

# RETOS Y OPORTUNIDADES

PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

TRAS LA CRISIS DE COVID-19

Trabajos presentados  
en la Octava Reunión de la  
Red de Áreas de Estudios  
e Investigaciones Tributarias del CIAT

Ciudad de Panamá,  
27-28 marzo de 2023



Norad





Norad

# RETOS Y OPORTUNIDADES

PARA LAS  
ADMINISTRACIONES  
TRIBUTARIAS  
TRAS LA CRISIS  
DE COVID-19



## **Retos y oportunidades para las administraciones tributarias tras la crisis de COVID-19**

© 2023, Agencia para la Cooperación al Desarrollo (NORAD)

© 2023, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN: 978-9962-722-51-9

**Diseño y diagramación:** Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

### **Propiedad Intelectual**

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista de las instituciones a las cuales están vinculados profesionalmente, ni de la Agencia para la Cooperación al Desarrollo (NORAD), ni del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

# Índice

<b>Agradecimientos</b>	<b>7</b>
<b>Introducción.</b> <i>Santiago Díaz de Sarralde y Márcio F. Verdi</i>	<b>9</b>
<b>I. Reformas Tributarias en los países miembros del CIAT, normativa actualizada y análisis de la recaudación, con énfasis en el impacto de la pandemia de COVID-19 y la posterior recuperación</b>	<b>13</b>
I.1. Análisis de la recaudación y tendencias en administración tributaria: Los aportes recientes del CIAT. <i>Dalmiro Morán</i>	15
I.2. Cambios recientes de la Legislación Tributaria de América Latina en 2022. <i>Luis A. Peragón Lorenzo</i>	27
I.3. Reforma tributaria en Paraguay y su incidencia en la recaudación. <i>Diego David Domínguez Verón</i>	43
I.4. El impacto de la pandemia de COVID-19 en la recaudación tributaria del Perú y su recuperación en la pospandemia. <i>Jorge Luis Sánchez Vecorena</i>	53
I.5. Evolución de los ingresos tributarios en Uruguay tras la crisis de COVID-19. <i>José Manuel Pereira de la Puente</i>	65
<b>II. Gastos tributarios y evasión impositiva: metodologías de medición y evaluación de sus efectos</b>	<b>75</b>
II.1. Eficiencia recaudatoria, brecha tributaria y panorama de gastos tributarios en América Latina y el Caribe: síntesis de los principales resultados. <i>Fernando Peláez Longinotti</i>	77
II.2. La evaluación de los beneficios fiscales: la experiencia de España. <i>Cristina García-Herrera Blanco</i>	89

- |       |  |     |
|-------|--|-----|
| II.3. | Brecha de Cumplimiento en el Impuesto a las Ganancias (Renta): Primera experiencia de su estimación en la Administración Tributaria Argentina.<br><i>Nicolás Sassano</i> | 97  |
| II.4. | Gasto tributario en Honduras: experiencia en la explotación de datos administrativos para su análisis y racionalización. <i>David Pineda Pinto</i>                       | 109 |

### **III. Respuestas de las Administraciones Tributarias y desarrollo de servicios específicos frente a la digitalización de la economía, con énfasis en la formalización de los contribuyentes**

125

- |        |   |     |
|--------|---|-----|
| III.1. | Repensando las finanzas intergubernamentales en la era digital: Tributación, asignación y nuevos retos para los países de América Latina y el Caribe.<br><i>Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá</i> | 127 |
| III.2. | Transformación digital de la Administración Tributaria en Cuba. <i>Arelys Pérez García</i>  | 137 |
| III.3. | Challenges and opportunities for tax administrations after the COVID-19 crisis: The Canada Revenue Agency's experience. <i>Tammy Branch</i>   | 147 |
| III.4. | Regímenes simplificados para pequeños contribuyentes: Un camino hacia la inclusión tributaria. <i>Marvin Cardoza</i>  | 151 |

### **IV. Avances en la implementación y el aprovechamiento de la facturación electrónica, especialmente con relación a la mejora del cumplimiento tributario**

159

- |       |   |     |
|-------|---|-----|
| IV.1. | Explotación de Big Data y uso de herramientas de analítica como insumos de un modelo de Riesgos Tributarios: la experiencia reciente del Servicio de Rentas Internas de Ecuador. <i>Juan Carlos Campuzano Sotomayor</i> | 161 |
| IV.2. | Colombia: Administración fiscal 100% electrónica, más allá del reto tecnológico. <i>Luis Hernando Valero Vásquez</i>  | 169 |
| IV.3. | El proceso de masificación de la Facturación Electrónica en El Salvador. <i>Fany Karol Mejía Dueñas</i>   | 175 |

IV.4.	Digital Innovations to support tax compliance in Tax Administration of Jamaica. <i>Hank Williams</i>	183
IV.5.	Explotación de la Factura Electrónica: Identificación de operaciones simuladas a través de analítica avanzada en Bolivia. <i>Víctor Hugo Vargas Apaza</i>	193
IV.6.	Modelo para la segmentación de los determinantes de la recaudación de comercio exterior en Guatemala. <i>Erick Estuardo Echeverría Mazariegos</i>	201



# Agradecimientos

El presente documento fue realizado bajo la supervisión de Santiago Díaz de Sarralde, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). La coordinación de la publicación, así como la edición y la compaginación de los artículos recopilados, estuvo a cargo de Dalmiro Morán, consultor del CIAT. Además, la interacción con los diferentes autores invitados fue conducida por Gaspar Maldonado y Julio López, ambos de la mencionada Dirección del CIAT.

Primeramente, se desea agradecer de manera especial la asistencia brindada a lo largo del proyecto por parte de la Agencia Noruega para Cooperación al Desarrollo (NORAD), que ha patrocinado e impulsado la realización de la Octava Reunión de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT. También se reconoce su vital apoyo en la producción de esta publicación como instrumento para la difusión de las ideas y conceptos debatidos en dicho evento.

Por otra parte, vaya un sentido agradecimiento a cada uno de los participantes de este encuentro. En ese sentido, se reconocen especialmente los valiosos aportes de todos aquellos que contribuyeron con alguno de los artículos que componen este documento y que, indudablemente, han enriquecido el contenido del mismo.



# Introducción

**Santiago Díaz de Sarralde**

*Director de Estudios e  
Investigaciones Tributarias - CIAT*

**Márcio F. Verdi**

*Secretario Ejecutivo - CIAT*

La **Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT** es una iniciativa lanzada en el año 2010 en Panamá, con el objetivo de apoyar el intercambio de experiencias, la cooperación mutua y la formación de los funcionarios que tienen a su cargo las tareas de análisis y evaluación de las políticas tributarias en los países miembros del CIAT.

Desde su creación, la Red ha recibido el apoyo de las administraciones tributarias co-organizadoras de los siete encuentros ya celebrados en el pasado: la Dirección General de Ingresos (DGI) de Panamá en la primera reunión en 2010; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia en 2011; la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de República Dominicana en 2012; la Dirección General Impositiva (DGI) de Uruguay en 2014; el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile en 2015; la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) de Perú en 2016; la Receita Federal de Brasil (RFB) en 2018. Además, estos eventos han contado con la asesoría, el apoyo o el auspicio de diversas organizaciones internacionales como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Banco Mundial, la Comisión Económica para

América Latina y el Caribe (CEPAL), la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Sociedad Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), la *Abdul Latif Jameel Poverty Action Lab* (J-PAL), el Ministerio de Hacienda y Función Pública y su Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), entre otros.

Luego de un prolongado período atravesado por la pandemia de COVID-19, la cual tuvo múltiples impactos económicos negativos a escala global, resultaba un momento oportuno para retomar estas fructíferas reuniones impulsadas por el CIAT, especialmente bajo la premisa de fomentar y enriquecer el debate acerca de los desafíos a los cuales se verán enfrentadas las administraciones tributarias en los próximos años. A la luz de los alentadores avances logrados por varios de los países en años recientes -particularmente de América Latina y el Caribe-, también se ha hecho más evidente la necesidad de identificar las oportunidades en la materia que plantea este nuevo contexto regional e internacional.

En efecto, durante los días 27 y 28 de marzo de 2023 y con el patrocinio de la Agencia Noruega para Cooperación al Desarrollo (NORAD), se llevó a cabo la **Octava Reunión de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT**. Este evento ha servido para reunir a un numeroso grupo de especialistas y funcionarios en la Ciudad de Panamá, donde se expusieron un conjunto de presentaciones orientadas a ilustrar diferentes temáticas actuales vinculadas con la administración tributaria a nivel internacional<sup>1</sup>. Como una forma de generar un producto final que permitiera la difusión masiva posterior de las ideas y conceptos debatidos en este encuentro, los organizadores (CIAT y NORAD) decidieron además impulsar la elaboración de un documento que reuniera los trabajos realizados por los miembros de la Red.

La presente publicación consta de 19 artículos de expertos internacionales y representantes oficiales de los países miembros del CIAT. Los mismos fueron organizados en cuatro secciones o áreas temáticas, las cuales coinciden con algunas de las principales líneas de trabajo que la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT ha venido desarrollando e impulsando durante los últimos años.

La primera sección contiene cinco artículos y está referida al tema **"Reformas Tributarias en los países miembros del CIAT, normativa actualizada y análisis de la recaudación, con énfasis en el impacto de la pandemia de COVID-19 y**

**la posterior recuperación"**. Allí pueden encontrarse, en principio, dos análisis de carácter general: por un lado, Dalmiro Morán resume las principales tendencias en materia de recaudación y administración tributaria que surgen de una serie de estudios recientes, mientras que, por el otro lado, Luis A. Peragón Lorenzo sistematiza las últimas modificaciones de la normativa tributaria en los países del CIAT. Seguido a ello, se presentan tres análisis particulares en cuanto a la evolución de los ingresos tributarios en países miembros en tiempos de pandemia. Específicamente, Diego D. Domínguez Verón analiza el caso del Paraguay en vinculación con una importante reforma tributaria reciente; Jorge L. Sánchez Vecorena hace lo propio para el caso del Perú donde se verificó una importante recuperación con posterioridad a la crisis pandémica; José M. Pereira de la Puente también se enfoca en este período para el caso del Uruguay, comprobando un fuerte repunte de la recaudación tributaria durante el bienio 2021-22.

La segunda sección contiene cuatro artículos y se refiere a **"Gastos tributarios y evasión: metodologías de medición y evaluación de sus efectos"**. Fernando Peláez Longinotti introduce un análisis cuantitativo general de dos líneas de investigación -impulsadas por el CIAT- para cuantificar y comparar tanto la brecha tributaria (y la eficiencia recaudatoria) como los gastos tributarios en América Latina y el Caribe. Por su parte, Cristina García-Herrera Blanco presenta la novedosa experiencia de España en materia de evaluación de los beneficios fiscales, la cual puede servir

<sup>1</sup> La nota de prensa, la agenda y las presentaciones que se dieron en la reunión pueden ser consultadas en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/viii-reunion-de-la-red-de-estudios-e-investigaciones-tributarias/>

de modelo de referencia para otros países. Luego, Nicolás Sassano realiza una descripción metodológica de la primera experiencia, por parte de la Administración Tributaria, en materia de estimación de la brecha de cumplimiento en el impuesto sobre la renta de Argentina. Por último, David Pineda Pinto plantea la potencialidad de la explotación de datos administrativos para el análisis y la racionalización del gasto tributario en Honduras.

La tercera sección también se compone de cuatro artículos y trata sobre las **"Respuestas de las Administraciones Tributarias y desarrollo de servicios específicos frente a la digitalización de la economía, con énfasis en la formalización de los contribuyentes"**. En primer lugar, Juan P. Jiménez y Andrea Podestá remarcan la necesidad de repensar las finanzas intergubernamentales (tributación y asignación de potestades) en el nuevo contexto para los países de América Latina. Seguidamente, Arelys Pérez García presenta el caso de Cuba, destacando el rol central de la Administración Tributaria en el proceso actual de transformación digital de los servicios del Estado hacia el ciudadano. De manera similar, Tammy Branch señala los desafíos y oportunidades que planteó la crisis por la pandemia de COVID-19 para la Administración Tributaria de Canadá, especialmente en cuanto a la interacción con los contribuyentes y al trabajo conjunto con otros agentes para minimizar los riesgos de fraude fiscal (en inglés). Finalmente, Marvin Cardoza pone el foco en una problemática típica de las Administraciones Tributarias a lo largo de América Latina:

el tratamiento específico de los pequeños contribuyentes y la difusión de los regímenes simplificados como estrategia de inclusión tributaria para combatir la informalidad.

La última y cuarta sección de este documento consta de seis artículos y gira en torno a los **"Avances en la implementación y el aprovechamiento de la facturación electrónica, especialmente con relación a la mejora del cumplimiento tributario"**. En una variada gama de casos nacionales sobresale, inicialmente, la experiencia reciente del Servicio de Rentas Internas del Ecuador -presentada por Juan C. Campuzano Sotomayor- en materia de explotación de Big Data y uso de herramientas de analítica como insumos para la elaboración de un modelo de riesgos tributarios. Seguido a ello, pueden encontrarse dos ejemplos de implementación masiva de documentos fiscales electrónicos en distintas fases de desarrollo: por un lado, Luis H. Valero Vásquez describe los últimos avances para el caso de Colombia; por el otro, Fany K. Mejía Dueñas hace lo propio para El Salvador respecto de la factura electrónica. Los países del Caribe también se han acoplado a estas tendencias de vanguardia, tal como expone Hank Williams en relación con las herramientas tecnológicas incorporadas en los últimos años por la Administración Tributaria de Jamaica, las cuales han favorecido una reestructuración de los procesos fundamentales de trabajo para fortalecer el cumplimiento tributario (en inglés). Como muestra de la evolución y el potencial que brinda la facturación electrónica para los países miembros del CIAT, Víctor H. Vargas Apaza

presenta una aplicación, para el caso de Bolivia, orientada a la identificación de operaciones simuladas a través de técnicas de analítica avanzada. Por último, Erick E. Echeverría Mazariegos provee detalles acerca de la elaboración de un novedoso modelo, a partir del aprovechamiento de un caudal de información estadística, para la segmentación de los determinantes de la recaudación de comercio exterior en Guatemala.

En definitiva, esta publicación apunta a dejar constancia de los últimos avances observados por la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, reforzando

su relevancia como espacio de debate e intercambio de experiencias entre un grupo de destacados especialistas en la materia tributaria. Con ello, se espera contribuir con la difusión de los estudios más innovadores que los distintos países miembros vienen impulsando y desarrollando en los años recientes, especialmente orientados hacia la mejora de la gestión y la administración tributaria a partir del aprovechamiento de las modernas tecnologías de información y comunicación puestas al servicio de los contribuyentes.

# I. Reformas Tributarias

en los países miembros del CIAT,  
normativa actualizada y  
análisis de la recaudación,  
con énfasis en el impacto  
de la pandemia de COVID-19  
y la posterior recuperación



Norad



# I.1. Análisis de la recaudación y tendencias en administración tributaria: Los aportes recientes del CIAT

**Dalmiro Morán**  
Consultor CIAT/CEPAL

## Introducción

Desde su creación, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha sido un ferviente promotor de la generación de estadísticas, estudios e investigaciones en el ámbito tributario. En efecto, dentro de su Plan Estratégico vigente (2021-2026), una de las iniciativas estratégicas consiste en el desarrollo y la difusión de información, estudios, investigación, prácticas innovadoras y otros productos para mejorar la política y administración tributarias (CIAT, 2021). Entre otras cuestiones, esto abarca la recopilación y puesta a disposición de datos de y a los países miembros relacionados con legislación tributaria, sistemas organizacionales y gerenciales, estadísticas tributarias, tendencias y cambios tecnológicos. A su vez, también comprende la realización de estudios y análisis comparativos en dichas áreas temáticas además del establecimiento de medidas de referencia e indicadores de las administraciones tributarias de los países miembros.

Precisamente, este artículo tiene como principal objetivo presentar, de manera sintética, cuatro líneas de trabajo que el CIAT, desde su Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, ha venido desarrollando en los años más recientes, todas las cuales han derivado en un conjunto de documentos y bases de datos estadísticos que, además de apuntar a cumplir con las premisas señaladas, han sido muy valorados por las propias administraciones tributarias de los países miembros.

Seguido a esta introducción, la primera sección estará referida a dos proyectos vinculados con la recopilación de estadísticas tributarias y el análisis de la recaudación con enfoques de corto y mediano plazo. La segunda sección se enfocará en otros dos proyectos que, a partir de una base de datos de alcance internacional (ISORA), brindan lecciones acerca de las tendencias internacionales recientes en materia de administración tributaria, con especial énfasis en la innovación tecnológica y la digitalización operativa. Por último, se incluyen una serie de aprendizajes y perspectivas finales.

## 1. Sistematización de estadísticas tributarias y análisis de la recaudación (corto y mediano plazo)

### 1.1. Presión Fiscal Equivalente: Actualización 1990-2021 (PFE, 2023)

En el marco de un proyecto de trabajo conjunto entre el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y con más de una década de vigencia, la Base de Datos de Presión Fiscal Equivalente (PFE) se ha convertido en una referencia estadística de ingresos fiscales en los países de América Latina y el Caribe (ALC). Su actualización más reciente cubre el período 1990-2021 y contiene cifras oficiales sistematizada para 27 países de la región (Morán y Solera Rodríguez, 2023).

Es sabido que América Latina y el Caribe es una región muy heterogénea en cuanto al nivel y a la composición de los ingresos fiscales que son movilizados en cada uno de los países y que sirven al financiamiento público. Los diferentes instrumentos que los países de la región han adoptado para captar esos recursos suelen tornar compleja la clasificación de los mismos y, por tanto, la comparación de casos en términos cuantitativos. En ese sentido, la PFE representa una metodología alternativa de cálculo de la presión fiscal en ALC, y busca medir de una manera más precisa la totalidad de los recursos recaudados por los países de la región, que bajo las metodologías tradicionales quedaría subestimada. Así, la PFE está compuesta por cuatro pilares: (i) ingresos tributarios del gobierno general, incluyendo gobiernos subnacionales, (ii) contribuciones a regímenes públicos

de seguridad social, (iii) contribuciones obligatorias a regímenes privados de la misma índole e (iv) ingresos no tributarios asociados a la explotación de recursos naturales.

A partir de los datos disponibles, los resultados globales permiten identificar tendencias de mediano plazo en los niveles y las estructuras de los ingresos fiscales, comparando también entre subregiones y países de la región. La PFE promedio global para 25 países de la región (sin considerar a Cuba ni a Venezuela<sup>1</sup>) mantuvo una tendencia creciente desde la década de los noventa, aumentando más de seis puntos porcentuales (p.p.) del Producto Interno Bruto (PIB), desde el 17,3% al 23,6% del PIB entre 1990 y 2021 (gráfico 1). Habiendo alcanzado un valor máximo en 2019 (23,9% del PIB), el impacto de la pandemia de COVID-19 provocó que la PFE promedio se contrajera 1,0 p.p. en 2020, recuperándose parcialmente en 2021 (+0,7 p.p. del PIB).

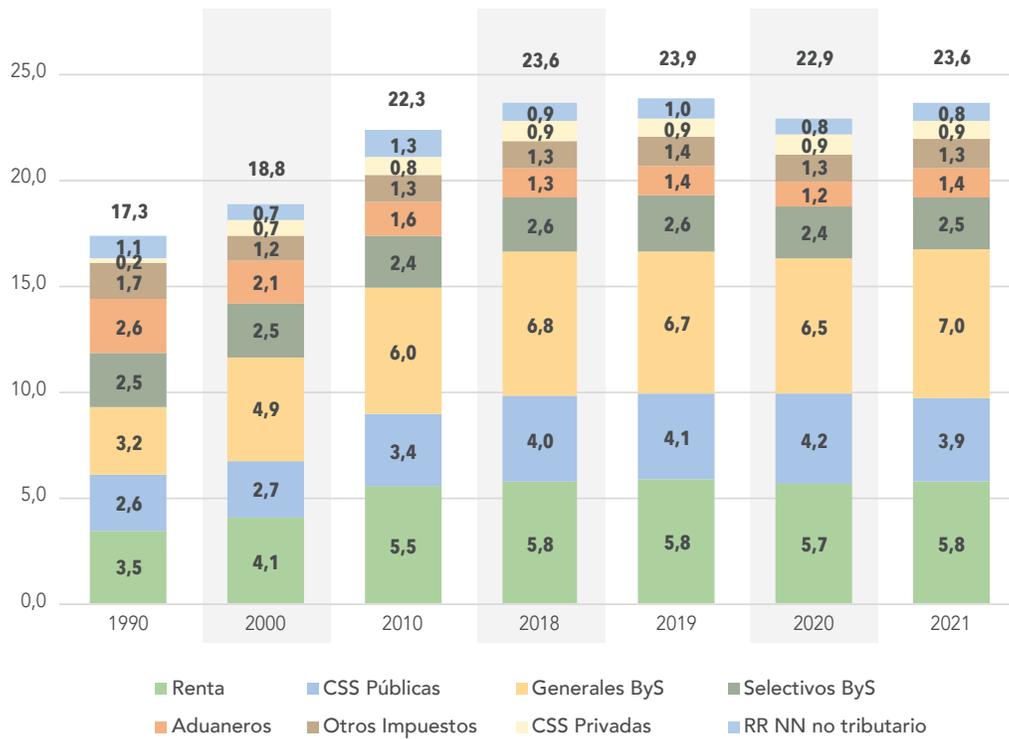
La evolución de la PFE en las últimas tres décadas se apoyó en tres pilares: (i) los impuestos generales sobre bienes y servicios; (ii) el impuesto sobre la renta y tributos complementarios; y (iii) las contribuciones a la seguridad social (CSS) públicas y privadas. En el primer caso, su recaudación media pasó del 3,2% del PIB en 1990 al 7,0% en 2021, alcanzando una participación porcentual del 29,7% del total. En cuanto al segundo pilar, pasó del 3,5% al 5,8% del PIB y del 18,3% al 24,4% de la PFE media entre dichos años. En cuanto al tercer pilar, los ingresos medios por las CSS públicas pasaron del 2,6% al 3,9% del PIB, y para las CSS privadas lo hicieron del 0,2% al 0,9% del PIB en el mismo período.

1 En el primer caso, una reciente reforma monetaria ha provocado que las cifras tributarias para 2021 ya no sean comparables con las de años anteriores. En el segundo, no se dispone de información oficial desde 2016.

**GRÁFICO 1**

**Evolución del nivel y de la estructura de la Presión Fiscal Equivalente – América Latina y el Caribe**

*Promedio simple para 25 países, 1990-2021 (años seleccionados), en porcentajes del PIB*



**Fuente:** Base de Datos CIAT-BID de Presión Fiscal Equivalente para América Latina y el Caribe 1990-2021 (BID-CIAT, 2023).

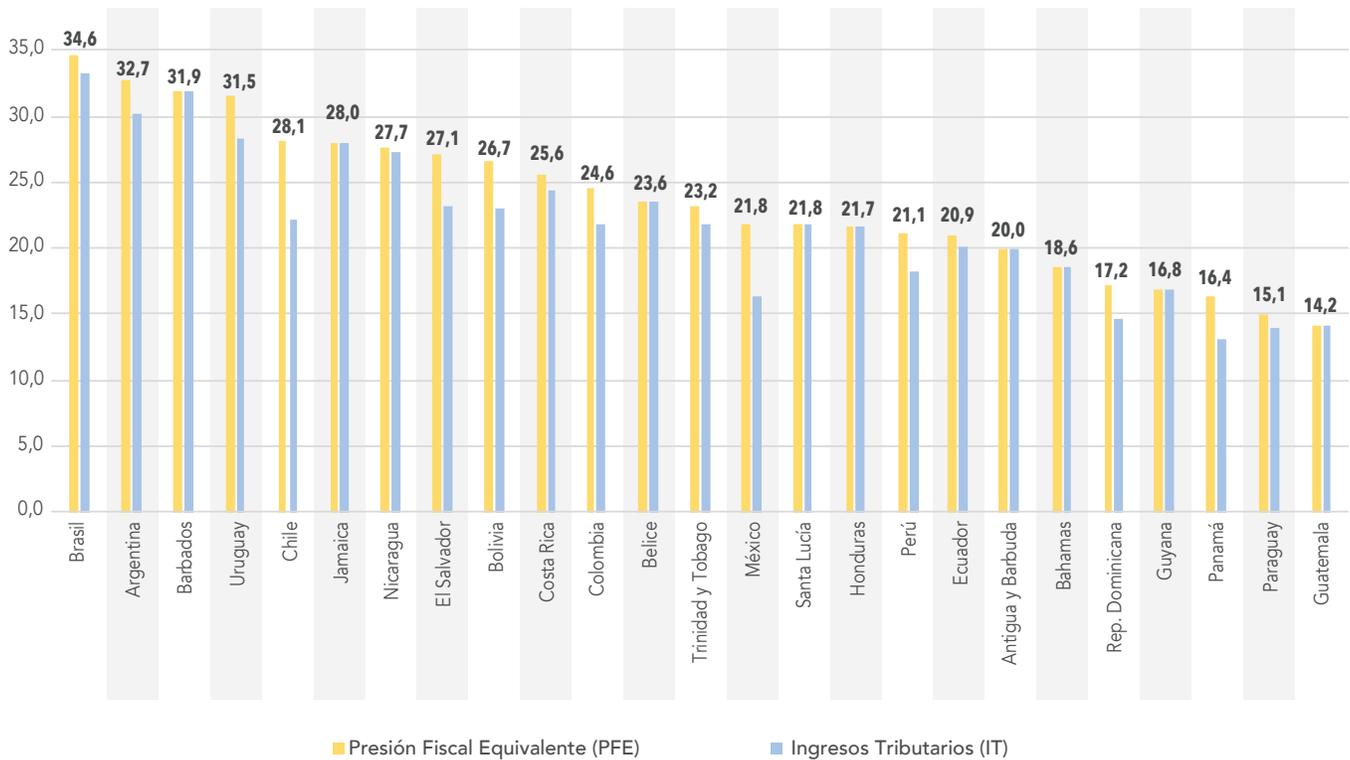
A nivel individual se observa una elevada heterogeneidad de casos en cuanto a la evolución y al nivel de la PFE. Todos los países, a excepción de Panamá y Trinidad y Tobago, mostraron un crecimiento de la PFE entre 1990 y 2021. Actualmente existe una gran brecha entre el país con mayor nivel de PFE en 2021 (Brasil; el 34,6% del PIB) y el que tiene el nivel más bajo (Guatemala; un 14,2% del PIB). Además, si bien el gráfico 2 muestra el ordenamiento de los países según la PFE en 2021, la heterogénea imagen regional sería

diferente si se los ordenara según el nivel de los ingresos tributarios totales incluyendo a las CSS públicas (IT). Esta particularidad se debe a la importante brecha entre ambos conceptos (por el peso específico de los ingresos por CSS privadas y/o recursos no tributarios vinculados a los sectores de recursos naturales) para algunos casos en particular como, por ejemplo, Chile (con una diferencia de 5,9 p.p. del PIB), México (5,5 p.p.), El Salvador (3,8 p.p.) y Bolivia (3,7 p.p.).

## GRÁFICO 2

## Ingresos Tributarios y Presión Fiscal Equivalente por países de América Latina y el Caribe

Datos individuales 2021, en porcentajes del PIB



Fuente: Base de Datos CIAT-BID de Presión Fiscal Equivalente para América Latina y el Caribe 1990-2021 (BID-CIAT, 2023).

Nota: Los rótulos se refieren al nivel de la PFE total de cada país a final de 2021. No se presentan los casos de Cuba (según cifras oficiales, en 1990 la PFE se ubicaba en 29,1% del PIB y en 2021 fue 17,7%) ni de Venezuela (por falta de información oficial desde 2016).

Adicionalmente, a fin de ponderar la evolución de los ingresos fiscales en las últimas tres décadas, se calcularon indicadores de convergencia relativa como porcentaje de la recaudación tributaria media de los 38 países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). En términos del total de recursos, la PFE promedio de ALC pasó de representar el 56,2% en 1990 al 69,0% en 2021 del promedio calculado para la OCDE. En cuanto a las diferencias en las respectivas estructuras tributarias, se pudo constatar la persistencia de algunas brechas que resultan complejas de cerrar en el corto plazo, abarcando i) las contribuciones a la seguridad social, ii) los impuestos sobre la propiedad, y iii) la tributación sobre la renta, particularmente la que recae sobre las personas físicas.

## 1.2. Reporte de Recaudación COVID-19/CIAT (RRC, 2020-22)

La pandemia de COVID-19, además de sus graves consecuencias sanitarias, dio origen a una de las crisis económicas más profundas de las últimas décadas. De los múltiples impactos, uno de los más evidentes fue una rápida caída de la recaudación tributaria en la gran mayoría de los países, como consecuencia de la fuerte contracción en el nivel de actividad económica y en los ingresos de las familias y las empresas en general. En un contexto de extrema incertidumbre, se hizo muy necesario contar con la mayor información posible a fin de conocer el estado de situación relativa de cada país y facilitar el diseño de

respuestas de política para contener y mitigar los efectos negativos de esta crisis.

Desde el mes de julio de 2020, con el apoyo de las administraciones tributarias de los países miembros, el CIAT comenzó a publicar los denominados “Reportes de Recaudación COVID-19 (RRC)”. Estos documentos se han apoyado en otro importante proyecto estadístico impulsado por el CIAT que consistió en la construcción de una base de datos de alcance internacional, la cual ha permitido monitorear y analizar la evolución mensual de la recaudación global de las administraciones y de sus principales componentes (impuesto sobre la renta - ISR, impuesto al valor agregado – IVA o similares, selectivos -ISC- y el resto de tributos), con sus variaciones mensuales, tanto en valores corrientes como constantes, respecto al mismo mes del año precedente y de forma acumulada a lo largo de cada año<sup>2</sup>.

A lo largo de las sucesivas ediciones de este Reporte (ocho hasta el momento) se han ido incorporando diversos países miembros del CIAT (alcanzando un número total de 23 casos), lo que ha provisto de una considerable robustez a las tendencias generales identificadas con base en los promedios calculados<sup>3</sup>. En todos ellos se ha abordado la evolución más destacada por países, incluyendo información de la estructura de recaudación por tributos, de su distribución mensual y de la evolución de la actividad económica en los diferentes territorios apoyada en los informes de movilidad proporcionados por las grandes compañías tecnológicas de telefonía móvil. Asimismo se agregó un análisis por regiones o grupos de países con el objetivo de profundizar tanto en los aspectos en común así como en las diferencias más notorias entre los distintos países con información disponible.

A modo ilustrativo, la sexta edición del RRC brindó la posibilidad de comprobar, de manera temprana, la fuerte recuperación de la recaudación total, +17,2% en promedio y en valores constantes, durante el año 2021 y respecto a las profundas caídas registradas en el año anterior (Díaz de Sarralde y otros, 2022). Esa tendencia también se verificó para todas las categorías principales de impuestos. Sin embargo, al comparar con las cifras de 2019, la mejora anual promedio se mantuvo aunque acotada (+6,7% para el total). A nivel de países, la recuperación en términos reales fue unánime al comparar con las cifras de 2020 en un amplio rango de subas, las cuales se vieron reducidas al ponderar frente a los valores de 2019, incluyendo algunos casos con caídas porcentuales en términos reales.

A lo largo de 2021 comenzó a consolidarse una tendencia de mejora paulatina de los indicadores de movilidad en todas sus dimensiones. Por su parte, los datos de recaudación mensual promedio por tipo de impuesto mostraron un comportamiento correlacionado con los indicadores de movilidad, con una lenta recuperación a partir de junio de 2020 (gráfico 3). El repunte general de la recaudación tributaria en el segundo semestre de dicho año se ha apoyado, especialmente, en la evolución del impuesto sobre la renta (ISR) que, como amortiguador fiscal, contribuyó a compensar las caídas mucho más relevantes observadas en los impuestos vinculados con la actividad económica como el IVA -que en 2021 se transformaría en uno de los motores de la recuperación- o los impuestos selectivos (ISC), cuya recaudación se mantuvo en terreno negativo durante gran parte también del último año.

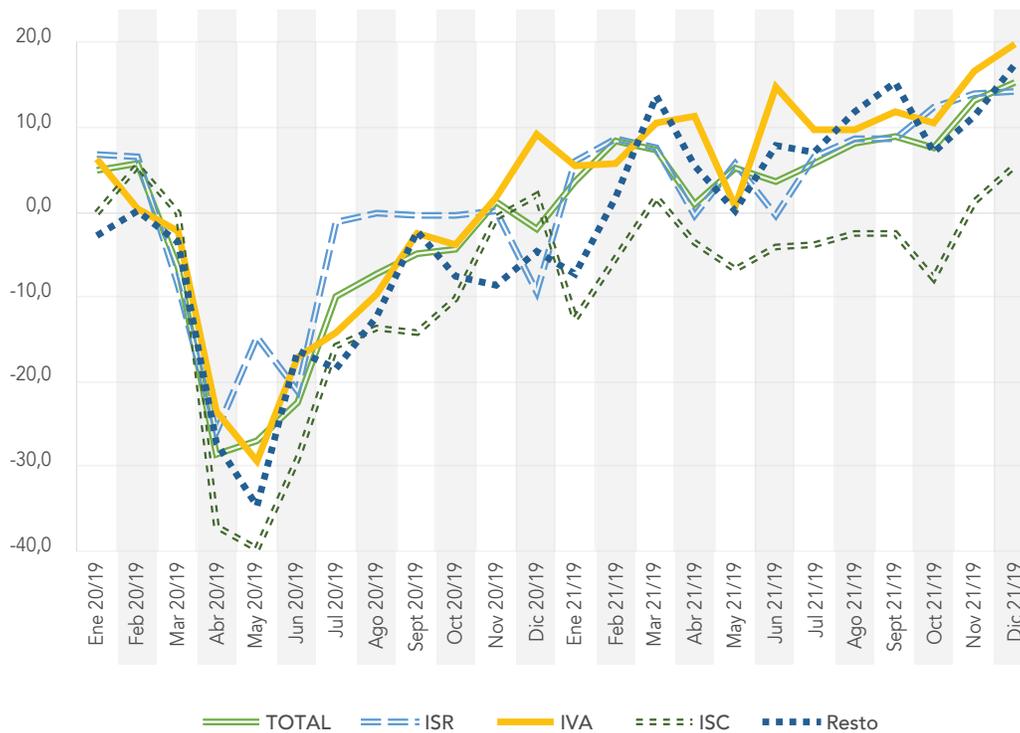
2 Véase el enlace: <https://www.ciat.org/recaudacion/>, “Reporte de Recaudación Covid-19 CIAT (Anexo)”.

