado y el Régimen de Renta Presunta sustituyen exclusivamente al Impuesto sobre la Renta; el Régimen de Tributación Simplificada y el Régimen de Cambio de Sujeto sustituyen exclusivamente al Impuesto al Valor Agregado.
Colombia	Régimen Simplificado	1983	Sustituye al Impuesto al Valor Agregado.
Costa Rica	Régimen de Tributación Simplificada.	1996	Sustituye el Impuesto General a las Ventas (tipo IVA) y el Impuesto sobre la Renta.
Ecuador	Régimen Simplificado (RISE)	2008	Sustituye al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a la Renta.
El Salvador	No posee	n/a	No aplica.
Guatemala	Régimen de Tributación Simplificada para los Pequeños Contribuyentes	1997	Sustituye al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a la Renta.
Honduras	Régimen Simplificado del Impuesto sobre Ventas	2003	Sustituye al Impuesto sobre las Ventas.
México	1) Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), 2) Régimen Intermedio, 3) Régimen Simplificado (agro-ganadero, pesca y autotransporte).	2005	Sustituye al Impuesto al Valor Agregado, al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU).
Nicaragua	Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija.	2003	Sustituye al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto sobre la Renta.
Panamá	No posee	n/a	No aplica.
Paraguay	Impuesto a la Renta de Pequeños Contribuyentes (IRPC)	2007	Sustituye al Impuesto sobre la Renta.
Perú	1) Régimen Único Simplificado (RUS) y 2) Régimen Especial de Renta (RER).	2004	El RUS sustituye al Impuesto General a las Ventas (tipo IVA) y al Impuesto sobre la Renta; El RER sustituye sólo al Impuesto sobre la Renta.
Rep. Dominicana	Régimen de Estimación Simple (RES)	2004	Sustituye al Impuesto sobre la Renta.
Uruguay	1) Impuesto a la Pequeña Empresa (IPE) para PyMEs y 2) Monotributo para individuos.	El IPE en 1991 y el Mono- tributo en 2007	El IPE sustituye al Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC) y al Impuesto al Valor Agregado; El Monotributo sustituye a todos los impuestos nacionales vigentes con excepción de los que gravan la importación más los aportes previsionales al Banco de Previsión Social.
Venezuela	No posee	n/a	No aplica.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de González, D. et al. (EUROsociAL, 2009).

No obstante, es dable destacar los escasos niveles de recaudación de la tributación simplificada, llegando en algunas situaciones a tener ingresos menores que los costos que implican su administración. Se puede señalar que el promedio de recaudación de estos regímenes en los países latinoamericanos es actualmente cercano al 1% de los ingresos tributarios totales. Según González (2009), en los extremos se puede señalar a Bolivia que no alcanza a recaudar el 0,1% a pesar de tener 3 regímenes especiales, y al Brasil donde el “SIMPLES” recauda un 7% del ingreso total. Perú con una recaudación de 0,2% para el Nuevo RUS y de 0,3% para el RER está debajo de la media, contrario a Argentina con el 2,13% y Costa Rica con el 4% están sobre la media.

El bajo nivel de recaudación es consecuencia, entre otros, de los siguientes factores: 1) inclusión de los pequeños contribuyentes de menor nivel económico, 2) la “cuota fija”, en los países que aplican este régimen, es de un bajo nivel económico y tiene una alta morosidad⁴, y 3) en los países que aplican el régimen con base en los ingresos, tiene un alto nivel de evasión.

En estos supuestos, los funcionarios que se encuentran sujetos a metas de recaudación en un determinado plan de gestión anual, prefieren dedicar los escasos recursos humanos de que disponen al control de los contribuyentes económicamente más significativos por cuanto allí existe un potencial adicional más importante de impuesto a liquidar y, por lo tanto, para mejorar su desempeño en el plan de gestión.

Un tema de suma importancia reside en los requisitos que establece cada legislación para determinar cuando un contribuyente es pequeño y, por ende, puede acogerse a un régimen especial de tributación. Si bien históricamente las legislaciones de los países de la región, tenían en consideración exclusivamente a los ingresos brutos, a los efectos de evitar el “enanismo fiscal” es decir, cuando contribuyentes de mayor nivel económico se hacen pasar fraudulentamente como pequeños a los efectos de aprovechar los beneficios de los regímenes simplificados, la mayoría de los países, además del nivel de ventas o ingresos brutos, considera otros parámetros o magnitudes físicas de fácil constatación visual “in situ” por parte de la fiscalización (superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida, valor máximo de venta de un producto, valor de los activos, cantidad de empleados, número de locales o establecimientos utilizados, número de hectáreas, número de buques, número de vehículos, valor del inventario, valor de las compras efectuadas, consumo telefónico, entre otros).⁵

La principal problemática conlleva la aplicación de estos regímenes especiales, es el control residual o directamente la falta de control por parte de las administraciones tributarias. Entre otros motivos, ello ha obedecido a que los pequeños contribuyentes en el área latinoamericana se encuentran agrupados en organizaciones gremiales y/o empresariales a través de las cuales han ejercido una resistencia activa a la fiscalización. Así, vastos operativos que se han iniciado, han debido suspenderse por la resistencia activa denominada “rebelión fiscal”, que se ha manifestado mediante el cierre masivo de los locales estables, manifestaciones populares, bloqueos de calles y rutas, entre otros, lo que ha obligado a las autoridades fiscales a suspenderlos.

⁴ Entre las técnicas presuntivas aplicadas, el régimen de “cuota fija” se basa en el pago de una suma determinada de dinero que establece la legislación por categoría, y que deben abonar los contribuyentes, generalmente en forma mensual.

⁵ González, D. (2009); “La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina”, ILPES.

VI.2. Las estrategias recientes en las agencias de recaudación tributaria frente a los nuevos paradigmas económicos

Los procesos de reforma económica que se iniciaron a mediados de los años setenta y se desarrollaron hasta mediados de los años noventa, han tenido consecuencias de fondo en la forma de encarar las estrategias en materia de administración tributaria en la región. Y de ahí que el fortalecimiento y la modernización de las administraciones tributarias en varios países de la región fueron fundamentales en la generación de los mayores niveles de carga tributaria.

Concretamente, en casi todos los países de la región, en el plano de la administración tributaria las estrategias para el control de la evasión y para mejorar el cumplimiento voluntario se centraron en torno a algunos ejes comunes. Se crearon organismos de recaudación semi-autónomos, se incorporaron más recursos humanos calificados, se crearon “unidades de grandes contribuyentes”, que realizan especial seguimiento a las grandes empresas o importantes contribuyentes individuales, y se comenzaron a utilizar nuevas tecnologías informáticas.

Enfrentadas con un nuevo contexto económico y tributario, en el cual hubo menores ingresos provenientes del comercio exterior y se puso énfasis en la imposición al valor agregado, las administraciones tributarias pasaron de un enfoque “de impuestos por impuesto o por objeto” a una estrategia de gerenciamiento de carácter “funcional o subjetiva” (directiva, técnica y legislación, fiscalización, recaudación, informática) con el fin de dar una cobertura global o integral a cada contribuyente a través de los vínculos potenciales que éste tiene con el organismo de recaudación.

De esta forma, sus obligaciones en materia de imposición a los ingresos se vinculan con las relativas al IVA, y este último con las importaciones que puede haber efectuado el mismo contribuyente, así como de cualquier otro gravamen del cual dicho contribuyente pueda ser responsable legal, tal como sus obligaciones en materia laboral.

En segundo lugar, de manera concurrente con la política de segmentación de los contribuyentes según su importancia recaudatoria relativa, se ha puesto énfasis en el tratamiento diferenciado de los grandes contribuyentes a fin de optimizar los efectos de los recursos disponibles en las administraciones tributarias para maximizar el nivel de la recaudación obtenida.

Al respecto, se señala que la distribución típica de los ingresos por tamaño de las empresas muestra que los contribuyentes de mayor envergadura, que representan menos del 1% de los casos, normalmente son los responsables de más del 70% de la recaudación total, y que el grupo de los contribuyentes medianos, que representa entre el 10% y el 20% de los casos, generalmente aporta entre el 20% y el 25% del total de los ingresos.⁶

El control sobre los mayores contribuyentes, a cargo de una oficina diferenciada para los mismos y con unidades especializadas para los sectores más críticos, constituye un

⁶ International Tax Dialogue, 2ª Conferencia Global sobre Impuestos de las pequeñas y medianas empresas, pagina 9, octubre 2007, Buenos Aires.

paso clave hacia la adopción futura de métodos de evaluación de riesgos y una segmentación más completa de los contribuyentes.

No obstante este hecho estilizado de la concentración de la recaudación, sus resultados deben ser interpretados con prudencia ya que las empresas de mayor envergadura son utilizadas como agentes de retención, de modo que parte de los pagos de impuestos que figuran en sus registros constituyen anticipos de impuestos de empresas más pequeñas.

Argentina y otros países de la región avanzaron sustancialmente en la aplicación de criterios de recaudación basándose en el establecimiento de nodos claves dentro del sistema general mediante un sistema de anticipos en el IVA, por el cual las grandes empresas están obligadas a retener el gravamen a empresas más pequeñas, ya sean éstas sus propios proveedores de insumos o los compradores de sus productos terminados.

Del mismo modo se observa la aplicación de sistemas de retención del impuesto sobre la renta, aplicado en relación con el monto de las importaciones, destinados a capturar el impuesto en las etapas del proceso económico que tienen menor tasa de evasión, o mayores posibilidades de control como en el caso de las aduanas. Dado que, por otra parte, existe una alta concentración de las importaciones en pocos contribuyentes son precisamente a éstos a quienes se les atribuyen las funciones de control administrativo de los gravámenes, especialmente del IVA.

Un tercer gran hito en el proceso de modernización de las administraciones tributarias ha venido dado por el impulso para lograr la integración de todos los entes con responsabilidad de recaudación (impuestos domésticos, aduaneros y seguridad social) en una sola unidad centralizada, siguiendo el modelo español en esta materia.

Asimismo esta unificación institucional ha venido acompañada por iniciativas en lograr la autarquía o autonomía de estas entidades asignándoles, en muchos casos, un presupuesto operativo que se encuentra en función de los ingresos obtenidos.

El Cuadro 16 ilustra la situación en esta materia para los países de América Latina, de donde se desprende que hasta la actualidad sólo 3 de los 18 de países de la región analizados en este informe han logrado una integración completa en sus administraciones tributarias al mismo tiempo que se observan varios casos de integración intermedia que concentran tanto la recaudación de impuestos internos como aduaneros.

Cuadro 16
Estructura de las Administraciones Tributarias en América Latina

País	Institución	Sigla	Grado de autonomía	Tributos domésticos	Tributos aduaneros	Contribuciones Seg. Social
Argentina	Administración Federal de Ingresos Públicos	AFIP	Autárquica	SI	SI	SI
Bolivia	Servicio de Impuestos Nacionales	SIN	Autárquica	SI	NO (a cargo de Aduana Nacional de Bolivia)	NO
Brasil	Secretaría de Receita Federal	RFB (en portugués)	Depende del Ministerio de Fazenda	SI (excepto cobro de deudas, a cargo de Procuraduría Gral. de Hacienda Nacional)	SI	SI (excepto nómina salarial y autónomos, a cargo del INSS)
Chile	Servicio de Impuestos Internos	SII	Depende del Ministerio de Hacienda	SI (excepto cobro de deudas, a cargo de Tesorería Gral. de la República)	NO (a cargo de Servicio Nacional de Aduanas)	SI
Colombia	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	DIAN	Entidad autónoma, adscripta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.	SI	SI	NO (a cargo del Instituto de Seguros Sociales)
Costa Rica	Dirección General de Tributación	DGT	Dependiente del Vice-ministerio de Ingresos del Ministerio de Hacienda	SI (excepto cobro de deudas, a cargo de Oficina de Cobro Judicial - DGH)	NO (a cargo de Dirección General de Aduanas)	NO (a cargo de Tesorería Nacional de la República)
Ecuador	Servicio de Rentas Internas	SRI	Entidad autónoma	SI	NO (a cargo de Corporación Aduanera Ecuatoriana)	NO (a cargo de otras entidades como IESS, ISSFA e ISSPOL)
El Salvador	Dirección General de Impuestos Internos	DGII	Depende del Ministerio de Hacienda	SI (excepto cobro de deudas, a cargo de Dirección Gral. de Tesorería)	NO (a cargo de Dirección General de Aduanas)	NO (a cargo de Instituto Salvadoreño del Seguro Social)
Guatemala	Superintendencia de Administración Tributaria	SAT	Entidad autónoma	SI	SI	NO (a cargo de Instituto Guatemalteco del Seguro Social)

(continúa en página siguiente)

(continúa de página anterior)

País	Institución	Sigla	Grado de autonomía	Tributos domésticos	Tributos aduaneros	Contribuciones Seg. Social
Honduras	Dirección Ejecutiva de Ingresos	DEI	Entidad autónoma, desconcentrada de la Secretaría de Finanzas (SEFIN)	SI	SI	NO (a cargo del Instituto Hondureño de Seguridad Social)
México	Servicio de Administración Tributaria	SAT	Entidad autónoma, desconcentrada de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)	SI	SI	NO (a cargo de Instituto Mexicano del Seguro Social y el ISSSTE)
Nicaragua	Dirección General de Ingresos	DGI	Entidad autónoma, desconcentrada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)	SI	NO (a cargo de Dirección Gral. de Servicios Aduaneros)	NO (a cargo del Instituto Nicaragüense de Seguridad Social)
Panamá	Dirección General de Ingresos	DGI	Depende del Ministerio de Economía y Finanzas	SI	NO (a cargo de Autoridad Nacional de Aduanas)	NO (a cargo de la Caja de Seguro Social)
Paraguay	Sub-secretaría de Estado de Tributación	SET	Depende del Ministerio de Hacienda	SI (excepto cobro de deudas, a cargo de Abogacía del Tesoro del MH)	NO (a cargo de Dirección Nacional de Aduanas)	NO (a cargo del Instituto de Previsión Social)
Perú	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria	SUNAT	Entidad autónoma, descentralizada del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).	SI	SI	SI
República Dominicana	Dirección General de Impuestos Internos	DGII	Entidad autónoma, descentralizada del Ministerio de Hacienda (MH).	SI	NO (a cargo de Dirección General de Aduanas)	NO (a cargo de Tesorería de la Seguridad Social)
Uruguay	Dirección General de Ingresos	DGI	Depende del Ministerio de Economía y Finanzas	SI	NO (a cargo de Dirección Nacional de Aduanas)	NO (a cargo del Banco de Previsión Social)
Venezuela	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria	SENIAT	Entidad autónoma, descentralizada del Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas (MPPPF).	SI (excepto Impuesto de Telecomunicaciones)	SI	NO (a cargo del Instituto Venezolano de Seguridad Social)

Fuente: Elaboración propia sobre la base del informe “Tributación y Administración Tributaria – América Latina” (CIAT, 2011).

Los resultados alcanzados en este ámbito aún están en evaluación, especialmente debido a que los procesos institucionales para la unificación de las distintas entidades administrativas se encuentran en diferentes niveles de avance. En este sentido, es posible encontrar algunos países que han logrado una integración “en la puerta” (varias funciones en un mismo edificio) mientras que otros han alcanzado una integración “en la base de datos”, la cual implica una fusión de sistemas de información entre los organismos encargados de la recaudación tributaria.⁷

⁷ Zambrano, R. (2010); “La fusión de funciones, la fusión de sistemas”, blog del CIAT.

Esta tendencia a la integración de funciones también se observa en países representativos de la OECD aunque se mantienen los mismos matices respecto del grado de avance y el alcance de la unificación institucional llevada a cabo en sus respectivas administraciones tributarias, tal como se observa en el Cuadro 17.

Cuadro 17
Estructura de las Administraciones Tributarias en algunos países de la OECD

País	Institución	Sigla	Grado de autonomía	Tributos domésticos	Tributos aduaneros	Contribuciones Seg. Social
Alemania	Federal Central Tax Office	FCTO	Depende del Ministerio de Finanzas	SI (sólo impuestos federales)	NO (a cargo de German Customs Administration)	NO
Canadá	Canada Revenue Agency	CRA	Organismo autónomo adscrito al Departamento de Finanzas.	SI	NO (a cargo de Agencia de Servicios Fronterizos -CBSA, en inglés-)	SI
España	Agencia Estatal de Administración Tributaria	AEAT	Organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda (MEH).	SI	SI	NO (a cargo de Tesorería General de la Seguridad Social)
Estados Unidos	Internal Revenue Service	IRS	Organismo autónomo adscrito al Departamento de Tesoro.	SI (excepto impuestos s/ alcohol y tabaco)	NO (a cargo de Servicio de Aduanas y Protección de Fronteras)	SI
Francia	Direction Générale Des Finances Publiques	DGFIP	Organismo autónomo descentralizado del Ministerio de Presupuesto, Cuentas Públicas y Reforma del Estado.	SI	NO (a cargo de Dirección General de Aduanas y Tributos Indirectos)	NO (a cargo de la Seguridad Social)
Italia	Agenzia delle Entrate	AE	Entidad autónoma, descentralizada del Ministerio de Economía y Finanzas	SI	NO (a cargo de la Agencia de Aduanas)	SI
Países Bajos	Netherlands Tax and Customs Administration	DGB	Depende del Ministerio de Finanzas	SI	SI	NO (a cargo del Banco de la Seg. Social)
Portugal	Direcção-Geral Dos Impostos	DGCI	Depende del Ministerio de Finanzas y Administración Pública	SI	NO (a cargo de Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales)	NO (a cargo de Instituto de Seguridad Social)
Reino Unido	Her Majesty's Revenue & Customs	HMRC	Organismo autónomo descentralizado del Departamento de Tesoro (Her Majesty's Treasury)	SI	SI	SI

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT (2010, 2011) y al informe *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010* (OECD, 2011).

Un cuarto punto que se observa en la evolución de las estrategias de las administraciones tributarias ha sido la tendencia de trasladar muchas de las responsabilidades de recaudación hacia las instituciones financieras, convirtiendo a las

mismas en una amplia red de bocas receptoras de impuestos ya sea a través del cobro directo en sus oficinas o a través de los pagos vía Internet.

Esta estrategia ha demandado esfuerzos significativos en la modernización de los sistemas de procesamiento de datos y de información en todos los países de la región y ha facilitado el control de los contribuyentes morosos que se encuentran registrados en la base de datos de las administraciones, estimulando el cumplimiento voluntario. Varios países de la región han dado un paso más avanzado en los últimos años estableciendo la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta y del IVA en forma electrónica -vía Internet- tal es el caso de Argentina, Chile y Brasil, entre otros.

VI.3. Los desafíos actuales que enfrentan las administraciones tributarias

Tres elementos adicionales a los ya enunciados, que aún se encuentran en desarrollo en muchos casos, deberían ser señalados entre los desafíos más significativos de las administraciones tributarias de los países de la región.

Por un lado, la incorporación de nuevas tecnologías de información y comunicación con los contribuyentes ya que mientras que, por una parte, la misma ofrece una oportunidad para reducir los costos de procesamiento haciendo un uso más eficiente de sus bases de datos, por la otra, el desarrollo tecnológico abre nuevas puertas de comunicación y facilita un mayor acceso a los contribuyentes.

El segundo aspecto es el cambio de enfoque o de filosofía institucional en la relación fisco-contribuyente, abandonando la actitud tradicional de posiciones de conflicto entre ambos y pasando a considerar a los contribuyentes como “clientes” que deben ser atendidos según sus necesidades y motivaciones y a los que hay que brindarles nuevos servicios y nuevas formas de interactuar.

Un tercer aspecto requiere tomar en consideración que las fronteras tributarias se han expandido en las últimas décadas debido al proceso de globalización y apertura de los mercados de bienes, de capitales y de personas. Este fenómeno ha generado la necesidad de obtener informaciones sobre los contribuyentes que van más allá de las fronteras nacionales y ello ha llevado a la firma de acuerdos tanto para evitar la doble imposición como para facilitar el intercambio de información entre países, tanto a nivel regional e internacional.

En relación con los Convenios de Doble Imposición (CDI) firmados debe mencionarse que, dado que la mayoría, o casi su totalidad, han seguido el Modelo establecido por la OECD en la materia, los mismos incluyen normas en materia de Intercambio de Información y Cooperación Mutua entre los países signatarios, elemento que constituye el eje sobre el cual se centra toda la estrategia que actualmente se está llevando a cabo respecto al control de los paraísos fiscales.

Sin embargo, como puede apreciarse en el Cuadro 18, los países de América Latina muestran distintos grados de aplicación de este tipo de instrumentos de armonización tributaria. Puede distinguirse un grupo de países que registra la mayor cantidad de CDI en vigencia y que resultan ser aquellos de niveles más altos del PIB en la región y los

mayores exportadores de bienes y servicios (en términos monetarios y de volumen), algunos de los cuales son miembros de la OECD como México y Chile.

Por otro lado, se destaca un segundo grupo conformado por integrantes de la Comunidad Andina de Naciones donde en los últimos años se han observado alentadores avances en lo que respecta a distintos aspectos internacionales de la tributación. Más notoria resulta la escasa aceptación y puesta en práctica de los CDI en los países de Centroamérica donde se advierte aún la falta de consenso sobre cómo avanzar en la dirección ya tomada por los países desarrollados en este tipo de cuestiones de tributación internacional.

Cuadro 18
Convenios para evitar la doble imposición vigentes en los países de América Latina

Países	Convenios vigentes firmados con			Total de CDI vigentes
	Países de la región	Países de la OECD (1)	Otros países / bloques de países (2)	
México	6	28	7	41
Venezuela (3)	5	17	11	33
Brasil	5	19	6	30
Chile	7	14	3	24
Argentina	3	14	0	17
Ecuador (3)	7	7	1	15
Bolivia (3)	5	5	0	10
Perú (3)	6	1	0	7
Colombia (3)	5	1	0	6
Uruguay	1	2	0	3
Paraguay	1	0	1	2
Costa Rica	0	1	0	1
El Salvador	0	1	0	1
Panamá	1	0	0	1
Rep. Dominicana	0	1	0	1
Guatemala	0	0	0	0
Honduras	0	0	0	0
Nicaragua	0	0	0	0
Total AL	52	111	29	192

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT (2011).

(1) Con fines prácticos, México y Chile son considerados entre los países de la región aunque también sean miembros de la OECD.

(2) Entre otros, se incluyen China, Rusia y Malasia.

(3) Para cada uno de los miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el CDI multilateral vigente desde 2005 se computó como 4 CDI individuales para cada uno de esos países.