3 Las actualizaciones del RRC son publicadas en la serie de Libros y Documentos de Trabajo de CIAT. Véase: <https://www.ciat.org/reporte-de-recaudacion-covid-19-ciat/>.

## GRÁFICO 3

### Evolución de la recaudación tributaria mensual de las administraciones tributarias por tipo de impuestos

Promedio simple para 23 países miembros del CIAT, valores constantes, enero 2020 a diciembre 2021, en porcentajes de variación respecto al mismo mes del año 2019



Fuente: Díaz de Sarralde, López, Maldonado y Morán (2022), "Reporte de Recaudación COVID-19 – Año 2021", CIAT.

La actualización más reciente del RRC, que toma como referencia las cifras del año 2022, ha ratificado la recuperación de los ingresos tributarios respecto al escenario pre-pandemia, con un crecimiento anual promedio en valores constantes del 8,6% respecto a 2021 y del 16,8% respecto a 2019 (Díaz de Sarralde y otros, 2023). Dada su gran utilidad, está prevista la continuidad de este proyecto estadístico del CIAT, bajo la denominación de Reporte de Recaudación CIAT (RRC), concentrándose en el seguimiento de la recaudación total -y de sus principales componentes- como herramienta de diagnóstico comparativo y evaluación del impacto efectivo de distintas medidas tributarias.

## 2. Tendencias en administración tributaria a nivel internacional, con énfasis en los países del CIAT

### 2.1. Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT 2021 (ISORA)

El carácter dinámico en el que actúan y se desenvuelven hace que las Administraciones Tributarias (AT) de todo el planeta se encuentren en un proceso de constante transformación. Sin embargo, la diversidad de realidades generalmente torna compleja la realización de comparaciones internacionales

en cuanto a su estructura y funcionamiento, limitando la posibilidad de ponderar y evaluar los distintos cambios observados en cada caso en particular. Para dar cuenta de ello, y además identificar tendencias generales y hechos estilizados, el CIAT ha impulsado otra línea de investigación tributaria cuyo producto final es el Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT.

Desde su primera edición (Díaz de Sarralde, 2019), este documento ha tenido como base la información actualizada de la Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria<sup>4</sup> (ISORA, por sus siglas en inglés), y ha pretendido brindar una imagen detallada y sistémica del estado de situación de las agencias de recaudación tributaria para los países miembros del CIAT en el contexto internacional. Las diferentes dimensiones analizadas incluyen a los ingresos administrados y recursos financieros de las AT, las características básicas del personal empleado, los aspectos centrales de su funcionamiento operativo -con énfasis especial en los procesos de digitalización y manejo del riesgo-, y el grado de implementación de innovaciones tecnológicas destinadas a mejorar el cumplimiento tributario y la gestión de los tributos.

La versión más reciente de este documento (Díaz de Sarralde y Morán, 2021) sacó provecho de la información proveniente de la encuesta ISORA recopilada durante 2020, para un universo de AT nacionales de 156 países (35 de los cuales son miembros del CIAT), con datos disponibles para los años fiscales 2018 y 2019. Aun cuando se reconoce la imposibilidad de resumir el contenido del último Panorama en este artículo (contiene 41 cuadros y 27 gráficos con resultados diversos), aquí se presentará un ejemplo de la

información específica que el mismo ha provisto en materia de análisis comparativos a nivel internacional para los países del CIAT en la antesala de la pandemia de COVID-19.

En el ámbito de la organización y funcionamiento operativo, uno de los numerosos indicadores que la encuesta ISORA permite analizar se vincula con las principales estrategias de segmentación de contribuyentes. Por un lado, se destacan las oficinas o programas especiales para grandes contribuyentes (OGC) los cuales, a fines de 2019, se hallaban presentes en casi el 90% de los países participantes en ISORA (el 97,1% en CIAT y el 87,1% en ALC), contribuyendo, en promedio global, con el 54,2% de la recaudación, participación que decrece con el nivel de ingreso de los países (cuadro 1). Además, las OGC insumieron una porción acotada del personal: un 8,3% en ISORA y un 7,3% en CIAT, mientras que la cantidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta (ISR) de empresas administrados por las OGC (sobre el total de contribuyentes del impuesto) fue, en media, del 8,5% para ISORA y del 1,8% para CIAT, mostrando una relación inversa con el nivel de ingreso promedio de los países analizados.

Por su parte, los regímenes simplificados de ISR para pequeños contribuyentes fueron identificados en el 63,5% de los países de ISORA, el 71,4% del CIAT y el 61,3% de ALC. Este porcentaje fue considerablemente mayor para los países de ingreso bajo (88,9%), reduciéndose gradualmente conforme se incrementa el nivel de renta (cuadro 1). Algo similar puede observarse en los programas especiales y servicios específicos para las PYMES, que en 2019 existían en el 59,6% de los países de ISORA (el 65,7% del CIAT), con una mayor presencia relativa en países de renta baja (72,2%).

4 La Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria ISORA (*International Survey on Revenue Administration*) es una herramienta de recolección de información estandarizada sobre administración tributaria en el marco de un proyecto conducido por cinco organizaciones diferentes: el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y, desde 2018, el Banco Asiático de Desarrollo (BAD).

## CUADRO 1

## Indicadores de los principales programas de segmentación de contribuyentes

Proporción de países y promedios simples para grupos seleccionados de países, 2019, en porcentajes

Grupos de Países	Oficina de Grandes Contribuyentes				Servicios específicos para PYMES (% de países)	ISR simplificado para pequeños contribuyentes (% de países)
	Países (en % del total del grupo)	Aporte Recaudación (en % del Ingreso Total Neto)	Personal asignado (en %)	Contribuyentes ISR Empresas (en % del total)		
<b>ISORA</b>	<b>89,7</b>	<b>54,2</b>	<b>8,3</b>	<b>8,5</b>	<b>59,6</b>	<b>63,5</b>
Miembros CIAT	97,1	54,1	7,3	1,8	65,7	71,4
América Latina y el Caribe	87,1	60,4	11,1	6,8	61,3	61,3
Ingreso Bajo	100,0	69,8	7,7	21,5	72,2	88,9
Ingreso Medio-bajo	92,7	59,8	9,3	11,1	63,4	68,3
Ingreso Medio-alto	95,7	52,7	10,5	5,3	58,7	60,9
Ingreso Alto	78,4	41,9	5,6	3,7	52,9	52,9

Fuente: Morán y Díaz de Sarralde (2021), "Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT: Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19. Resultados de la encuesta ISORA 2020 (Datos 2018-2019)", CIAT.

Una de las principales conclusiones de este documento destaca el desempeño de los países miembros del CIAT, los cuales, con presupuestos limitados y plantillas de personal sometidas a una elevada carga de trabajo, consiguen funcionar con un costo de recaudación promedio relativamente bajo. En la mayoría de estos países se ha comprobado a) un creciente grado de digitalización de sus AT en múltiples dimensiones, b) un énfasis especial en las estrategias de segmentación de contribuyentes, c) cierto liderazgo en la introducción de tecnologías para mejorar el cumplimiento tributario (factura electrónica), y d) un alentador progreso en la incorporación de soluciones tecnológicas innovadoras.

## 2.2. Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología (INDITEC, 2022)

Aprovechando la gran cantidad de valiosa información estadística recopilada a través de la Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria (ISORA), el último proyecto impulsado por el CIAT que aquí será destacado es el que ha dado origen al denominado "Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología en la Administración Tributaria (INDITEC)" (Díaz de Sarralde y Morán, 2022). Esta novedosa herramienta, que busca facilitar la evaluación comparativa de las Administraciones Tributarias (AT), brinda una imagen detallada y sistémica del estado de situación relativa de las AT de todo el mundo en cuanto a la incorporación de innovaciones tecnológicas para mejorar el cumplimiento tributario y la gestión de la información estadística, la transformación digital de los procesos operativos y la

orientación estratégica de recursos financieros y humanos disponibles en ese sentido.

Para la construcción del índice INDITEC fue necesario, primeramente, definir una serie de cuestiones metodológicas en cuanto a la determinación de las dimensiones de análisis (4), la selección de las variables más representativas (29), el tratamiento estadístico de los componentes de cada índice y la estrategia de agregación de todos los elementos en un indicador sintético de carácter global. Luego, los cálculos fueron realizados a nivel individual y por grupos de países según distintos criterios.

Los resultados globales para todo el universo de los 156 países participantes en ISORA 2020 (con datos disponibles para los años fiscales 2018 y 2019) sugieren índices medios más bajos en el área de innovación tecnológica (0,37), algo superiores en materia de herramientas orientadas a la mejora del cumplimiento tributario (0,46) y la transformación digital de las operaciones internas de las AT (0,46), con un mejor

desempeño relativo en materia de recursos y presupuesto (0,61). El índice INDITEC para el “universo ISORA” se ubica en 0,48 (cuadro 2).

El análisis por diferentes agrupamientos de países muestra algunos resultados de interés. Por ejemplo, América Latina y el Caribe aparece un escalón por debajo del promedio global en las dimensiones de innovación tecnológica y mejora del cumplimiento, aunque a un nivel similar para el INDITEC. Siguiendo los criterios de clasificación del Banco Mundial, se detecta una clara asociación positiva donde los valores medios de todos los índices calculados crecen con el nivel de renta y alcanzan su máximo en el grupo de países de ingreso alto. El conglomerado de países miembros del CIAT muestra, en promedio, un mejor desempeño relativo en las cuatro dimensiones respecto de las cifras globales, no así de los promedios calculados para los países de la OCDE, que alcanzan mejores resultados que el resto de los grupos considerados.

## CUADRO 2

### Índices de transformación digital por dimensiones y global (INDITEC)

Promedios simples para grupos seleccionados de países (156 jurisdicciones), 2019, en porcentajes

Grupos de Países	Innovación tecnológica	Mejora del Cumplimiento	Digitalización Operativa	Recursos y Presupuesto	INDITEC (Total)
<b>Por región o conglomerado de países</b>					
ISORA	0,37	0,46	0,46	0,61	<b>0,48</b>
América Latina y el Caribe	0,31	0,39	0,49	0,68	<b>0,47</b>
Miembros CIAT	0,46	0,53	0,64	0,66	<b>0,57</b>
Miembros OCDE	0,63	0,63	0,71	0,72	<b>0,67</b>
<b>Por nivel de ingreso</b>					
Bajo	0,25	0,34	0,15	0,47	<b>0,30</b>
Medio-bajo	0,29	0,46	0,38	0,54	<b>0,42</b>
Medio-alto	0,32	0,42	0,50	0,64	<b>0,47</b>
Alto	0,53	0,54	0,60	0,69	<b>0,59</b>

Fuente: Díaz de Sarralde y Morán (2022), “Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología (INDITEC). Un instrumento para la evaluación comparativa de las Administraciones Tributarias a nivel internacional (con base en ISORA 2020)”, CIAT.

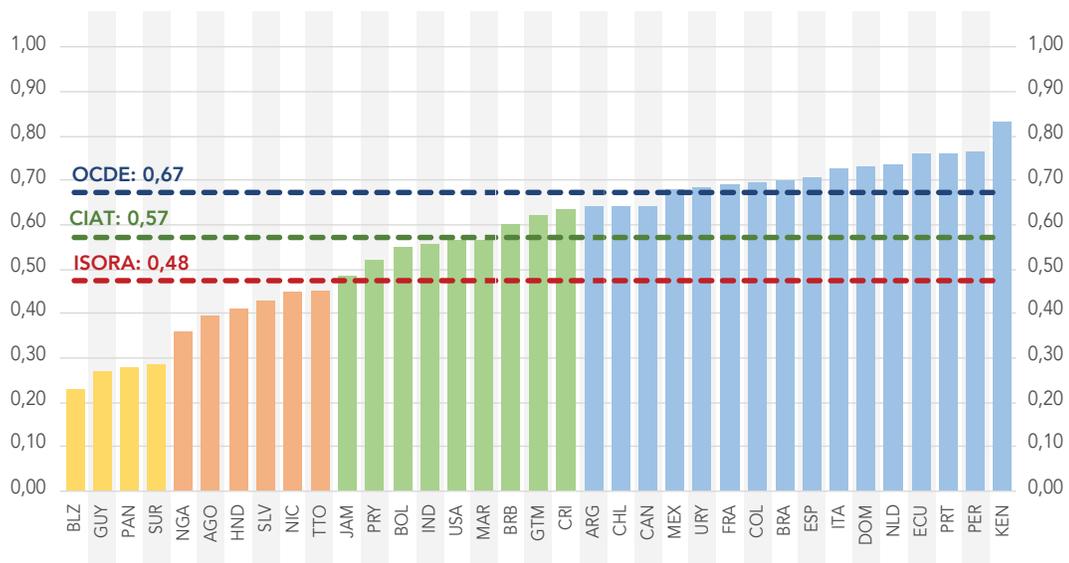
Para focalizar el análisis en los países miembros del CIAT que participaron de la encuesta ISORA en 2020, se obtuvo un ranking individual del índice INDITEC y se distribuyó la muestra total en cuatro cuartiles de 39 países cada uno. Así pudo comprobarse que más del 70% (25 de 35) de los países miembros del CIAT se ubican en los dos cuartiles superiores, por encima de la media global y con algunos de ellos superando, inclusive, al promedio estimado para los países desarrollados de la OCDE, los cuales pueden

considerarse a la vanguardia en materia de administración tributaria a nivel internacional. Sobresalen los casos de Kenia, Perú, Portugal, Ecuador, Países Bajos, República Dominicana e Italia (gráfico 4). Este destacado desempeño también se ha podido verificar en las distintas dimensiones que conforman el INDITEC, especialmente en los aspectos de innovación tecnológica y mejora del cumplimiento.

**GRÁFICO 4**

**Índice INDITEC para los países del CIAT (diferenciado por cuartiles) y promedio de referencia**

*Datos individuales (miembros CIAT) y promedios simples para grupos seleccionados, 2019, en porcentajes*



**Fuente:** Díaz de Sarralde y Morán (2022), “Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología (INDITEC). Un instrumento para la evaluación comparativa de las Administraciones Tributarias a nivel internacional (con base en ISORA 2020)”, CIAT.

En definitiva, el índice INDITEC tiene la potencialidad de sintetizar el grado de avance relativo de las distintas AT en materia de innovación tecnológica, digitalización operativa y orientación estratégica de los recursos disponibles en tal sentido. Aun reconociendo ciertas ventajas y desventajas relativas frente a otras alternativas, este novedoso instrumento apunta a fortalecer el rol de la evaluación comparativa como herramienta de diagnóstico técnico. Dado que los datos utilizados se refieren al año fiscal 2019, es esperable que una próxima actualización del INDITEC pueda reflejar el impacto de las respuestas forzadas de los países, en materia de administración tributaria, ante las nuevas oportunidades y desafíos derivados de la pandemia de COVID-19.

### 3. Aprendizajes y perspectivas para el futuro

Asumiendo los compromisos plasmados en su Plan Estratégico vigente (2021-2026), en los últimos años el CIAT ha multiplicado los esfuerzos para incrementar y fortalecer sus múltiples contribuciones estadísticas, analíticas y prácticas para mejorar la administración tributaria en sus países miembros. El presente artículo ha intentado resumir algunas de las más recientes líneas de trabajo principales conducidas a través de su Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, señalando sus resultados más destacados y su potencialidad como herramientas de referencia para las agencias tributarias.

En lo que respecta a la recopilación de estadísticas tributarias y el análisis de la recaudación, por un lado, la base de datos para medir la Presión Fiscal Equivalente (PFE) en 27 países de América Latina y el Caribe se ha logrado constituir en una referencia estadística a nivel regional. Sus actualizaciones acumulativas han confluído en un repositorio de cifras fiscales muy detalladas para un período

extenso de tiempo, cuyo análisis permitió identificar ciertas tendencias de mediano plazo y áreas claves de reforma, además de proveer elementos adicionales para efectuar comparaciones entre países. Por otro lado, el proyecto estadístico en torno al Reporte de Recaudación COVID-19 (RRC) brindó la posibilidad de monitorear la evolución de corto plazo de la recaudación tributaria desde inicios de 2020, con el objetivo primario de comprobar la magnitud de los impactos negativos producidos por la pandemia y la posterior recuperación. Además, se utilizaron diversos indicadores de movilidad de personas para analizar su correlación con el desempeño recaudatorio de los principales impuestos aplicados en 23 países miembros del CIAT, de diferentes latitudes y nivel de desarrollo.

En lo que se refiere a la evaluación comparativa de las Administraciones Tributarias (AT), la participación activa del CIAT en el proyecto conjunto de la Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria (ISORA) le ha dado la posibilidad de contar con una amplia base de datos la cual ha servido para el desarrollo de dos novedosas líneas de trabajo complementarias. En primer lugar, el Panorama de las AT ha contribuido a ilustrar los progresos, las diferencias y la situación relativa de los países miembros del CIAT en el contexto internacional. Precisamente, se destaca el desempeño de estos países para el conjunto de variables analizadas, especialmente en aquellas vinculadas a la introducción de tecnologías innovadoras para mejorar el cumplimiento tributario y facilitar la gestión de los tributos. En segundo lugar, para profundizar el análisis anterior también se avanzó en la construcción del índice INDITEC, el cual apuntó a concentrar en un indicador sintético una gran cantidad de información cuantitativa y cualitativa, proveniente de la encuesta ISORA y relacionada con el grado de transformación digital. Los países del CIAT mostraron resultados muy alentadores en las diferentes dimensiones consideradas, los cuales constituyen un buen punto de referencia previo a la pandemia.

De cara al futuro, las bases de estadísticas tributarias y los valiosos documentos realizados hasta el momento apuntalan las perspectivas del CIAT en la materia. La cooperación con otros organismos, como se reflejó en relación con la encuesta ISORA por ejemplo, aparece como una importante fuente de posibilidades al momento de elaborar y perfeccionar distintas metodologías y robustecer la calidad de las cifras estadísticas recopiladas en cada proyecto. En el marco de la Red de Áreas de Estudios e

Investigaciones Tributarias del CIAT, las líneas de análisis tributario aquí presentadas pueden servir de base y marco de referencia para impulsar desarrollos específicos en países miembros del CIAT, cuyo rol de asistencia y de validación estadística tendrá una creciente relevancia en proyectos venideros.

## Referencias

CIAT (2021); “Plan Estratégico 2021-2026”, aprobado en la Asamblea General del CIAT 2021, Guatemala, junio. <https://www.ciat.org/plan-estrategico-y-operativo/>

Díaz de Sarralde, S. (2019); “Panorama de las administraciones tributarias: Estructura; ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización. ISORA”, CIAT, Panamá, octubre. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5674>

Díaz de Sarralde, S., López, J., Maldonado, G. (2023), “Reporte de Recaudación COVID-19 (RRC). Año 2022”, CIAT, Panamá, julio. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5844>

Díaz de Sarralde, S., Morán, D., López, J., y Maldonado, G. (2022); “Reporte de Recaudación Covid-19 (RRC) - Año 2021”, CIAT, Panamá, junio. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5809>

Díaz de Sarralde, S. y Morán, D. (2022); “Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología (INDITEC). Un instrumento para la evaluación comparativa de las Administraciones Tributarias a nivel internacional (con base en datos de la Encuesta ISORA 2020)”, DT-02-2022, CIAT, Panamá, febrero. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5798>

Morán, D. y Díaz de Sarralde, S. (2021); “Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT. Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19”, CIAT, Panamá, noviembre. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5784>

Morán, D. y Solera, M. (2023); “La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021): Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19”, Publicación conjunta BID-CIAT, Panamá, octubre. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5850>

## I.2. Cambios recientes de la Legislación Tributaria de América Latina en 2022

Luis A. Peragón Lorenzo  
Consultor CIAT

### Introducción

En la Octava Reunión de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, celebrada a finales de marzo de 2023 en Panamá, uno de los temas de la agenda estuvo dedicado a los cambios recientes en la legislación tributaria de los países de América Latina, miembros del CIAT, en el año 2022.

Con este objetivo, se llevó a cabo una presentación que mostraba las modificaciones tributarias realizadas por los países de América Latina en 2022, derivadas de la actualización de la primera edición del Sumario de Legislación Tributaria de América Latina para 2021, publicado por el CIAT el año pasado (CIAT, 2022).

Antes de proceder a comentar dichas modificaciones, conviene indicar que esta publicación da cobertura a:

- Los tributos vigentes en **19 países de América Latina**.
- La publicación está compuesta por **3 secciones principales**:
  - Una primera sección dedicada el análisis de los tributos potestad del gobierno central.
  - Una segunda sección que abarca aquellos tributos cuya potestad depende, de alguna manera, de los niveles de territoriales de gobierno (estatales y municipales), en aquellos países descentralizados de la región.
  - Por último, en la tercera sección, se incluyen las contribuciones a la seguridad social.

Conviene advertir asimismo que:

- Los tributos analizados se clasifican por la base sobre la cual se aplica el gravamen (renta, propiedad, consumo, selectivos, comercio exterior y otros impuestos).

- El análisis se efectúa, de forma sistemática, en base a sus elementos principales (base imponible, exenciones, deducciones, tipos de gravamen, etc.).
- El examen presta también atención a los denominados Regímenes Simplificados, de gran importancia en el ámbito de la estructura tributaria de los países de América Latina.
- **Cambios o actualizaciones normativas:** se efectúa una revisión exhaustiva de las modificaciones operadas en los textos legales de todos y cada uno los tributos incluidos en el Sumario actualizado a 2022, en base a las reformas legislativas llevadas a cabo por los países. De esta manera, la publicación actual incluye un análisis de un **total de 435 tributos**.

## 1. Novedades en la nueva edición del Sumario de Legislación Tributaria para 2022

A mediados de abril de 2023, el CIAT ha publicado la segunda edición del Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2022, que actualiza la versión anterior e incluye las modificaciones legales<sup>1</sup> efectuadas por los países en sus sistemas tributarios nacionales y subnacionales (CIAT, 2023). Las modificaciones principales efectuadas en la edición más reciente del Sumario corresponden a los dos tipos siguientes:

- **Referencias normativas:** se procede a introducir la mayor cantidad de referencias legales posibles (Leyes, Reglamentos, otras normas) en la descripción de cada uno de los tributos objeto de análisis, con el objetivo de facilitar al lector el seguimiento de la evolución de los gravámenes en el tiempo, de cara a sus futuras actualizaciones.

## 2. Resultados finales

Como puede observar el lector, la presentación efectuada en el marco de la Octava Reunión<sup>2</sup>, pivotaba en torno a los países que habían efectuado algún tipo de modificación en su normativa tributaria hasta el 30 de junio de 2022, en relación con el contenido de la edición del Sumario para 2021. De esta manera, el lector podía observar los cambios producidos en 2022, para cada tributo por país<sup>3</sup>.

Al elaborar este artículo, se ha considerado apropiado modificar esta metodología de análisis. Para ello, se ha efectuado una **transposición de la matriz de datos** utilizada como base para esta publicación, utilizando ahora como pivote central para el análisis al tributo (o grupo de tributos) que grava una determinada base o actividad económica, frente a los países que han llevado a cabo algún tipo de modificación legal en el período.

De esta manera, se estima que el lector ahora puede observar más fácilmente (a primera vista), cuáles son los países que han introducido modificaciones en sus tributos

1 Dichas modificaciones abarcan hasta el 30 de junio de 2022.

2 Disponible en: <https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/RedEstudios/OctavoEncuentro/Presentaciones/PDF/4-1%20Consultor-%20L%20Perag%c3%b3n-Cambios%20en%20la%20Legislaci%c3%b3n%20Tributaria%20en%20Am%c3%a9rica%20Latina.pdf?ga=1>.

3 En 2022, el número de países que han efectuado modificaciones, respecto de 2021, son 17.

(o grupo de tributos, de forma agregada) y, lo que es más importante: en cuál de los elementos del tributo se produce dicha modificación (base imponible, tipo de gravamen, deducciones, etc.) y, por último, qué significado podría tener dicho cambio a efectos de la evaluación de las políticas tributarias de los países.

Los resultados primarios del análisis de los cambios tributarios efectuados en 2022, se muestran en los cuadros que se presentan a continuación. Por motivos de espacio, el examen sólo se efectúa para los tributos potestad del gobierno central, abarcando información sobre los siguientes tributos:

- Impuestos sobre la Renta, estableciendo un desglose entre los cambios que afectan a las personas físicas y jurídicas (cuadros 1.a y 1.b);
- Impuestos sobre la Propiedad (cuadro 2);
- Impuestos Generales sobre el Consumo (cuadro 3);
- Impuestos Selectivos (cuadro 4);
- Impuestos sobre Transacciones Financieras (cuadro 5);
- Regímenes Simplificados (cuadro 6);
- Otros impuestos (cuadro 7);
- Contribuciones a la Seguridad Social (cuadro 8).

## CUADRO 1.A

## Principales modificaciones normativas en los Impuestos sobre la Renta – Personas Jurídicas

Países, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Elemento	Medida
Brasil	Tipo de gravamen	Actualización de los tipos de la <b>CSLL</b> para <b>2022</b> (entidades financieras).
Colombia	Rentas exentas	Se reformulan los diversos <b>incentivos</b> de <b>exención</b> de determinadas rentas a <b>2022</b> .
	Gastos deducibles	Actualización de algunos <b>gastos deducibles</b> a <b>2022</b> .
	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> al año <b>2022</b> .
Costa Rica	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>umbrales</b> y la escala de <b>tipos</b> para el año 2022.
	Retenciones no residentes – Intereses:	Actualización de los <b>tipos</b> aplicables a diversos <b>intereses</b> abonados a bancos extranjeros.
Ecuador	Rentas exentas	Se actualizan algunas <b>exenciones</b> al año <b>2022</b> .
	Gastos deducibles	Se actualizan algunos <b>gastos deducibles</b> al año <b>2022</b> .
	Depreciación	Se actualiza la <b>amortización</b> a 2022.
	Ganancias de capital	Se reformula y actualiza a <b>2022</b> el contenido de esta sección.
	Tipo de gravamen	Se actualizan a 2022 los <b>tipos</b> de gravamen para sociedades nuevas y los de las <b>ganancias de capital</b> .
México	Base imponible	Se añaden <b>nuevas rentas</b> gravables a partir de <b>2022</b> .
	Deducciones	Se añaden nuevos <b>requisitos</b> para el año <b>2022</b> .
	Gastos deducibles	Se actualizan algunos componentes de <b>gastos</b> al año <b>2022</b> .
	Depreciación y amortización	Se actualiza la tabla de <b>tipos</b> y se añaden algunos activos para <b>2022</b> .
	Reservas y provisiones	Se actualizan algunos contenidos a <b>2022</b> .
	Pérdidas	Se introducen algunas reformas para <b>2022</b> .
	Retenciones - pagos internos	Se reformulan las <b>exenciones de retención de intereses</b> y se actualiza el tipo de <b>retención</b> al año <b>2022</b> .
Retenciones - no residentes – Intereses	Se reordenan y actualizan <b>tipos</b> para <b>2022</b> .	
Perú	Rentas exentas	Se extiende la <b>exoneración</b> de diversas rentas hasta <b>31-12-2023</b> .
	Depreciación y amortización	Se añaden determinados <b>activos</b> no amortizables.
Rep. Dominicana	Reservas y provisiones	Se actualizan algunas cuantías al <b>2022</b> . Incobrabilidad de las cuentas.
Uruguay	Hecho imponible	Se actualizan cuantías de <b>rentas asimiladas</b> a <b>2022</b> .
	Depreciación y amortización	Posibilidad de <b>amortización</b> para contratistas de infraestructuras viales, a partir de febrero de <b>2022</b> .

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 1.B

## Principales modificaciones normativas en los Impuestos sobre la Renta – Personas Físicas

*Países, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022*

País	Elemento	Medida
Argentina	Rentas exentas	Se añaden y actualizan diversas <b>rentas exentas</b> a <b>2022</b> .
	Intereses	Se añaden diversas <b>exenciones</b> en <b>2022</b> .
	Deducciones	Se actualizan las cuantías de diversas <b>deducciones</b> a <b>2022</b> .
	Deducciones personales y familiares en la base	Se introducen nuevas <b>deducciones</b> y se actualizan las cuantías a <b>2022</b> .
	Tipo de gravamen	Se actualiza la escala de <b>tipos</b> a <b>2022</b> .
	Retenciones internas – Trabajo dependiente	Se actualizan determinadas cuantías a <b>2022</b> .
Chile	Deducciones	Se actualizan las <b>deducciones</b> por <b>donaciones</b> a entidades sin fines de lucro (a partir del <b>1-5-22</b> ). Nueva Ley 21.440 de Beneficios Tributarios.
	Retenciones internas – Profesionales	Se actualizan los tipos a <b>2022</b> y más adelante hasta <b>2028</b> .
Colombia	Deducciones personales	Se añaden algunas <b>deducciones</b> de este tipo.
	Retenciones internas	Se ajustan los tipos de <b>retención</b> al año <b>2022</b> .
Costa Rica	Deducciones en la cuota	Se actualizan las cuantías para el año <b>2022</b> .
	Tipo de gravamen	Actualización de la escala de <b>tipos</b> aplicable en <b>2022</b> .
	Retenciones internas – trabajo	Actualización de la escala de <b>tipos</b> aplicable en <b>2022</b> .
Cuba	Deducciones personales	Se añade la <b>deducción</b> por los pagos del arrendamiento de bienes.
	Tipo de gravamen	Nueva escala de tipos <b>aplicables</b> a los <b>dividendos</b> percibidos por las micro, pequeñas y medianas empresas, vigente desde septiembre de 2021. No obstante, se aplica una exención a los dividendos percibidos en el primer año de operaciones.
	Retenciones pagos internos	Nueva <b>retención</b> aplicable por las micro, pequeñas y medianas empresas que distribuyen dividendos.
Ecuador	Rentas exentas	Se actualizan algunas <b>exenciones</b> y cuantías a <b>2022</b> .
	Rendimientos de actividades económicas	Nuevo Régimen Simplificado (RIMPE) para <b>2022</b> .
	Ganancias de capital	Se reformula y actualiza a <b>2022</b> el contenido de esta sección.
	Deducciones	Se reformula y actualiza a <b>2022</b> el contenido de esta sección.
	Deducciones en la cuota (créditos fiscales)	Se actualiza a <b>2022</b> el contenido de esta sección.
	Tipo de gravamen	Se actualiza a <b>2022</b> el contenido de esta sección.
Honduras	Tipo de gravamen	Se actualiza la escala de tipos para el año <b>2022</b> .

País	Elemento	Medida
México	Rendimientos de trabajo	Se actualiza a <b>2022</b> la tributación de determinados ingresos profesionales y empresariales.
	Rendimientos de capital – Intereses	Se actualiza el tipo de <b>retención</b> vigente para <b>2022</b> .
	Deducciones	Alguna actualización al año <b>2022</b> .
	Tipo de gravamen	Se excluyen de la base imponible los ingresos derivados del Régimen de Incorporación Fiscal, suprimido a partir de <b>2022</b> .
	Retenciones pagos internos - Intereses	Se actualiza el tipo de <b>retención</b> aplicable en <b>2022</b> .
	Retenciones no residentes – Intereses	Se actualizan los <b>tipos</b> aplicables en <b>2022</b> para diversos intereses.
Perú	Rentas exentas	Se extiende la <b>exoneración</b> de diversas rentas hasta <b>31-12-2023</b> .
Rep. Dominicana	Rentas exentas	Se actualizan ciertas cuantías al año <b>2022</b> .
	Rendimientos del capital – Intereses	Se actualizan ciertas cuantías al año <b>2022</b> .
	Ganancias de capital	Nuevo <b>hecho imponible</b> . Venta de acciones en bolsa a partir de <b>2021</b> al <b>15%</b> .

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 2

## Principales modificaciones normativas en los Impuestos sobre la Propiedad

Países, impuestos, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Impuesto	Elemento	Medida
Argentina	B. Impuesto sobre Bienes personales	Introducción	Se amplía la <b>vigencia</b> del impuesto hasta <b>31-12-22</b> .
		Mínimo exento	Se actualizan las <b>cuantías</b> a <b>2022</b> .
		Tipo de gravamen	Se actualizan las escalas de <b>tipos</b> a <b>2022</b> .
	E. Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia		Derogado.
Costa Rica	A. Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda	Tipo de gravamen	Actualización de la escala de <b>tipos</b> y <b>mínimo exento</b> para el año <b>2022</b> .
	B. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones		Reforma en Asamblea.
Cuba	C. Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (IOTAF)	Hecho imponible	Se aplica este impuesto en <b>2022</b> , a partir de la Ley de Presupuestos para <b>2022</b> .
	F. Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias (ITBH)	Base imponible	Nueva determinación de la <b>base imponible</b> de las <b>donaciones</b> , en caso de transmisiones de viviendas y la compraventa y donaciones de vehículos entre personas físicas y cooperativas no agropecuarias, a partir de <b>2022</b> .
Ecuador	A. Impuesto sobre las Herencias	Tipo de gravamen	Se reformulan algunas <b>exenciones</b> y se actualiza la <b>escala</b> de <b>tipos</b> al año <b>2022</b> .
	B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados	Exenciones	Se actualizan las <b>cuantías</b> de las <b>reducciones</b> a <b>2022</b> .
	E. Impuesto a las Tierras Rurales		<b>Derogado</b> .
	F. Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular		<b>Derogado</b> .
	G. Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades		<b>Nuevo impuesto</b> temporal.
	H. Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Físicas		<b>Nuevo impuesto</b> temporal.