Al respecto, no puede dejar de mencionarse que dentro de las conclusiones del *Forum on Tax Administration* de la OECD, el cual se reunió en la ciudad de Estambul en septiembre del 2010 con la concurrencia de representantes de 42 países, se señaló el renovado apoyo dentro de las estrategias para mejorar el cumplimiento tributario en cuanto a la necesidad de buscar nuevas formas de cooperación entre los países para

continuar e intensificar el control de los movimientos “*offshore*” de tipo financiero y para poder identificar a aquellos contribuyentes que ocultan activos a través de estos mecanismos. Adicionalmente, una segunda recomendación surgida en dicho encuentro consistió en propiciar acciones coordinadas para fortalecer el cumplimiento a nivel internacional a través de auditorías conjuntas, lo cual reduciría los costos para los contribuyentes y para las administraciones tributarias por igual.⁸

El desvío de las utilidades de las empresas multinacionales es una preocupación creciente que se va experimentando cada día con mayor fuerza en todos los países, la cual no solo se manifiesta a través de la necesidad de establecer normas legislativas en materia de precios de transferencia⁹, sino que también se refleja en otros aspectos claves como las normas en materia de capitalización débil, tratamiento de las rentas provenientes de paraísos fiscales, expansión de los convenios de intercambio de información, modificación de los principios jurisdiccionales aplicados en materia de imposición a la renta, eliminación de los secretos bursátil y financiero cuando estuviesen éstos presentes y un conjunto de otras disposiciones que hacen a la esencia de las rentas internacionales.

Este fenómeno, que ha cobrado relevancia en las últimas décadas y que afecta a los países en desarrollo y a los desarrollados por igual, comenzó a ser considerado en las legislaciones de los países latinoamericanos a partir del año 1996 mediante la sanción de normas específicas que regulan el tema de precios de transferencia.

Al respecto, se observa que muchos países de América Latina aún mantienen sus estructuras de imposición a la renta, tanto para personas como para sociedades, bajo esquemas obsoletos de economía cerrada cuando la realidad es que la misma se encuentra en un marco de amplio movimiento de capitales y de bienes que no encuentran un sostén legislativo suficientemente ajustado para poder ser controlados. En síntesis, se observa que, excepto los países más grandes de la región, no se han establecido normas para poder dar un “blindaje” a las bases imponibles potenciales frente a las circunstancias económicas del momento – especialmente en el ámbito del impuesto a la renta de sociedades – tal como lo han hecho desde hace tiempo los países desarrollados.

Al respecto, hasta 1999 sólo 5 países habían adoptado explícitamente este tipo de normativa (México, Brasil, Chile, Argentina y Venezuela), y entre el año 2000 al 2010 otros 6 países siguieron este camino, Colombia en el año 2003 y Ecuador, Uruguay, El Salvador y Panamá a partir del año 2004. República Dominicana, si bien ha legislado en esta materia, aún no lo ha reglamentado por lo que no podría ser considerado como vigente en la actualidad.¹⁰

En el plano de los temas relacionados con el tratamiento de las rentas internacionales y la asistencia técnica que la cooperación internacional puede brindar a los países de la

⁸ OECD (2010); “Comunicado de Estambul”, 6ª Reunión del Foro sobre Administración Tributaria.

⁹ Es sabido que las empresas multinacionales disponen de mecanismos contables para desviar las ganancias obtenidas de sus casas matrices hacia filiales extranjeras a través de los “precios de transferencia” a fin de radicar dichas utilidades en jurisdicciones con tasas de imposición a la renta societaria más reducidas.

¹⁰ Arias Esteban, I. (2010); “Estudio Comparado sobre la Situación Actual de las Legislaciones de Precios de Transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativos”, CIAT.

región, resulta interesante mencionar un reciente proyecto del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) respecto al apoyo que le estará brindando por un período de casi tres años conjuntamente con la Cooperación Española a los países centroamericanos así como a la República Dominicana en el fortalecimiento de las administraciones tributarias en esta área específica. El principal obstáculo que se ha encontrado para la implementación de estas reformas es la ausencia de estructuras de administración tributaria que respondan a las necesidades de la política tributaria de forma efectiva.

En ese sentido, la ausencia de unidades especializadas que registren, controlen, administren y supervisen la actividad tributaria de las operaciones derivadas de los flujos de inversión extranjera directa, la escasa disponibilidad de personal capacitado para llevar a cabo las tareas críticas, la carencia de instrumentos legales necesarios para desarrollar una política tributaria internacional acorde con economías abiertas, la falta de integración y coordinación de las administraciones tributarias de esos países, entre otros, constituyen los principales obstáculos identificados.

Adicionalmente, se han detectado problemas específicos a nivel país que impiden la consolidación de acuerdos internacionales de tributación. Por ejemplo, la inclusión de Guatemala y Costa Rica en la lista de países no colaboradores/no transparentes a nivel internacional publicada por la OECD y la deficiencia técnica de El Salvador y República Dominicana para desarrollar los procesos técnicos y administrativos derivados de la política de negociación de convenios de doble tributación.

Ante este preocupante panorama, se ha propuesto la creación de unidades dedicadas a la tributación internacional, orientadas a resolver las carencias de la región en política fiscal y administración tributaria como producto de los desafíos provenientes de la apertura comercial y la integración económica subregional.

En concreto, el proyecto propone la creación de una Unidad de Tributación Internacional (UTI) por país, que centralice, implemente y desarrolle las competencias en materia de tributación internacional de forma coordinada con el resto de las UTIs, con el objetivo de dar un tratamiento integrado a los temas que afectan a la región en materia de tributación internacional.

De manera específica, las UTIs tendrían asignadas ciertas actividades tales como el estudio y diseño de política tributaria internacional en los países centroamericanos, el perfeccionamiento de la gestión/recaudación del no residente, y la creación e implementación de una política de fiscalización específica a la tributación internacional con especial incidencia en precios de transferencia e intercambio de información. De este modo se espera lograr, por un lado, una visible mejora de la percepción de cada administración tributaria por parte del inversor extranjero que contribuya para mantener e incrementar la atracción de inversión extranjera en un país determinado, y por el otro, un aumento concreto de la recaudación en esta área, principalmente en el cumplimiento voluntario y vía fiscalización.

VII. La evaluación del desempeño de las administraciones tributarias de América Latina: ¿qué se conoce hasta este momento?

Tal como se manifiesta en un reciente documento del FMI, “mejorar la administración de los ingresos públicos es esencial para una movilización mayor y más justa de los ingresos y para una mejora más amplia de la gestión de gobierno, aunque el éxito sea difícil de evaluar”.¹¹

Con este propósito esta sección analizará, por una parte, aquellos criterios que deberían tomarse en consideración para poder apreciar con claridad los avances de las administraciones tributarias en la región, y por la otra, tratará de cuantificar dichos parámetros reconociendo de antemano que existe hasta el momento un gran vacío informativo en las administraciones tributarias, -que se espera que sea solamente para el uso público pero que los mismos estén disponibles internamente-, como para poder efectuar comparaciones entre los distintos países.

Deben tomarse en consideración los avances en esta materia alcanzados por la OECD desde el año 2005, a través del Foro sobre Administración Tributaria para los países-miembros así como para algunos países seleccionados no pertenecientes a dicha organización.¹² La OECD ha impulsado el relevamiento de informaciones y análisis en los aspectos centrales de la administración tributaria para la obtención de datos estadísticos comparables entre un conjunto heterogéneo de países a partir de una metodología común.

Este proyecto ha sido el primer intento sistematizado en desarrollar un estudio comparativo entre las administraciones tributarias de distintos países a partir de la elaboración de indicadores cuantitativos y cualitativos, con el fin último de identificar fortalezas y debilidades de las mismas e implementar mejoras sobre la base de la implementación de casos que resultaron exitosos. Actualmente, los informes anuales patrocinados por la OECD se nutren de información proveniente de los propios informes anuales de los organismos de recaudación tributaria así como también de instituciones privadas especializadas (p.e. del International Bureau of Fiscal Documentation –IBFD–) y destacadas publicaciones sobre tributación internacional.

Siguiendo las premisas metodológicas establecidas por la OECD, el International Tax Dialogue¹³ (2010) ha elaborado recientemente el informe “*Revenue Administration in Sub-Saharan Africa*”, el cual provee un cuerpo consistente de estadísticas comparables basado en encuestas realizadas para los organismos de recaudación tributaria de más de 20 países del continente africano. Las dimensiones abarcadas por este estudio comparativo incluyen los arreglos institucionales, la distribución de responsabilidades, el grado de autonomía funcional, la capacidad de gestión presupuestaria, los costos

¹¹ FMI (2011); “Movilización de ingresos en los países en desarrollo”, pág.23.

¹² Siendo el informe más reciente el “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010”, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, Paris, 2011.

¹³ El Diálogo Internacional sobre Fiscalidad -*International Tax Dialogue (ITD)*- es un acuerdo de colaboración del Banco Mundial, el BID, la Comisión Europea, el FMI, la OECD y el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido destinado a fomentar y facilitar la discusión de cuestiones tributarias entre funcionarios de administraciones fiscales nacionales y organizaciones internacionales.

relativos, los recursos humanos utilizados, la estructura interna de gobierno y los aspectos relacionados con los derechos y los servicios ofrecidos al contribuyente.

Otro estudio que resulta útil como marco referencia en el análisis comparativo de las administraciones tributarias es el publicado por la consultora internacional McKinsey durante el año 2009, el cual explora las administraciones tributarias de 13 países (considerando sólo la imposición directa) y descubre una gran variabilidad en el desarrollo de las cuatro funciones básicas de las mismas como son el procesamiento de las declaraciones juradas, la fiscalización, la recaudación de ingresos tributarios y los servicios brindados al contribuyente.¹⁴

En este último estudio se señala la existencia de un punto de inflexión, con rendimientos decrecientes, a partir del cual aumentar la eficacia en la administración de los tributos implicaría una disminución en la eficiencia, es decir que a medida que una agencia de recaudación consigue que la recaudación efectiva de la agencia de recaudación se aproxime a su valor potencial (y la evasión tienda a cero), se vuelve cada vez más costoso recaudar una unidad monetaria adicional por los mismos impuestos. Asimismo, las estimaciones realizadas sugieren que las ganancias potenciales por mayor eficacia (aumento de recursos por reducción de la evasión) son muy superiores a los beneficios que brindaría mejorar la eficiencia de las administraciones tributarias (disminución del costo de recaudación). Sin embargo, los datos presentados ponen en evidencia las amplias oportunidades para aumentar simultáneamente la eficiencia y la eficacia de las administraciones tributarias sin sacrificar ninguna dimensión.

Este tipo de investigaciones, con comparaciones entre países y bajo una metodología común, aún se encuentra en una etapa de gestación para las administraciones tributarias de América Latina. Lógicamente se requiere de dos condiciones fundamentales para lograr resultados exitosos en esta materia: por un lado, de una institución con la capacidad de llevar a cabo la ardua tarea de recolección, procesamiento y seguimiento de la información estadística de los países analizados, y por otro lado, aún más indispensable, la voluntad explícita de las administraciones tributarias para brindar dicha información contribuyendo a la transparencia institucional y asegurando la confiabilidad de las conclusiones a las cuales se podría arribar.

Dentro de las buenas novedades en esta materia se debe mencionar que desde fecha reciente (abril 2011) el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, conjuntamente con el BID y el Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, (CAPTAC/RD), están desarrollando un proyecto sobre el “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” a fin de formar una base de conocimientos en materia de las administraciones tributarias utilizando para ello encuestas enviadas recientemente a las agencias de recaudación latinoamericanas con el fin de generar un posterior procesamiento de la información y la posible elaboración de indicadores cuantitativos para guiar los análisis comparativos a nivel intrarregional, que se espera que produzcan resultados concretos hacia fines del corriente año.