País	Impuesto	Elemento	Medida
Rep. Dominicana	A. Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados	Base imponible y Tipo de gravamen	Se actualizan diversas <b>cuantías</b> a <b>2022</b> .
	B. Impuesto a las Transferencias Patrimoniales		Se actualiza la <b>cuantía exenta</b> en el año <b>2022</b> .
	C. Impuesto de Sucesiones y Donaciones – 1. Sucesiones	Exenciones	Nueva <b>exención</b> desde <b>2022</b> . Fondos de pensiones a herederos a partir <b>30-10-21</b> .
	E. Impuesto Adicional sobre Operaciones Inmobiliarias		Se actualiza la <b>cuantía exenta</b> en el año <b>2022</b> .
Uruguay	A. Impuesto al Patrimonio	Sujeto pasivo	Se actualizan los <b>mínimos no imponibles</b> al año <b>2022</b> .
		Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>escalas</b> de <b>tipos</b> aplicables en la declaración de <b>2022</b> .
	C. Impuesto Anual de Enseñanza Primaria		Se actualizan algunas <b>cuantías</b> y la <b>escala</b> de <b>tipos</b> aplicables en <b>2022</b> .

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 3

Principales modificaciones normativas en los  
Impuestos Generales sobre el Consumo*Países, impuestos, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022*

País	Impuesto	Elemento	Medida
Colombia	C. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas	Tipo de gravamen	Actualización de los <b>tipos</b> para los años <b>2021</b> y <b>2022</b>
Costa Rica	A. IVA	Hecho imponible	Se incluyen nuevos supuestos por las ventas de bienes y prestaciones de servicios a crédito, a partir de marzo de <b>2022</b>
		Exenciones	Se incluyen <b>nuevas exenciones</b> de <b>2022</b>
Cuba	A. Impuesto sobre las Ventas	Hecho imponible	Nuevo hecho imponible, por las ventas realizadas a través de canales y plataformas digitales, a partir de <b>2022</b>
		Sujeto pasivo	A partir de 2022, son <b>sujetos pasivos</b> las micro, pequeñas y medianas empresas, por la comercialización minoristas de bienes y por las prestaciones de servicios
		Exenciones	Nueva reformulación de las actividades no sujetas y de las exenciones, a partir de <b>2022</b>
Ecuador	A. IVA	Hecho imponible	Se reformula y actualiza el contenido de esta sección al año <b>2022</b>
		Base imponible	Se reformulan y actualizan a <b>2022</b> algunos componentes de la <b>base imponible</b>
		Exenciones	Se reformulan y actualizan a <b>2022</b> algunas exenciones
México	A. IVA	Tipo de gravamen	Se añaden <b>nuevas operaciones</b> de venta a partir de <b>2022</b>
Panamá	A. Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)	Exenciones	Nueva <b>exención</b> a las ventas de instrumentos musicales y sus repuestos a partir de <b>2022</b>
Perú	A. Impuesto General a las Ventas	Exenciones	Se amplían las <b>exenciones</b> de los Apéndices I y II (tablas del texto) hasta <b>31-12-2022</b>
Uruguay	A. IVA	Exenciones	Se añaden <b>nuevas exenciones</b> sobre prestaciones de servicios a partir de <b>2022</b>

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 4

## Principales modificaciones normativas en los Impuestos Selectivos

Países, impuestos, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Impuesto	Elemento	Medida
Argentina	A. Impuestos Internos	Tipo de gravamen – bienes gravados	Se actualizan las cuantías de los <b>tipos</b> hasta <b>31-8-22</b>
	B. Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono	Exenciones	Se actualizan diversas cuantías del ICL a <b>2022</b>
		Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> para los dos impuestos a <b>2022</b>
Bolivia	A. Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> al año <b>2022</b>
	C. Impuesto a las Salidas al Exterior	Tipo de gravamen	Se actualiza su <b>cuantía</b> a <b>2022</b>
Chile	B. Impuesto sobre Combustibles	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuantías</b> y <b>tipos</b> vigentes a partir del <b>30-6-22</b>
Colombia	A. Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores	Base Imponible y Tipo de gravamen	Actualización de los <b>tipos</b> de ambos impuestos al <b>2022</b>
	B. Impuesto Nacional al Carbono		
Costa Rica	A. Impuestos Selectivos de Consumo	Exenciones	Nuevos supuestos de <b>no sujeción</b> para <b>2022</b> (adultos mayores).
	B. Impuesto Único a los Combustibles	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> para el año <b>2022</b> .
	C. Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas		
	E. Impuesto a los Productos de Tabaco		
	F. Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocador		
Cuba	A. Impuesto Especial a Productos y Servicios - IEPS	Hecho imponible	El impuesto también se aplica a la comercialización minorista de vehículos de motor y, posiblemente, a otros productos o servicios en el transcurso del año, en <b>2022</b> .
		Sujeto pasivo	Las entidades comercializadoras de vehículos autorizadas, a partir de <b>2022</b> .

País	Impuesto	Elemento	Medida
Ecuador	A. Impuesto a los Consumos Especiales	Base imponible	Se actualizan a <b>2022</b> algunos <b>componentes</b> y cuantías de la <b>base</b>
		Tipo de gravamen	Se actualizan determinados <b>conceptos gravados</b> y <b>tipos</b> de gravamen al <b>2022</b>
		Exenciones	Se introducen y actualizan a <b>2022</b> algunas <b>exenciones</b>
Honduras	A. Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuantías</b> al año <b>2022</b>
	B. Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas		
	D. Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial (ACPV)	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuantías</b> del Aporte al año <b>2022</b>
México	A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	Hecho imponible y Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> aplicables en el año <b>2022</b>
	B. Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos	Base imponible	Se actualiza a <b>2022</b> la determinación de la base en las ventas de automóviles nuevos
		Exenciones	Se actualizan la cuantías <b>exentas</b> para el año <b>2022</b>
Nicaragua	A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	Tipo de gravamen	Se actualiza el <b>tipo específico</b> aplicado a las bebidas en 2022
Panamá	C. Impuesto Selectivo al Consumo	Exenciones	Nueva <b>exención</b> a determinados alimentos
		Tipo de gravamen – Otros bienes	Se actualizan los <b>tipos</b> aplicables a los vehículos eléctricos e híbridos en <b>2022</b>
Paraguay	A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> de los bienes gravados al año <b>2022</b>
Perú	A. Impuesto Selectivo al Consumo	Tipo de gravamen	Se actualizan determinados <b>tipos específicos</b> a <b>2022</b> de los Apéndices III y IV, con algunas exclusiones en su aplicación hasta julio de <b>2022</b>
Rep. Dominicana	A. Impuesto Selectivo al Consumo	Tipo de gravamen	Se actualizan algunas <b>cuantías</b> de los impuestos selectivos a <b>2022</b>
Uruguay	A. Impuesto Específico Interno	Hecho imponible	Se añaden <b>operaciones</b> sujetas <b>nuevas</b> a partir de 2022
		Tipo de gravamen	Amplia reformulación y actualización de las <b>tarifas</b> del impuesto en el año <b>2022</b>

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 5

## Principales modificaciones normativas en los Impuestos sobre Transacciones Financieras

Países, impuestos, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Impuesto	Elemento	Medida
Argentina	A. Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria	Exenciones	Se amplía, reordena y actualiza (en su caso), el contenido de esta sección
Brasil	A. Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores: Operaciones de Cambio de Divisas	Base y tipo de gravamen	Modificación de <b>tipos</b> en <b>2022</b> – reducción paulatina hasta el <b>0%</b> en <b>2029</b> – Posible ingreso en la OCDE
Ecuador	A. Impuesto a la Salida de Divisas	Exenciones	Se actualizan a <b>2022</b> algunas <b>exenciones</b> y <b>cuantías</b>
		Tipo de gravamen	En <b>2022</b> se reduce el <b>tipo</b> progresivamente hasta el <b>4%</b> (desde el <b>5%</b> )
Venezuela	A. Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF)	Exenciones	Nuevas operaciones <b>exentas</b> y exoneración (por un año) de operaciones de deuda pública venezolana, así como la <b>no sujeción</b> (por un año) de determinadas operaciones cambiarias, pagos en moneda extranjera o en criptoactivos y remesas desde el exterior, a partir del <b>25-2-2022</b>
		Tipo de gravamen	Se actualiza el <b>tipo</b> a partir del <b>27-4-2022</b>

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 6

## Principales modificaciones normativas en los Regímenes Simplificados

*Países, regímenes tributarios, elementos modificados  
y medidas adoptadas, 2022*

País	Impuesto	Elemento	Medida
Argentina	Monotributo	Base imponible y tipo de gravamen	Se actualizan los <b>umbrales, cuantías y aportes</b> de los Monotributos a <b>2022</b>
Bolivia	B. Régimen Agropecuario Unificado (RAU)	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuotas fijas</b> aplicables en <b>2022</b>
Brasil	B. Régimen para el Microempresario Individual	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuotas</b> del Régimen a <b>2022</b>
Chile	A-1. Régimen de Renta Presunta	Base imponible	Se actualizan las escalas de tipos de la actividad minera para <b>2022</b>
Colombia	A. Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE)	Sujeto pasivo	Se actualizan las <b>cuantías</b> para la pertenencia en el Régimen en <b>2022</b>
		Tipo de gravamen	Actualización de los <b>tipos</b> al año <b>2022</b>
Cuba	A. Régimen Simplificado de Tributación (RST)		Se introduce una reforma de este Régimen, que se describe en esta sección del Sumario <b>2022</b>
Ecuador	A. Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano		<b>Derogado</b>
	B. Régimen Impositivo para Microempresas		<b>Derogado</b>
	A. Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares		Nuevo <b>RIMPE</b> para <b>2022</b> , que se describe en esta sección del Sumario <b>2022</b>
México	A. Régimen de Incorporación Fiscal		<b>Derogado.</b> Se mantiene el texto, dado que aún permanecen contribuyentes adscritos.
	B. Régimen Simplificado de Confianza		Para personas físicas y jurídicas, que se describe en esta sección del Sumario <b>2022</b>
Rep. Dominicana	Régimen Simplificado de Tributación		Se actualizan diversas <b>cuantías</b> al año <b>2022</b>
Uruguay	A. Monotributo	Base imponible y tipo de gravamen	Se actualizan todos los <b>umbrales, cuantías y aportes</b> de los Monotributos al año <b>2022</b> .

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 7

## Principales modificaciones normativas en Otros Impuestos

Países, impuestos, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Impuesto	Elemento	Medida
Chile	A. Impuesto de Timbres y Estampillas (Impuesto a los Actos Jurídicos)	Tipo de gravamen	Se actualizan diversos <b>tipos</b> al <b>2022</b>
Colombia	D. Impuesto de Timbre Nacional	Tipo de gravamen	Se derogan diversas actuaciones efectuadas fuera de Colombia por funcionarios consulares, a partir de <b>2022</b>
Cuba	A. Impuesto sobre Documentos (ID)	Base imponible y Tipo de Gravamen	Nueva <b>forma</b> de <b>pago</b> del impuesto a través de canales electrónicos
Ecuador	A. Impuesto Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior		<b>Impuesto nuevo</b> a partir de <b>2022</b> , que se describe en esta sección del Sumario <b>2022</b>
Nicaragua	A. Impuesto de Timbres Fiscales (ITF)	Tipo de gravamen	Se actualiza la tabla de <b>tipos</b> de gravamen del impuesto para el año <b>2022</b>
Rep. Dominicana	A. Impuesto de Circulación de Vehículos de Motor	Tipo de gravamen	Se actualizan las <b>cuantías</b> al año <b>2022</b>
	B. Impuesto de Casinos		
	C. Impuesto Único a las Bancas de Loterías y Apuestas Deportivas		
Uruguay	A. Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas	Tipo de gravamen	Se actualizan los <b>tipos</b> aplicables en <b>2022</b>

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

## CUADRO 8

## Principales modificaciones normativas en las Contribuciones a la Seguridad Social

Países, contribuciones, elementos modificados y medidas adoptadas, 2022

País	Impuesto	Elemento	Medida
Argentina	A. Sistema Integrado Previsional Argentina	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Bolivia	A. Contribuciones al Sistema Integral de Pensiones	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Brasil	A. Contribución para el Seguro Social y sobre el Trabajo por Cuenta Propia	Base imponible y tipos de gravamen	Actualización de <b>bases y tipos</b> de cotización a <b>2022</b>
Chile	A. Aporte Previsionales	Base imponible y tipos de gravamen	Actualización de <b>bases y tipos</b> de cotización a <b>2022</b>
Colombia	A. Contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Costa Rica	A. Contribuciones Sociales	Base imponible	Se actualizan las <b>Bases Mínimas Contributivas</b> al año <b>2022</b>
Cuba	A. Contribuciones a la Seguridad Social (CSS y CESS)	Base imponible y tipos de gravamen	Reformulación de todos los elementos de esta sección, y se adaptan a la Ley de Presupuestos de <b>2022</b>
	B. Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo – IUFT	Base imponible	Se actualiza el método de determinación de la <b>base imponible</b> de este impuesto, vigente a partir del <b>18-9-2021</b>
Ecuador	Contribuciones Sociales	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Honduras	A. Contribuciones bajo el Régimen General	Base imponible y tipos de gravamen	Actualización de <b>bases y tipos</b> de cotización a <b>2022</b>
México	A. Régimen General	Base imponible	Se actualizan las <b>bases</b> de cotización al año <b>2022</b>
Perú	Contribuciones Sociales	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Rep. Dominicana	Contribuciones Sociales	Base imponible	Se actualizan a <b>2022</b> las <b>bases</b> de cotización y los <b>topes salariales</b>
Uruguay	A. Contribuciones Sociales	Base imponible	Actualización de la <b>bases</b> de cotización a <b>2022</b>
Venezuela	A. Contribuciones sociales	Base imponible	Se actualiza la cuantía de la <b>base</b> de cotización a partir del <b>15-3-2022</b>

Fuente: Legislación actualizada de los países incluidos en el Sumario de Legislación Tributaria del CIAT 2022 (Peragón, 2023).

### 3. Comentarios finales

En línea con las discusiones posteriores a la presentación, derivadas de las opiniones de algunos de los miembros de la Red y de la Dirección de Estudios del CIAT, se plantean para el futuro los siguientes objetivos:

- El texto del Sumario debe seguir informando acerca de las normativa tributaria legal vigente en el año, como hasta ahora.
- Para el Resumen, en la medida de lo posible, debería indicarse el objetivo económico perseguido por determinadas reformas (sustantivas) de los tributos principales de los países de la región, mediante la

utilización de determinadas métricas o indicadores sobre las medidas tributarias que implican:

- una ampliación o reducción de las bases del tributo
- un incremento o reducción de los tipos de gravamen
- medidas neutrales con otros objetivos
- medidas que ameritan su presencia en el resumen, a juicio de los miembros de la Red

Sin duda, el proceso de recopilación normativa, así como el perfeccionamiento de su sistematización y presentación para difusión representa una tarea en la que la colaboración y la interacción con los miembros de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT resulta y habrá de continuar siendo fundamental y necesaria.

### Referencias

Peragón Lorenzo, L. A. -coordinador- (2022); "Sumario de Legislación Tributaria en América Latina 2021", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Panamá. <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/Sumario-legislacion-tributaria/2022-Sumario-Legislacion-Tributaria-CIAT.pdf>.

\_\_\_\_\_ (2023); "Sumario de Legislación Tributaria en América Latina 2022", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Panamá. <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/Sumario-legislacion-tributaria/2023-Sumario-Legislacion-Tributaria-CIAT.pdf>.

# I.3. Reforma tributaria en Paraguay y su incidencia en la recaudación

**Diego David Domínguez Verón**

*Jefe del Departamento de Asesoría Económica,  
Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) del Paraguay*

## Introducción

La Ley 6380 de Reforma Tributaria de Paraguay fue promulgada en diciembre de 2019 y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2020. Para el inicio de la Reforma se conformó una Comisión Técnica Económico – Tributaria (CETET), por medio de la cual se establecieron los principios básicos para el inicio del trabajo que se embarcaban en lograr:

- Mayor eficiencia, menor distorsión y reducción de la evasión
- Más equidad, con mayor recaudación de impuestos directos
- Modernizar, adoptar buenas prácticas y mantener la competitividad

Esta reforma ha tenido como objetivo principal mejorar la eficiencia y equidad del sistema tributario de Paraguay, por otro lado, aumentar la recaudación fiscal y promover la formalización de la economía. Entre las principales medidas de la Reforma Tributaria se encuentran la eliminación de

exenciones y beneficios fiscales, algunos puntos importantes en cuanto al establecimiento de la tasa del impuesto a la renta personal para las personas físicas, la introducción de un impuesto los dividendos y utilidades, la simplificación de los procedimientos de registro y pago de impuestos para los contribuyentes y la mejora en la fiscalización y control de las actividades económicas. Además, la Reforma Tributaria generó los mecanismos importantes para crear condiciones de incremento en la participación de la recaudación por parte de los impuestos directos y reducir la dependencia de los impuestos indirectos.

Seguido a esta introducción, el presente artículo brinda un panorama acerca de la estructura del sistema tributario paraguayo antes y después de la Reforma citada. Una segunda sección trata sobre el contexto y la evolución de la recaudación impositiva en los años recientes, discriminando por tipo de instrumento, para luego continuar con una tercera sección en la que se cuantifica el impacto específico de la Reforma. Por último, se incluyen unos comentarios finales a modo de conclusiones.

## 1. Estructura Impositiva de Paraguay antes y después de la Reforma

Antes de la Reforma, Paraguay contaba con impuestos diferenciados en lo que se refiere a las rentas: por un lado, se encontraba el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS) y, por el otro, el tributo que alcanzaba a las Rentas Agropecuarias (IRAGRO). Asimismo, dentro del IRACIS se encontraba de forma indirecta la imposición sobre la renta en concepto de dividendos y utilidades, mientras que, por otra parte, las rentas personales tenían una tasa de aplicación independientemente de la fuente generadora.

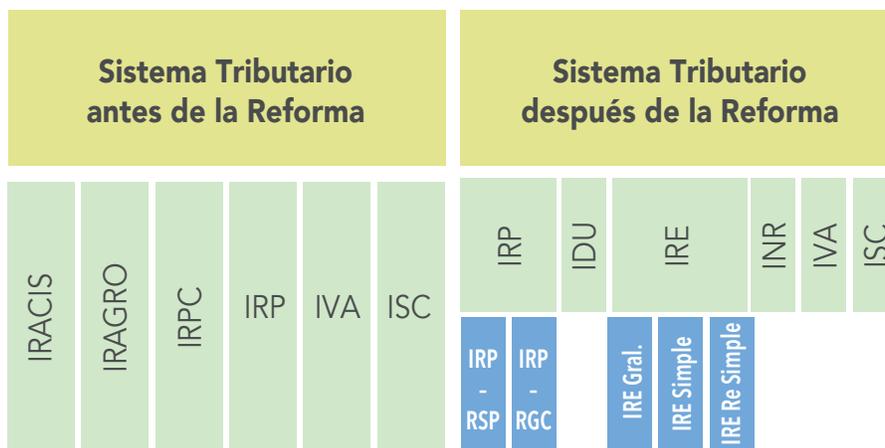
En este contexto, con la reforma quedó el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), que integró el IRACIS y el IRAGRO, logrando la unificación en la aplicación del impuesto

sobre las rentas que provienen de todas las actividades empresariales, independientemente de que las mismas sean comerciales, industriales, de servicios o agropecuarias.

Adicionalmente, se crearon regímenes simplificados dentro del IRE a los efectos de poder facilitar el proceso de formalización e inclusión tributaria a los contribuyentes más pequeños. Asimismo, en lo que se refiere al Impuesto a la Renta Personal, la misma se dividió considerando la fuente de renta, por un lado, las rentas que provienen del servicio personal (IRP-RSP) y, por otro, la que proviene de las ganancias de capital (IRP-RGC), además de asilar el componente referido a la tributación sobre los ingresos de los no residentes (INR), tal como se puede apreciar en el diagrama 1.

DIAGRAMA 1

Estructura global del sistema tributario en Paraguay, antes y después de la Reforma Tributaria (Ley 6380)



Fuente: Subsecretaría de Estado de Tributación, Ministerio de Hacienda de Paraguay, sobre la base de legislación tributaria.

Para su conocimiento, los principales ajustes incorporados dentro de la Reforma se resumen a continuación:

- **Impuesto a la Renta Personal (IRP)**
  - Aplicación de la tasa progresiva del 8%, 9% y 10% sobre la renta neta.
  - Aplicación de la tasa del 8% sobre las rentas y ganancias del capital.
- **Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU)**
  - Se estableció una retención del 8% sobre la utilidad a distribuir de personas físicas y jurídicas residentes, la cual generó un impacto significativo, especialmente en el primer año.
- **Impuesto a los No Residentes (INR)**
  - La aplicación del 15% de la tasa de impuesto a los contribuyentes no residentes (INR), generó retenciones por la prestación de los servicios digitales, entre otros.
- **Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)**
  - Se amplió la base tributaria considerando los regímenes simplificados (Simple y Re Simple).
  - Al no incluir el revalúo, se generó impacto también dentro de las utilidades de las empresas.
  - Se limitó la deducción del valor residual de los activos fijos (100% del valor de adquisición).
  - Se limitaron las exoneraciones a las entidades cooperativas.
  - Se permitió un arrastre de pérdidas hasta un 20%, factor que derivó en un impacto negativo, puesto que anteriormente no se contaba con este beneficio.

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**
  - Se generaron impactos positivos significativos con la aplicación de la tasa a los servicios digitales y la no devolución o limitación en la devolución del IVA a las exportaciones.
- **Impuestos Selectivos al Consumo (ISC)**
  - Se incrementaron las tasas máximas establecidas en dicha normativa, con lo que la imposición sobre ciertos bienes generó un aporte considerable a la recaudación, aun considerando que durante la pandemia de COVID-19 se aplicaron medidas administrativas para apoyar a ciertos sectores que tuvieron afectación directa sobre el rendimiento de este impuesto.

## 2. Contexto de la recaudación tributaria en Paraguay

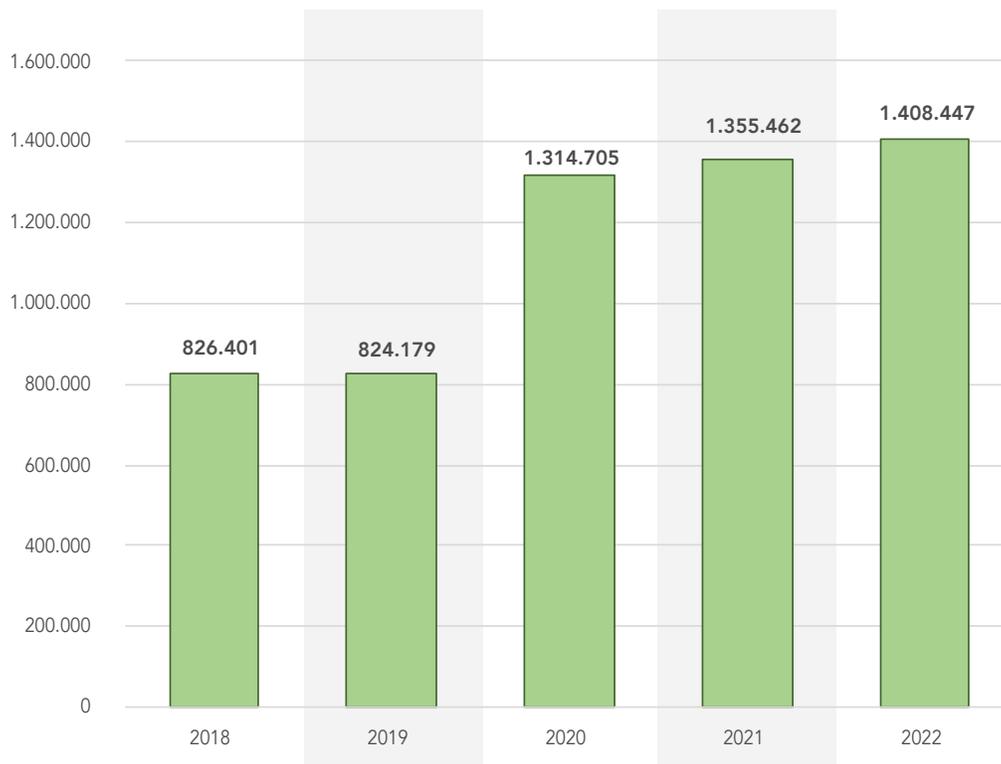
La Reforma Tributaria ha tenido como uno de sus objetivos principales promover la formalización de la economía y, por lo tanto, aumentar la cantidad de contribuyentes registrados en la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET). En efecto, desde la entrada en vigencia de la misma, se han registrado importantes avances en ese mismo sentido.

Entre los años 2019 y 2020 se registró un incremento del 60% en la cantidad de contribuyentes inscritos en comparación con el mismo período del año anterior. Esto se debió a dos factores específicos: la mayor facilidad de los procesos de formalización y el registro de contribuyentes para acceder a ciertos tipos de beneficios brindados por la Administración Tributaria por razones de la pandemia del COVID-19. Posteriormente, la tasa de crecimiento del registro impositivo se mantuvo en torno al 3,5% promedio por año.

## GRÁFICO 1

## Evolución de la cantidad de contribuyentes registrados en la SET-Paraguay

Saldo anual al final de cada año, 2018-2022 (años seleccionados), en unidades



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos provistos por la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

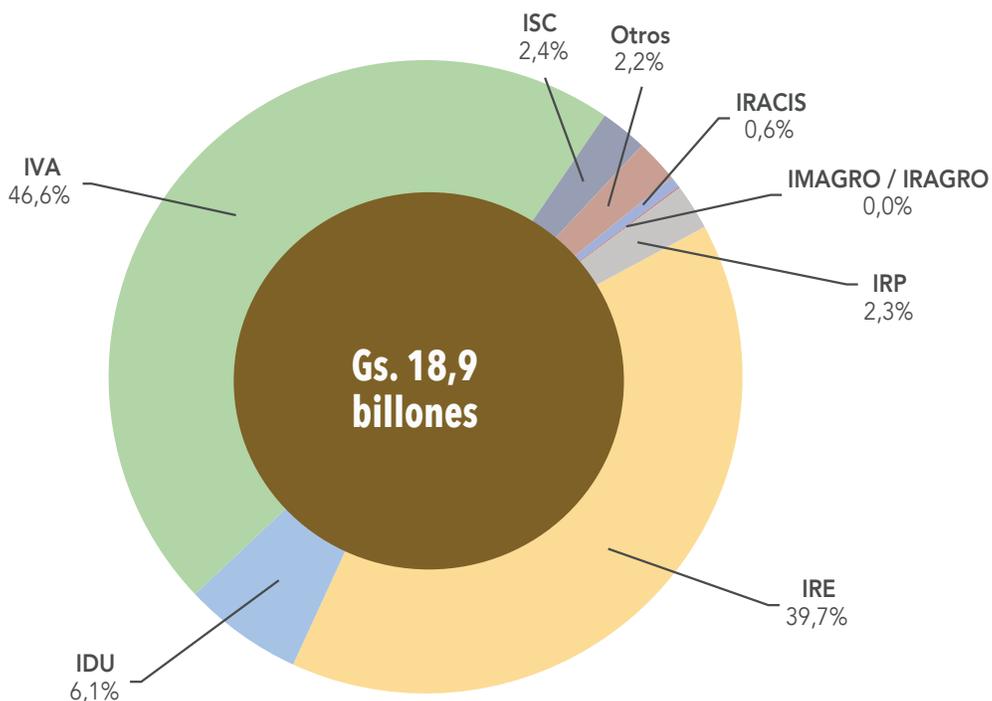
La recaudación total bruta (efectivo + créditos fiscales) al cierre de diciembre de 2022 alcanzó los 18,9 billones de guaraníes, lo que implica una diferencia de Gs. 2,3 billones (+14,1%) a precios corrientes respecto del mismo período del año 2021. Por otra parte, es importante señalar que la composición de la recaudación acumulada a la fecha de corte presenta al IVA como el impuesto que genera la mayor recaudación con un 46,6% de participación, seguida

por la participación del IRE con el 39,7%, el IDU con el 6,1% y luego el resto de los impuestos (gráfico 2). Sin embargo, es importante mencionar que, como se insistirá más adelante, la suma de los impuestos directos (IRE, IRP, IDU, más el remanente de los derogados IRACIS e IMAGRO/IRAGRO) supera a la suma de los impuestos indirectos (IVA, Selectivos y Otros) tomando en cuenta la recaudación total (efectivos más créditos fiscales).

## GRÁFICO 2

### Composición de los ingresos tributarios por impuesto principal (efectivo + créditos fiscales)

Monto acumulado anual, 2022, en porcentajes del total



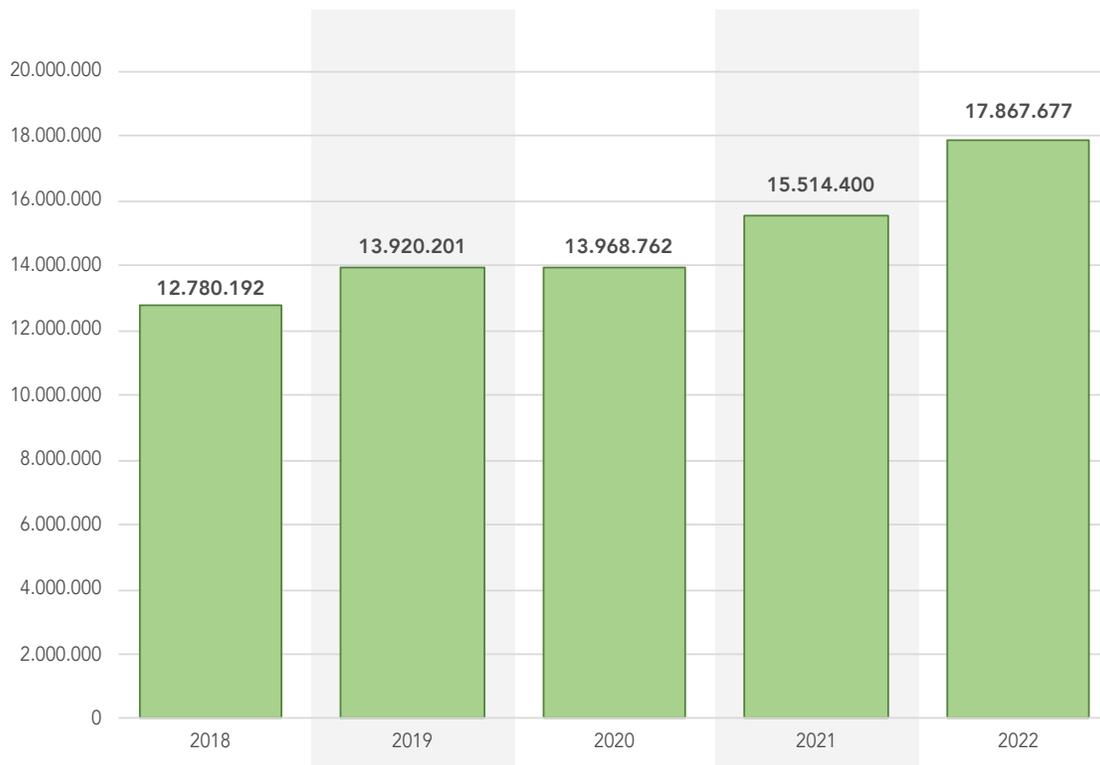
Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

Otro aspecto importante para señalar es que las recaudaciones al cierre del año 2022 presentaron aspectos favorables que son valorados especialmente a la hora de realizar las estimaciones de las recaudaciones para el ejercicio fiscal 2023. En cuanto a los niveles de recaudación

se puede apreciar que la recaudación en efectivo (sin considerar los ingresos percibidos con créditos fiscales) ascendió a Gs 17.867.677 millones, lo cual significa una mejora de 15,2% respecto del año 2021 (gráfico 3).