Asimismo, se persigue identificar nuevas necesidades de asistencia técnica en materia de administración tributaria, en la búsqueda de niveles mínimos de armonización y

¹⁴ Dohrmann, T. y Pinshaw, G. (2009); “The Road to Improved Compliance”, McKinsey.

equilibrio institucional. Se espera poder contar con una publicación sobre el estado de las administraciones tributarias de ALC para ser incluido en el Reporte y el “*Development in the Americas–DIA*” y en los proyectos de apoyo y modernización del BID. Además, de disponer de las bases de información a partir de octubre del corriente año y poder elaborar los documentos comparativos hacia fines del presente.

VII.1. Criterios para la evaluación comparativa de las administraciones tributarias

A la hora de realizar diagnósticos sobre los sistemas tributarios en general, suele recurrirse a la comparación de un caso estudiado en particular respecto de lo observado a nivel regional e internacional con la finalidad de concebir una idea relativa de la situación analizada. Luego, tomando los recaudos necesarios, es posible elaborar recomendaciones de política asumiendo implícitamente que, si las condiciones macroeconómicas son similares, sería factible replicar en un determinado país aquellos resultados satisfactorios que se observaron en otras naciones.

En el caso de las administraciones tributarias, la elaboración de indicadores de desempeño reviste aún todo un desafío ya que dicha tarea requiere de un esfuerzo adicional al de las tareas convencionales de fiscalización, cobranza de obligaciones impositivas y atención al contribuyente. A su vez, si se pretende lograr comparaciones confiables, este desafío requiere además del establecimiento consensuado de una metodología en común y del intercambio constante y transparente de información estadística entre los países.

Al respecto, actualmente las comparaciones entre países en lo que se refiere a la evaluación de sus administraciones tributarias se dan, en un primer momento, en torno a los conceptos de eficacia y eficiencia recaudatoria.

En este ámbito, la eficacia de la administración tributaria se refiere a la capacidad de gestión de una agencia de recaudación en los diferentes ámbitos de su accionar (por ejemplo: la identificación y el registro de contribuyentes; el control del cumplimiento con las obligaciones básicas de los contribuyentes de declarar y pagar sus impuestos debidamente, la fiscalización, el cobro de los impuestos adeudados, los asuntos jurídicos y el servicio al contribuyente).

Cuando se encuentra disponible, también se utiliza la tasa de evasión o la brecha de incumplimiento como un indicador principal de la eficacia recaudatoria. Esto se debe a que la tasa de evasión se halla directamente relacionada con la capacidad de la administración tributaria de proveer información y servicios de buena calidad a los contribuyentes para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, por un lado, y la capacidad de controlar eficazmente el cumplimiento de los contribuyentes, por el otro.

Por su parte, la eficiencia tributaria normalmente se refiere al uso de los recursos por parte de la administración tributaria y al costo de la administración. Mientras mejor uso se haga de los recursos financieros disponibles en términos de la relación del costo de operaciones e inversión con la recaudación tributaria obtenida (costo/beneficio), mayor es la eficiencia de la administración.

No obstante las definiciones anteriores, también puede utilizarse el término “eficiencia recaudatoria” para referirse a los niveles de recaudación provenientes de una serie de acciones que realiza el ente recaudador para promover el cumplimiento de los contribuyentes con las leyes tributarias, entre ellas: las labores de servicio al contribuyente, el registro en el padrón de contribuyentes, asistencia en el llenado de los formularios de impuestos, los actos de fiscalización, cobranza y la defensa del interés fiscal.¹⁵

En consecuencia, existe una tendencia creciente a la elaboración de indicadores cuantitativos para realizar análisis comparativos entre los países en cuanto a su eficacia y eficiencia de recaudación y otros aspectos relevantes de las administraciones tributarias, los cuales se clasificarán a continuación.

VII.1.a) Indicadores relacionados con la eficiencia (costo de recaudación)

Una de las variables de comparación entre administraciones tributarias más difundidas entre los economistas consiste en lo que suele denominarse “costo de recaudación”. Este indicador, que suele tomarse como medida global de la eficiencia del organismo recaudador, resulta de comparar los gastos totales en que incurre una administración tributaria con la recaudación obtenida en un determinado periodo de tiempo.¹⁶

Sin embargo, debe señalarse que este indicador posee ciertas limitaciones. Si bien una tendencia decreciente del mismo constituiría evidencia sobre una reducción de costos relativos (o un aumento de la eficiencia), las comparaciones entre países han mostrado que el costo de recaudación depende además de un conjunto de factores que no guardan una relación clara con los aspectos de eficacia o eficiencia. Entre estas variables a tener en cuenta se encuentran: i) las alícuotas y estructuras tributarias; ii) el alcance y la naturaleza de los impuestos administrados por las administraciones tributarias nacionales; iii) la recaudación de las contribuciones de la Seguridad Social; iv) el espectro de funciones llevadas a cabo por la agencia de recaudación; v) la metodología de medición utilizada y los criterios contables; y vi) la etapa de crecimiento institucional de la agencia de recaudación.¹⁷

Con las salvedades mencionadas, debe mencionarse que una reciente estimación patrocinada por el CIAT muestra que en el año 2009, a partir de la información que brindan los presupuestos ejecutados y la recaudación efectiva de una muestra representativa de administraciones tributarias latinoamericanas, de cada 100 unidades monetarias nacionales que estas entidades recaudaron, en promedio, 1,66 fueron destinadas a mantener sus operaciones, siendo el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia y la Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de Brasil las instituciones relativamente menos costosas (Gráfico 9).¹⁸

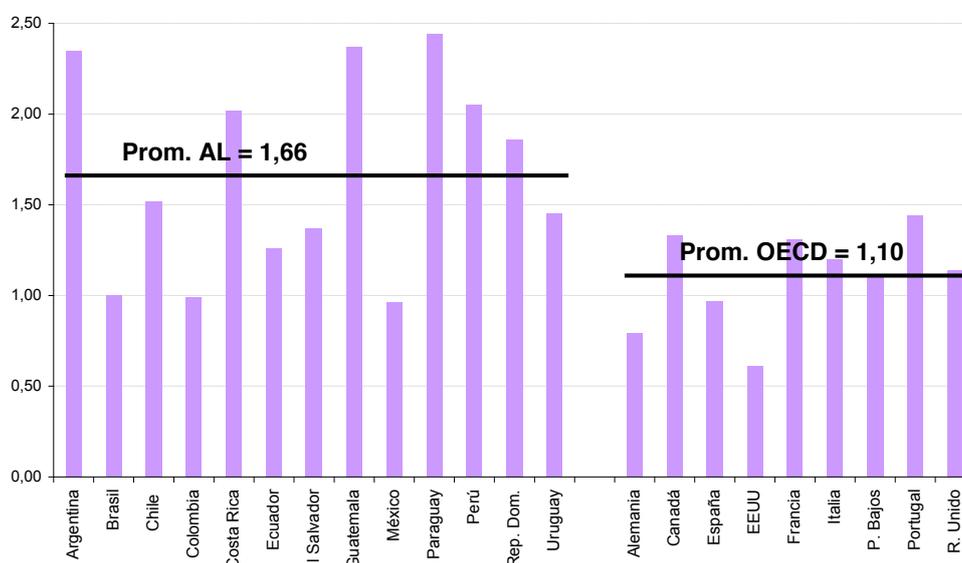
¹⁵ Samaniego Breach, R. y otros (2009); op.cit.

¹⁶ También podría pensarse en el costo de recaudación como medida de la efectividad de la administración tributaria pero, en tanto este indicador toma en cuenta los ingresos tributarios recaudados y no los que se deberían recaudar según lo establecido en la legislación tributaria vigente, los altos niveles de evasión en la mayoría de los países de la región limitan sobremanera su valor explicativo en comparaciones internacionales.

¹⁷ OECD (2011), op.cit.

¹⁸ Pecho, M. (2011); “Costo de recaudación en América Latina”, CIAT (blog).

Gráfico 9
Costo de la recaudación como proporción de la recaudación tributaria
en países seleccionados de América Latina y la OECD – Año 2009
(cada 100 unidades monetarias de recaudación)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CIAT (para América Latina) y del *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010* (OECD, 2011).

Sin embargo, deben tenerse en cuenta ciertas consideraciones en torno a la construcción de los ratios antes de tomar una comparación internacional como concluyente, a saber:

- El ámbito de actuación de las administraciones tributarias analizadas no es el mismo. Como se describió en el Cuadro 16, la mayoría recauda solamente tributos internos, aunque se observan casos de integración institucional (siguiendo el modelo español) donde adicionalmente se administran tributos de carácter aduanero como en México, Colombia y Guatemala, así como otros que han alcanzado una integración completa sumando a los recursos de la Seguridad Social tal como el RFB de Brasil, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) de Perú y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina.
- Por lo tanto, los gastos totales de las instituciones que se comparan no son atribuibles necesariamente a las mismas funciones. Algunas administraciones tributarias, por ejemplo, no son competentes para la cobranza de las deudas tributarias como la RFB de Brasil, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de El Salvador, los Servicios de Impuestos Internos (SII) de Chile y la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) de Paraguay.
- Además, los datos de recaudación deben depurarse descontando los ingresos tributarios que no son atribuibles a la gestión de las administraciones tributarias analizadas. Así por ejemplo, en Ecuador, Uruguay, Paraguay y República Dominicana se ha descontado la recaudación de los derechos arancelarios y los impuestos generales o específicos que aplican sobre las importaciones, ya que ésta es gestionada por sus respectivas aduanas.

- En algunos países con sistemas federales de gobierno, puede resultar relevante analizar el desempeño de cada administración tributaria desde una perspectiva vertical para determinar las competencias asignadas a los niveles subnacionales de gobierno respecto de algunos tributos, tal es el caso de Brasil, Argentina y Colombia.
- Asimismo, la estructura de costos de la administración tributaria puede ser muy distinta entre los países de la región. Aunque suele predominar el gasto en remuneraciones al personal, no debe minimizarse la incidencia sobre los costos que poseen los gastos de publicidad y difusión pública, las inversiones en tecnologías y en inmuebles, los costos de procesos operativos críticos como la cobranza coactiva, entre otros.

Por lo tanto, si bien resulta un indicador útil para ser analizado por los gobiernos en su afán por mejorar la eficiencia del gasto público, la comparación internacional del costo de la recaudación debe calcularse con suficiente cautela, contemplando las particularidades de cada administración tributaria, toda vez que se pretenda obtener conclusiones objetivas sobre la eficiencia global de esas instituciones.

No obstante lo explicado, de la observación del Gráfico 9 puede comprobarse que en varios países desarrollados de la OECD el indicador de costo de recaudación resulta sensiblemente inferior para el año 2009, con un valor promedio de 1,10 para 9 países-miembros, sugiriendo la existencia de cierto margen para optimizar el gasto público reduciendo el costo efectivo en algunas administraciones tributarias de América Latina.

En lo que respecta a la evolución de este indicador en los últimos años, el reciente informe elaborado por la OECD (2011) permite comprobar que, para la gran mayoría de las administraciones tributarias, existe una tendencia decreciente hasta el período 2007-2008, muy probablemente como resultado del contexto macroeconómico favorable al acelerar los ingresos tributarios y reducir los costos; sin embargo, desde mediados de 2008 y en 2009 especialmente, se advirtió un giro ascendente en el indicador de varios países ante la caída de los recursos tributarios a causa de los efectos de la crisis financiera global.

Respecto de los países latinoamericanos, debe enfatizarse la escasez de información disponible para efectuar comparaciones del costo de recaudación a nivel regional a lo largo de los últimos años. Sin embargo, los datos recopilados en el Cuadro 19 dan una idea de la heterogeneidad encontrada en la región en relación a la evolución de los costos totales de las administraciones tributarias de cada país, aunque en Chile y México se observa una tendencia similar a la de la OECD con costos decrecientes al menos hasta el año 2007-2008.

Cuadro 19
Evolución del costo de recaudación como proporción de la recaudación tributaria
en países seleccionados de América Latina (Índice año 2003 = 100)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Argentina	100,0	97,6	188,2	190,6	216,5	109,4	134,1
Chile	100,0	98,9	77,5	70,8	67,4	74,2	101,1
México	100,0	91,5	83,7	75,2	67,4	30,5	41,1
OECD	100,0	107,4	97,2	93,5	89,8	79,6	88,9

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010* (OECD, 2011).

Por otra parte, el tamaño relativo y la tendencia del gasto administrativo de las agencias de recaudación respecto del PIB de cada país se erige como otro indicador relevante.¹⁹ Las comparaciones basadas en el mismo eliminan el impacto de los cambios en la carga tributaria legal y otros factores económicos inherentes al ratio del costo de recaudación. Sin embargo, este indicador y su tendencia pueden ser afectados por otros factores exógenos como las inversiones en tecnología y los costos asociados a la implementación de nuevos tributos que también deben ser considerados.

En el Cuadro 20 se presentan los datos estimados para un amplio conjunto de países de América Latina y la OECD en el año 2009, donde puede apreciarse una elevada heterogeneidad entre los mismos.

Cuadro 20
Gastos totales de las administraciones tributarias
en países seleccionados de América Latina y la OECD –2009
(porcentajes del PIB)

¹⁹ Debe aclararse que es factible computar dos tasas para el costo de recaudación respecto del PIB respectivo: uno considera los costos totales de cada administración tributaria mientras que el otro sólo toma en cuenta los costos operativos más estrechamente vinculados con las tareas de recaudación/fiscalización de estos organismos (OECD, 2011). Debería esperarse entonces que, al considerar los gastos totales en lugar de sólo los gastos operativos, los ratios serían más elevados para aquellos países que han llevado a cabo grandes inversiones durante un periodo determinado, mientras que son más reducidos para aquellos que vienen beneficiándose de la reducción de costos derivada de inversiones en tecnología y otras iniciativas iniciadas con varios años de anterioridad.

Países de América Latina	Ratio Costos / PIB	Países de la OECD	Ratio Costos / PIB
Argentina	0,629	Alemania	0,291
Bolivia	0,124	Australia	0,233
Brasil	0,213	Bélgica	0,509
Chile	0,132	Canadá	0,286
Colombia	0,134	Dinamarca	0,345
Costa Rica	0,226	España	0,134
Ecuador	0,144	Estados Unidos	0,083
El Salvador	0,075	Francia	0,392
Guatemala	0,250	Italia	0,248
Honduras	0,841	Japón	0,147
México	0,078	Países Bajos	0,506
Nicaragua	0,218	Portugal	0,258
Perú	0,275	Reino Unido	0,280
Rep. Dominicana	0,173	Rep. Checa	0,222
Uruguay	0,193	Suecia	0,231
Promedio AL (15 países)	0,247	Promedio OECD (15 países)	0,278

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CIAT (para América Latina) y del *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010* (OECD, 2011).

Sin embargo, obviando algunos valores extremos, puede determinarse una zona de concentración de casos con ratios de costos comprendidos entre 0,15% y 0,30% del PIB, con promedios regionales de 0,247% en América Latina y 0,278% en la OECD. Dadas las particularidades de cada administración tributaria, la comparación entre países respecto de este indicador debe efectuarse con cierta precaución, no obstante, este indicador puede resultar útil como guía ante desvíos muy notorios, en ambos sentidos, respecto de los valores promedios a nivel regional (aún cuando se puedan tener justificaciones razonables para estas excepciones).

En suma, es importante tener en cuenta que, si bien menores “costos de recaudación” puede ser evidencia de menores costos relativos (mayor eficiencia) y/o de mejoras en el cumplimiento fiscal (mayor eficacia), la incidencia que pueden tener determinados factores exógenos sobre estos indicadores de desempeño obliga a que las comparaciones internacionales deban utilizarse e interpretarse con cuidado para evitar conclusiones erróneas.

VII.1.b) Indicadores sobre la eficacia recaudatoria

Como ya se explicó, cuando se evalúa el desempeño de las administraciones tributarias generalmente se suele recurrir a la tasa de evasión impositiva como indicador global de su eficacia. Esto pone de manifiesto que los entes recaudadores tienen como función básica procurar obtener la máxima recaudación efectiva posible para acercarse al valor determinado por la legislación tributaria.

Al respecto, y aún cuando las estimaciones muchas veces poseen diferencias metodológicas y sólo se calculan para determinados impuestos como el IVA, los datos presentados en la segunda sección de este informe muestran las serias dificultades que muchas administraciones tributarias encuentran a la hora de llevar a cabo las tareas de control y fiscalización que aseguren un alto nivel de cumplimiento tributario.

Sin embargo, la eficacia de la administración tributaria también puede medirse a través de la elaboración de indicadores relacionados con los procesos operativos que hacen tanto a la recaudación tributaria como a la fiscalización de los contribuyentes.

Un ejemplo de esto podría ser el manejo de las devoluciones de créditos en aquellos tributos que lo ameriten, siendo el IVA y el Impuesto a la Renta los más representativos. Estos procesos propios de la administración tributaria encuentran su relevancia cuando se toman en cuenta los recursos humanos utilizados ya que, como se mostrará en el próximo apartado, puede darse el caso en el que estas tareas requieran demasiados recursos y que los costos resultantes no tengan correspondencia con los ingresos involucrados.

Otro indicador, para nada exento de controversias en cuanto a su estimación, está constituido por la relación entre los ingresos obtenidos a partir de acciones específicas de fiscalización y la recaudación tributaria total. La utilidad de esta medida de eficacia suele estar desvalorizada en la medida que no existe un consenso sobre la metodología para determinar los valores correspondientes.

En el Cuadro 21 se exponen los valores calculados para un grupo de países de la OECD respecto de los dos mencionados indicadores vinculados con la eficacia de la administración tributaria, mostrando gran heterogeneidad entre los casos analizados.

Cuadro 21
Indicadores de eficacia recaudatoria de las administraciones tributarias
en países de la OECD – Año 2009

Países	Participación de las devoluciones de impuestos en la recaudación bruta total	Porcentaje de ingresos derivados de acciones de fiscalización en la recaudación total
Austria	3,5%	2,4%
Bélgica	22,5%	14,9%
Canadá	23,5%	2,7%
Finlandia	22,7%	10,8%
Corea del Sur	22,9%	6,4%
Luxemburgo	11,2%	1,4%
México	22,1%	3,6%
Nueva Zelanda	18,4%	4,0%
España	29,7%	4,0%
Suecia	11,6%	0,3%
Estados Unidos	18,7%	2,1%
Promedio	17,4%	4,8%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010* (OECD, 2011).

Lamentablemente, no existen estadísticas consolidadas sobre estos aspectos para los países de América Latina. Sin embargo, existen indicios que permitirían, con un esfuerzo mancomunado y solidario por parte de todos los países de la región, fomentar la elaboración de planes de gestión (como el ya mencionado caso de AFIP) en los cuales

se establezcan objetivos estratégicos e indicadores para medir los resultados alcanzados. Por ejemplo, resultaría de particular interés la disponibilidad de información detallada para cada agencia de recaudación nacional acerca del grado de cumplimiento voluntario tanto en la presentación de declaraciones juradas como en el pago del impuesto dentro del plazo establecido, así como las estadísticas referidas a las actividades concretas de fiscalización y a la cobranza coactiva de obligaciones tributarias.²⁰

VII.1.c) Indicadores sobre los recursos humanos utilizados

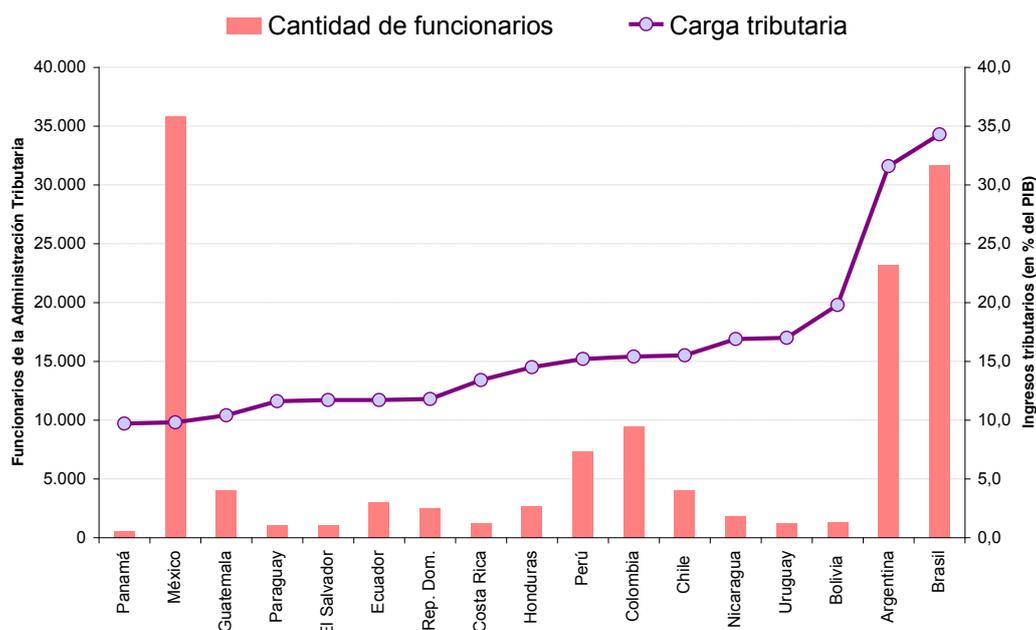
Además de los recursos financieros y de capital para desarrollar las tareas asignadas, la administración tributaria necesita de un elemento indispensable para cumplir con sus objetivos estratégicos, esto es el personal competente para desarrollar las tareas y funciones asignadas con la mayor eficacia y, de ser posible, con el menor costo posible.

En ese sentido, las administraciones tributarias latinoamericanas poseen realidades muy disímiles en cuanto a la cantidad de funcionarios que emplean de manera regular respecto a la carga tributaria que recaudan (en términos del PIB). Sobresalen, por un lado, los casos de Argentina, Brasil y México por disponer de un plantel de personal superior a los 20.000 funcionarios, mientras que la mayoría de los países (excepto Perú y Colombia) no supera los 5.000 empleados.

Así, el Gráfico 10 muestra al conjunto de países de la región ordenados según los ingresos tributarios recaudados por sus respectivas agencias de recaudación (sólo aquellos recursos cuya recaudación tienen asignada por la legislación vigente), donde se puede observar que el número de funcionarios empleados por dichas instituciones no parece guardar una relación visible con la primera variable ya que se encuentra influenciada por otras tales como la cantidad de contribuyentes y la dispersión geográfica de los mismos dentro de los territorios nacionales.

Gráfico 10
Número de funcionarios y carga tributaria recaudada por las administraciones tributarias en países de América Latina –2009

²⁰ AFIP (2007); “Plan de gestión 2008”.