**GRÁFICO 3****Recaudación tributaria total (efectivo)**

*Monto acumulado anual, 2018-2022 (años seleccionados),  
en millones de guaraníes*



**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

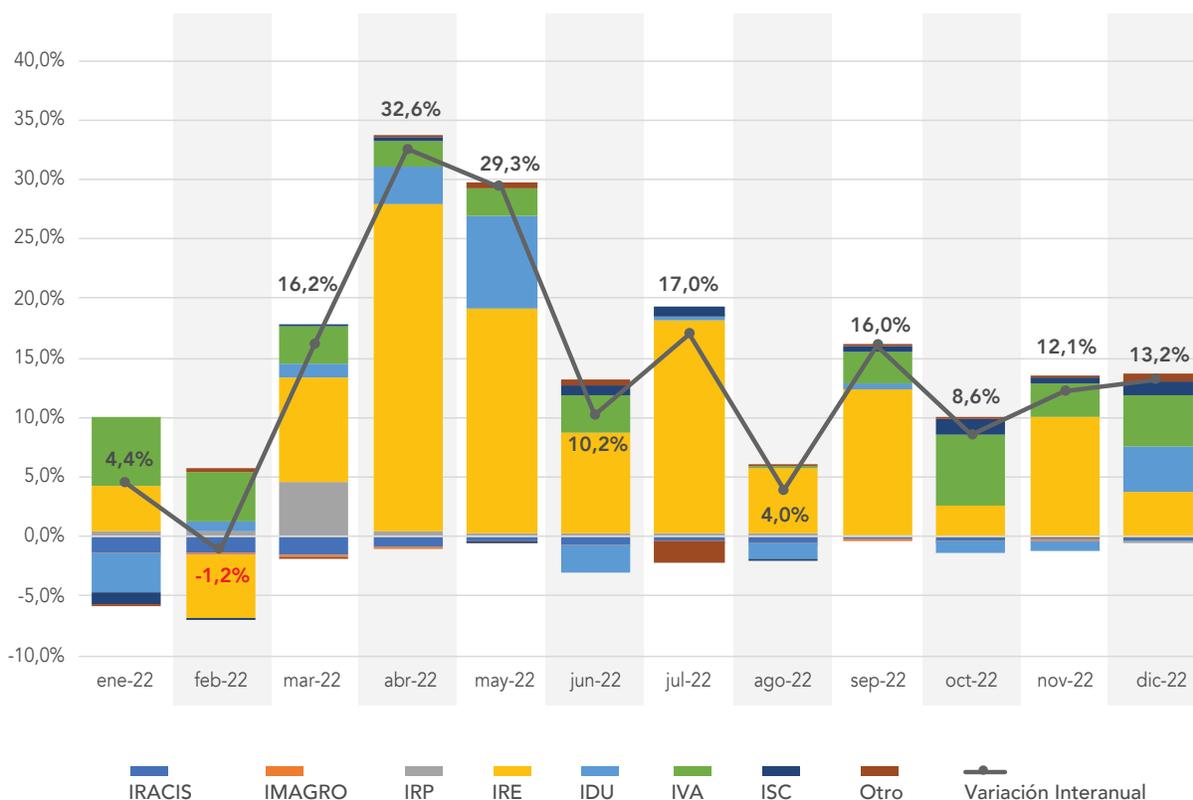
Con el acompañamiento del sector privado a las medidas implementadas por el Estado, se comprobó una recuperación de la recaudación después de la pandemia de COVID-19 más acelerada de lo que se esperaba inicialmente, consolidándose una tendencia alcista en las variaciones mensuales interanuales de la recaudación total (en efectivo, sin contar los créditos fiscales). Durante 2022, el crecimiento mensual interanual promedió el 13,5%, con máximos en abril (+32,6%) y mayo (+29,3%) y una única leve caída total de 1,2% en el mes de febrero (gráfico 4).

En cuanto a la contribución al crecimiento de la recaudación, el análisis mensualizado para 2022 muestra que la favorable evolución encontró su explicación mayormente en el comportamiento del Impuesto a la Renta Empresarial, del Impuesto a los Dividendos y Utilidades y, finalmente, del Impuesto al Valor Agregado, mostrando un fortalecimiento relativamente mayor de los recursos provenientes de impuestos directos por sobre los impuestos indirectos.

**GRÁFICO 4**

**Contribución al crecimiento mensual de la recaudación tributaria total (efectivo) por impuestos**

Variaciones mensuales, enero-diciembre de 2022, en porcentajes



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

**3. Impacto de la Reforma Tributaria**

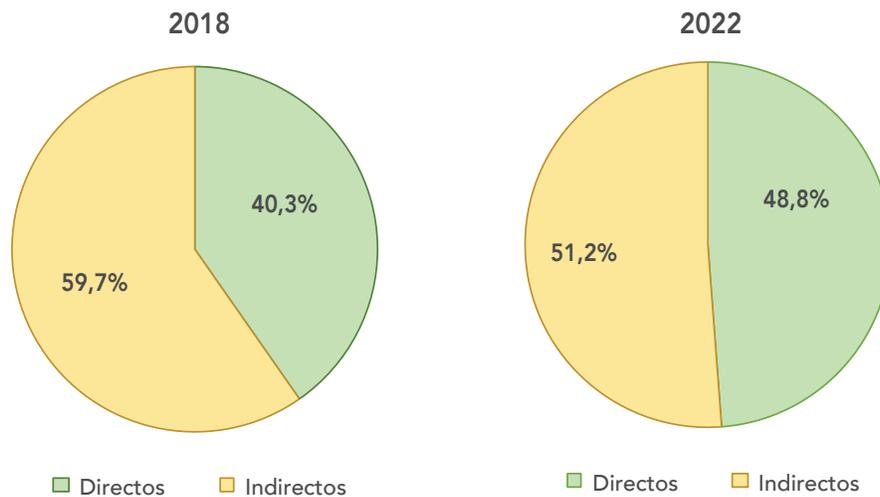
El impacto final de la Reforma es posible visualizarlo desde tres perspectivas distintas. La primera tiene que ver con el cambio en la relación proporcional entre los impuestos directos e indirectos en el sistema tributario. La segunda está dada por la generación de recaudación adicional medida en porcentajes del PIB. La tercera se deriva de la participación de los ingresos de la SET como porcentaje del Producto Interno Bruto y su estimación para los próximos períodos.

En primer lugar, en cuanto a la composición relativa entre impuestos directos e indirectos, se puede observar en el gráfico 5 que la composición ha experimentado un cambio luego de la promulgación de la Ley 6380 en el Ejercicio Fiscal 2019, ya que el peso de los impuestos indirectos era de 59,7% a final de 2018 y se redujo a 51,2% al cierre del Ejercicio Fiscal 2022; mientras que los impuestos directos pasaron de tener una participación de 40,3% se incrementó a 48,8%.

## GRÁFICO 5

Estructura de la Recaudación (impuestos directos/indirectos)  
antes y después de la Reforma Tributaria

Acumulado anual, años 2018 y 2022, en porcentajes del total



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

En segundo término, en lo que se refiere a la incidencia de la Reforma en porcentajes del PIB, el producido adicional alcanzó un 0,25% en el Ejercicio Fiscal 2020, 0,31% en el Ejercicio Fiscal 2021 y 0,17% para finales del Ejercicio Fiscal 2022 (cuadro 1). Esto muestra la relevancia de las recaudaciones adicionales producto de la implementación

de la reforma dentro del sistema tributario. En millones de guaraníes y por tipo de instrumento, mientras que en 2020 la recaudación adicional provino mayoritariamente del IDU, en 2021 y 2022 se comprueba que el IRE ha sido el gran motor de dicha ganancia recaudatoria, con el aporte complementario de los ingresos en concepto del IVA.

## CUADRO 1

## Impacto de la recaudación tributaria adicional asociada a la Reforma Tributaria, por impuesto y global

Acumulado anual, 2020-2022 (años seleccionados), en millones de guaraníes y en porcentajes del PIB

Impuestos	2020	2021	2022
IRP	54.975	27.607	21.396
IDU	485.215	129.299	129.299
IRE	60.014	560.327	266.336
IVA	-	129.457	78.583
ISC	-	-	-
<b>Total (Gs.MM)</b>	<b>600.204</b>	<b>846.690</b>	<b>495.614</b>
<b>Total (% del PIB)</b>	<b>0,25%</b>	<b>0,31%</b>	<b>0,17%</b>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

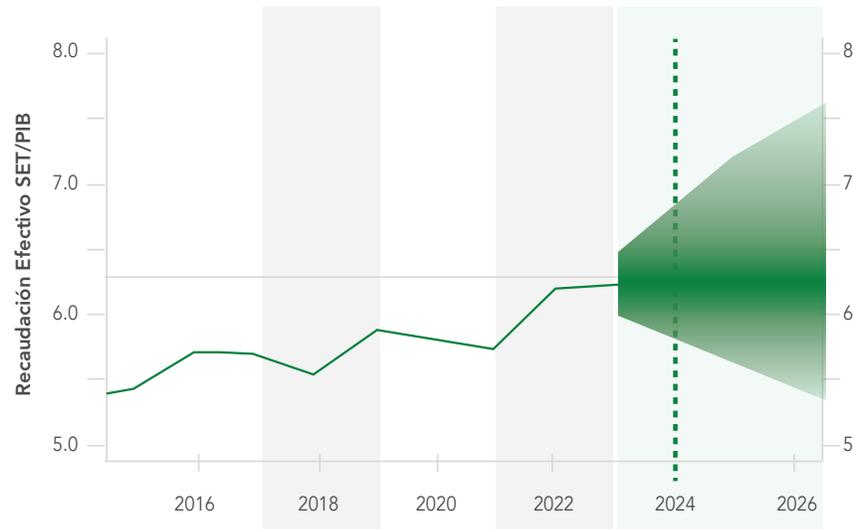
Finalmente, una estimación para el cierre del Ejercicio Fiscal 2023 -en función del crecimiento esperado de la economía- sugiere que la recaudación total de la SET (en

efectivo) crecería un 8,1% anual al finalizar el presente año y, además, mostraría un comportamiento creciente durante los próximos años (gráfico 6).

## GRÁFICO 6

## Recaudación tributaria de la SET y su proyección para los próximos años

En línea con el crecimiento de la economía, 2016-2026  
(años seleccionados), en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SET - Ministerio de Hacienda de Paraguay.

#### 4. Conclusiones

Con esto se puede señalar que la Reforma implementada en Paraguay en el año 2019, está generando las condiciones favorables que fueron definidas al momento de la redacción de la norma donde se buscaba incrementar la cantidad de contribuyentes mediante la formalización, aumentar la recaudación, incrementar la equidad tributaria y simplificar los procesos dentro de la Administración.

Por otro lado, algo no menos importante es que todas estas disposiciones normativas y decisiones tributarias han estado acompañadas de las tecnologías necesarias para

asegurar la existencia de mecanismos de acompañamiento a los contribuyentes y para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, en todos los ámbitos, sean estos recaudatorios, de control o de formalización.

Finalmente, se puede puntualizar que el apoyo del sector privado a las medidas, el fortalecimiento del capital humano, además de las disposiciones normativas que ayudaron a ciertos sectores de la economía, contribuyeron a que la implementación de la Reforma Tributaria fuera exitosa en sus objetivos originales, aún a pesar del shock adverso que representó la pandemia de COVID-19 para la economía del Paraguay.

# I.4. El impacto de la pandemia de COVID-19 en la recaudación tributaria del Perú y su recuperación en la pospandemia

**Jorge Luis Sánchez Vecorena**

*Jefe de División, Gerencia de Estudios Económicos –  
Superintendencia Nacional de Aduanas  
y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú*

## Introducción

La pandemia de COVID-19 empezó formalmente en el Perú desde el 16 de marzo de 2020, fecha en que entró en vigor el Decreto Supremo N°044-2020-PCM en el que se declaró el Estado de Emergencia y se dispuso el confinamiento obligatorio, la suspensión de derechos constitucionales, incluido el libre tránsito, y la paralización de actividades económicas con muy pocas excepciones que se limitaron a aquellas que ofrecían servicios básicos. Esta medida se extendió hasta mediados de 2020, cuando se empezó con la reanudación gradual de actividades por fases, culminando a finales de año y consolidándose durante el año 2021.

Desde su inicio, la pandemia tuvo efectos devastadores a nivel mundial y local no solo por el elevado costo en vidas humanas sino también por el gran impacto negativo que tuvo sobre la economía y, en particular, sobre la recaudación tributaria y los niveles de cumplimiento. El Perú no fue la excepción, con un PIB que cayó 11% en términos reales durante 2020 y una presión tributaria que retrocedió en 1,4 puntos porcentuales, al tiempo que la pobreza se incrementó fuertemente hasta el 30,1%.

Afortunadamente, en el período pospandemia la economía peruana, así como los niveles de recaudación tributaria, consolidaron una rápida recuperación desde el año 2021, superando incluso los niveles prepandemia (2019). En este alentador repunte y su sostenimiento, además del contexto internacional y local más favorable, también tuvo influencia la labor permanente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) a través de sus cuatro ejes de trabajo para promover el cumplimiento tributario: la Gestión de Riesgos Masivos, la Transformación Digital de Procesos, la Fiscalidad Internacional y el Cumplimiento Colaborativo.

A continuación, seguido a esta introducción, la primera sección describirá los principales impactos económicos y recaudatorios de la crisis asociada a la pandemia de COVID-19. Una segunda sección ahondará en los principales indicadores que permitieron visualizar la rápida y sólida recuperación durante 2021 y 2022, cerrando con unas breves reflexiones y conclusiones finales de cara al futuro.

## 1. Impactos de la pandemia sobre la economía y la recaudación tributaria

El año 2020 ha quedado marcado en la historia mundial por los efectos negativos que generó la pandemia de COVID-19 a nivel mundial. En el caso peruano el balance social ha sido doloroso y dio cuenta de 4,5 millones de casos positivos, con 219.344 compatriotas fallecidos y un índice de letalidad que alcanzó el 4,9% en un desarrollo de hasta cinco olas de contagios. Las dos primeras fueron las más críticas ya que, luego de ellas, la letalidad disminuyó en un contexto en el cual la vacunación de la población ganó en cobertura con la aplicación de al menos una y hasta múltiples dosis.

En el campo económico el impacto negativo fue también devastador a través de los choques de oferta, choques de demanda y la volatilidad de los mercados financieros a partir de los confinamientos y la paralización de actividades; esto generó un deterioro del consumo, pérdida de empleos, disrupción en la cadena de suministros, estrés en los sistemas de salud, caída del turismo, caída del precio de materias primas. Toda esta situación afectó severamente a empresas del sector turismo (hoteles, restaurantes, empresas de entretenimiento), transporte, exportadores, instituciones financieras, sector salud y servicios, entre otros.

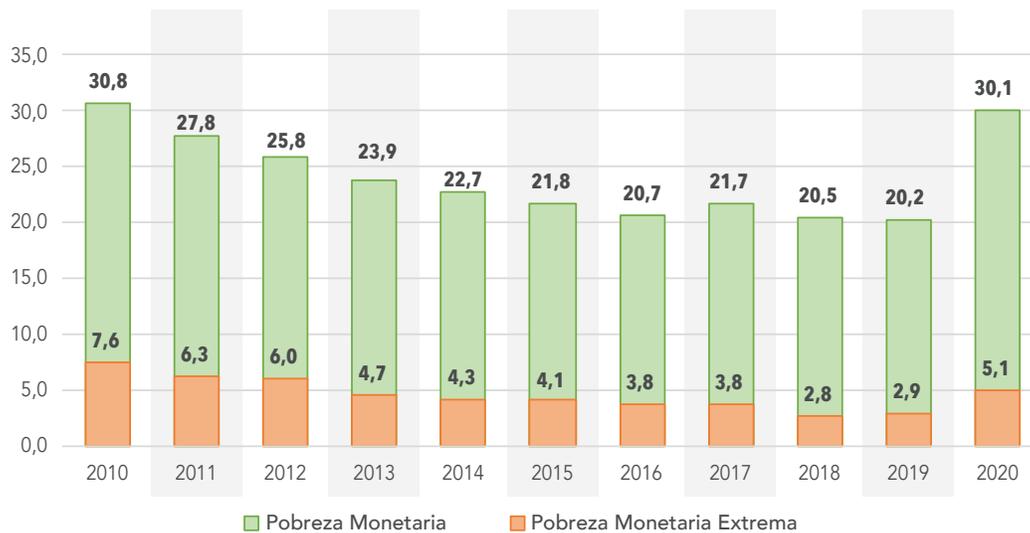
Es así como en el año 2020 la economía registró resultados negativos que se tradujeron en una caída real del PIB de 11%, una Demanda Interna que cayó 9,9%; unas importaciones que cayeron 15,6% y unas exportaciones que hicieron lo propio al caer 10,6% (véase el Anexo al final del artículo). Este resultado negativo se observó en todos los sectores económicos con excepción de aquellos vinculados a servicios básicos y que no fueron sujetos de paralización.

Estos resultados negativos de la macroeconomía nacional se reflejaron también a nivel microeconómico ya que, con el agravante del contexto de pérdidas de empleo, la pobreza se incrementó en 10 puntos porcentuales al pasar de un 20,2% en el 2019 a un 30,1% en el 2020, lo mismo que la pobreza extrema pasó de 2,9% en 2019 a 5,1% en 2020, resultados que significaron un retroceso de 10 años sacrificando todo el terreno ganado en esta dimensión a costa de un manejo responsable de la actividad económica (gráfico 1). En la misma línea, los niveles de incumplimiento tributario estimados para el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) se incrementaron en 4 puntos y 5 puntos, respectivamente, en un contexto en que las personas priorizaron el cumplimiento de otras obligaciones antes que las tributarias.

## GRÁFICO 1

### Evolución de la pobreza monetaria en Perú

Datos anuales, período 2010-2020, en porcentajes de la población total



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), [www.inei.gov.pe](http://www.inei.gov.pe).

Ante esta situación de crisis, el gobierno peruano desplegó los mayores esfuerzos para ayudar a las familias y las empresas a través de un conjunto de instrumentos de política que conformaron un plan económico de contención de crisis y reactivación económica, incluyendo medidas de gasto público, medidas tributarias y otras medidas de generación de liquidez.

Las medidas de gasto público representaron un 4,6% del PIB y contemplaron la entrega de ayuda económica a través de bonos monetarios, así como el impulso a la inversión y el gasto corriente. Las medidas tributarias representaron un 2,3% del PIB y consistieron en alivios tributarios para dar, tanto a familias como a empresas, liquidez monetaria suficiente a través, por ejemplo, de la postergación del pago de obligaciones, la reducción temporal de impuestos, además de facilidades administrativas como la reducción de intereses moratorios y la flexibilización de algunos

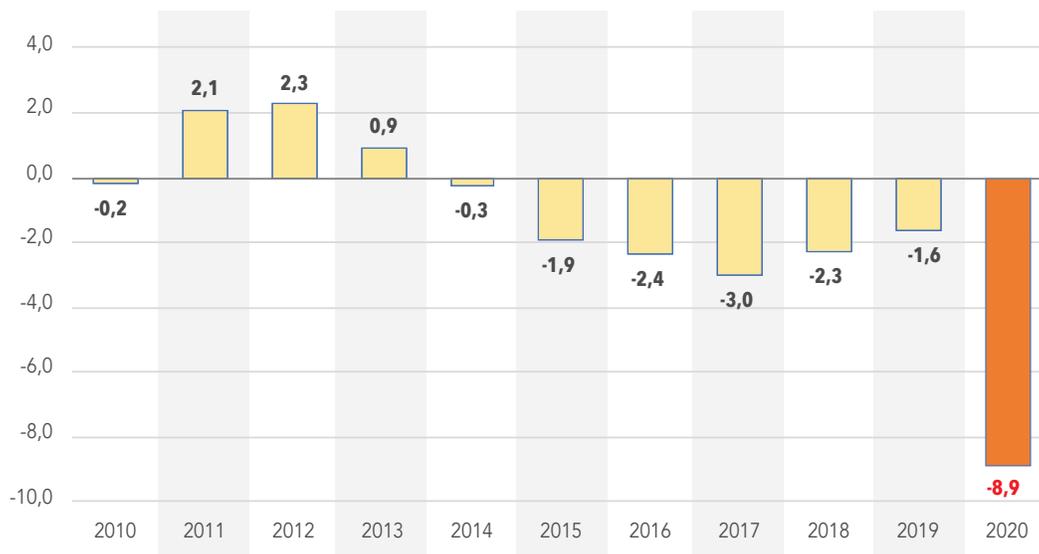
procedimientos. Otras medidas del plan económico representaron un 13% del PIB y abarcaron la liberación temporal de recursos de la Compensación por Tiempo de Servicios (CTS) de los trabajadores, así como un programa de préstamos a las empresas con garantía del Estado.

De esta forma, las medidas fiscales del plan del gobierno peruano totalizaron cerca de un 20% del PIB, ubicando al Perú como uno de los países del mundo con mayor inversión de recursos para atender los efectos generados por la pandemia. Como resultado del plan implementado se logró cerrar el año 2020 con un déficit fiscal de 8,9% del PIB, frente al 2019 que fue solo de 1,6% (gráfico 2), que fue financiado con ahorros fiscales y endeudamiento, principalmente, y mediante la postergación temporal de los planes de consolidación fiscal que buscaban llevar gradualmente el déficit a niveles de 1% del PIB.

## GRÁFICO 2

## Resultado Económico del Sector Público No Financiero

Datos anuales, período 2010-2020, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

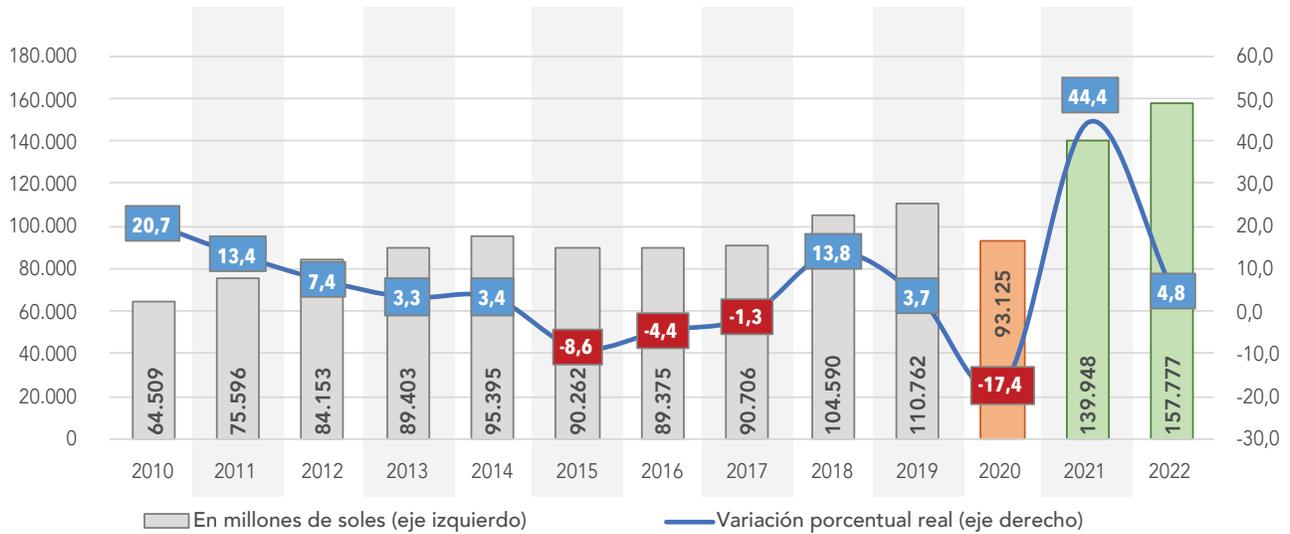
El elevado déficit registrado en el año 2020 tuvo su origen no solo en los mayores niveles de gasto público para atender los efectos de la pandemia, sino también en el efecto que ésta tuvo sobre los ingresos tributarios ya que los mismos cayeron un 17,4% en 2020 (gráfico 3). Esto también se vio reflejado en la recaudación de los dos impuestos principales del sistema tributario peruano como son el Impuesto General a las Ventas, que descendió un 14,4% en ese año (gráfico

4), y el Impuesto a la Renta, que acusó una merma anual de 14,8% (gráfico 5). De esta forma, la presión tributaria del gobierno central (sin considerar las contribuciones a la seguridad social ni los recursos captados por los gobiernos subnacionales) para el año 2020 cayó hasta el 12,9% del PIB, perdiendo 1,4 puntos porcentuales respecto a lo ganado en 2019 cuando este indicador fue de 14,3% del producto.

**GRÁFICO 3**

**Ingresos Tributarios Totales del Gobierno Central**

Datos anuales, período 2010-2022, montos en millones de soles  
variación real en porcentajes

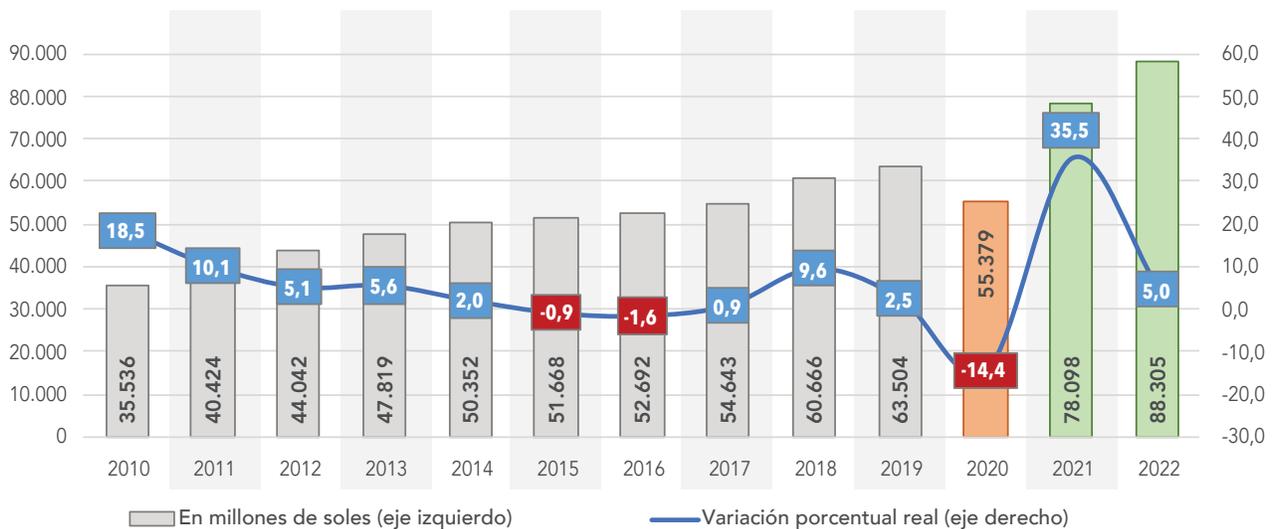


Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SUNAT.

**GRÁFICO 4**

**Ingresos Tributarios del Gobierno Central en concepto del Impuesto General a las Ventas (IGV)**

Datos anuales, período 2010-2022, montos en millones de soles y variación real en porcentajes

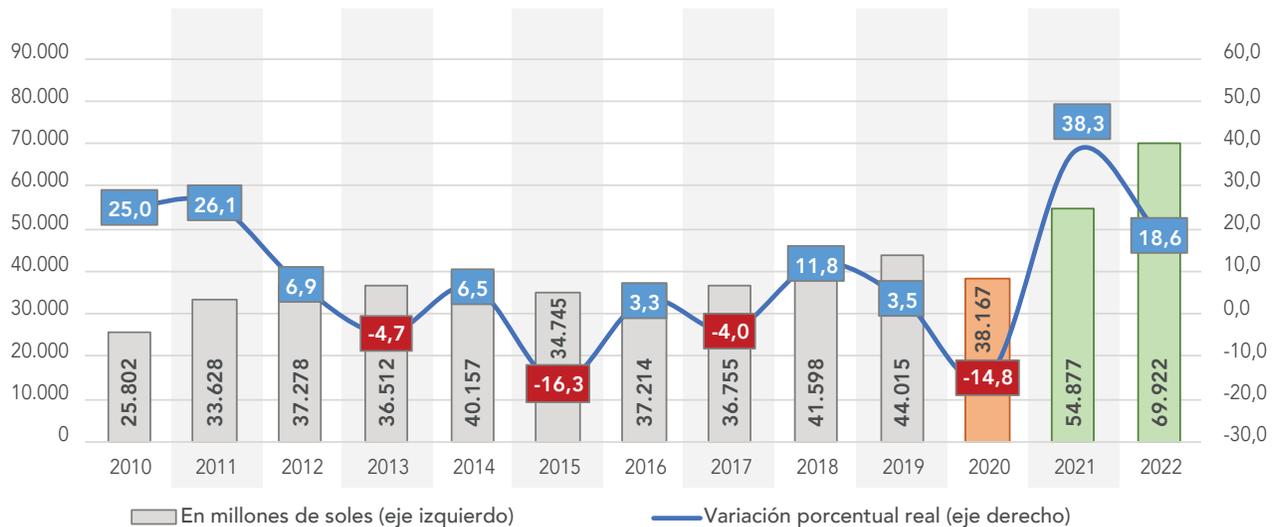


Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SUNAT.

## GRÁFICO 5

## Ingresos Tributarios del Gobierno Central en concepto del Impuesto a la Renta

Datos anuales, período 2010-2022, montos en millones de soles  
y variación real en porcentajes



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

## 2. La situación post COVID-19

De la mano de un plan de reanudación gradual de actividades económicas por fases, iniciado desde mediados 2020 y de los programas de ayuda entregadas por el gobierno, la economía peruana empezó a mostrar signos graduales de recuperación en 2021 (año de efecto rebote), lo que se consolidó en 2022 al alcanzar tasas de crecimiento de 13,6% y 2,7% respectivamente, a pesar de enfrentar un contexto internacional complejo por los problemas geopolíticos debido a la guerra Rusia-Ucrania, además de conflictos internos debido al rechazo al nuevo gobierno y la pugna permanente entre los poderes ejecutivo y legislativo. Del mismo modo, en un contexto de reactivación de actividades la Demanda Interna 2021 creció 14,7% y en 2022 hizo lo propio en 2,3%. Por su parte, también se registró una recuperación de las exportaciones, que crecieron 47,2% en

2021 y 4,3% en 2022; y las importaciones hicieron lo propio en 38,9% y 16,7% en 2021 y 2022, respectivamente (véase el Anexo).

La rápida recuperación post-COVID también se registró en la recaudación tributaria ya que durante 2021 ésta registró un crecimiento de 44,4% respecto de 2020 e incluso superó los niveles prepandemia al crecer 19,2% respecto al año 2019. Asimismo durante 2022 se consolidó este crecimiento al registrar una tasa positiva de 4,8% con respecto al 2021 en un contexto favorable para la actividad económica doméstica (gráfico 3). Esta recuperación en la recaudación se sustentó en el crecimiento de los dos impuestos principales: el IGV cuya recaudación creció 35,5% y 5,0% en 2021 y 2022, respectivamente (gráfico 4); y el Impuesto a la Renta, donde el incremento interanual fue de 38,3% y 18,6% en los mismos años (gráfico 5).

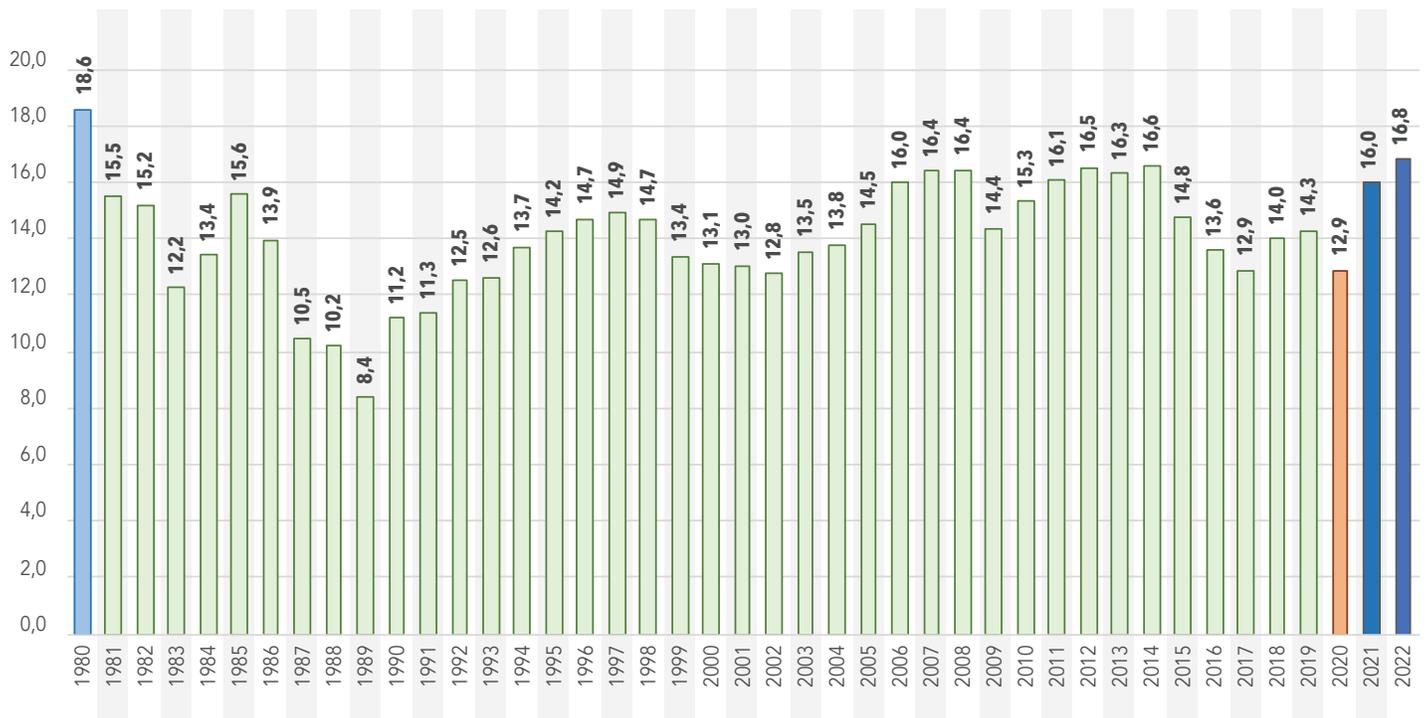
La recuperación de la recaudación se tradujo también en una importante mejora de la presión tributaria del gobierno central ya que en 2021 este indicador recuperó con creces lo perdido en 2020 y alcanzó un 16,0% del PIB, mientras que

en 2022 incluso se ubicó en 16,8% del producto, cifra que constituyó un récord histórico que no era alcanzado desde 1980 (gráfico 6).

## GRÁFICO 6

### Presión Tributaria del Gobierno Central

Datos anuales, período 1980-2022, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la SUNAT y el INEI.

El favorable resultado alcanzado en la recaudación 2021 y 2022 reflejó no solo la reanudación de actividades económicas luego de la pandemia sino también el favorable contexto internacional en cuanto a precios de los metales, en especial el cobre que es el principal producto minero de exportación peruana, con cUS\$420 por libra en 2021

y cUS\$ 400 por libra en 2022, lo que generó importantes pagos en el Impuesto a la Renta Empresarial de esos años. Asimismo, se deben tener en cuenta en estos resultados la influencia de la gestión desarrollada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), con acciones permanentes destinadas a la facilitación y

el control, buscando ampliar la base tributaria, reducir el incumplimiento y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Este trabajo de la SUNAT se llevó a cabo potenciando sus procesos de Recaudación, Cobranza, Fiscalización y Servicio

al Contribuyente a través de la aplicación de los siguientes cuatro ejes principales de promoción del cumplimiento tributario (diagrama 1): i) Gestión de Riesgos Masivos, ii) Transformación Digital de Procesos; iii) Fiscalidad Internacional y iv) Cumplimiento Colaborativo.