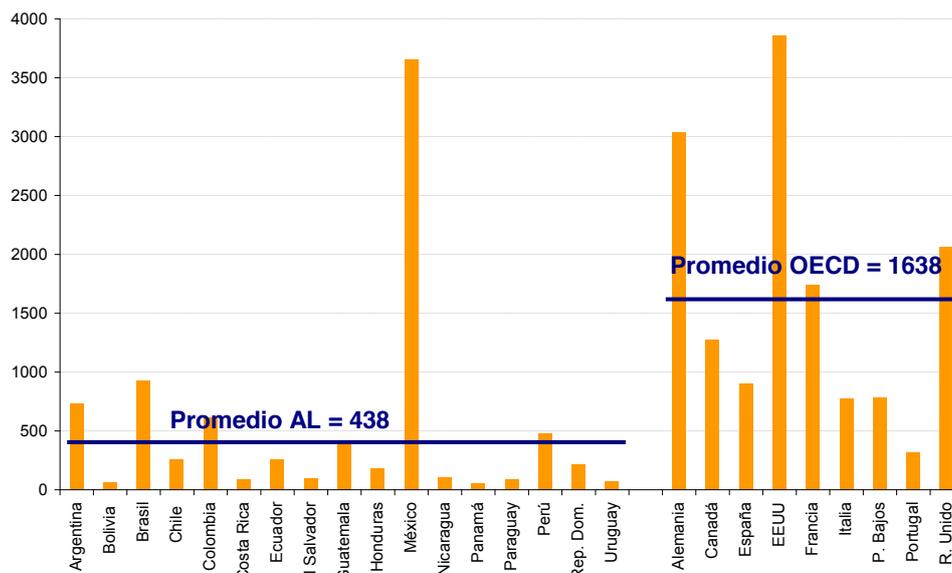


Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL y CIAT.

Nota: Para la mayoría de los países, se consideraron sólo los ingresos tributarios internos (responsabilidad exclusiva de las administraciones tributarias) en relación a cada PIB respectivo, excepto en los casos de Colombia, Guatemala, Honduras y México (donde se incluye la recaudación de tributos aduaneros), y en los de Argentina, Brasil y Perú (donde además de estos últimos se agregan las contribuciones de la Seguridad Social).

No obstante, cuando se calcula la cantidad de funcionarios por cada punto porcentual de carga tributaria respecto del PIB y se compara con algunos países representativos de la OECD (Gráfico 11), se advierte que los valores promedios de este indicador son muy distintos ya que mientras que en América Latina se obtiene un punto porcentual de carga tributaria con 438 funcionarios, en la OECD ese valor relativo de ingresos tributarios demanda el empleo de 1638 agentes de las administraciones tributarias. El caso de México resulta excepcional para América Latina en tanto obtiene un ratio muy superior al promedio regional (y al de muchos países de la OECD) pero posee un nivel de carga muy por debajo de su potencial y muy distante de los niveles promedios internacionales considerando su nivel de desarrollo.

Gráfico 11
Cantidad de funcionarios por cada punto porcentual de carga tributaria
recaudado por las AT en países de América Latina y la OECD –2009



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CIAT y OECD.

Otra dimensión que puede ser estudiada cuantitativamente a través de la elaboración de indicadores consiste en el análisis de la utilización relativa de funcionarios o staff por parte de cada administración tributaria en relación a los contribuyentes de un determinado sistema tributario. Sin embargo, la información sobre el número de contribuyentes en los países latinoamericanos no sólo es dispersa sino que es escasa y pocas veces contrastable.

Debido a estas limitaciones, y si bien se conoce que los problemas de desempleo y evasión impositiva distan de estar solucionados en muchos países latinoamericanos, puede asumirse que la población económicamente activa (PEA) resulta una aceptable aproximación de la base tributaria potencial de todo sistema tributario (donde se halle gravada la fuerza laboral). Asimismo, pueden utilizarse los datos de población total como denominador común al realizar comparaciones entre los países aunque deberán tomarse mayores recaudos cuando se extraigan conclusiones ya que los resultados podrían depender de numerosos factores exógenos a las cuestiones tributarias.

En el Cuadro 22 se muestra que en los países de América Latina la relación entre la cantidad de funcionarios o staff empleado por las distintas administraciones tributarias y la PEA estimada para cada país es notoriamente mayor respecto de los países seleccionados de la OECD, es decir que un mismo funcionario tiene una asignación promedio de la fuerza laboral del país mucho mayor que la registrada en los países desarrollados.

De este modo, mientras en 9 países de la OECD, en promedio, se encuentra un funcionario de administración tributaria cada 663 personas económicamente activas y cada 1.338 habitantes, los valores promedios para América Latina resultan en proporciones de un funcionario cada 2.075 integrantes de la PEA y cada 4.356 habitantes respectivamente.

Cuadro 22
Indicadores de utilización de personal de las administraciones tributarias
en países de América Latina y la OECD –2009

Países	Población Económicamente Activa (PEA) por funcionario de la AT	Cantidad de habitantes por funcionario de la AT
Argentina	863	1741
Bolivia	3606	7610
Brasil	3054	6109
Chile	1717	4248
Colombia	2607	4830
Costa Rica	1817	3749
Ecuador	2333	4483
El Salvador	2757	5622
Guatemala	1131	3451
Honduras	1362	2778
México	1308	3056
Nicaragua	1288	3194
Panamá	3078	6567
Paraguay	3163	6111
Perú	2041	3987
Rep. Dom.	1670	3839
Uruguay	1479	2680
Promedio AL (17 países)	2075	4356
Alemania	371	729
Canadá	482	883
España	967	1928
Estados Unidos	1680	3316
Francia	392	860
Italia	744	1779
Países Bajos	372	697
Portugal	519	989
Reino Unido	441	862
Promedio OECD (9 países)	663	1338

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de CEPAL (población y fuerza laboral), CIAT y OECD.

Nuevamente, y al igual que para los anteriores tipos de indicadores, es necesario relativizar las diferencias encontradas, tener en consideración las limitaciones prácticas y analizarlas con cierta cautela a la hora de extraer conclusiones detalladas sobre la base de la comparación entre países.

Por un lado, podría pensarse que menores tasas entre funcionarios y población (sea el total o sólo la porción de la misma en condiciones de trabajar) contribuirían a una mayor eficacia en tareas de fiscalización y atención al contribuyente y, por ende, a reducir los niveles de evasión tributaria. Sin embargo, la variabilidad entre agencias de recaudación encontrada en este aspecto está relacionada con una mezcla de otros factores que requiere un análisis cuidadoso de cada caso en particular.

En definitiva, aún cuando se ponga énfasis en la necesidad de elaborar mediciones e indicadores para evaluar comparativamente la administración tributaria a nivel internacional, debe señalarse que esta tarea estará determinada por una “tríada conceptual” que define los aspectos relevantes de toda agencia de recaudación tributaria: i) la disponibilidad y el manejo de instrumentos técnicos para asegurar la eficacia de la administración tributaria; ii) la disponibilidad y la utilización de recursos humanos competentes para desarrollar las funciones establecidas; y iii) la disponibilidad y la capacidad de gestión de los recursos financieros indispensables para asegurar el cumplimiento de objetivos estratégicos incurriendo en el mínimo costo factible.

Como puede observarse, la elaboración de indicadores y estadísticas para evaluar comparativamente la administración tributaria en los países de América Latina es una tarea factible de realizar pero ardua de concretar debido a la ausencia de informaciones adecuadas que permitan realizar las mismas en cada país y a lo largo de los años a fin de poder sacar conclusiones sobre su evolución, tal como están disponibles en los países desarrollados.

Es necesario señalar que la relación de los indicadores presentados en este informe con los niveles (estimados) de evasión es compleja por varios motivos. Por un lado, en la actualidad no existen estadísticas homogéneas sobre los niveles de incumplimiento tributario a nivel regional; sólo se hallan disponibles mediciones particulares de cada país y generalmente circunscriptas al IVA, mientras que es mucho menor la información respecto del Impuesto a la Renta (donde se supone que se registra una mayor evasión).

Además la evasión, medida como la brecha entre la recaudación potencial y la efectiva, no sólo depende de la eficiencia y eficacia de la administración tributaria para desarrollar sus funciones de fiscalización, control y educación de los contribuyentes sino que también se vincula con los aspectos de política tributaria como la definición de las bases tributarias, las tasas aplicadas, las exenciones, entre otros.

Por último, como ya se explicó, la evaluación de las administraciones tributarias en la búsqueda de mayor eficiencia y eficacia relativa se erige como condición necesaria para obtener una “imagen” de cómo efectúa sus tareas, con qué recursos y con qué resultados, en su afán de hacer cumplir las obligaciones tributarias establecidas por la legislación de cada país (“*enforcement*”). Sin embargo, la evasión también involucra aristas subjetivas propias del contribuyente que se suelen resumir en el concepto de moral fiscal y tienen que ver con el cumplimiento tributario voluntario que se concibe como parte de un pacto fiscal entre el Estado y los ciudadanos. En este sentido, el esfuerzo de las agencias de recaudación deberá tener estos dos propósitos complementarios.

VII.2. Lineamientos para la modernización de las administraciones tributarias en la región: ¿cuál es el camino a seguir?

En los últimos años se les ha concedido a los administradores de los organismos de recaudación fiscal una mayor autonomía, responsabilidad y flexibilidad para adoptar un enfoque basado en los resultados de la administración y el establecimiento del presupuesto, pero teniendo como requisito la expectativa de que tiene que existir una mayor rendición de cuentas en cuanto a su desempeño.

Al respecto, el informe “*Fiscal Blueprints on Tax and Customs Administration*” de la Comisión Europea sobre Tributación y Uniones Aduaneras (2007) señala un conjunto de seis objetivos estratégicos para la administración tributaria, además de los indicadores de rendimiento que pueden ser considerados respecto de cada uno de los primeros, los cuales se resumen a continuación:

- ✓ *Garantizar un adecuado nivel de autonomía para la administración fiscal.*
 - ¿La autonomía de la administración fiscal está garantizada por leyes?
 - ¿Existe una base legal para la definición de los informes del director de la administración tributaria?
 - ¿La autonomía de la administración tributaria se refleja en la estructura organizacional y en las responsabilidades operativas?
 - ¿La administración fiscal dispone de la libertad suficiente para diseñar y aplicar sus propias políticas?
 - ¿Existe una descripción clara de las responsabilidades de los organismos a nivel central, regional y local?

- ✓ *Procurar que las obligaciones de la administración tributaria estén claramente reflejadas en su misión, visión y objetivos.*
 - ¿Las tareas de la administración tributaria están en línea con su misión y visión?
 - ¿La administración tributaria elabora estrategias proporcionando objetivos, puntos de referencia y planes para su operación?
 - ¿La misión de la administración tributaria es conocida por los contribuyentes e interesados así como entre su personal?

- ✓ *La administración fiscal debe contar con una estructura organizacional propia y competencias que permiten un funcionamiento eficaz y eficiente.*
 - ¿La estructura de la administración fiscal permite la realización efectiva de sus tareas y obligaciones?
 - ¿La estructura organizacional de la administración fiscal permite la descentralización de responsabilidades de modo que las decisiones relativas a los contribuyentes se tomen en el nivel más adecuado?

- ✓ *La administración tributaria necesita ser provista de los recursos adecuados para implementar y manejar el sistema fiscal.*
 - ¿La administración fiscal dispone de los suficientes recursos y fondos para asegurar la implementación de sus políticas y el desempeño de sus deberes?
 - ¿Los recursos de la administración tributaria se derivan de un presupuesto basado en el diálogo sobre los acuerdos de desempeño?
 - ¿La planeación del presupuesto de la administración fiscal abarca varios años, lo que permite la estrategia y la transferencia de los excedentes de fondos?

- ✓ *El organismo de captación de ingresos debe disponer de un marco jurídico estable de forma tal de asegurar la correcta administración y ejecución de las obligaciones fiscales.*

- ¿Es competente la administración fiscal en la elaboración de leyes relativas a la evaluación, la recolección y la aplicación de los impuestos?
 - ¿La administración fiscal está provista por la ley de poderes suficientes para cumplir eficazmente con todas sus responsabilidades?
- ✓ *La administración fiscal es responsable por sus operaciones, las cuales son objeto de control y evaluación continua.*
- ¿Existe un sistema de auditoría interna en la administración tributaria?
 - ¿Existe una institución externa independiente que realice la auditoría de las operaciones de la administración tributaria y evalúe su desempeño?

Por otra parte, algunas administraciones tributarias de la región han avanzado en aspectos institucionales tales como la elaboración de planes de gestión, el establecimiento de objetivos y la evaluación continua de su desempeño.

Por ejemplo, la AFIP de Argentina elabora planes de gestión anuales en los cuales se establecen metas globales de desempeño y objetivos estratégicos que forman los parámetros en los cuales se desarrollan sus funciones. Estos lineamientos se relacionan con el control del cumplimiento de las obligaciones impositivas, la oferta de servicios de gestión para los contribuyentes, la calidad y transparencia institucional y la interacción tanto con el ciudadano como con otros organismos públicos y privados del país y del exterior.

A su vez, para cada ejercicio fiscal, se presentan estimaciones para una serie detallada de más de 50 indicadores cuantitativos vinculados a los parámetros de control, los cuales aportan tanto transparencia como previsibilidad y permiten un conocimiento más profundo de la evolución de la administración tributaria de un país.²¹

Por su parte, la SAT de México también encuadra sus acciones en un conjunto de metas cuantitativas publicadas en el Informe Trimestral de la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SHCP. Los diez indicadores calculados abarcan aspectos de eficiencia y eficacia estratégicas y calidad de gestión institucional y atención al contribuyente.²²

En suma, estas metodologías se erigen como características relevantes para la administración tributaria ya que, en una mirada de mediano plazo, la difusión de estos instrumentos de gestión institucional a las agencias de recaudación de los demás países podría motivar la generación de un cuerpo vasto y medianamente homogéneo de información estadística, aumentando la transparencia y propiciando la evaluación comparativa entre los mismos respecto de indicadores específicos de desempeño.

²¹ Ver, por ejemplo, AFIP (2008) “Plan de Gestión 2008” en: www.afip.gov.ar.

²² Samaniego Breach, R. y otros (2009); “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM, México.

VIII. Síntesis y conclusiones

- Durante los últimos veinte años se han observado en América Latina profundos cambios sociales, económicos e institucionales que han tenido impacto en la política tributaria de los países. La presión tributaria se ha incrementado sustancialmente, lo cual fue impulsado por el crecimiento económico, la consolidación de la estabilidad macroeconómica, el aumento en los precios de los productos básicos y las reformas fiscales de comienzos de los años noventa.
- Estas reformas se enfocaron básicamente en generar mayores recursos fiscales para atender las crecientes demandas de gasto público, a través del fortalecimiento del IVA, como el principal gravamen de los sistemas tributarios latinoamericanos. No obstante, el marcado énfasis hacia la imposición indirecta, las estrechas bases imponibles observadas en los tributos directos y el estado actual en materia de administración tributaria han limitado la capacidad de los sistemas tributarios para llevar adelante otros objetivos de política relacionados con temas de equidad y estabilización.
- El nivel de la carga tributaria promedio de América Latina, incluyendo las contribuciones a la seguridad social, se ha incrementado de manera sostenida durante las últimas dos décadas. En términos absolutos, ésta ha tenido un incremento cercano a 5 puntos porcentuales del PIB; y en relación al promedio de los años 1990-1992 ha mostrado una tasa de crecimiento del 34%.
- Por otra parte, se observa que varios países han logrado obtener montos sustanciales de recursos provenientes de otras fuentes de ingresos como, por ejemplo, de la extracción de recursos naturales, para Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú y Venezuela, del uso del Canal Interoceánico para Panamá, y, en menor medida, donaciones bilaterales y multilaterales que contribuyen a aumentar los ingresos gubernamentales en Haití, Honduras y Nicaragua. Si bien estos recursos colaboran en financiar los gastos y servicios públicos, sus “bases imponibles” suelen ser más volátiles que las bases tributarias tradicionales y, en la medida que sean recursos no renovables de naturaleza agotable, conllevan problemas de sostenibilidad fiscal y equidad intergeneracional.
- Más allá de la mejora en la recaudación fiscal, producto de los cambios en la estructura impositiva, los sistemas tributarios en la región han tenido dificultades para llevar adelante los objetivos de solvencia, eficiencia y equidad, debido a problemas relacionados con: i) una carga tributaria que se encuentra por debajo de sus posibilidades potenciales y que además está sujeta a una alta volatilidad; ii) una estructura tributaria desequilibrada y sesgada hacia los impuestos indirectos; iii) bases imponibles estrechas, fruto de numerosos esquemas de exenciones y privilegios tributarios; además de iv) elevados coeficientes de evasión que afectan tanto el nivel de los recursos obtenidos como la equidad distributiva y la eficiencia económica de los sistemas tributarios de los países de la región.

- Una de las limitaciones que se encuentran a la hora de abordar el análisis de la evasión impositiva en la región es la escasez de estudios detallados sobre este fenómeno, especialmente en el ámbito de los impuestos directos, que utilicen una metodología común y que permitan realizar una comparación entre países. Si bien se ha avanzado en la realización de estudios para el caso del IVA debido al desarrollo de una metodología común, la comparación de datos de evasión para el Impuesto a la Renta presenta serias dificultades y limitaciones.
- No obstante, a partir del análisis de los estudios existentes sobre evasión en la región se pueden extraer las siguientes conclusiones. En primer lugar, cabe destacar las altas tasas de evasión en general, tanto en el Impuesto sobre la Renta como en el IVA, si bien existe fuerte disparidad y algunos pocos casos de excepción entre países, todas ellas superan al menos el 20% de la recaudación potencial. En segundo lugar, la evasión en Renta es superior a la evasión en IVA. La tasa de evasión en el impuesto sobre el valor agregado tiene un promedio de 25,9% en la región, comparado con el 51,4% de evasión en el impuesto sobre a la renta. En tercer lugar, las empresas evaden más que las personas físicas. La tasa de evasión en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas es 7 puntos porcentuales superior a la tasa de evasión del impuesto sobre la renta de las personas físicas (54% frente 47%). Una de las principales razones que conduce a este resultado está dado por la fuerte participación de los sueldos y salarios en el impuesto a la renta personal, cuyos contribuyentes quedan sujetos a retenciones en la fuente generadora del ingreso.
- Dada la enorme importancia de la evasión tributaria en América Latina se considera que ello debe ser analizado desde una visión integral en la que necesariamente deben tomarse en cuenta los aspectos de diseño del sistema tributario, la eficiencia de las agencias de recaudación para lograr el cumplimiento de las normas, así como el papel fundamental que cumple el poder judicial para sancionar adecuadamente a los evasores detectados y la responsabilidad del propio Estado frente a sus ciudadanos.
- Más allá de los cambios en las estructuras tributarias ya comentados, los países han incorporado en los últimos años un conjunto de prácticas en materia de administración y gestión de los tributos produciendo una serie de avances que, en ciertos casos, pueden ser considerados como muy significativos mientras que, en otros, los resultados obtenidos han sido ciertamente escasos y decepcionantes.
- Un factor común que se observa en los países apunta a señalar que los beneficios de una mejora en las administraciones tributarias solo pueden ser capitalizados si existe un compromiso político con las reformas a ser implementadas, una dotación adecuada de recursos humanos conducidos con fuerte liderazgo, la voluntad de abandonar las viejas prácticas administrativas y el establecimiento de un proyecto formal que defina metas, costos y tiempos de manera realista, además de asegurar la permanencia o continuidad en las orientaciones adoptadas para los años futuros.
- En el plano de la administración tributaria las estrategias para controlar la evasión impositiva y mejorar el cumplimiento voluntario se han centrado en

torno a algunos ejes comunes en casi todos los países de la región, pasando de un enfoque administración de “impuesto por impuesto o por objeto” a una estrategia de gerenciamiento de carácter “funcional o subjetiva” (directiva, técnica y legislación, fiscalización, recaudación, informática) con el fin de dar una cobertura global o integral a cada contribuyente a través de los vínculos potenciales que éste tiene con el organismo de recaudación.

- Un gran hito en el proceso de modernización de las administraciones tributarias ha venido dado por el impulso para lograr la integración de todos los entes con responsabilidad de recaudación (impuestos domésticos, aduaneros y seguridad social) en una sola unidad centralizada. Asimismo, esta unificación institucional ha venido acompañada en algunos casos por iniciativas para lograr la autarquía o autonomía de estas entidades asignándoles, en muchos casos, un presupuesto operativo en función de los ingresos obtenidos. Los resultados alcanzados en este ámbito aún están en evaluación, especialmente debido a que los procesos institucionales para la unificación de las entidades administrativas se encuentran en distintos niveles de desarrollos que van desde la integración “en la puerta” (varias funciones en un mismo edificio) hasta la integración “en la base de datos”, la cual implica una fusión de sistemas de información entre los organismos encargados de la recaudación tributaria.
- En la medida que se obtengan mejoras en la administración tributaria para revertir algunas de las limitaciones previamente mencionadas, 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 (más legitimada socialmente), que permita aumentar la recaudación pero con una mejor “calidad” de los sistemas tributarios de la región. Un paso importante en este sentido consiste en la elaboración y publicación sistemática de indicadores de desempeño de las administraciones tributarias de forma de mejorar la difusión de la información y la transparencia de estas agencias al tiempo de estar en condiciones de analizar comparativamente los resultados alcanzados por las mismas.
- Una de las variables de comparación entre administraciones tributarias más difundidas consiste en lo que suele denominarse el “costo de recaudación”. Este indicador, que suele tomarse como medida global de la eficiencia del organismo recaudador, resulta de comparar los gastos totales en que incurre una administración tributaria con la recaudación obtenida en un determinado periodo de tiempo. Por otra parte, cuando se evalúa el desempeño de las administraciones tributarias generalmente se suele recurrir a la tasa de evasión impositiva como indicador global de su eficacia. Esto pone de manifiesto que los entes recaudadores tienen como función básica procurar obtener la máxima recaudación efectiva posible para acercarse al valor determinado por la legislación tributaria. Sin embargo, la eficacia de la administración tributaria también puede medirse a través de la elaboración de indicadores relacionados con los procesos operativos que hacen tanto a la recaudación tributaria como a la fiscalización de los contribuyentes.
- En el énfasis puesto en la necesidad de elaborar mediciones e indicadores para evaluar comparativamente las administraciones tributarias a nivel internacional,

se señala que esta tarea estará determinada por una “tríada conceptual” que defina los aspectos relevantes de toda agencia de recaudación tributaria: i) la disponibilidad y el manejo de instrumentos técnicos para asegurar la eficacia de la administración tributaria; ii) la disponibilidad y la utilización de recursos humanos competentes para desarrollar las funciones establecidas; y iii) la disponibilidad y la capacidad de gestión de los recursos financieros indispensables para asegurar el cumplimiento de objetivos estratégicos incurriendo en el mínimo costo factible.