## DIAGRAMA 1

### Ejes principales de promoción del cumplimiento voluntario



Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Los resultados de gestión de la SUNAT han sido favorables y se han traducido en importantes montos de recaudación obtenidos por cobranza de obligaciones, pagos inducidos, fallos favorables de procesos que se encontraban en litigio, determinación y cobro en acciones de fiscalización, reducción de la morosidad, entre otros. Muestra de los buenos resultados de gestión institucional ha sido la

reducción observada en las estimaciones de incumplimiento tributario del IGV y el IRE en la pospandemia, con descensos cercanos a 10 y 22 puntos porcentuales, respectivamente, al pasar de 38,4% a 28,0% y de 54,7% a 33,1% entre 2020 y 2021. Por su parte, la tasa de morosidad tributaria bajó de 4,3% en 2020, tasa elevada producto de la pandemia, a niveles de solo 1,8% en 2021 y de 1,3% en 2022.

Definitivamente, esta mejora de la recaudación tributaria post COVID-19 significó alcanzar mejores resultados fiscales que se tradujeron en un déficit de solo 2,5% del PIB en 2021 y de 1,6% del PIB en 2022, permitiendo retomar los planes para lograr la ansiada consolidación fiscal y así llevarlo a niveles de 1,0% en los próximos años. Asimismo, se recuperó importante terreno en términos de reducción de los niveles de pobreza ya que en 2021 la pobreza total bajó más de 4 puntos al pasar de 30,1% en 2020 a 25,9%, mientras que la pobreza extrema pasó de 5,1% a 4,1%. Se espera que en 2022, cuyas cifras aún no estaban disponibles al momento de redacción de este artículo, se hayan alcanzado ya los niveles prepandemia de 20,2% y 2,9% para la pobreza total y la pobreza extrema, respectivamente.

Finalmente, el año 2023 exige nuevos retos a la SUNAT ya que se debe mantener el crecimiento sostenido de la recaudación a la vez que consolidar e incluso potenciar el trabajo de la Administración y las medidas adoptadas en los cuatro ejes antes mencionados que sumen a esta mayor recaudación. Todo esto deberá desarrollarse en un contexto internacional complejo que representa riesgos para las proyecciones de ingresos debido a la continuidad del conflicto Rusia-Ucrania, el debilitamiento de China y Estados Unidos (socios comerciales principales del Perú), el problema de la inflación y el retiro de los estímulos monetarios, además de la volatilidad de los mercados financieros y de *commodities*, entre otros; a lo que se añade un contexto interno también poco favorable por los fenómenos climatológicos y desastres naturales registrados, la incertidumbre política y la conflictividad social que se ha venido registrando en el país.

## Conclusiones y reflexión final

La pandemia de COVID-19 generó mucho daño con un impacto negativo en la economía mundial y el Perú no ha sido la excepción, rompiendo además un ciclo expansivo de varios años con tasas positivas de crecimiento del PIB. La contracción observada en los ingresos tributarios, hizo retroceder 10 años al país tanto en materia de presión tributaria del gobierno central como de los niveles de pobreza.

El período pospandemia en el Perú se ha caracterizado por una rápida recuperación de los niveles de recaudación tributaria, en un contexto de reanudación gradual de actividades, que empezó desde mediados del 2020 y se consolidó con el pleno funcionamiento en los años 2021 y 2022. Esto ha permitido reducir los niveles de pobreza que se habían incrementado y recuperar la presión tributaria del país, alcanzando incluso niveles récord históricos en 2022 que no se alcanzaban desde 1980.

La recuperación de los ingresos tributarios no solo se produjo como consecuencia de la reanudación de actividades económicas y favorable coyuntura internacional en cuanto a precios de *commodities* sino que también tuvo mucho que ver el trabajo desarrollado por la Administración Tributaria peruana, a través de sus cuatro ejes básicos para promover el cumplimiento tributario. En particular, la Transformación Digital constituye una herramienta muy importante al ser como una moneda con dos caras, ayudando a potenciar tanto el control como la facilitación del cumplimiento tributario que realiza la SUNAT. Hacia el futuro se plantea el reto de mantener el crecimiento de los ingresos tributarios, apoyados en el aprovechamiento de los avances tecnológicos, a pesar de la existencia de múltiples riesgos internos y externos.

## Referencias

Banco Central de Reserva del Perú; Boletín Estadístico Nota Semanal - varios cuadros. <https://www.bcrp.gob.pe/estadisticas.html>.

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF); Marco Macroeconómico Multianual - varios años. [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=100869&lang=es-ES&view=article&id=3731](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100869&lang=es-ES&view=article&id=3731).

Ministerio de Salud; Sala COVID-19. <https://www.dge.gob.pe/covid19.html>.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT); Boletín estadístico, Nota Tributaria y Aduanera. [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe).

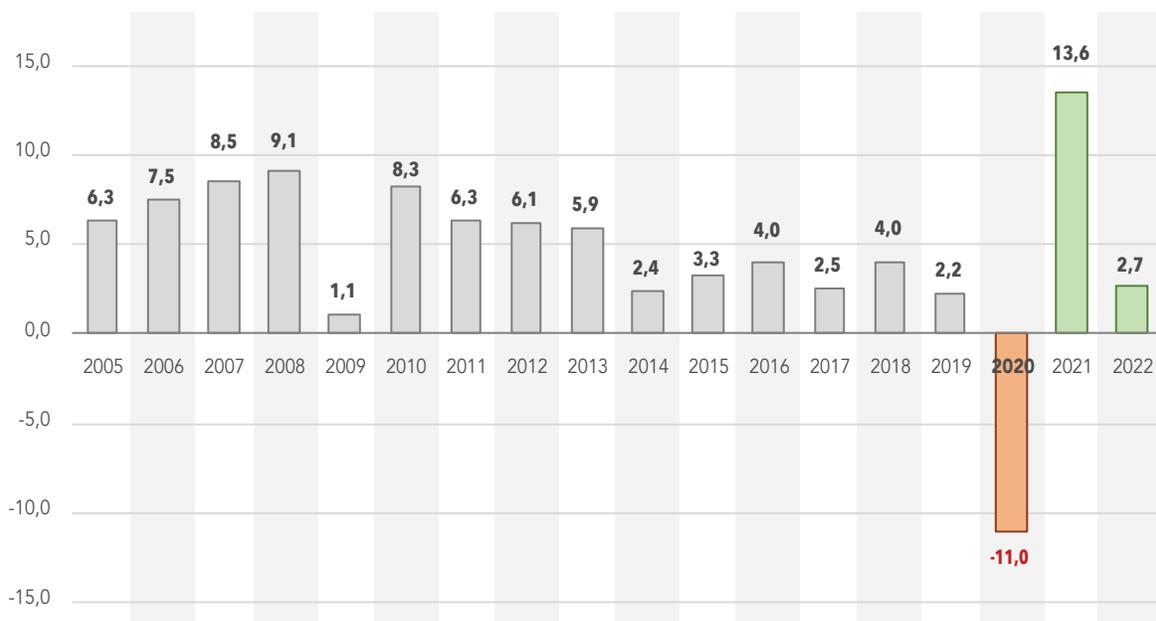
Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT); Memoria Institucional varios años. <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoralInstitucional.html>.

## Anexo Estadístico

### GRÁFICO A.1

### Evolución del Producto Bruto Interno

Datos anuales, período 2005-2022, variaciones reales, en porcentajes

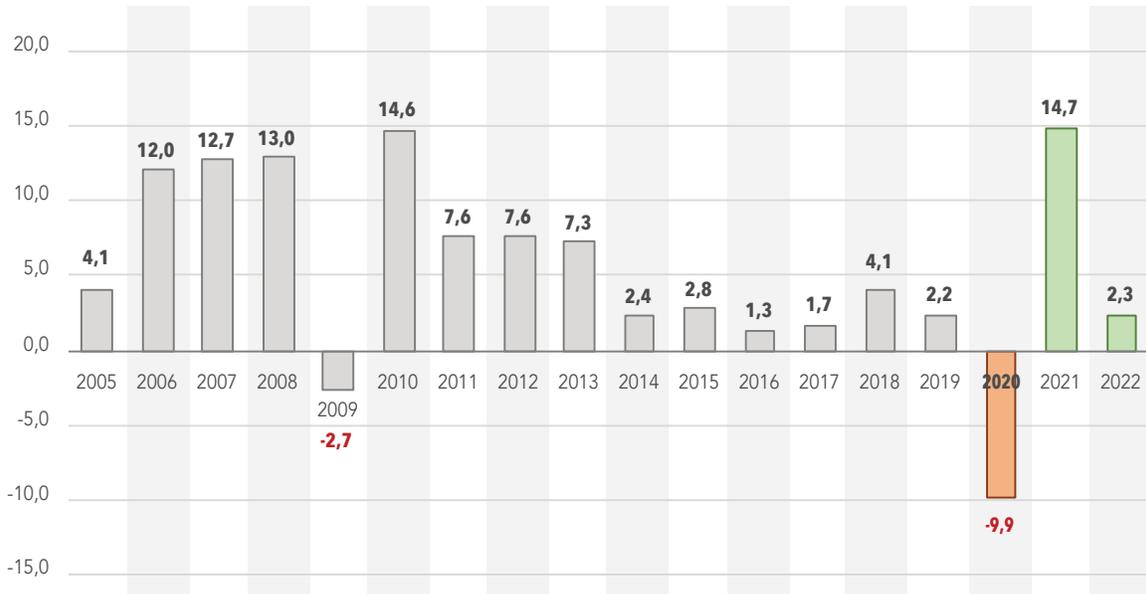


Fuente: Elaboración propia sobre la base del boletín estadístico Nota Semanal del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) y el Marco Macroeconómico Multianual, Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

### GRÁFICO A.2

### Evolución de la Demanda Interna

Datos anuales, período 2005-2022, variaciones reales, en porcentajes

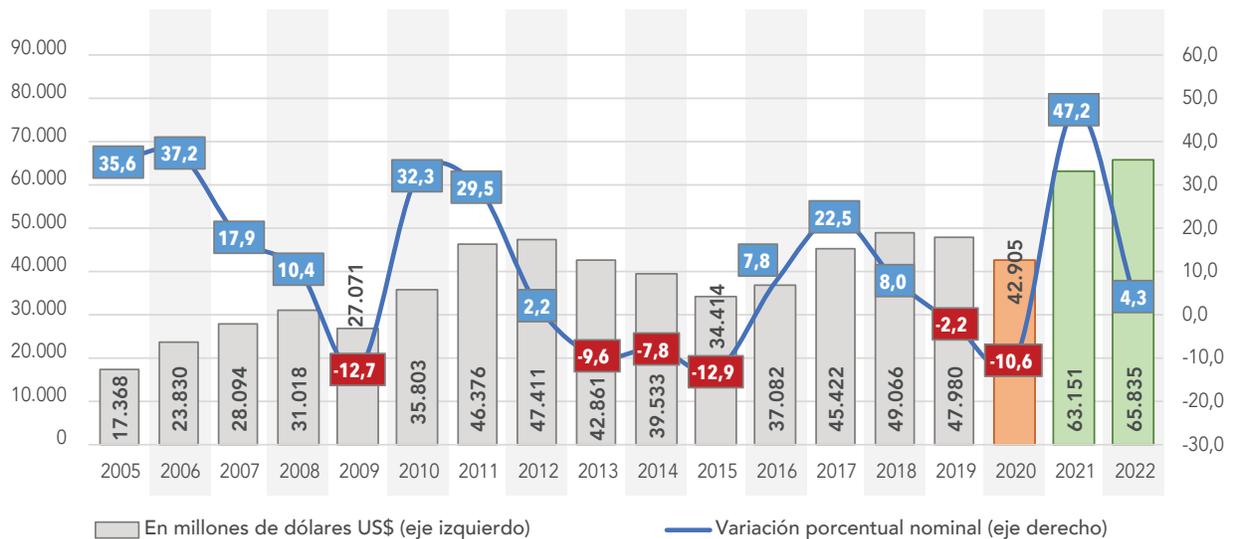


Fuente: Elaboración propia sobre la base del boletín estadístico Nota Semanal del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) y el Marco Macroeconómico Multianual, Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

### GRÁFICO A.3

### Evolución de las Exportaciones Totales

Datos anuales, período 2005-2022, en millones de dólares y en porcentajes de variación nominal

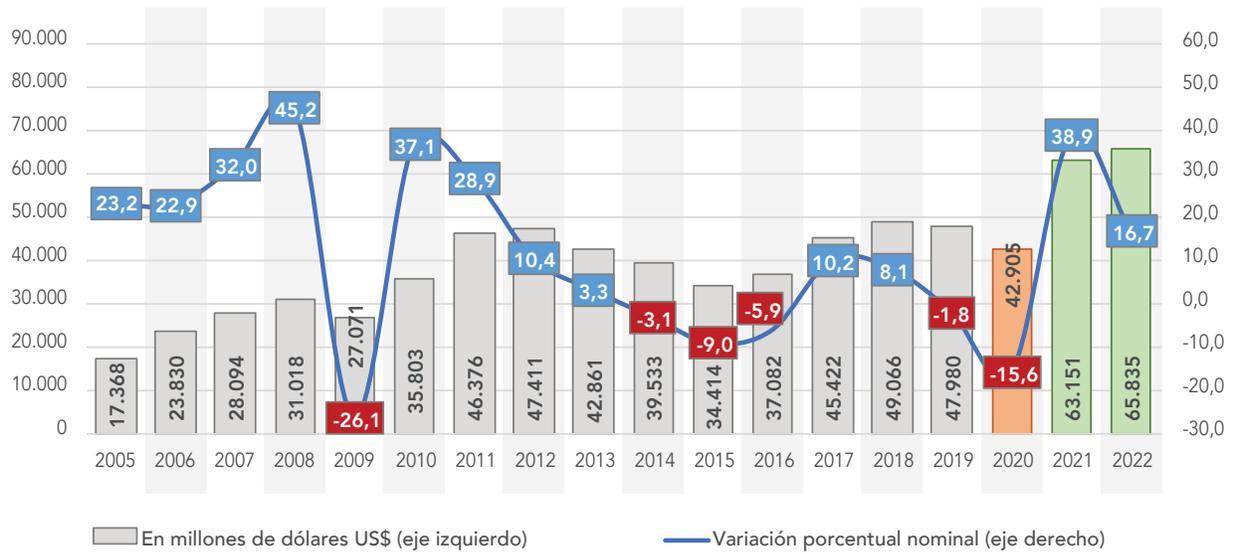


Fuente: Elaboración propia sobre la base del boletín estadístico Nota Semanal del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) y el Marco Macroeconómico Multianual, Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

**GRÁFICO A.4**

**Evolución de las Importaciones Totales**

Datos anuales, período 2005-2022, en millones de dólares y en porcentajes de variación nominal



Fuente: Elaboración propia sobre la base del boletín estadístico Nota Semanal del Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) y el Marco Macroeconómico Multianual, Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

## I.5. Evolución de los ingresos tributarios en Uruguay tras la crisis de COVID-19

**José Manuel Pereira de la Puente**

*Asesor en Departamento de Estudios Económico-Tributarios,  
División Planificación, Estudios y Coordinación,  
Dirección General Impositiva (DGI), Uruguay*

### Introducción

El siguiente artículo sintetiza la presentación realizada en la Octava Reunión de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, donde se abordó la evolución de la recaudación de la Dirección General Impositiva de Uruguay (en adelante, DGI) a lo largo de un período de tiempo que cubre en su totalidad la crisis de COVID-19. La misma se expone en términos de recaudación total bruta así como por distintos grupos de impuestos.

Vale aclarar que la recaudación que se expone incluye solamente los impuestos internos, excluyendo los ingresos por las contribuciones especiales a la seguridad social y los tributos aduaneros. En ese caso, la recaudación de la DGI representa el 85% de los ingresos de la Administración Central<sup>1</sup>.

La emergencia sanitaria comenzó en Uruguay el 13 de marzo de 2020 y se extendió por más de dos años hasta el 05 de abril de 2022. Desde el inicio de la misma, la Administración Tributaria emprendió un conjunto de acciones principalmente de facilitación, que permitieron mantener los servicios al contribuyente, destacándose la puesta en línea de muchos trámites que hasta entonces se realizaban presencialmente. Al mismo tiempo se introdujeron cambios de corto plazo en las obligaciones tributarias, como el establecimiento de prórrogas a pequeñas y medianas empresas. De parte del gobierno central se creó un impuesto transitorio, cuyo hecho imponible fueron los ingresos de los funcionarios del Estado y las jubilaciones y pensiones.

<sup>1</sup> Elaboración propia en base a datos del año 2022 publicados en la web: Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Consultada el 24 de febrero de 2023, de <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/datos-y-estadisticas/estadisticas>.

Dentro de la Administración Tributaria, el Departamento de Estudios Económico-Tributarios (integrante de la Red citada) es el área encargada, entre otras labores, de la proyección y el seguimiento de la recaudación tributaria. El abrupto cambio de contexto económico que vivió el país, implicó la revisión de las herramientas de proyección de la recaudación, destacándose el uso de la información de la facturación electrónica<sup>2</sup> para reforzar las estimaciones de corto plazo, especialmente en el IVA, así como la producción de indicadores que permitieron hacer un seguimiento justo a tiempo de la actividad a nivel de todos los sectores de actividad económica.

## 1. Evolución del nivel de los ingresos tributarios antes, durante y luego de la pandemia de COVID-19

### 1.1. Recaudación Bruta Total

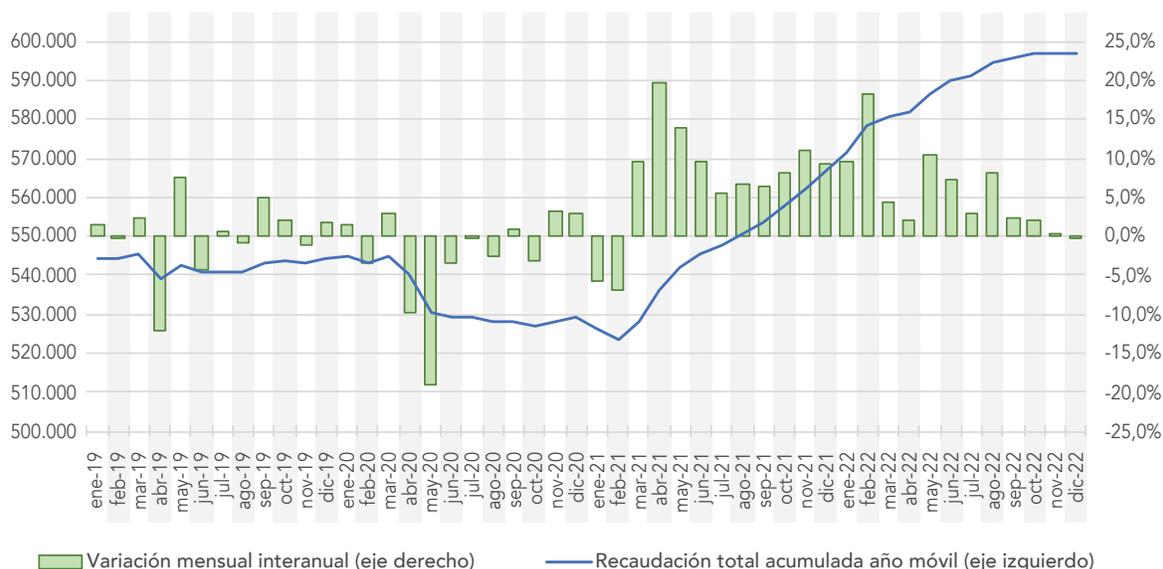
En primer lugar, se presenta a continuación la evolución de la recaudación bruta<sup>3</sup> total de la DGI para un período de cuatro años, desde enero de 2019<sup>4</sup> hasta diciembre de 2022 (gráfico 1). La línea continua representa la recaudación total acumulada en cada año (móvil) expresada a precios constantes<sup>5</sup> de diciembre 2022. A su vez, las barras representan las variaciones reales interanuales por mes calendario<sup>6</sup>.

- 2 En 2020, el uso de la factura electrónica alcanzaba a un conjunto de contribuyentes cuyos pagos representaban más del 75% de la recaudación.
- 3 En Uruguay se expone la recaudación en términos brutos o sea, las cifras de recaudación independientemente del medio de pago utilizado para cancelar la obligación tributaria. Por ejemplo, los pagos realizados con certificados de créditos tributarios, están incluidos en la recaudación bruta (esto aplica a todos los gráficos).
- 4 Se comienza el análisis desde el año 2019 a efectos de observar el desempeño recaudatorio anterior al comienzo de la crisis por COVID-19.
- 5 Instituto Nacional de Estadística (2023), "Series históricas IPC Base Octubre 2022=100", consultado el 24 de febrero de 2023. <https://www.gub.uy/instituto-nacional-estadistica/datos-y-estadisticas/estadisticas/series-historicas-ipc-base-octubre-2022100>
- 6 La información detallada puede encontrarse en el sitio web de la Dirección General Impositiva, "Recaudación por impuesto – Series mensuales". <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,ampliacion-DatosSeresEstadisticas,0,es,0,PAG;CONC;865;3;D;recaudacion-por-impuesto-series-mensuales;5;PAG>

## GRÁFICO 1

### Evolución de la recaudación total bruta administrada por la DGI en Uruguay

Valores mensuales en precios constantes, enero 2019 a diciembre 2022, en millones de pesos y en porcentajes



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos publicados por la DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) – datos y series estadísticas).

En el gráfico 1 se puede observar cierta estabilidad en el nivel recaudatorio durante el año 2019, mostrando una caída de nivel con la llegada de la pandemia al Uruguay, que se mantuvo durante el primer año de la misma. A partir de ese momento comienza un período de crecimiento sostenido de la recaudación acumulada, observándose en 2021 un nivel recaudatorio superior al observado en 2019. Al final del período bajo análisis (finales de 2022) se comprueba el comienzo de cierta estabilización y amesetamiento del monto acumulado anual.

En lo que respecta a las variaciones mensuales reales interanuales, se observa la mayor caída en mayo 2020 cercano a -20%. Esta caída se produce porque la recaudación de ese mes recoge principalmente los hechos generadores devengados durante abril 2020, mes de mayor paralización de la movilidad así como de la actividad económica debido a las forzadas medidas de confinamiento y aislamiento para evitar la propagación de los contagios de COVID-19. Posteriormente, las mencionadas variaciones muestran caídas de menor magnitud y a partir de marzo 2021 presentan variaciones positivas, inicialmente como efecto del rebote estadístico y luego consolidándose hacia final de dicho año.

## 1.2. Presión Fiscal de la DGI

En cuanto a la evolución de la presión fiscal de la DGI para los últimos años (gráfico 2), se pudo observar un aumento de este indicador respecto de años previos y a pesar de la caída de la recaudación en 2020 respecto al 2019. Precisamente, en 2020 si bien se observó una caída real de la recaudación, la misma fue de un nivel inferior a la caída registrada

por el PIB, lo que repercutió en un aumento de la presión fiscal bruta total de alrededor del medio punto porcentual, llegando hasta el 19,6% del PIB al final de dicho año. Luego, en 2021, la consolidación de la recuperación de los ingresos tributarios contribuyó a que la presión fiscal de la DGI se mantuviera en niveles superiores a los de años previos, cerca de un máximo equivalente a 19,7% del producto.

**GRÁFICO 2**

### Presión Fiscal Bruta de la DGI

Datos anuales, 2017-2021, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base del Boletín Estadístico 2021 - DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy))

## 2. Estructura de la recaudación tributaria de la DGI

### 2.1. Situación actual

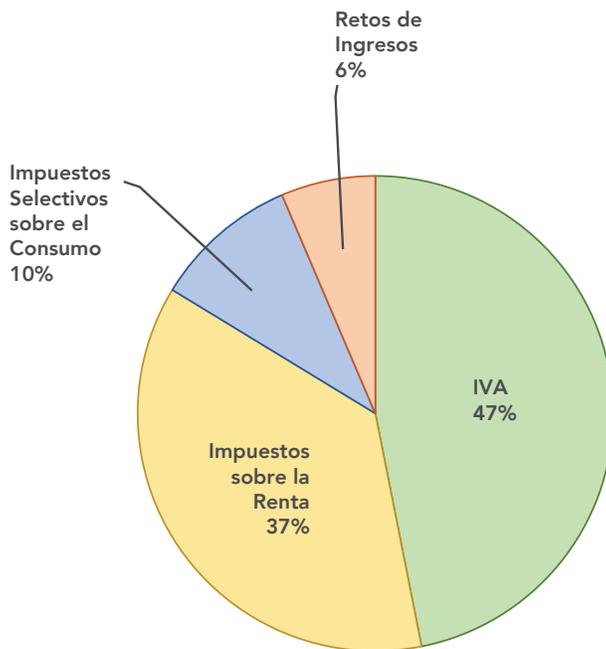
Antes de abordar el análisis de la evolución reciente de la recaudación por grupo de impuestos principales, se presenta a continuación la estructura o el peso relativo de los mismos

al final del ejercicio fiscal 2022 (gráfico 3). Puede apreciarse entonces que, actualmente, casi la mitad de la recaudación (47%) proviene del IVA, un poco más de la tercera parte está explicada por los impuestos sobre la Renta (37%) y la décima parte del total se origina en los impuestos selectivos sobre el consumo, mientras que el resto de ingresos representa el 6% de la recaudación acumulada a diciembre de 2022.

**GRÁFICO 3**

**Participación relativa de los principales tributos en Uruguay**

*Datos correspondientes al año 2022, en porcentajes de la recaudación total bruta de la DGI*



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos publicados por la DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) – datos y series estadísticas).

A pesar de la elevada concentración de la recaudación tributaria bruta de la DGI en tres tipos de impuestos principales (que aportan conjuntamente más del 90% del total), la evolución de cada uno de ellos ha sido bien diferente a lo largo de los cuatro últimos años, no tanto en cuanto al sentido o dirección de las fluctuaciones (todos acusaron el impacto negativo de la pandemia de COVID-19, por ejemplo) pero sí en lo que respecta a la intensidad y la magnitud de las disminuciones y aumentos observados durante el período que va de enero de 2019 hasta diciembre de 2022. Seguidamente, se presentará un análisis discriminado por tipo de instrumento para comprobar ciertas tendencias.

**2.2. Evolución reciente del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

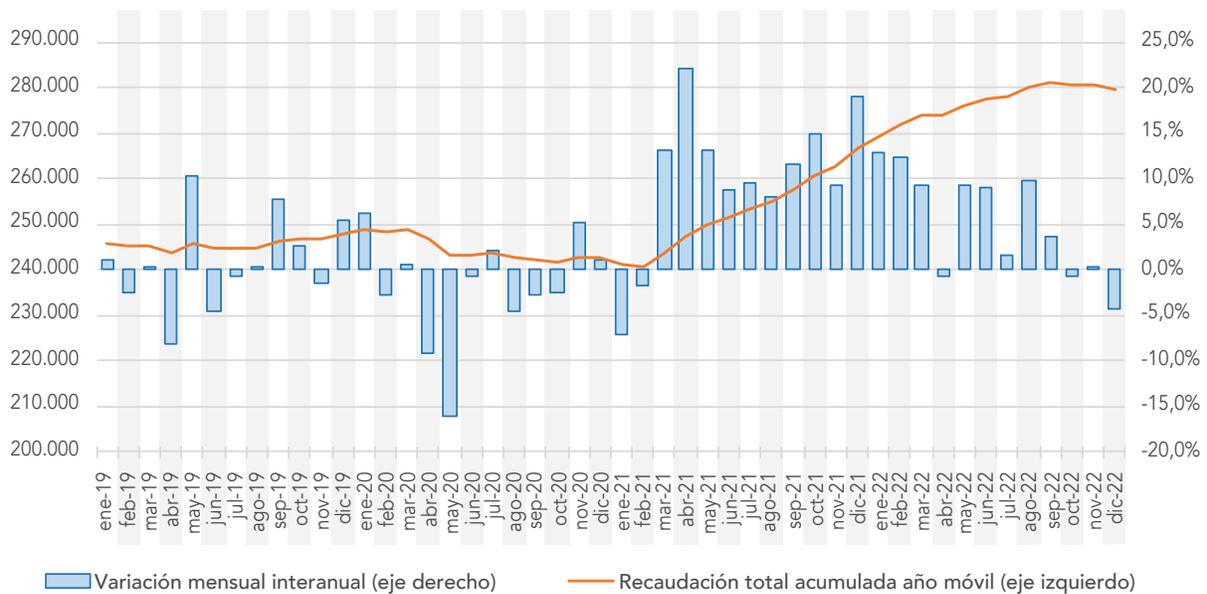
Por un lado, los ingresos en concepto de IVA (recaudación acumulada por año móvil) mostraron durante el año 2019 cierto nivel de estabilidad, el cual se mantuvo en el entorno de los 240.000-250.000 millones de pesos uruguayos incluso una vez declarada la pandemia de COVID-19 (gráfico 4). Es decir que, más allá del impacto de este evento extraordinario, la recaudación en términos reales (a precios de diciembre de 2022) mostró una destacada resiliencia durante todo el año 2020, lo cual amortiguó la caída en la recaudación global de la DGI.

En cambio, a partir de marzo 2021 comienza a observarse una dinámica de crecimiento en la recaudación del impuesto que llegó hasta fines de 2022, cuando se asoma el

comienzo de un período de estabilización a un nivel superior al observado durante 2019, en valores cercanos a 280.000 millones de pesos.

**GRÁFICO 4**

**Evolución de la recaudación total bruta del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**  
 Valores mensuales en precios constantes, enero 2019 a diciembre 2022,  
 en millones de pesos y en porcentajes



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos publicados por la DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) – datos y series estadísticas).

Por el lado de las variaciones mensuales reales interanuales, en abril y mayo de 2020 se observaron las mayores caídas producto de la pandemia. Durante el mismo año se registraron algunas otras bajas más leves aunque explicadas por la alta base de comparación mensual del año 2019 (gráfico 4). Sin embargo, a partir de marzo de 2021 se consolidó una tendencia

de clara recuperación, la cual continuó con variaciones positivas hasta mediados de 2022, momento en el que dicho repunte perdió su fuerza inicial y la recaudación del tributo se estabilizó en valores más elevados que los del año 2019.

### 2.3. Evolución reciente de los Impuestos sobre la Renta (ISR)

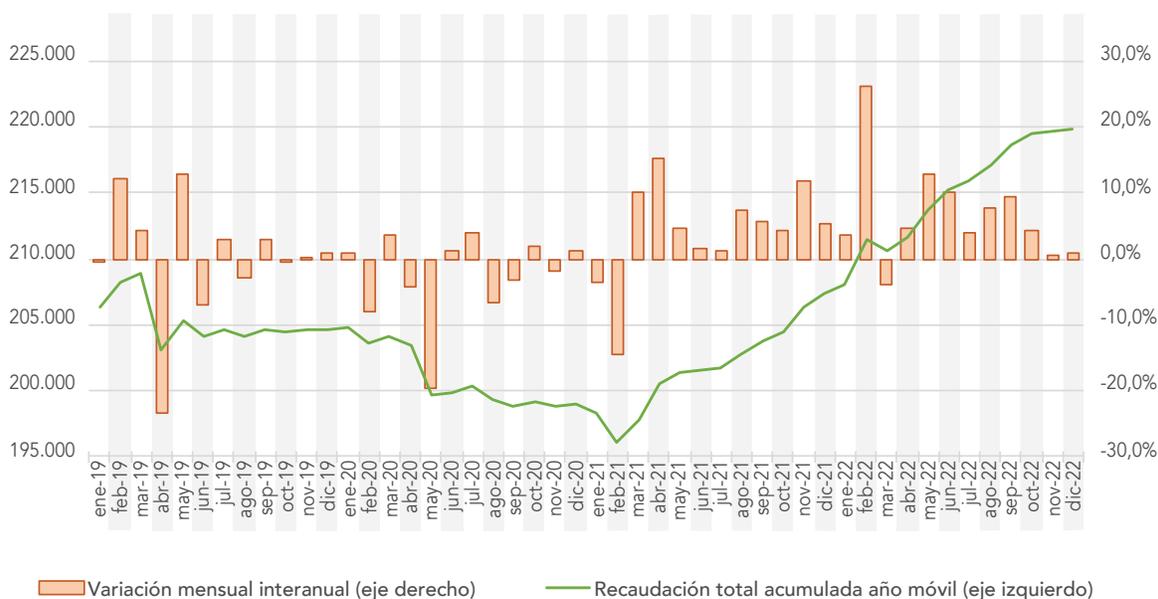
A continuación se presenta el gráfico 5 con la evolución de la recaudación acumulada anual móvil de los impuestos sobre la renta<sup>7</sup>. En términos de nivel, excluyendo el nivel elevado observado al principio de 2019 y la caída posterior, todo ese año mantuvo un nivel estable, alrededor de 205.000 millones de pesos (a precios constantes), hasta el comienzo

de la pandemia. A partir de allí se produjo una profunda caída de nivel que se mantuvo hasta marzo 2021. Luego, con un fuerte repunte, comenzó a vislumbrarse un período de crecimiento sostenido que, primero, alcanzó los valores iniciales de 2019 hacia finales de 2021 y, seguidamente, continuó hasta finales del año 2022, cuando empezó un período de estabilidad a un nivel superior al observado durante 2019, cerca de los 220.000 millones de pesos.

GRÁFICO 5

#### Evolución de la recaudación total bruta de los Impuestos sobre la Renta

Valores mensuales en precios constantes, enero 2019 a diciembre 2022, en millones de pesos y en porcentajes



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos publicados por la DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) – datos y series estadísticas).

7 Este grupo de impuestos comprende a los tributos que gravan a las rentas de las personas físicas así como de las personas jurídicas. En Uruguay, esto incluye al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), Impuesto a las Rentas de No Residentes (IRNR), e Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IAS).

A diferencia de lo comentado respecto a la recaudación total bruta y del IVA, la mayor caída en la variación mensual real interanual se observó en abril 2019 por razones ajenas al COVID-19. No obstante, en mayo de 2020 también se registró una fuerte variación negativa, cercana al -20%, que se asocia al efecto de la pandemia sobre el flujo regular de ingreso de la recaudación de los impuestos sobre la renta. A partir de marzo de 2021 se sucedieron reiterados incrementos mensuales interanuales en términos reales, incluido un gran salto de +26,3% en febrero de 2022, los cuales se fueron amenguando hacia finales del período analizado (gráfico 5).

#### **2.4. Evolución reciente de los Impuestos Selectivos sobre el Consumo (ISC)**

Seguidamente se presenta el gráfico 6 con la evolución de la recaudación de los impuestos selectivos sobre el consumo<sup>8</sup>. Este grupo de impuestos se caracteriza por una mayor volatilidad en la evolución de los ingresos que producen, en comparación con los demás impuestos. A pesar de ello, se puede observar que al comienzo del período analizado hubo cierta estabilidad en el nivel acumulado anual de la recaudación y posteriormente una fuerte caída (de 56.000 a

50.000 millones de pesos constantes) por el comienzo de la pandemia (gráfico 6). Esto se debió a la fuerte reducción de la movilidad que sucedió en Uruguay durante los primeros meses de iniciada la pandemia, que impactó sobre las ventas de combustibles y de automotores, rubros que representan una parte significativa del grupo de impuestos bajo análisis. Después de los primeros meses de pandemia, mejoró el desempeño recaudatorio de este grupo de impuestos que continuó, aun con fuertes oscilaciones, hasta final de 2022, arribando a un nivel superior al obtenido en 2019 por encima de los 58.000 millones de pesos.

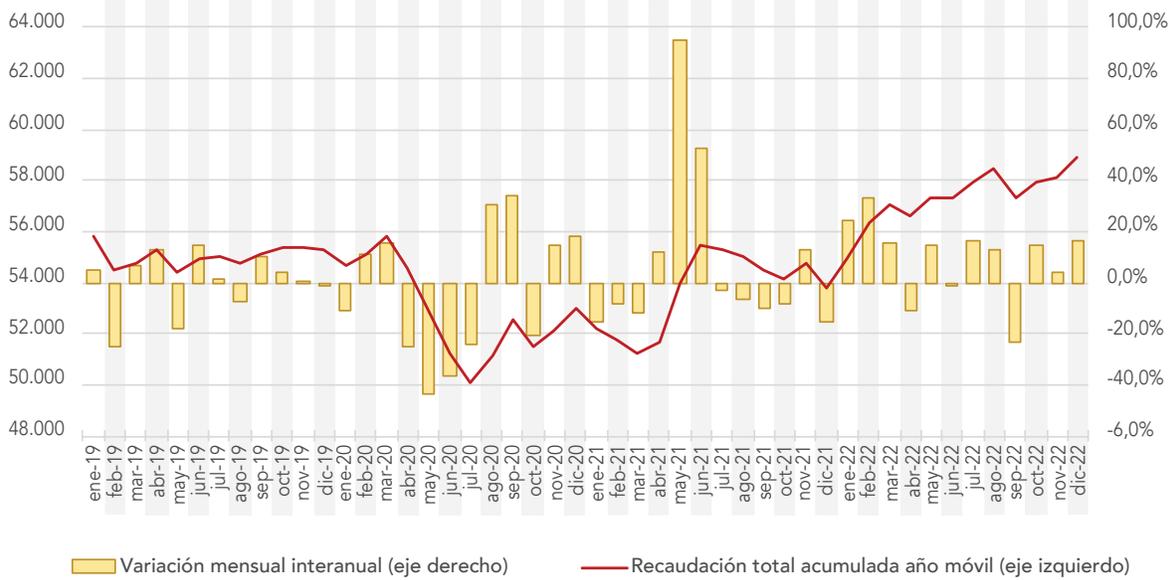
En cuanto a las variaciones mensuales interanuales, sobresalen las repetidas caídas registradas a partir de la pandemia, las cuales fueron revirtiéndose ya en el segundo semestre de 2020 y a inicios de 2021 (si bien los grandes saltos de mayo y junio se vinculan con un efecto base, contribuyeron a la recuperación de los niveles recaudatorios). Ya en 2022 los incrementos fueron también algo más acotados pero recurrentes, lo que permitió que la recaudación de estos tributos se afiance hacia fines de dicho año (gráfico 6).

<sup>8</sup> Este grupo comprende los siguientes impuestos: Impuesto Específico Interno (IMESI), adicionales del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), Impuesto a los Seguros, e Impuesto para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS).

**GRÁFICO 6**

**Evolución de la recaudación total bruta de los Impuestos Selectivos sobre el Consumo**

Valores mensuales en precios constantes, enero 2019 a diciembre 2022, en millones de pesos y en porcentajes



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos publicados por la DGI ([www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)– datos y series estadísticas).

### 3. Comentario final

En este artículo se ha analizado brevemente el impacto de la pandemia de COVID-19 y la crisis asociada sobre la recaudación tributaria en el Uruguay.

A modo de síntesis, se observó que al comienzo de la pandemia hubo una caída muy pronunciada de los ingresos tributarios de la DGI, la cual se mantuvo durante el primer semestre de 2020. Una vez culminado este corto período, se inició una pronta recuperación de los niveles recaudatorios, superando en 2021 los niveles alcanzados en 2019, consolidándose durante 2022 y que podría estabilizarse en el año 2023.

A su vez, en líneas generales, ninguno de los principales grupos de impuestos tuvo una evolución muy diferente de la que tuvo la recaudación total. Sin embargo, el IVA mostró una mayor resiliencia -en términos de niveles a precios constantes- ante los efectos de la crisis, los impuestos sobre la renta mostraron una relativamente fuerte y acelerada recuperación en la pospandemia, mientras que los impuestos selectivos fueron los más afectados en su evolución de mediano plazo, con caídas más profundas y una recuperación más volátil en los dos últimos años.

## II. Gastos Tributarios

y evasión impositiva:  
metodologías de medición  
y evaluación de sus efectos



Norad



# II.1. Eficiencia recaudatoria, brecha tributaria y panorama de gastos tributarios en América Latina y el Caribe: síntesis de los principales resultados

**Fernando Peláez Longinotti**

*Consultor CIAT y Director del Departamento de Estudios Económico-Tributarios, División Planificación, Estudios y Coordinación, Dirección General Impositiva (DGI), Uruguay*

## Introducción

El presente artículo tiene como objetivo presentar, de manera sintética, dos líneas del amplio trabajo que el CIAT, desde su Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, ha impulsado recientemente. Las mismas han dado origen a dos documentos comparativos -con sendas bases estadísticas- de mucha relevancia para las administraciones tributarias (AT) de los países miembros.

En primer lugar, y luego de esta introducción, se hará referencia a un análisis cuantitativo que brinda estimaciones acerca de la eficiencia recaudatoria de dos impuestos principales, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas (IRPJ), incluyendo mediciones de la brecha tributaria existente entre la recaudación potencial y aquella efectivamente captada por las AT en países de América Latina y el Caribe. En segundo lugar, se presentarán los principales aspectos

metodológicos de la reciente edición del panorama de los gastos tributarios para los países de la región, además de resumir los resultados más importantes que se desprenden de la última actualización de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT. Por último, se plantean una serie de conclusiones y reflexiones generales de manera conjunta para ambos estudios.

## 1. Eficiencia Recaudatoria del IVA y el IRPJ en América Latina y el Caribe 2022<sup>1</sup>

### 1.1. Importancia recaudatoria de ambos tributos

Los Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuestos sobre la Renta de Personas Jurídicas (IRPJ) suelen ser dos de los instrumentos, individualmente considerados, que más aportan a la recaudación de los países.

<sup>1</sup> El documento completo con los detalles sobre el desarrollo metodológico de estos indicadores, así como los resultados detallados para ambos impuestos y por países, puede encontrarse en la biblioteca digital del CIAT: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5797> (español) o <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5802> (inglés).

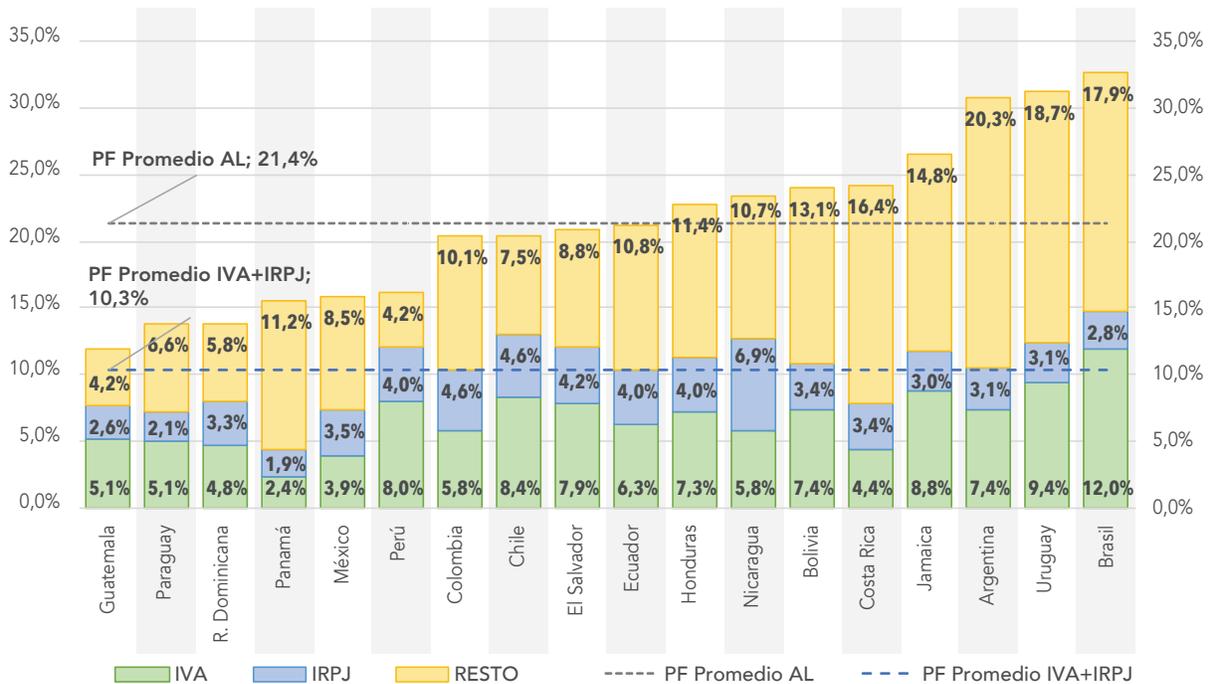
En el último período registrado (2016 a 2018), la presión total de los países considerados equivalió al 21,4% del PIB, en promedio (gráfico 1). Y la presión fiscal específicamente

del IVA e IRPJ representó prácticamente el 50% de aquella, con mayor o menor presencia de cada una de estas figuras en los diferentes países de América Latina y el Caribe (ALC).

**GRÁFICO 1**

**Presión Fiscal Total, del IVA y del IRPJ en países de América Latina y el Caribe**

*Datos individuales y promedio simple para 18 países, promedio 2016-2018, en porcentajes del PIB*



**Fuente:** Peláez Longinotti (2022), "Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial", CIAT. Elaboración sobre la base de estadísticas de la Base de Datos CIAT-BID de Presión Fiscal Equivalente para América Latina y el Caribe 1990-2018 (BID-CIAT, 2019) y series de Cuentas Nacionales de los países analizados.

En una mirada de largo plazo, la presión fiscal promedio de ALC ha venido en aumento de forma consistente año tras año (con excepción de 2008 y 2009). Mientras que en 1990 la recaudación promedio representaba el 16,3% del PIB, en 2018 la presión fiscal media fue de 21,6%. En ese lapso, el IVA y el IRPJ fueron quienes explicaron gran parte del crecimiento acumulado. El IVA y el IRPJ que actualmente representan el 50% de la presión fiscal promedio de ALC, al inicio de la serie tenían una incidencia de solamente el 30% en el total.

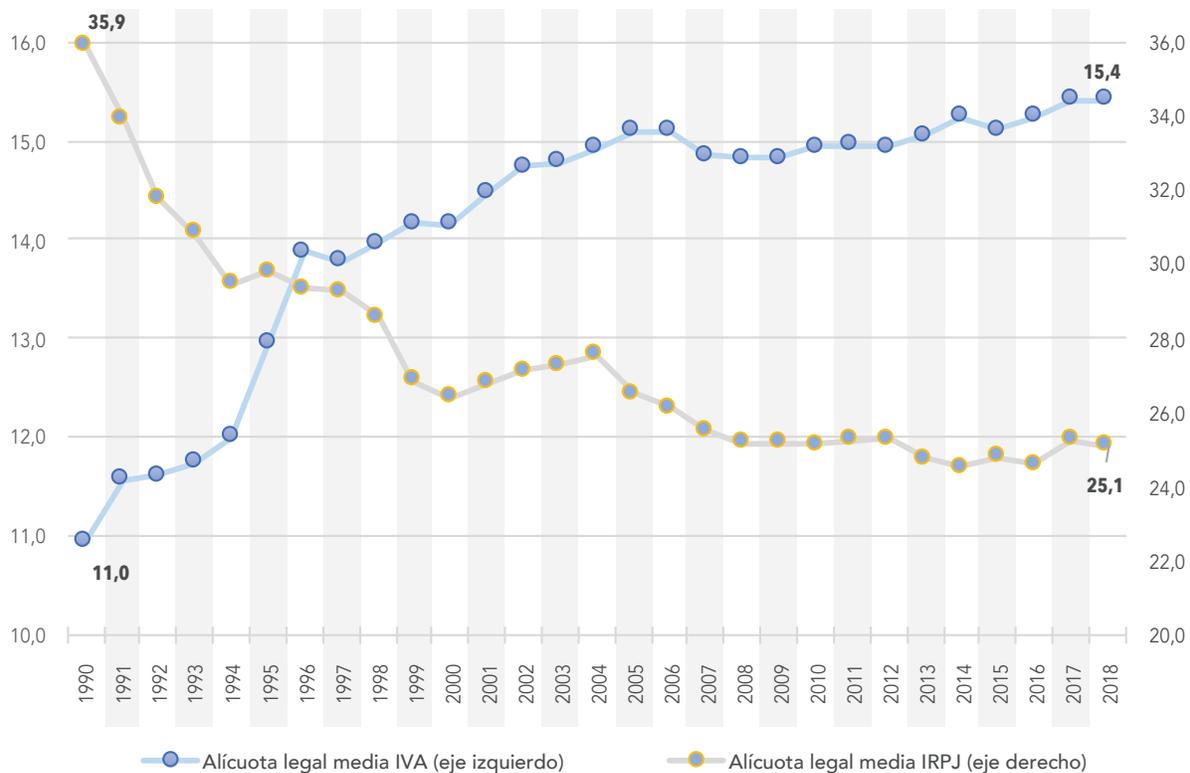
Esta mayor participación de ambas figuras, a su vez, encuentra explicación en las sucesivas reformas concentradas en estos impuestos en la mayoría de los

países de la región, ya sea a través de la ampliación de las bases imponibles, la reducción de excepciones y la mayor concentración de las Administraciones Tributarias en la gestión de estos tributos.

En lo que respecta a las alícuotas, y tratándose principalmente de impuestos que aplican a la base imponible una alícuota proporcional, se ha observado, en el período de análisis 1990-2018, un aumento paulatino de mediano plazo de las tasas generales de IVA en los países (llegando su promedio a 15,4% en 2018), pero manteniendo cierta heterogeneidad y una reducción hacia una convergencia hacia valores alrededor de 25% en las alícuotas generales del IRPJ (gráfico 2).

## GRÁFICO 2

**Alícuotas generales del IVA y el IRPJ en América Latina y el Caribe**  
Promedio simple para 18 países, 1990-2018, en porcentajes



Fuente: Peláez Longinotti (2022), "Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial", CIAT. Elaboración sobre la base de series de alícuotas impositivas del CIAT y legislación actualizada de los países.

## 1.2. *Indicadores de eficiencia recaudatoria del IVA y el IRPJ en ALC*

El documento que aquí se presenta (Peláez Longinotti, 2022) analiza el desempeño recaudatorio del IVA y del IRPJ en un período largo de tiempo, hasta los últimos años, con un desarrollo cuantitativo basado en estimaciones de indicadores de eficiencia recaudatoria, de cada impuesto<sup>2</sup>.

Los resultados obtenidos indican, en primer lugar, que la eficiencia recaudatoria ha ido en aumento a lo largo del período de análisis. Si bien la eficiencia del IRPJ es más baja que la del IVA, se observó que la evolución de este indicador para el primero de los tributos tuvo un mejor desempeño, sobre todo en los períodos más recientes, donde la eficiencia recaudatoria del IVA se mantuvo sin crecimiento.

A partir de la estimación de la recaudación teórica, el contraste de la recaudación efectiva con la recaudación teórica permite obtener la eficiencia recaudatoria del impuesto. Con los datos disponibles se ha podido construir una serie larga de eficiencia recaudatoria, e inferir si la mejora observada en la recaudación del impuesto es atribuible únicamente a cambios nominales al alza de las tasas o bien también a una mejora en la capacidad recaudatoria intrínseca de cada impuesto.

Si la recaudación efectiva alcanzase la misma magnitud que la recaudación teórica, se estaría frente a un impuesto que recauda todo su potencial, un caso teórico en el que

no existiría brecha de política (gastos tributarios) ni brecha de incumplimiento (evasión). La evidencia empírica muestra que la eficiencia recaudatoria es inferior a 1 en todos los casos, dado que la recaudación efectiva es menor que la recaudación potencial. La brecha global se determina como la diferencia entre 1 menos el cociente entre la recaudación efectiva sobre la recaudación teórica.

En cuanto a la eficiencia recaudatoria media del IVA, para el período 1990-2018, la misma fue calculada como el promedio anual de la eficiencia recaudatoria hallada en cada país (gráfico 3.a). Este resultado, es explicativo de por qué este impuesto juega un papel tan importante en la recaudación y por qué el mismo explica el crecimiento sostenido de la presión fiscal en el período analizado. Además de que creció la capacidad recaudatoria del impuesto, medido en este indicador a través del aumento de las tasas legales, la eficiencia recaudatoria no neutralizó este efecto, sino que al contrario lo fortaleció, ya que aumentos de eficiencia recaudatoria en escenarios de aumento de las capacidades recaudatorias del instrumento, resultan en mejoras en los niveles de recaudación efectiva. El gráfico 3.b muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países de la región incluidos en el análisis. Por su parte, el gráfico 3.c muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA a nivel de país.

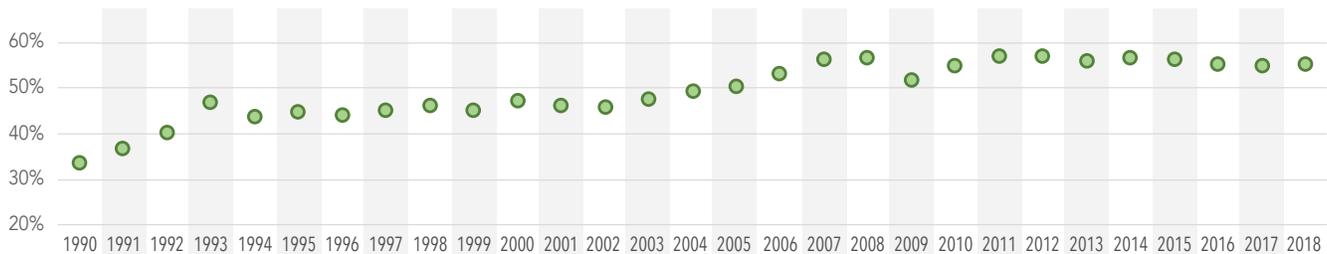
<sup>2</sup> Cabe señalar que el documento más reciente representa la continuación una línea de trabajo que cuenta con importantes antecedentes de años previos también impulsados desde el CIAT (Díaz de Sarraide, 2017).

**GRÁFICO 3**

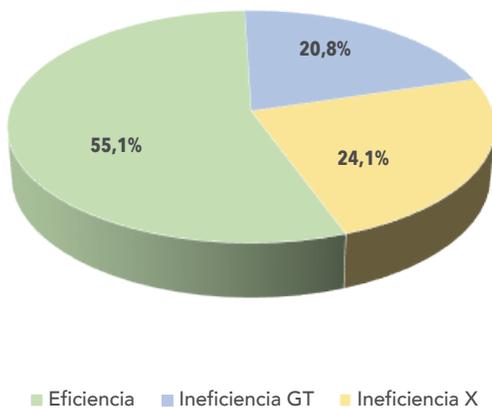
**Eficiencia recaudatoria del IVA 1990-2018 (3.a) y componentes de la recaudación teórica 2016-2018 (3.b; 3.c)**

*Datos individuales y promedios regionales para países seleccionados, en porcentajes*

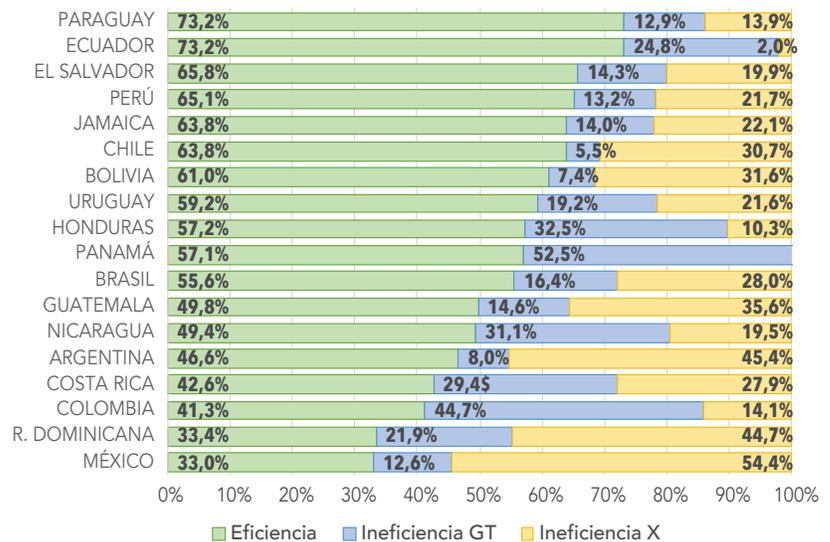
**3a) Eficiencia Recaudatoria del Impuesto al Valor Agregado.** Promedio países seleccionados 1990 - 2018



**3b) Componentes de la Recaudación Potencial del IVA**  
Promedio países seleccionados 2016 - 2018



**3c) Componentes de la Recaudación Potencial del IVA**  
Promedio países seleccionados 2016 - 2018



**Fuente:** Peláez Longinotti (2022), "Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial", CIAT.

**Nota:** La eficiencia GT se refiere a la recaudación teórica no recaudada por la existencia de los gastos tributarios, mientras que la ineficiencia X está dada por la pérdida de recaudación asociada a la evasión, a las fallas de gestión y a los errores en la medición de las variables utilizadas como insumo en el cálculo de la eficiencia como de la ineficiencia GT.

En cuanto a la eficiencia recaudatoria promedio del IRPJ para el período 1990-2018 (gráfico 4.a), siguiendo la misma metodología, se pudo comprobar la mejora sostenida que ha experimentado este indicador a lo largo del tiempo. Desde valores en el entorno de 20% a inicios de la serie, la relación entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica ha mostrado mejoras sostenidas (con excepción de 2004, 2010 y 2013) hasta alcanzar un máximo al final de la serie (en el entorno del 50% de la recaudación potencial).

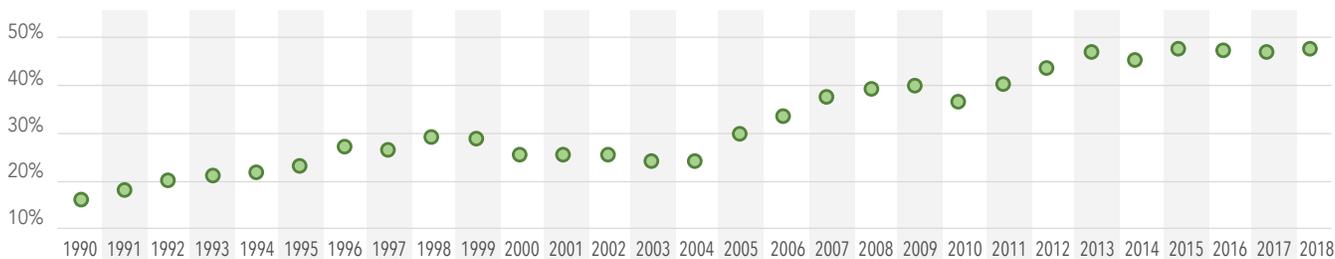
Si bien el valor de este indicador de eficiencia a lo largo de la serie es inferior al indicador de eficiencia del IVA (gráfico 3.a), el indicador de IRPJ ha mostrado una tasa de crecimiento superior a la del IVA, más que duplicando su eficiencia desde el inicio hacia el final de la serie. La evolución de la eficiencia recaudatoria promedio de este impuesto explica la mayor presencia que el mismo ha mostrado gradualmente en la presión fiscal de largo plazo (gráfico 1).

**GRÁFICO 4**

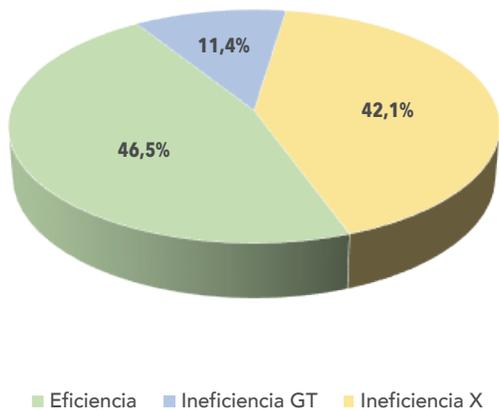
**Eficiencia recaudatoria del IRPJ 1990-2018 (4.a) y componentes de la recaudación teórica 2016-2018 (4.b; 4.c)**

*Datos individuales y promedios regionales para países seleccionados, en porcentajes*

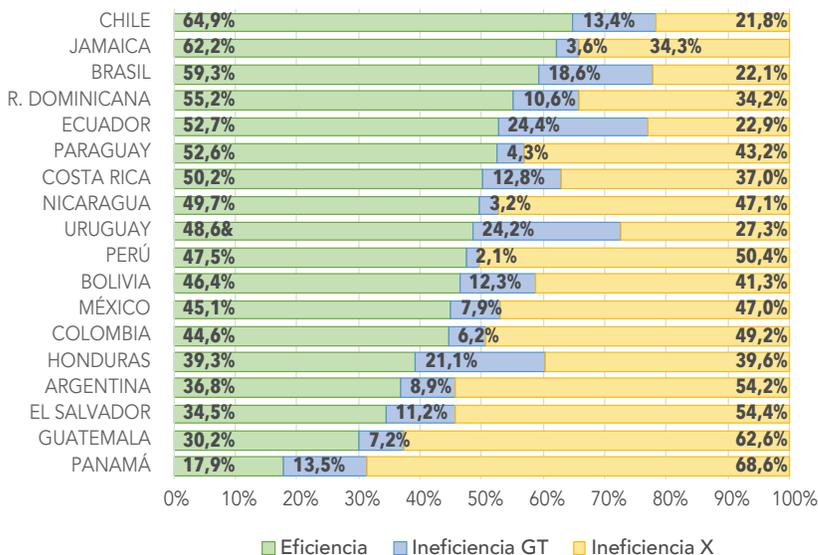
**4a) Eficiencia Recaudatoria del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas. Promedio 1990 - 2018**



**4b) Componentes de la Recaudación Potencial del IRPJ**  
Promedio países seleccionados 2016 - 2018



**4c) Componentes de la Recaudación Potencial del IVA**  
Promedio países seleccionados 2016 - 2018



**Fuente:** Peláez Longinotti (2022), "Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial", CIAT.

El gráfico 4.b muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IRPJ calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países incluidos en el análisis. El período considerado es el último trienio disponible (2016-2018), y allí se puede apreciar, además de que la eficiencia recaudatoria estimada es de 46,5%, la brecha tributaria se constituye con una porción atribuible a la brecha de política del 11,4% del potencial y

del 42,1% a la denominada ineficiencia-X, la que incluye la brecha de incumplimiento y cualquier error remanente en la medición de los componentes anteriores. Por su parte, el gráfico 3.a muestra estáticamente la composición de la estimación de la recaudación teórica del IRPJ a nivel de país, correspondiendo la misma al resultado promedio del último trienio de la serie de datos.

## 2. Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y el Caribe 2023<sup>3</sup>

### 2.1. La Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT

Los Estados, como forma de ejecutar sus programas de gobierno o bien atendiendo a situaciones circunstanciales en las que entienden deben intervenir, recurren a diversos instrumentos para realizar transferencias económicas a sujetos, sectores o regiones con el fin de asistirlos. Habitualmente, estas transferencias se ejecutan a través de partidas presupuestarias que quedan definidas en las leyes de presupuesto. Sin embargo, las mismas -o bien sus efectos deseados- pueden también concretarse mediante una vía alternativa. Favorecer a un conjunto de individuos a través de una reducción en la carga tributaria puede ser económicamente equivalente a otorgar una transferencia por medio de una partida del gasto público presupuestal, de allí la denominación de Gastos Tributarios (GT).

Aunque varios países han puesto en práctica la presentación de informes de GT, es notoria la brecha entre el nivel de examen y transparencia de estos instrumentos en comparación con los gastos directos. Salvo que los GT estén sometidos a un nivel de debate equivalente a los gastos directos, los mismos pueden dar lugar a un oportunismo fiscal por parte de los gobiernos. Algunos sectores de la actividad económica son conscientes de este hecho y se muestran preferentes a recibir beneficios a través de incentivos fiscales antes que a través de subsidios directos.

A partir de los informes oficiales realizados por los países de la región, la Dirección de Estudios e Investigaciones

Tributarias del CIAT, mantiene y actualiza la Base de Datos de los Gastos Tributarios de América Latina y el Caribe (TEDLAC, por sus siglas en inglés). La misma es confeccionada a partir de la registración sistemática de la información contenida en los reportes, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido en cada informe.

De las más recientes revisiones comparadas de estos informes<sup>4</sup>, tanto de los países que poseen experiencia en su elaboración como la de quienes más recientemente han adoptado esta práctica, se ha podido comprobar que no existe una coherencia global respecto a los elementos que los mismos deben incluir. Igualmente, se han podido identificar algunos aspectos comúnmente encontrados en estos documentos: una definición general de gasto tributario; la descripción del marco de referencia para cada uno de los tributos bajo análisis; la descripción de cada uno de los ítems identificados como GT; la recopilación de las normas fiscales que dan origen a cada beneficio; los resultados hallados; y la proyección de los GT para los períodos venideros. Este último componente se incluye principalmente en aquellos informes que se integran en las leyes de presupuesto y de rendición de cuentas.

CIAT (2011) ha definido a los Gastos Tributarios como los recursos que deja de percibir el Estado por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria que enfrentan determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia. El término “gastos” enfatiza el hecho de que los recursos que se han dejado de recaudar podrían haber financiado programas de gasto público explícitos en favor de aquellos a los que se les reduce la carga tributaria e, incluso, a favor de otros contribuyentes.

3 El documento completo que acompaña a la actualización de la Base de Datos de Gastos Tributarios de América Latina y el Caribe (TEDLAC) puede encontrarse en la biblioteca digital del CIAT: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5837> (español) o <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5846> (inglés).

4 El carácter acumulativo del procesamiento de los datos recopilados ha facilitado que la Base TEDLAC se haya venido nutriendo de documentos y actualizaciones en años previos. Véase: Peláez Longinotti (2018; 2021).

Los Gastos Tributarios son el resultado económico de las excepciones a un impuesto de referencia o a un sistema tributario de referencia. El sistema tributario de referencia, por lo general, incluye los elementos constitutivos de la naturaleza del impuesto: la determinación del monto imponible, la estructura de tasas, las prácticas contables

aceptadas, la forma y condiciones de la deducción de los gastos realizados, las normas específicas para facilitar la administración de los tributos, entre otros.

La Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC) contiene las siguientes variables (cuadro 1):

## CUADRO 1

### Variables contenidas en la Base de Datos de Gastos Tributarios TEDLAC

*Denominación y descripción de su significado*

Variable	Descripción
País	Nombre del país que se está analizando
Categoría de tributo	Variable categórica que identifica el tributo
Nombre del tributo	Nombre del tributo en el país de análisis
Tipo de Gasto Tributario	Variable categórica que identifica el tipo de excepción
Incentivo tributario	Identifica si se trata de un Incentivo o Beneficio Tributario (según Manual CIAT)
Fuente Normativa	Tipo de norma y numeración que crea la excepción
Nombre de la medida	Nombre con el que se identifica la medida analizada
Descripción de la medida	Descripción más amplia de la medida analizada
Vigencia desde	Ejercicio de inicio de aplicación
Vigencia hasta	Ejercicio de expiración o derogación de la excepción
Sector presupuestario asociado	Asocia según el tipo de excepción a ciertas categorías de sectores presupuestales
Área Geográfica específica	Cuando la medida aplica en una zona geográfica específicamente
Ejercicio	Ejercicio en el que se registra ese gasto tributario
Método de medición	detalla el método de medición (cuando el informe de GT provee esa información)
Fuentes para la estimación	detalla las fuentes para la estimación (cuando el informe de GT provee esa información)
Moneda	Moneda en la que están expresados los gastos tributarios (y las demás variables)
Importe del Gasto Tributario	Monto determinado de ese ítem de gasto tributario para ese ejercicio
Recaudación del Impuesto	Recaudación del impuesto bajo análisis para ese ejercicio
Recaudación total	Recaudación total en ese ejercicio
PIB en ese ejercicio	Monto del PIB corriente de ese ejercicio
Fuentes de información	Informes de Gastos Tributarios País consultados para registrar en la TEDLAC
Actualización	Año en que fue actualizado ese registro en la Base TEDLAC

Fuente: Peláez Longinotti (2023), "Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y el Caribe", CIAT.