- En el año 2009, a partir de la información que brindan los presupuestos ejecutados y la recaudación efectiva de una muestra representativa de administraciones tributarias latinoamericanas, de cada 100 unidades monetarias nacionales recaudadas, en promedio, 1,66 unidades fueron destinadas a mantener sus operaciones, siendo la SAT de México, la DIAN de Colombia y la RFB de Brasil las instituciones relativamente menos costosas. Cuando esta información se compara con varios países desarrollados de la OECD el indicador de costo de recaudación resulta sensiblemente inferior con un valor promedio de 1,10 para 9 países-miembros, sugiriendo la existencia de cierto margen para optimizar el gasto público reduciendo el costo efectivo en algunas administraciones tributarias de América Latina.
- Respecto de los países latinoamericanos, debe enfatizarse la escasez de información disponible para efectuar comparaciones de la evolución del costo de recaudación a nivel regional a lo largo de los últimos años. Sin embargo, los datos recopilados dan una idea de la heterogeneidad encontrada en la región respecto a la evolución de los costos totales de las administraciones tributarias de cada país, aunque en Chile y México se observa una tendencia similar a la de la OECD con costos decrecientes al menos hasta el año 2007-2008.
- El tamaño relativo del gasto administrativo de las agencias de recaudación, respecto del PIB de cada país, se erige como otro indicador relevante. Obviando algunos valores extremos, puede determinarse una zona de concentración de casos con tasas comprendidas entre 0,15% y 0,30% del PIB, con promedios regionales de 0,247% en América Latina y 0,278% en la OECD. Dadas las particularidades de cada administración tributaria, la comparación entre países respecto de este indicador debe efectuarse con cierta precaución, no obstante este indicador puede resultar útil como guía ante desvíos muy notorios, en ambos sentidos, respecto de los valores promedios a nivel regional.
- Además de los recursos financieros y de capital para desarrollar las tareas asignadas, la administración tributaria necesita de un elemento indispensable para cumplir con sus objetivos estratégicos, esto es el personal competente para desarrollar las tareas y funciones asignadas con la mayor eficacia y, de ser posible, con el menor costo posible. En ese sentido, las administraciones tributarias latinoamericanas poseen realidades muy disímiles en cuanto a la cantidad de funcionarios que emplean de manera regular sobre todo respecto a la carga tributaria que recaudan (en términos del PIB). Sobresalen, por un lado, los casos de Argentina, Brasil y México por disponer de un plantel de personal superior a los 20.000 funcionarios, mientras que la mayoría de los países (excepto Perú y Colombia) no supera los 5.000 empleados.

- Los resultados muestran que cuando se calcula la cantidad de funcionarios por cada punto porcentual de carga tributaria respecto del PIB y se compara con algunos países representativos de la OECD, se advierte que los valores promedios de este indicador son muy distintos ya que mientras que en América Latina se obtiene un punto porcentual de carga tributaria con 438 funcionarios, en la OECD ese valor relativo de ingresos tributarios demanda el empleo de 1638 agentes de las administraciones tributarias. El caso de México resulta excepcional para América Latina en tanto obtiene una tasa muy superior al promedio regional (y al de muchos países de la OECD) pero posee un nivel de carga muy por debajo de su potencial y distante de los niveles promedios internacionales considerando su nivel de desarrollo.
- Por último, se analizó para los países de América Latina la relación entre la cantidad de funcionarios empleado por las distintas administraciones tributarias respecto a la población económicamente activa y la población total del país resultando un coeficiente que es notoriamente mayor respecto del observado para los países seleccionados de la OECD, es decir, que un mismo funcionario en un país de América Latina tiene una asignación promedio de la fuerza laboral del país mucho mayor que la registrada en los países desarrollados. De este modo, mientras que en 9 países de la OECD, en promedio, se encuentra un funcionario de administración tributaria por cada 663 personas económicamente activas y cada 1.338 habitantes, los valores promedios para América Latina resultan en proporciones de un funcionario cada 2.075 integrantes de la PEA y cada 4.356 habitantes respectivamente.
- En definitiva, se ha desarrollado la vinculación entre los niveles de evasión impositiva y las estructuras tributarias actuales en los países de América Latina, poniendo especial énfasis en el rol de la administración tributaria, como complemento de la política tributaria, para asegurar un nivel de recaudación suficiente para satisfacer las demandas de los ciudadanos. Sólo asegurando un elevado nivel de cumplimiento tributario, se podrán implementar reformas tendientes a mejorar el balance entre impuestos directos e indirectos y se podrá, en consecuencia, alcanzar objetivos de eficiencia y equidad distributiva a través del sistema tributario además de los fines exclusivamente recaudatorios.

Bibliografía

- Administradora Federal de Ingresos Públicos -AFIP- (2007); “Plan de gestión 2008”, Buenos Aires. *www.afip.gov.ar*
- Allingham, M.G. y Sandmo, A. (1972); “Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, N° 1, págs. 323-338
- Arias Esteban, I. (2010); “Estudio Comparado sobre la Situación Actual de las Legislaciones de Precios de Transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativos”, Documento de Trabajo N° 1-2010, CIAT, agosto.
- Bergman, M. (2003); “Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina”, *Journal of Latin American Studies* 35, Cambridge University Press, 593-624
- _____. (2009); “Tax Evasion & The Rule of Law in Latin America”, Pennsylvania State University Press, University Park, Pennsylvania.
- Bird, R.M. (2003); “Taxation in Latin America: Reflections on Sustainability and the Balance between Equity and Efficiency”, ITP Paper 0306, Rotman School of Management, University of Toronto.
- Bird, R.M. y Vázquez-Caro, J. (2011), “Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach”, *e-Journal of Tax Research* (2011) vol. 9, no. 1, pp. 5-37, ATAX, University of New South Wales.
- Carrasco, C.M. (2010), “Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión”, Serie Temática Tributaria No 7, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- (2011); “Tributación y Administración Tributaria –América Latina–”, Documento de Trabajo N° 1-2011, Series Comparativas, marzo.
- CEPAL (2010); “La Hora de la Igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, LC/G.2432(SES.33/3), Santiago de Chile, Mayo.
- Cetrángolo, O. y Gómez-Sabaini, J.C (2006) “Tributación en América Latina: en busca de una nueva agenda de reformas”, CEPAL Santiago de Chile, diciembre.
- _____. (2007); “La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición directa en América Latina”, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 60, CEPAL, Santiago de Chile, diciembre.
- Coelho, I. (2009); “Taxing Bank Transactions – The Experience in Latin America and Elsewhere”, 3rd ITD Conference, Beijing, China, octubre.

- Comisión Europea sobre Tributación y Uniones Aduaneras (2007); “Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax”, Italy.
- Cubero, R. y Vladkova Hollar, I. (2010); “Equity and Fiscal Policy: The Income Distribution Effects of Taxation and Social Spending in Central America,” IMF Working Paper 112.
- De Cesare, C y Lazo Martín, J.F. (2008); “Impuestos a los Patrimonios en América Latina”, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 66, CEPAL, Santiago de Chile, mayo.
- Dohrmann, T. y Pinshaw, G. (2009); “The Road to Improved Compliance”, McKinsey&Company, September.
- Escobar Calderón, R. (2008), “La medición y control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria”, Serie Temática Tributaria No 2, CIAT.
- Fondo Monetario Internacional, (2001), “Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas”. Washington. D.C.
- _____. (2011); “Movilización de ingresos en los países en desarrollo”, Departamento de Finanzas Públicas, marzo.
- Fuentes Castro, H.J. (2010), “Evasión global de impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”, Tecnológico de Monterrey.
- Gómez Sabaíni, J.C. (2006), “Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina”, Serie Políticas Sociales N° 127, CEPAL, Santiago de Chile, diciembre.
- Gómez Sabaíni, J.C. (2011), “El rol de la política tributaria para el fortalecimiento del Estado en América Latina”, en *La política fiscal para el afianzamiento de las democracias en América Latina*, Documento de proyecto LC/W.409, Santiago de Chile, julio, pp. 71-94.
- Gómez Sabaíni, J.C. y R. Martner (2008), “Taxation Structure and Main Policy Issues”, en *Tax Systems and Tax Reforms in Latin America*, L. Bernardi, A. Barreix, A. Marenzi y P. Profeta (Ed.) Routledge International Studies in Money and Banking, Oxon, England.
- Gómez Sabaíni, J.C. y O’Farrell, J. (2009), “La economía política de la política tributaria en América Latina”, documento presentado en el vigésimoprimer Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile, 26 al 29 de enero.
- Gómez Sabaíni, J.C., J. P. Jiménez, y A. Podestá (2010), “Tributación, evasión y equidad en América Latina”, en *Evasión y equidad en América Latina*, J. P.

- Jiménez, J. C. Gómez Sabaíni y A. Podestá (Comp.), documento de proyecto, CEPAL y GTZ, abril.
- González, D. (2006); “Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina”, Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- _____ (2009), “La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina”, Serie Gestión Pública N° 70, ILPES, Santiago de Chile.
- González, D., Martinoli, C. y Pedraza, J.L. (2009); “Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social”, Proyecto EUROSociAL Sector Fiscalidad, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Goñi, E., López, J.H. y Serven, L. (2008), “Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America.” Policy Research Working Paper 4487, Banco Mundial.
- International Bureau of Fiscal Documentation –IBFD– (2010); “Global Corporate Tax Handbook 2010”, IBFD Global Tax Series, Amsterdam.
- International Tax Dialogue (2007); “Tributación de la pequeña y mediana empresa”, 2ª Conferencia Global sobre Impuestos de las pequeñas y medianas empresas, octubre, Buenos Aires.
- _____ (2010); “Revenue Administration in Sub-Saharan Africa”, ITD Comparative Information Series N° 1. www.itdweb.org
- Jesuit, D. y Mahler, V. (2004); "State Redistribution in Comparative Perspective: A Cross-National Analysis of the Developed Countries," Luxembourg Income Study Working Paper, No. 392.
- Jiménez, J.P. y Podestá, A. (2009); “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 77, CEPAL, Santiago de Chile, marzo.
- Jorrat, M. (2010), “Metodología para Medir el Impacto Fiscal de los Gastos Tributarios Subnacionales en Colombia”, documento de debate, BID, junio.
- Jorrat, M. y A. Podestá (2010), “Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta”, en Evasión y equidad en América Latina, J. P. Jiménez, J. C. Gómez Sabaíni y A. Podestá (Comp.), documento de proyecto, CEPAL y GTZ, abril.
- OECD (2001), “Compliance Measurement – Practice Note”, Centre for Tax Policy and Administration, mayo.
- _____ (2010); “Comunicado de Estambul”, 6ª Reunión del Foro sobre Administración Tributaria, Centre for Tax Policy and Administration (CTPA), septiembre.

- _____ (2011); “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010”, Forum on Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration (CTPA), Paris, March.
- Pecho Trigueros, M. (2010); “Tributación y Administración Tributaria en los países miembros del CIAT”, Documento de Trabajo N° 2-2010, CIAT, septiembre.
- _____ (2011); “Costo de recaudación en América Latina”, Blog del CIAT (www.ciat.org/blog).
- Samaniego Breach, R. y otros (2009); “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM, México.
- Tanzi, V. (2008), “Tax Systems and Tax Reforms in Latin America”, en *Tax Systems and Tax Reforms in Latin America*, L. Bernardi, A. Barreix, A. Marenzi y P. Profeta (Ed.) Routledge International Studies in Money and Banking, Oxon, England.
- Tanzi, V. y Shome, P. (1993), “Tax Evasion: Causes, Estimation Methods and Penalties, a focus on Latin America”, Serie Política Fiscal N° 38, CEPAL, Santiago de Chile.
- Torgler, B. (2005); “Tax Morale in Latin America”, *Public Choice*, Volume 122, Numbers 1-2, 133-157.
- Villela, L., A. Lemgruber y M. Jorrat (2009), "Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación", documento de trabajo No. IDB-WP-131, Banco Interamericano de Desarrollo, diciembre.
- Zambrano, R. (2010); “La fusión de funciones, la fusión de sistemas”, blog del CIAT (www.ciat.org/blog).