Las variables cualitativas describen más en detalle algunas características del registro tales como: nombre de la medida, descripción, fuente legal y reglamentaria, el método de medición, las fuentes de información para la estimación, el reporte que da origen a cada registro, etc. Esto permite ir al detalle individual y conocer al pormenor la medida que se está analizando. Además, la contabilización y caracterización de las diversas partidas sigue las recomendaciones incluidas en el Manual de Buenas Prácticas para la Medición de los Gastos Tributarios del CIAT (CIAT, 2011).

Las reglas de registro prevén la existencia de diversos tipos de variables de clasificación: categóricas, cualitativas, además de la variable cuantitativa en sí misma que es el importe del Gasto Tributario de esa medida en particular.

Entre las variables categóricas se encuentran: una clasificación general de los incentivos en 2 tipos, 9 clases de tributos, 7 tipos de gastos tributarios, 16 sectores presupuestarios asociados y una apertura según cuál sea el ejercicio económico bajo análisis. Estas codificaciones permiten realizar una multiplicidad de análisis y describir la información a nivel de cientos de sub-categorías formadas por ciertas combinaciones de tales variables.

## **2.2. Cifras actualizadas de los gastos tributarios en países de la región<sup>5</sup>**

La exploración de la TEDLAC permite conocer el peso de los Gastos Tributarios en relación con el Producto Interno Bruto de cada país, su evolución a lo largo de los períodos incluidos en el análisis, así como la distribución del mismo según las categorías de tributos más relevantes donde se hallaron excepciones (impuestos al valor agregado, impuestos sobre las rentas personales y empresariales, impuestos selectivos,

impuesto al comercio exterior, impuestos patrimoniales, etc.). También es posible conocer la cantidad y los montos acumulados de pérdidas de recaudación atribuibles a cada uno de los tipos de gastos tributarios (exoneraciones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, etc.).

Con respecto a la lectura e interpretación de los resultados entre los países debe tenerse presente que, como se mencionó anteriormente, los estudios de gastos tributarios analizados, si bien procuran identificar y cuantificar el costo fiscal de instrumentos similares, presentan diferencias conceptuales, que se traducen en diferentes marcos de referencia y, por ende, en un conjunto mayor o menor de excepciones, donde también se observan diferencias metodológicas, así como de alcance de acuerdo con los impuestos específicos que están comprendidos en el análisis. Los estudios no están armonizados y esta falta de coordinación produce resultados que no son comparables directamente, sin antes estudiar más a fondo las diferencias en los reportes de país.

El cuadro 2 presenta los resultados del Gasto Tributario sobre el PIB y sobre la recaudación de los países incluidos en la TEDLAC y para los últimos tres ejercicios disponibles<sup>6</sup>. El promedio del gasto tributario para los 17 países analizados se situó en 3,6% del PIB en el último ejercicio del análisis, siendo que el registro promedio de los países, dos años antes era de 3,9%. Puede apreciarse en el cuadro, verticalmente, cierta disparidad entre los resultados de los países. Una porción importante de esa disparidad es atribuible a la falta de armonía de criterios en los diferentes estudios de gastos tributarios. Estas diferencias también son atribuibles a los diferentes diseños de los sistemas tributarios adoptados por los países, los que conducen a un mayor o menor espacio para excepciones.

<sup>5</sup> Los datos son accesibles en versión consolidada y por países en: <https://www.ciat.org/gastos-tributarios/>.

<sup>6</sup> Se utilizaron todos los reportes oficiales de gastos tributarios de los países, hasta el último ejercicio disponible. La recogida de datos finalizó en octubre de 2022. A esa fecha los últimos ejercicios disponibles correspondían 1 a 2022, 7 a 2021, 4 a 2020 y 5 a 2019 y años anteriores.

## CUADRO 2

## Nivel de los gastos tributarios en países de América Latina y el Caribe

Datos individuales y promedio 17 países, últimos tres ejercicios disponibles, en porcentajes del PIB y en porcentajes de la recaudación potencial de cada país

Países	Último Ejercicio (t)	Gasto Tributario / PIB (últimos tres ejercicios) (1)			Gasto Tributario / Recaudación Potencial (últimos tres ejercicios) (2)		
		t	t-1	t-2	t	t-1	t-2
Argentina	2021	2,5%	2,7%	2,8%	8,8%	9,1%	10,0%
Bolivia	2013	1,3%	1,2%	1,0%	3,9%	3,7%	3,1%
Brasil	2022	3,3%	3,2%	4,2%	14,3%	13,7%	18,4%
Chile	2021	2,3%	2,2%	2,4%	10,8%	12,1%	11,9%
Colombia	2019	8,6%	8,2%	7,9%	36,6%	35,8%	34,7%
Costa Rica	2020	4,2%	4,7%	5,6%	15,5%	16,3%	18,8%
Ecuador	2020	4,9%	5,2%	5,4%	28,2%	27,3%	28,5%
El Salvador	2017	3,5%	3,8%	3,8%	16,3%	17,5%	17,5%
Guatemala	2021	2,8%	2,7%	2,5%	18,6%	20,6%	18,9%
Jamaica	2020	2,4%	3,2%	4,7%	8,0%	10,2%	14,4%
México	2021	3,3%	3,8%	3,2%	19,3%	21,2%	19,7%
Nicaragua	2013	5,4%	5,0%	4,6%	20,4%	18,9%	18,1%
Panamá	2019	3,1%	3,4%	3,7%	27,9%	27,9%	29,1%
Paraguay	2021	1,3%	1,4%	1,5%	11,7%	13,0%	13,2%
Perú	2020	2,4%	2,3%	2,3%	11,7%	10,6%	10,7%
Rep. Dominicana	2021	4,0%	5,3%	4,9%	26,4%	34,9%	31,4%
Uruguay	2021	6,0%	5,9%	5,8%	23,3%	23,1%	23,1%
<b>Promedio ALC (3)</b>	--	<b>3,6%</b>	<b>3,8%</b>	<b>3,9%</b>	<b>17,7%</b>	<b>18,6%</b>	<b>18,9%</b>

Fuente: Peláez Longinotti (2023), "Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y el Caribe", CIAT.

Notas: (1) Se refiere al cociente de los Gastos Tributarios sobre el valor nominal del Producto Interno Bruto del País. (2) Se considera Recaudación Potencial a la suma de la Recaudación Efectiva (sólo de los impuestos para los que se miden los gastos tributarios) más los gastos tributarios respectivos. (3) Promedio simple de los ratios de cada país en cada período.

A nivel horizontal, al interior de cada país, se observa cierta estabilidad de los resultados, con una leve tendencia a la baja de los ratios de GT, lo que produce la baja en el promedio hacia el último ejercicio. Una creciente revisión de las excepciones incluidas en el sistema tributario, así como la mayor presencia de normas nuevas que incluyen una fecha concreta de expiración del beneficio, contribuyen a un mayor control de las excepciones y pueden estar empujando hacia un decrecimiento del peso de éstos, a sabiendas de que la lectura de tan solo 3 ejercicios no habilita a concluir categóricamente esta hipótesis. La estabilidad de los resultados también puede ser atribuida a que, si bien los informes no son armónicos entre los países, se observa al interior de cada país el mantenimiento de una práctica metodológica sistemática de medir el fenómeno, lo que en la mayoría de los casos permite interpretar un resultado a través de la evolución de los valores observados en el tiempo.

### 3. Consideraciones Finales

En este artículo se han sintetizado dos estudios recientemente publicados por el CIAT, los cuales constituyen una parte importante de las múltiples líneas de trabajo desarrolladas desde su Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. El objetivo central es dar a conocer sus principales resultados y motivar su aprovechamiento y difusión como marcos de referencia estadística para los países de la región.

Por un lado, se presentaron los resultados de una aproximación a la medición de la brecha tributaria en el IVA y el IRPJ de los países de la región, a partir de estimaciones de la recaudación teórica de cada impuesto y de la eficiencia recaudatoria de estos tributos. Se comprobó que este

último indicador ha venido en aumento a lo largo del período de análisis, a impulso principalmente de reducciones en el incumplimiento tributario. Si bien la eficiencia del IRPJ es más baja que la del IVA, la recaudación del primero tuvo un mejor desempeño en acortar la brecha que en el IVA, donde la brecha en el período más reciente se mantuvo estable.

Aún persisten espacios de acción, constatándose unos niveles de ineficiencia de 44,9% para el IRPJ y de 53,5% para el IVA. Al mismo tiempo, mientras que en el IVA la ineficiencia se reparte en partes similares entre brecha de política (gastos tributarios) e ineficiencia atribuible a evasión, en el IRPJ predomina esta última, teniendo una menor presencia la ineficiencia de política. Esto se vincula con el hecho de que en el IRPJ existen excepciones de la base imponible, que la alejan de la base real (las ganancias empresariales) y que no están comprendidas como gastos tributarios, lo que incide en el resultado de la brecha de incumplimiento.

Por otro lado, a partir de los informes oficiales de los países de la región, se actualizó la Base de Datos de los Gastos Tributarios de América Latina y el Caribe (TEDLAC). La misma resultó de la registración de la información contenida en los informes de países, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido por cada reporte. La identificación, cuantificación y publicación de los reportes de gastos tributarios reviste enorme importancia, en la medida que permite conocer la dimensión del fenómeno, los sujetos, sectores, regiones o actividades beneficiadas; y es uno de los componentes de la ecuación costo-beneficio que el responsable de política debería analizar para conocer si el beneficio otorgado mediante este mecanismo surtió el efecto deseado y si este último justifica el sacrificio fiscal asociado.

En total fueron identificados y registrados 13.900 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de 17 países analizados. Su procesamiento y análisis desembocó en una nueva edición del Panorama de los Gastos Tributarios en ALC, donde se observó el diferente grado de desarrollo de estos estudios entre los países analizados

y se identificaron campos de mejora para el proceso de identificación de las excepciones, prácticas de estimación, y reporte de los resultados. La falta de armonía de criterios entre los países lleva a que, probablemente, ésta sea una de las determinantes de las disparidades observadas en los resultados.

## Referencias

CIAT (2011); “Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4856>

Díaz de Sarralde, S. (2017); “El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina”, Documento de Trabajo 05/2017, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5547>

Peláez Longinotti, F. (2018); “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y El Caribe”, Documento de Trabajo 05/2018, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5622>

\_\_\_\_\_ (2021); “Dimensiones de los Gastos Tributarios en América Latina y El Caribe”: Una exploración de segundo nivel en la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT, Documento de Trabajo 01/2021, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5751>

\_\_\_\_\_ (2022); “Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial”, Documento de Trabajo 01/2022, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5797>

\_\_\_\_\_ (2023); “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y El Caribe”, Documento de Trabajo 01/2023, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5837>

## II.2. La evaluación de los beneficios fiscales: la experiencia de España

**Cristina García-Herrera Blanco**

*Directora de Estudios, Instituto de Estudios Fiscales (IEF),  
Ministerio de Hacienda y Función Pública, España*

### Introducción

Los beneficios fiscales son un elemento generalizado en los sistemas tributarios de todos los países. En la mayoría de ellos se cuantifica la pérdida recaudatoria que estos implican. La comparativa entre países no es sencilla, ya que existen diferencias tanto en lo que se considera un beneficio fiscal como en las metodologías que se emplean para su cuantificación.

Más allá de esta previsión, es poco habitual la realización de una evaluación de los efectos finales de los beneficios fiscales. Por supuesto, existen evaluaciones realizadas por académicos, experiencias de evaluación por parte de agencias independientes o evaluaciones internas llevadas a cabo para la toma de decisiones, pero son casos excepcionales los países que han institucionalizado la evaluación de manera que esta se realice de forma integral y sistemática.

En España esta labor viene realizándose desde el año 2019, cuando el Gobierno encargó a la Autoridad independiente

de Responsabilidad Fiscal (AIReF) una evaluación de trece beneficios fiscales, en el marco de la revisión del gasto público. El Ministerio de Hacienda y Función Pública ha seguido con esta actividad, incluyendo en el Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia el análisis de quince beneficios fiscales cuyos resultados se han publicado en 2022 y 2023.

El objetivo de este artículo es describir la experiencia española en materia de evaluación de beneficios fiscales, ámbito en el que se ha avanzado sustancialmente a partir del año 2019. Este artículo se estructura en tres partes. En primer lugar, y tras esta breve introducción, se comienza con una referencia a los beneficios fiscales en España, describiendo el concepto utilizado y su cuantificación. En segundo lugar, se justifica la necesidad de evaluación de los beneficios fiscales. En tercer lugar, se desarrolla la experiencia española, explicando los informes tanto de la AIReF como del propio Ministerio de Hacienda y Función Pública. Por último, se realizan unas breves conclusiones y recomendaciones.

## 1. Los beneficios fiscales en España

### 1.1. Concepto

No existe una norma internacionalmente aceptada que defina qué debe ser considerado como beneficio fiscal. Tampoco existe una definición legal de beneficio fiscal en España, a pesar de que la necesidad de cuantificar su importe figura en la propia Constitución (artículo 134.2). La Ley General Tributaria se limita a establecer que están sometidos al principio de reserva de ley.

Consecuencia de esa necesidad establecida en la Constitución de incluir en los Presupuestos Generales de Estado, junto con la totalidad de gastos e ingresos, los beneficios fiscales que afecten a los tributos estatales, en la Memoria de Beneficios Fiscales (MBF) que acompaña al proyecto de Presupuestos se señalan los rasgos o condiciones que un determinado incentivo tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal. En concreto se señalan los siguientes:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.

- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Estas condiciones son fruto de la experiencia, tanto de la internacional como de la acumulada en la realización de estas memorias de beneficios fiscales. No dan una definición inequívoca o incuestionable de lo que es un beneficio fiscal, entre otras cosas porque incluyen conceptos (como la estructura básica del impuesto) que tampoco tienen una definición clara, pero al menos sirven de guía a la hora de decidir si una determinada medida es o no beneficio fiscal.

No obstante lo anterior, resulta aceptable definir que los beneficios fiscales son instrumentos de política fiscal que permiten minorar la carga tributaria que recae sobre los contribuyentes mediante la introducción de exenciones, reducciones o ajustes en la base imponible, alícuotas o tipos reducidos de gravamen, bonificaciones, deducciones en la cuota o devoluciones, con objeto de crear incentivos que permitan alcanzar determinados objetivos de política económica y social.

### 2.2. Cuantificación

En la actualidad es una práctica generalizada de los países la cuantificación a modo de previsión de la pérdida recaudatoria que suponen los beneficios fiscales de su sistema tributario. Como se ha señalado, en el caso de España existe un mandato constitucional que obliga a consignar el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Así, desde el año 1979 se elabora el Presupuesto de Beneficios Fiscales y, desde el año 1996, el Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) se complementa con una MBF en la que se detallan las cifras del PBF, se comparan con las del presupuesto precedente, se realiza una clasificación por políticas de gasto y se explican las fuentes de información utilizadas y las metodologías de cálculo empleadas.

Por otra parte, en un Estado descentralizado las regiones deben realizar también dicha cuantificación. En España, las Comunidades Autónomas elaboran sus propios

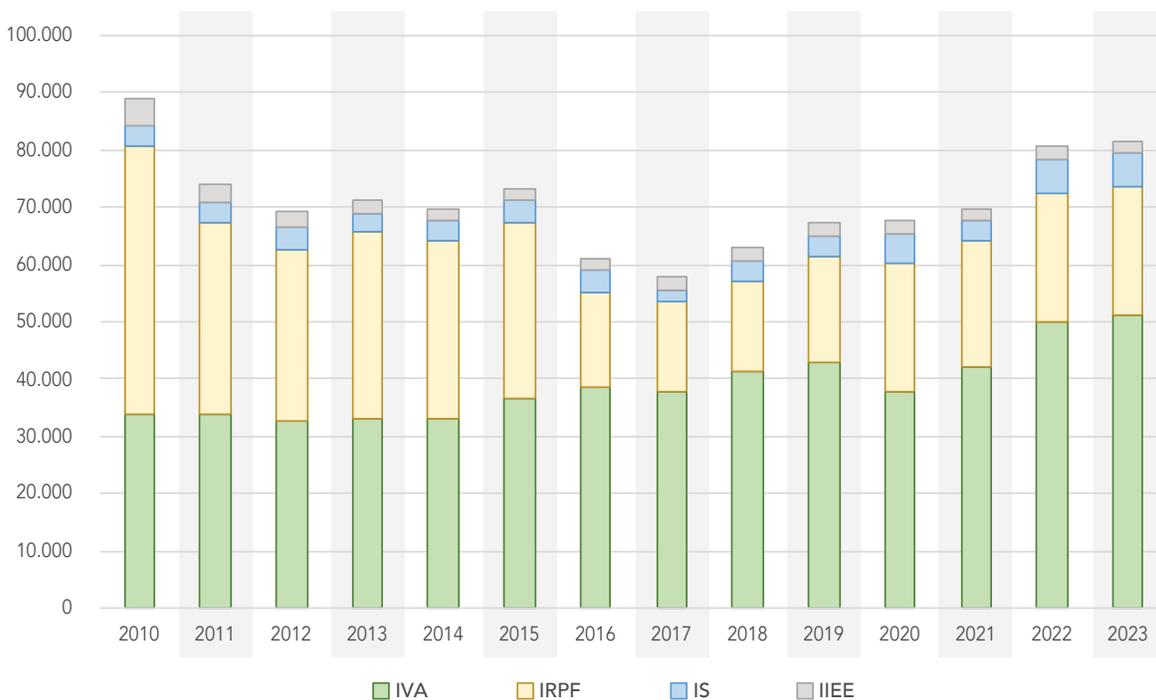
presupuestos de beneficios fiscales y son publicados regularmente<sup>1</sup>. De acuerdo con la información disponible, para 2023 la pérdida recaudatoria prevista por la existencia de los beneficios fiscales totales (Estado y Comunidades Autónomas) es de 89.100 millones de euros (gráfico 1). Más

de la mitad de estos recursos resignados (63%) se asocian con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), seguido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) con el 27%, del Impuesto sobre Sociedades (IS) con el 7%, y los Impuestos Especiales (IIEE) con el restante 3% del total.

## GRÁFICO 1

### Costo fiscal presupuestado de los beneficios fiscales en España, por principales impuestos

Monto total para Estado Nacional y Comunidades Autónomas, 2010-2023, en millones de euros



Fuente: Elaboración propia sobre la base de los respectivos Presupuestos de Beneficios Fiscales.

En porcentajes sobre el PIB, para 2022 como último año de referencia, los beneficios fiscales suponen el 6,1% (gráfico 2). Si se observa la evolución, desde el año 2010 se ha producido una reducción de dos puntos del PIB, siendo el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) el que ha experimentado una mayor baja, luego de su reforma en 2015. Sin embargo, desde el mínimo total alcanzado en 2017

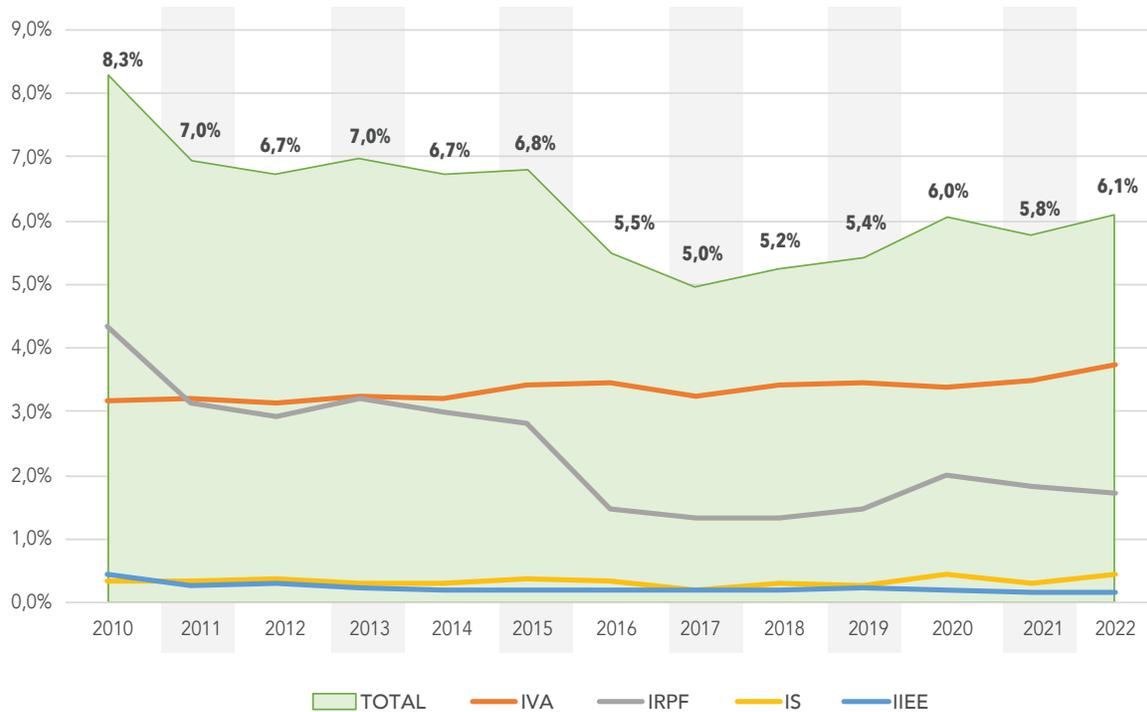
(5,0% del PIB), se verifica un leve pero sostenido repunte durante los años más recientes. El mismo se ha apoyado en los beneficios fiscales vinculados al IVA, los cuales se han mantenido en torno a 3,5% del PIB a lo largo del período (3,7% en 2022), consolidándose como el principal componente del costo fiscal asociado.

1 Pueden ser consultados en el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionBeneficiosFiscales/Presupuestosdebeneficiosfiscales.aspx>

## GRÁFICO 2

**Costo fiscal presupuestado de los beneficios fiscales en España, por principales impuestos**

Monto total para Estado Nacional y Comunidades Autónomas, 2010-2022, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de los respectivos Presupuestos de Beneficios Fiscales.

## 2. La necesidad de evaluación más allá del Presupuesto de Beneficios Fiscales

La cuantificación de los gastos tributarios es una actividad de enorme importancia, puesto que permite conocer la pérdida de recaudación que se está produciendo cada año a través del propio sistema tributario. Como en otros países, en España esta labor es realizada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, que dedica esfuerzos y medios relevantes a este fin. Así, existe un grupo de trabajo formado por funcionarios, coordinados por la Dirección General de Tributos del que también forman parte la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Instituto de Estudios Fiscales, la Dirección General de Presupuestos y el Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda.

Pese a su importancia, este ejercicio es insuficiente para valorar adecuadamente las políticas de gasto que se desarrollan a través de este mecanismo del sistema tributario. En primer lugar, la cuantificación de los beneficios fiscales solo ofrece información sobre cuánto se está dejando de recaudar, pero no nos permite conocer la eficacia y efectividad de las medidas que se han adoptado. Las motivaciones existentes tras el diseño de cualquier beneficio fiscal son el logro de la equidad o el interés en reconducir la actuación de los agentes hacia determinados comportamientos que se desean incentivar por razones diversas.

Cuando se persigue la equidad, son las características específicas de los contribuyentes las que se tienen en cuenta

para permitir rebajas fiscales de los más desfavorecidos. En el segundo caso, se trata de redirigir el comportamiento de los contribuyentes hacia escenarios más eficientes. Como es sabido, el logro simultáneo de los objetivos de eficiencia y equidad representa un *trade-off* inevitable que también está presente en el diseño de los esquemas de beneficios e incentivos fiscales. Al margen de ello, detrás de la existencia de cualquier beneficio fiscal debe haber una justificación en uno u otro sentido para la existencia del mismo, ya que se trata de una medida que implica un costo monetario por la vía de la pérdida de la recaudación potencial.

Por último, la evaluación puede ayudar a la toma de decisiones sobre los beneficios fiscales que ya forman parte del sistema tributario. Esta finalidad es importante porque la modificación o eliminación de un beneficio fiscal es compleja y tiene un costo político que no es fácil de asumir. Pero, adicionalmente, encuentra otras dificultades tanto desde la perspectiva económica como desde la jurídica.

Desde una perspectiva jurídica, el principio constitucional de seguridad jurídica protege a los contribuyentes que adaptaron su conducta a la legislación vigente. Es cierto que la doctrina constitucional ha señalado que este principio no implica la existencia de un derecho consolidado ni el mantenimiento de un determinado régimen tributario, pues ello implicaría una petrificación del sistema tributario. Sin embargo, ante las dudas jurídicas del alcance de dicho principio, cuando se modifican o eliminan los beneficios fiscales es habitual que se creen regímenes transitorios que, de facto, permiten que la rebaja fiscal subsista de forma prácticamente indefinida. De esta manera se salvan los posibles obstáculos jurídicos, pero se mantiene un régimen privilegiado solo para algunos contribuyentes, lo que implica una vulneración del principio de equidad horizontal.

En España se tiene un ejemplo muy ilustrativo de lo anterior a través de la deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF. Los organismos internacionales y la Unión Europea recomendaron su eliminación, puesto que inducía al endeudamiento de las familias, frenaba el mercado del alquiler y había sido responsable de la burbuja inmobiliaria

del país. En 2013, en plena crisis económica, la deducción fue suprimida, pero se estableció un régimen transitorio para quienes hubieran adquirido una vivienda antes de dicha fecha. En el PBF del 2023, es aplicada aún por 2.663.223 contribuyentes, con un costo fiscal equivalente a 753,51 millones de euros, creándose una situación de desigualdad entre los contribuyentes que han perdido el derecho a la deducción y los que todavía lo mantienen.

Por otra parte, desde una perspectiva económica suprimir un beneficio fiscal también puede dar lugar a otros retos. Así, la eliminación de este tipo de medidas puede implicar la necesidad de aprobar otras, como compensaciones para los afectados por la supresión. En el Libro Blanco para la Reforma del Sistema Tributario (2022) se propone la reforma de la tributación medioambiental, así como la eliminación de los tipos reducidos en el IVA, pero en ambos casos se recomienda que se establezcan compensaciones para los afectados. Estas compensaciones no son fáciles de establecer y requieren información y un adecuado diseño de las mismas.

En definitiva, los beneficios fiscales constituyen una alternativa a las políticas de gasto (subvenciones o ayudas directas). La evaluación puede ayudar a determinar cuál es la alternativa más eficaz y eficiente, y que no se producen distorsiones adicionales con su aplicación.

### **3. La experiencia española en la evaluación de beneficios fiscales**

#### **3.1. La evaluación de la AIReF**

En el año 2017 se inició en España un proceso de revisión del gasto público del conjunto de las Administraciones públicas con la finalidad de detectar ineficiencias y avanzar en la calidad del gasto público del país. Dicho trabajo se encargó a la Autoridad independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF). La segunda fase de revisión del gasto público comprendía, además de la evaluación del gasto hospitalario del Sistema Nacional de Salud, de los incentivos

a la contratación y de las infraestructuras de transporte, la revisión de los beneficios fiscales.

Por lo que se refiere a esta última, el estudio evaluó trece beneficios fiscales, con un costo total aproximado de 35.000 millones de euros, lo que suponía de forma aproximada un 60% del costo fiscal total de todos los beneficios fiscales existentes en España. Los beneficios fiscales seleccionados correspondieron cuatro tributos principales:

- **Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas:** reducción por aportaciones a sistemas de previsión social; reducción por rendimientos del trabajo; reducción por arrendamiento de viviendas; deducción por donativos; deducciones sociales, como por maternidad, discapacidad y familia numerosa.
- **Impuesto de Sociedades:** tipos (alícuotas) reducidos para las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMIS) y para las sociedades de inversión de capital variable (SICAV); deducción por incentivos a la investigación y desarrollo tecnológico-industrial (I+D+i); deducción por donativos.
- **Impuesto sobre el Valor Añadido:** tipos reducidos de 4% y 10%; exención de la sanidad y la educación; exención de los servicios financieros.
- **Impuesto sobre Hidrocarburos:** alícuotas reducidas y diferenciadas por tipo de combustible (diésel/gasolina).

Es importante señalar que la finalidad del informe era evaluar si los beneficios fiscales cumplían el objetivo para que el habían sido creados y si generaban alguna distorsión que determinase la necesidad de su reformulación. Sin embargo, no se discutía en ningún caso los objetivos de política

económica que estas medidas persiguen. Esta evaluación se llevó a cabo con la colaboración de otras instituciones públicas como la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Instituto Nacional de Estadística y el Instituto de Estudios Fiscales.

La estructura del estudio consiste en una primera parte de definición, evolución histórica y comparativa internacional, una segunda de cuantificación, una tercera de evaluación, y, por último, se recogen los resultados, conclusiones y propuestas<sup>2</sup>. El estudio realizado por el Ministerio de Hacienda, que se expone en el siguiente epígrafe, es muy similar, y será explicado entonces, con la finalidad de evitar reiteraciones.

Las recomendaciones de este informe, dieron lugar a la modificación de dos beneficios fiscales: el relativo a los planes de pensiones en el IRPF, y el tipo reducido de IVA para bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos. Dada la situación derivada de la pandemia en la que se encontraba la economía y la grave crisis por la que atravesaban determinados sectores, se consideró que no era el momento pertinente para modificar el resto de beneficios fiscales.

### 3.2. La evaluación del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Tras la evaluación de la AIREF, el Ministerio de Hacienda y Función Pública decidió continuar con este ejercicio. Así, se incluyó este cometido en la reforma 2 del componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR). A estos efectos, se creó un grupo de trabajo, formado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Dirección General de Tributos y el Instituto de Estudios Fiscales, el cual seleccionó un conjunto de quince beneficios fiscales.

2 El informe publicado por la AIREF puede consultarse en el siguiente enlace: [https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus\\_Varios\\_SR/Estudio\\_Beneficios\\_Fiscales\\_Spending\\_Review.pdf](https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf)

Los criterios tenidos en cuenta fueron la importancia cuantitativa y cualitativa del beneficio, así como las recomendaciones del Libro Blanco citado anteriormente. Es importante señalar que los beneficios fiscales que suponen un mayor costo recaudatorio ya habían sido analizados por la AIReF.

Siguiendo el cronograma del PRTR, el trabajo se realizó en dos plazos: el informe con la revisión de los cinco primeros beneficios fiscales se publicó en marzo de 2022 y, en marzo de 2023, el correspondientes a los diez beneficios restantes<sup>3</sup>.

La estructura de todas las evaluaciones es similar y sigue el mismo esquema que la evaluación realizada por la AIReF. En primer lugar, se realiza una descripción del beneficio fiscal, señalando su regulación vigente, su definición y los objetivos que persigue. En este apartado también se presenta la evolución normativa y su cuantificación para los últimos ejercicios en los que existen datos disponibles. El marco institucional y el contexto económico se describen en el segundo apartado y, en la tercera sección, se realiza un análisis de derecho comparado que permite encuadrar la situación del beneficio fiscal en el marco internacional. A continuación, en el apartado cuarto se realiza un análisis descriptivo y se señalan las bases de datos utilizadas para el análisis del apartado cinco, que recoge la evaluación cuantitativa del impacto del beneficio fiscal. Por último, se resumen las principales conclusiones del estudio.

Dentro de este esquema, hay que destacar dos elementos. Por un lado, la utilidad del Derecho comparado en el análisis de los sistemas tributarios. En este sentido, el informe se acompaña de un estudio de la normativa de otros países con la finalidad de poder comparar nuestra

regulación. Se han seleccionado los mayores países del entorno europeo, junto con otros desarrollados fuera de ese entorno (Australia, Canadá y Estados Unidos). Todos ellos disponen de un contexto social, económico y cultural similar y son un referente en materia de elaboración y análisis de presupuestos de beneficios fiscales.

Este análisis tiene, no obstante, importantes limitaciones. En primer lugar, se trata de un estudio normativo cuando lo deseable sería poder realizar un estudio comparado cuantitativo que permitiera conocer el peso real que un beneficio fiscal de aplicación usual tiene en otros países respecto de España. Sin embargo, en muchos casos esto no es posible por las diferencias metodológicas en la cuantificación. En segundo lugar, en los casos en los que esta cuantificación sí puede realizarse, la información sobre el costo de los beneficios fiscales para su comparación entre países puede resultar poco informativa (AIReF, 2020:6). Por ejemplo, España tiene desde el año 2003 una deducción por maternidad que es paradigmática en el contexto internacional; sin embargo, esta información es insuficiente porque, aunque otro país carezca de esta medida, puede fomentar esta política o perseguir objetivos similares a través de amplias y generosas transferencias directas.

El segundo elemento a destacar se refiere a las metodologías a utilizar para la evaluación. No existe un único método y cada uno de ellos presenta fortalezas y debilidades, así como costos o requisitos de datos específicos. Este último aspecto es crucial: el acceso a diversas fuentes de datos varía y puede tener un gran impacto en cómo se pueden llevar a cabo las evaluaciones. En este sentido, los datos disponibles para una evaluación influirán significativamente en los métodos utilizados y en la calidad y la relevancia de los resultados.

3 Los informes se han publicado y pueden consultarse en los siguientes enlaces: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf> (Revisión de Beneficios Fiscales 2021), y <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/Informe-revision-beneficios-fiscales-2022.pdf> (Revisión de Beneficios Fiscales 2022).

## 4. Conclusiones y recomendaciones

Los beneficios fiscales tienen un costo de oportunidad en términos recaudatorios, lo que determina la necesidad de garantizar que estos instrumentos cumplen el objetivo por el que fueron creados. Su evaluación es una tarea esencial para asegurar que el destino de los recursos públicos es el adecuado. En este sentido, la vía seguida por España desde hace varios años significa el comienzo de una buena práctica en la gestión de esos recursos públicos.

Ahora bien, las evaluaciones realizadas son necesarias, pero no suficientes. El análisis de las políticas públicas exige una visión integrada de los ingresos y los gastos públicos, de manera que los beneficios fiscales deben interpretarse dentro de la lógica del sistema, no como piezas aisladas. Es decir, los beneficios fiscales no se pueden valorar con un análisis aislado del resto de las ayudas que, vía gasto, se reciben por el sector o por los contribuyentes beneficiados, lo que determina que las conclusiones deban integrarse en el marco integral de la política pública afectada. En palabras de la AIReF (2020:261) es necesario que “la creación o cualquier modificación que se articule de los beneficios fiscales se enmarque en la planificación estratégica de las políticas públicas con las que está relacionado, de

manera tal que se pueda valorar la eficacia de los diferentes instrumentos en su conjunto y comparar la eficiencia de las distintas alternativas para alcanzar el objetivo propuesto”.

La evaluación ex post es esencial, pero no elude la necesidad de realización de evaluaciones ex ante de cada medida que se desee incorporar al sistema tributario. Esta evaluación previa, como también reclama la AIReF (2020:262) permite conocer los potenciales efectos de las medidas antes de su incorporación.

Adicionalmente, la evaluación exige que se doten los recursos materiales y humanos necesarios. Además, para asegurar el éxito de la evaluación es importante que ésta se tenga programada con antelación, desde que se adopta la medida, con el fin de disponer de la información pertinente desde el principio.

Más allá de estas ideas sobre evaluación, las dificultades existentes para la modificación de los beneficios fiscales requieren de cautelas adicionales. Así, una buena práctica sería condicionar la introducción de cualquier medida de este tipo a un período de tiempo determinado, vinculando su mantenimiento a la realización de las correspondientes evaluaciones.

## Referencias

AIReF (2020); Estudio Beneficios Fiscales, Proyecto de Evaluación del Gasto Público 2019, Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), Madrid, julio. Disponible en: [https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus\\_Varios\\_SR/Estudio\\_Beneficios\\_Fiscales\\_Spending\\_Review.pdf](https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf)

Comité de personas expertas (2022); Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid. [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022); Revisión de beneficios fiscales 2021, Madrid. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf>

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023); Revisión de beneficios fiscales 2022, Madrid. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/Informe-revision-beneficios-fiscales-2022.pdf>

## II.3. Brecha de Cumplimiento en el Impuesto a las Ganancias (Renta): Primera experiencia de su estimación en la Administración Tributaria Argentina

**Nicolás Sassano**

*Director de Planeamiento y Diseño Organizacional, Subdirección General de Planificación, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Argentina*

### Introducción

El incumplimiento tributario puede encontrar razón de ser en tres factores: 1) errores atribuibles a desconocimiento de la normativa u omisiones involuntarias vinculadas a la complejidad del sistema tributario; 2) insolvencia financiera asociada a los ciclos económicos o a la falta de adecuación del sistema tributario a la capacidad adquisitiva de los distintos sectores y actores; y 3) el más relevante a los fines de este estudio, las acciones deliberadas de los contribuyentes con el objetivo de reducir la carga tributaria incumpliendo con la normativa.

En este último caso suele distinguirse entre evasión y elusión fiscal, siendo la diferencia entre ambas que la primera es una abierta transgresión a la legislación tributaria mientras que la segunda refiere a las diferentes acciones realizadas para eludir la obligación tributaria, como pueden ser, por ejemplo, la transferencia de ganancias hacia países con baja o nula tributación o el manejo de precios de transferencia para distorsionar deliberadamente la carga impositiva. Al respecto, el propio diseño del sistema tributario puede

influir en la evasión y elusión fiscal al brindar oportunidades de arbitraje para disminuir la carga tributaria.

Frente a las distintas dimensiones que toma el incumplimiento tributario, y más específicamente en relación con el impuesto a las ganancias (o impuesto sobre la renta), en este trabajo se propone explorar la aplicación de una metodología de estimación, a fin de comenzar el camino cuyo destino será la evaluación cuantitativa de la situación del cumplimiento de este gravamen en Argentina.

La metodología que se aplica en este caso está inspirada en la desarrollada conjuntamente por las administraciones tributarias estadounidense y australiana, cuya implementación, tanto en su forma original como con modificaciones, se ha extendido a otros organismos fiscales alrededor del mundo.

La importancia de este estudio radica en la necesidad de fortalecer este tributo, aprovechando sus ventajas en materia de eficiencia y equidad distributiva. Argentina nunca ha logrado que el impuesto a las ganancias tenga significación para el fisco, sobre todo en comparación con los impuestos

indirectos más regresivos. Por ello, el conocimiento del incumplimiento tributario, particularmente en lo relativo al impuesto a las ganancias, resulta fundamental para el avance en satisfacer los criterios de equidad y progresividad de la estructura tributaria.

## 1. Definición y métodos de estimación de la brecha de cumplimiento tributario

La brecha tributaria de cualquier impuesto puede definirse como *la diferencia entre el ingreso potencial de la base imponible económica subyacente y la recaudación efectiva*. Esta concepción permite desglosar la brecha en dos componentes principales: el impacto del incumplimiento o brecha de cumplimiento, por un lado, y el impacto de las opciones normativas y de política tributaria o brecha normativa, por el otro.

La *brecha normativa* está compuesta por los recursos que el gobierno deja de recaudar por decisiones de política tributaria: es la diferencia entre el monto total de la recaudación potencial bajo las reglas generales de la ley tributaria y el monto teórico de recursos si todos los contribuyentes cumplieran debidamente sus obligaciones tributarias bajo la legislación vigente (es decir, considerando las concesiones, tratamientos especiales y desviaciones de la regla general).

La *brecha de cumplimiento*, en cambio, está dada por la diferencia entre la recaudación si no hubiera incumplimiento (de acuerdo con la legislación vigente), y el monto efectivamente recaudado por la administración tributaria.

Existen dos métodos mayormente aceptados para medir el incumplimiento tributario: *el método descendente, global o indirecto y el método ascendente, parcial o directo*. Ambas metodologías son complementarias en la medida que sus insumos, alcances y dimensiones son diferentes, por lo que pueden aplicarse conjuntamente para alcanzar el mejor

resultado posible. Asimismo, el mejor método a utilizar dependerá de la calidad de la información con la que se cuenta y del objetivo del análisis.

### 1.1. Métodos descendentes

Los métodos descendentes estiman la recaudación tributaria teórica en base a la construcción de una base imponible hipotética definida a partir de datos agregados proporcionados externamente por las Cuentas Nacionales y las Encuestas Permanentes de Hogares, entre otros.

Aplicando una serie de ajustes técnicos a la información agregada y utilizando las alícuotas legales, se calcula la recaudación teórica. La diferencia entre la recaudación real y la teórica es la brecha de incumplimiento tributario. Este método se utiliza generalmente para estimar la brecha de incumplimiento en los impuestos indirectos como el IVA (Hutton, 2017).

La ventaja de aplicar este método radica en que requiere de menos tiempo y recursos, y ofrece resultados globales comparables y la posibilidad de construir series anuales de incumplimiento. Sin embargo, encuentra varios límites: por un lado, depende de la calidad y la frecuencia de las fuentes estadísticas y de su independencia de la administración tributaria, y por otro, no ofrece información acerca de las motivaciones de los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias.

Para la estimación del incumplimiento del impuesto a las ganancias sobre las sociedades hay un acuerdo bastante generalizado sobre la estimación de la base imponible teórica partiendo del excedente de explotación de las cuentas nacionales, sometido a una serie de ajustes (Ueda, 2018).

El problema que suele enfrentar este método es que el excedente de explotación también se encuentra afectado por la evasión y la elusión ya que para su determinación

se utiliza la información provista por la administración tributaria. Esta falta de independencia estadística entre la información que sirve de base a la estimación de los agregados macroeconómicos y la que surge de la recaudación, vulnera uno de los requisitos fundamentales de la metodología.

Otro elemento a considerar es la dificultad que genera la excesiva cantidad de tratamientos diferenciales y deducciones en el impuesto, lo cual complejiza aún más la estimación de la base imponible utilizando agregados macroeconómicos, y por lo tanto, la estimación del incumplimiento del impuesto a las ganancias de manera global, dada la gran cantidad de supuestos metodológicos a aplicar.

## 1.2. *Métodos ascendentes*

Los métodos ascendentes estiman la brecha de incumplimiento tributario a partir de un examen detallado de la información disponible para la Administración Tributaria, como son las declaraciones de impuestos, la información de moratorias y blanqueos, los resultados de las fiscalizaciones, los registros de riesgos o la información provista por terceros, entre otros. Básicamente, se estima la brecha de incumplimiento extrapolando los datos puntuales o muestrales a toda la población correspondiente. Por lo general, se utiliza este enfoque para los impuestos directos<sup>1</sup>.

A diferencia del método descendente, esta metodología sí ofrece información acerca de las motivaciones del incumplimiento tributario por lo que permite obtener insumos para la definición y ajuste de políticas tributarias. No obstante, encuentra dificultades para alcanzar un resultado global de la brecha de incumplimiento, lo que no impide obtener información respecto de distintas partes o componentes de la brecha y, sobre todo, requiere de más

tiempo y recursos. Dentro de los métodos basados en fiscalización existen dos variantes principales:

### **Fiscalizaciones Aleatorias**

De las diferentes metodologías para estimar la brecha de recaudación del impuesto a las ganancias, la fiscalización aleatoria muestra en la experiencia internacional los resultados más robustos (European Commission, 2018). Permiten estimar la extensión de la sub-declaración de obligaciones como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas incompletas o incorrectas. Cada declaración jurada seleccionada para una fiscalización aleatoria es objeto de una revisión completa, incluyendo la inspección total de los registros que la sustentan y utilizando información de terceros cuando la misma esté disponible.

Además de sus beneficios para la medición de la brecha, pueden ser fuente de recaudación por aumentar la percepción de riesgo, y puede mejorar la gestión de riesgo a través de la nueva información aportada a la administración como consecuencia de la fiscalización.

No obstante, dada la importancia de los recursos necesarios para su puesta en marcha, normalmente se reserva la misma para la estimación del incumplimiento del segmento de personas físicas y pequeñas empresas. Para las medianas y grandes empresas, la estimación del incumplimiento poblacional se puede llevar a cabo a partir de los resultados de las fiscalizaciones operativas, como se desarrolla más adelante en el presente informe.

En relación a los resultados obtenidos, hay dos fuentes principales de error asociadas a las fiscalizaciones aleatorias que pueden resultar en valores reales de la brecha tributaria diferentes de las estimaciones que se elaboren, y son:

<sup>1</sup> La misma discusión metodológica desarrollada en este artículo es aplicable también para el caso del impuesto a las ganancias (o sobre la renta) de personas físicas (Thackray, Jennings y Knudsen, 2021).

**Variaciones muestrales:** no toda la población es objeto de fiscalización, por lo que, aunque la muestra pueda ser representativa, sus características pueden ser diferentes a las de la población por factores aleatorios o por casos extremos.

**Imprecisión sistemática:** cuando los resultados tienden a subestimar los valores de la brecha de cumplimiento, ya sea por:

- Falta de registro y economía informal que no son capturados por el método y requieren la aplicación de multiplicadores a los resultados hallados para tomar en cuenta estos factores.
- Insuficiencias de fiscalización donde los resultados de las inspecciones no son exactos y deberían ser ajustados para capturar la probabilidad de errores u omisiones no detectadas por los inspectores intervinientes en la fiscalización aleatoria.

Para los errores muestrales es posible determinar márgenes de error estadísticos e informarlos junto con las estimaciones. Para los errores sistémicos, se pueden desarrollar multiplicadores de las estimaciones muestrales que permitan incorporar la brecha no detectable por este método y atribuible a la informalidad o la no detección.

Los multiplicadores por informalidad son similares a los que se utilizan en la elaboración de agregados macroeconómicos, y si bien su determinación puede resultar dificultosa, el trabajo articulado con la autoridad estadística puede reducir los tiempos necesarios para su implementación. Los multiplicadores que ajustan por no detección requieren de un proceso de elaboración específico y supone un trabajo a desarrollar, vinculado con la eficacia de la fiscalización que lleva a cabo la administración tributaria. Mientras no se cuente con estos multiplicadores, la brecha estimada debe ser considerada como un límite inferior de la brecha real.

No obstante, en la medida en que la metodología se aplique sistemáticamente, la escala y sentido de los errores debería mantenerse relativamente constante, con lo que, a pesar del margen de error en el dato puntual, la estimación permitiría el análisis de la evolución de la brecha a lo largo del tiempo.

### ***Fiscalizaciones operativas***

Naturalmente, existe la posibilidad de utilizar la información provista por las fiscalizaciones normales y habituales que realiza la administración tributaria, para la estimación de la brecha de cumplimiento.

De esta manera se logra reducir el costo en comparación con el desarrollo de fiscalizaciones aleatorias. Sin embargo, la estimación puede ser no representativa de la población en tanto se seleccionan para las fiscalizaciones operativas a los contribuyentes con mayor probabilidad de incumplimiento, como consecuencia de la gestión de riesgo aplicada por la administración (sesgo de selección).

Esta imposibilidad de obtener resultados útiles a partir de la extrapolación directa de los resultados de las fiscalizaciones operativas, es la que da lugar al desarrollo de metodologías alternativas. Por ejemplo, los enfoques basados en estadísticas extrapolan los datos obtenidos en las fiscalizaciones operativas con metodologías que buscan corregir o reducir el sesgo de selección emergente de la gestión de riesgos. Su principal ventaja es que requiere de menos datos y recursos, pero los errores pueden ser mayores y las brechas estimadas serán parciales, no reflejando la totalidad del incumplimiento.

Uno de los principales métodos estadísticos para estimar la brecha de cumplimiento tributario a partir de fiscalizaciones operativas es el denominado *Método de Valores Extremos (VE)*, sobre el cual se profundizará en esta sección<sup>2</sup>. Esta metodología fue originalmente desarrollada por Bloomquist, Hamilton y Pope (2014) para el Internal Revenue Service (IRS) de los Estados Unidos y es utilizado en la actualidad para estimar la brecha de recaudación de las medianas y grandes empresas no sólo en ese país sino también en Canadá, Australia y Reino Unido, entre otros.

La técnica de estimación descansa en el supuesto de que los ajustes de fiscalización entre las medianas y grandes empresas siguen una distribución en la que la mayor parte del incumplimiento impositivo se concentra en un número relativamente pequeño de contribuyentes. A partir de los ajustes en el impuesto determinado emergente de la fiscalización operativa en este grupo de empresas, se lleva a cabo un análisis para extrapolar el incumplimiento a la porción no fiscalizada.

Dado que las fiscalizaciones basadas en riesgo se apoyan en la búsqueda de casos con relevancia fiscal, se espera que las empresas fiscalizadas sean sustancialmente más incumplidoras que aquellas que no son objeto de fiscalización. La metodología de VE tiene en cuenta este sesgo, asumiendo que todas las empresas con valores relativamente extremos de incumplimiento han sido objeto

de revisión bajo un proceso de fiscalización basada en gestión de riesgo fiscal. Como consecuencia, se supone que el incumplimiento entre las empresas no fiscalizadas es menor que en aquellas que fueron objeto de auditoría por parte de la Administración Tributaria (en este caso, la AFIP), salvo por algunos casos que puedan haber escapado a la gestión de riesgo. El incumplimiento de las empresas no fiscalizadas también mostraría una distribución con valores extremos.

No obstante, la metodología tiene ciertas limitaciones. Por un lado, dado que la selección de casos basada en riesgo fiscal puede ser imperfecta, es posible que algunas de las empresas no fiscalizadas tengan valores relativamente extremos de incumplimiento. De ser así, la metodología tenderá a subestimar el incumplimiento en la población no auditada. Por lo tanto, la brecha estimada con esta metodología debe ser *considerada como un límite inferior o mínimo de incumplimiento para las medianas y grandes empresas*.

Otra limitación de la metodología radica en la necesidad de que las fiscalizaciones para un determinado período fiscal se encuentren terminadas. Esto puede llevar a que las estimaciones de incumplimiento tengan un retraso (a veces significativo) respecto del año al que se imputan.

<sup>2</sup> Existe otra alternativa dada por el Análisis de Clústeres, que aquí no se desarrollará por exceder el objetivo y los alcances de este artículo. No obstante, vale señalar que el mismo consiste en agrupar a los contribuyentes en grupos o clústeres que comparten características similares, para luego analizar el incumplimiento de aquellos elementos del grupo que fueron fiscalizados y asumir que los miembros no fiscalizados del clúster tienen el mismo nivel de incumplimiento que los primeros, extrapolar los resultados a todo el conjunto bajo análisis. Este método puede tener como ventajas la de incorporar el sesgo de selección de las auditorías operativas y requerir menos supuestos que el método de Valores Extremos, aunque como desventaja las brechas estimadas serán parciales, no reflejando la totalidad del incumplimiento, y requerirán una mayor calidad y capacidad de análisis de datos estadísticos.

Para obtener la estimación de la brecha de incumplimiento, la metodología se basa en una distribución Pareto-Zipf. Bajo esta distribución, el monto de los ajustes de fiscalización es inversamente proporcional al ranking del incumplimiento de una empresa en la población. Esto implica que la magnitud del incumplimiento tiende a disminuir exponencialmente mientras se baja en el ranking de las empresas, ordenadas desde la más incumplidora a la menos incumplidora.

El procedimiento de estimación tiene varias etapas:

1) Para todas las medianas y grandes empresas con fiscalización terminada para un determinado período fiscal  $S$ , se identifican aquellos con ajustes favorables al fisco  $N$ . Se define entonces  $p=N/S$  como la proporción de contribuyentes con ajuste favorable al fisco del total de contribuyentes fiscalizados;

2) Se ordenan los  $N$  contribuyentes con ajuste positivo en orden descendente por el monto ajustado. En este paso, el ranking de incumplimiento se determina por el monto del ajuste. A la empresa con el ajuste más grande se le asigna el ranking  $r=1$ , a la firma con el segundo mayor ajuste le asigna el ranking  $r=2$ , y así sucesivamente;

3) Se transforman los datos del ranking y del ajuste a una escala logarítmica. Bajo el supuesto de una distribución Pareto-Zipf, la relación entre el logaritmo del ranking y el logaritmo del ajuste fiscal, deberían aproximar una línea recta.

4) Se lleva a cabo una regresión de mínimos cuadrados, en la que la variable dependiente es el logaritmo del ajuste y la variable independiente es el logaritmo del ranking, para estimar los ajustes de las medianas y grandes empresas no fiscalizadas. Esto permite estimar la pendiente  $a$  y la ordenada al origen  $c$  de la recta;

5) Se supone que, si todas las medianas y grandes empresas hubieran sido objeto de una fiscalización y se ejecutara el procedimiento anterior, el número total de empresas con ajuste positivo  $M$  sería igual a  $p$  veces la cantidad de medianas y grandes empresas  $F$ .

6) Para estimar el total del incumplimiento para un período  $U_t$ , se usa la pendiente  $a$  y la ordenada al origen  $c$  estimadas anteriormente, en la ecuación:

$$U_t = 10^c \sum_{r=1}^M r^a$$

La información necesaria entonces para estimar el incumplimiento de las medianas y grandes empresas de un período fiscal determinado abarca los siguientes elementos:

- i) Cantidad de empresas en el segmento para ese año fiscal ( $F$ ).
- ii) Cantidad de empresas fiscalizadas para ese año fiscal ( $S$ ).
- iii) Cantidad de empresas con ajustes positivos en el impuesto (Ganancias) en ese año fiscal ( $N$ ).
- iv) Importe del ajuste en el impuesto para ese año fiscal de las empresas del punto anterior.

## 2. Aplicación práctica: estimación del incumplimiento en el impuesto a las ganancias de Argentina

Luego del análisis del encuadre del método de VE en el marco de las metodologías disponibles para la estimación de brechas de cumplimiento, se llevó a cabo una primera exploración de su aplicación con la información disponible en la AFIP para el Impuesto a las Ganancias (Renta).

### 2.1. Determinación del segmento de contribuyentes

Como se indicó anteriormente, la metodología seleccionada es aplicable a las empresas medianas y grandes, dado que es allí donde es más probable encontrar que los ajustes

de fiscalización sigan la distribución requerida, y que es el subconjunto de contribuyentes con mayor cantidad de fiscalizaciones operativas en relación al Impuesto a las Ganancias<sup>3</sup>.

A fin de identificar el conjunto de contribuyentes a analizar, se decidió utilizar la información disponible en relación a aquellas empresas que, para cada año fiscal en el período comprendido entre 2015 y 2020 inclusive, hubiesen declarado ingresos conjuntos equivalentes al 80% del total de los ingresos declarados por las personas jurídicas registradas como contribuyentes del tributo. Este grupo de empresas de mayores ingresos declarados representó, en número, un promedio de 5,7% del total para el período analizado (cuadro 1).

**3** Se aclara que la complejidad del diseño del Impuesto a las Ganancias en Argentina y la diversidad de sujetos alcanzados, requeriría la aplicación de distintas metodologías en simultáneo. Por un lado, la estimación de la brecha de cumplimiento para las empresas en la parte más alta de la distribución de ingresos declarados (Medianas y Grandes Empresas), podría desarrollarse mediante la aplicación de la metodología de VE en un primer momento, complementándose luego con un enfoque de análisis de clústeres para ajustar los resultados preliminares obtenidos. Por otro lado, la disponibilidad reducida de fiscalizaciones operativas entre Pequeñas Empresas tornaría necesaria la utilización de fiscalizaciones aleatorias para la estimación del incumplimiento. La AFIP tiene previsto avanzar de manera coordinada aplicando estos enfoques en el futuro.

## CUADRO 1

### Cantidad de contribuyentes (personas jurídicas) del Impuesto a las Ganancias seleccionados como segmento de análisis para la estimación de la brecha de cumplimiento tributario

Casos con declaraciones presentadas, 2015-2020, en número y en porcentajes

Período Fiscal	Cantidad de Personas Jurídicas con Declaración Jurada presentada del IG Sociedades	Cantidad de Personas Jurídicas que explican el 80% del Ingreso Declarado	Segmento seleccionado (en %)
2015	224.911	13.995	6,2%
2016	234.764	14.147	6,0%
2017	238.212	14.785	6,2%
2018	237.837	11.790	5,0%
2019	227.817	11.332	5,0%
2020	199.802	11.214	5,6%
<b>Promedio 2015-2020</b>	<b>227.224</b>	<b>12.877</b>	<b>5,7%</b>

Fuente: Elaboración propia sobre la base del Anuario Estadístico AFIP (2015-2020).

## 2.2. Definición del incumplimiento

La estimación de la brecha de cumplimiento del Impuesto a las Ganancias a partir de la metodología de VE implica la extrapolación, al conjunto de contribuyentes en el segmento de empresas grandes y medianas, del incumplimiento observado en la parte de ese segmento que fue fiscalizada.

La labor de fiscalización operativa de la AFIP involucra diferentes tipos de acciones, que van desde investigaciones de escritorio y fiscalizaciones electrónicas masivas, hasta inspecciones presenciales profundas e integrales de los contribuyentes, para una gran cantidad de impuestos y obligaciones. A su vez, esas acciones tienen diferentes resultados, dependiendo de la reacción del contribuyente

ante los hallazgos de la administración, pudiendo éstos desde ajustar su declaración y regularizar sus pagos hasta llevar la disputa a la justicia en búsqueda de revertir el accionar de los inspectores. Esta variedad de acciones y resultados posibles, hace necesario definir operativamente el alcance del incumplimiento a extrapolar, a fin de tener una mejor comprensión de los resultados a obtener.

En relación con las acciones de la AFIP, se utiliza la información proveniente de las fiscalizaciones ordinarias dado que constituyen aquellas cuya profundidad permitiría identificar incumplimientos por subdeclaración con mayor eficacia. Además, es de esperar que los ajustes más elevados provengan de este tipo de acciones. Las fiscalizaciones preventivas y las verificaciones electrónicas no fueron

consideradas dado que, por sus características, involucran a empresas más pequeñas y personas humanas, y tienen un riesgo de error por no detección mucho más grande que las fiscalizaciones ordinarias.

En cuanto a los resultados, los ajustes determinados por los inspectores se constituyen en una obligación para los contribuyentes cuando éstos aceptan la pretensión fiscal o cuando la determinación de oficio es ratificada en la justicia. Esta última definición puede dilatarse en el tiempo, y su cuantía puede verse afectada por errores en el procedimiento de determinación o por el propio proceso judicial, modificando la subdeclaración determinada por el inspector. Para este trabajo se utilizará el ajuste determinado en la inspección, tanto por su cercanía temporal con el período fiscal analizado como porque se entiende que refleja de manera más próxima el incumplimiento que se busca extrapolar, incluso a riesgo de que algún ajuste pueda ser luego considerado excesivo en una instancia judicial.

Los casos de fiscalización sin terminar presentan un problema importante para la aplicación de la metodología, dado que las auditorías que se terminan primero son generalmente las más simples y de menor cuantía, mientras que las fiscalizaciones más complejas suelen ser las que requieren más tiempo para su finalización, y es esperable que arrojen ajustes más importantes.

Esta situación hace que la información disponible para los últimos años contenga menos casos extremos y proporcionalmente muchos más casos con ajustes menores, lo cual aleja las observaciones de la distribución de potencia necesaria para que la metodología sea aplicable. A fin de resolver este problema, se imputaron ajustes a los casos pendientes. Para ello se procedió en dos etapas: en primer lugar, se seleccionó aleatoriamente cuáles de los casos pendientes tendrían ajuste, en base al porcentaje de casos con ajuste para cada año. En segundo lugar, a los casos seleccionados al azar se le imputó un ajuste proporcional al ingreso declarado, utilizando la relación “ajuste/ingresos”

promedio de las fiscalizaciones cerradas con ajuste para cada año.

### **2.3. Preparación de los datos disponibles y estimación**

A fin de aplicar la metodología, se deben preparar los datos para la identificación de los ajustes determinados favorables al fisco, y las variables a utilizar en el cálculo para cada ejercicio fiscal. Para ello, se ordenaron los contribuyentes con ajustes de mayor a menor, y se eliminaron los ajustes sin interés fiscal o con ajustes a favor del contribuyente, preservando el ajuste fiscal total neto. Los contribuyentes con ajustes no eliminados representan el total de casos a utilizar para la extrapolación, correspondientes al parámetro  $N$  de la metodología, permitiendo estimar el porcentaje  $p$  para cada ejercicio fiscal.

Como se indicó anteriormente, el análisis utiliza ajustes imputados para los casos en trámite, por lo que revisiones posteriores podrían dar lugar a cambios en las cantidades, porcentajes y montos, a medida que se reemplacen las imputaciones por los ajustes reales.

Con los ajustes  $N$  ordenados de mayor a menor para cada período fiscal, se deben llevar a cabo las regresiones de mínimos cuadrados utilizando, para cada año, el logaritmo del ajuste como variable dependiente, y el logaritmo del ranking como variable independiente, estimando los parámetros  $a$  y  $c$  de la metodología, con el correspondiente coeficiente de  $R^2$ .

El análisis de los datos, en el marco de las experiencias internacionales de aplicación de la metodología, permitió observar que la gran cantidad de ajustes pequeños en los casos utilizados para el cálculo distorsiona de manera significativa la estimación de la distribución de los valores extremos.

Por ello, se consideró conveniente aplicar un corte a la cantidad de datos utilizados para la estimación, en línea con la

experiencia de otras administraciones tributarias, entre ellas la del Reino Unido. Se llevó a cabo una nueva regresión, pero utilizando solamente el 20% de los casos fiscalizados con mayor ajuste. Así, las rectas estimadas ajustaron mejor a las distribuciones de los valores extremos de las fiscalizaciones, constituyendo una base más apropiada para la aplicación de la metodología.

#### 2.4. Cálculo de la brecha de cumplimiento

Aplicando el coeficiente  $p$  determinado en el apartado anterior, al subconjunto de empresas bajo análisis  $F$ , se obtiene el parámetro  $M$  para cada período fiscal. Con toda la información es posible utilizar los resultados de las regresiones para calcular el monto del incumplimiento para el segmento de medianas y grandes empresas para cada año, utilizando la fórmula siguiente:  $U_t = 10^c \sum_{r=1}^M r^a$

Los montos a obtener subestimarán el incumplimiento real, como consecuencia de la imprecisión sistemática que se describiera anteriormente. Si bien en este segmento de contribuyentes la incidencia de error por falta de registro se presume menor, ese riesgo existe y debe ser tenido en cuenta en el análisis de los resultados. En cuanto al error por no detección, relacionado con la probabilidad de que la labor de fiscalización no identifique todas las fuentes de subdeclaración, es posible ajustar los resultados obtenidos aplicando el factor de corrección elaborado por la IRS de los Estados Unidos y que aplican también otras administraciones tributarias. Esta decisión provisoria permite la estimación hasta tanto se desarrolle un multiplicador que se ajuste a las particularidades de las fiscalizaciones de AFIP.

La metodología de VE permite extrapolar los resultados de la fiscalización operativa, teniendo en cuenta el sesgo de selección implícito en la gestión de riesgo de la administración tributaria. Si efectivamente se hubiera fiscalizado, en cada período fiscal, a los contribuyentes más incumplidores,

la estimación de la brecha a través de esta técnica sería muy precisa para representar el incumplimiento total en el segmento.

En la medida en que la gestión de riesgo se aleje de ese escenario ideal, la posibilidad de que algunas empresas incumplidoras no hayan sido fiscalizadas aumenta, haciendo que la estimación por el método de VE subestime el verdadero incumplimiento en el segmento.

En el otro extremo, si la fiscalización operativa no estuviera guiada por la gestión de riesgo, entonces no existiría el sesgo y se podría extrapolar el resultado de las fiscalizaciones al total de la población. La estimación por extrapolación directa, en la presencia de algún tipo de gestión de riesgo, tenderá a sobreestimar el verdadero incumplimiento, dado que la muestra debería dar en general más ajustes que la población.

Se puede observar entonces que, en la medida en que la selección de casos para la fiscalización operativa se realice en el marco de una gestión de riesgos imperfecta, el incumplimiento real del segmento bajo análisis se ubicará en un valor entre la estimación mediante VE, que sería el límite inferior, y la extrapolación directa de los ajustes, que determinaría el límite superior.

Algunas administraciones tributarias, en presencia de esta situación, informan las bandas dentro de las cuales se encuentra el incumplimiento real. Otras presentan el promedio de ambos valores como una medida más aproximada del mismo.

### 3. Conclusiones

El presente trabajo tiene como eje principal la estimación del incumplimiento de las personas jurídicas con presentaciones del Impuesto a las Ganancias de Sociedades en los períodos fiscales 2015 a 2020 que reportaron el 80% del total de ingresos declarados para cada año. El análisis planteado busca aproximar el incumplimiento por subdeclaración, no teniendo en cuenta si el impuesto determinado fue efectivamente pagado o no. Los resultados preliminares tampoco fueron ajustados por falta de registro por lo que, si bien la informalidad no es frecuente en el segmento analizado, la brecha podría estar subestimada por este error.

La presente propuesta constituye un primer paso hacia la estimación del incumplimiento del Impuesto a las Ganancias utilizando metodologías ascendentes para el caso de AFIP, utilizando la información disponible relativa a los ajustes de fiscalización operativa.

Sus resultados deberían, no obstante, ser considerados como provisorios y sujetos a revisión. De hecho, la AFIP tiene previsto conducir revisiones semestrales de las estimaciones realizadas. El reemplazo de ajustes imputados por los resultantes de las fiscalizaciones que se vayan cerrando, dará como resultado cambios en las brechas estimadas. De manera análoga, el diseño y desarrollo de multiplicadores de no-detección específicos para la AFIP puede dar lugar a cambios en las magnitudes estimadas de la brecha para toda la serie estimada. Finalmente, mejoras metodológicas en desarrollo pueden introducir cambios en los resultados, antes de que puedan ser considerados como definitivos.

La metodología permitirá ir mejorando los resultados anteriores y construyendo una serie que facilite el seguimiento de la evolución de la brecha en el tiempo, constituyendo un indicador potencialmente valioso para la evaluación de la gestión de la administración.

El análisis también puede ser complementado utilizando la misma información de base, en combinación con otras variables características de los contribuyentes disponibles para la administración, a fin de aplicar otras técnicas ascendentes que permitan mejorar las estimaciones (análisis de clústeres, post-estratificación, entre otras) resolviendo el sesgo de selección.

La estimación de la brecha total requerirá la utilización de otras metodologías, ascendentes y descendentes, a fin de reflejar el incumplimiento de las personas y empresas no incluidas en el segmento analizado. En tal sentido, la AFIP se encuentra trabajando en una estimación mediante análisis de clústeres para empresas medianas y grandes (como complemento de la metodología aquí explicada) así como en un proyecto de fiscalizaciones aleatorias para el segmento de pequeñas empresas.

## Referencias

Bloomquist, K., Hamilton Stuart, M., y Jeffrey Pope (2014); "Estimating Corporation Income Tax Under Reporting Using Extreme Values from Operational Audit Data", Fiscal Studies Vol.35, No.4, p. 401-419.

European Commission (2018); "The Concept of Tax Gaps: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies", Working Paper No 73 – 2018, FISCALIS Tax Gap Project Group, Brussels, European Commission.

Hutton, E. (2017); "The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation", IMF Technical Notes and Manuals 17/04, Washington DC, International Monetary Fund.

Thackray, M., Jennings, S., y M.B. Knudsen (2021); "The Revenue Administration Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Personal Income Tax Gap Estimation", Technical Notes and Manuals 2021.009, Fiscal Affairs Department, Washington DC, International Monetary Fund.

Ueda, J. (2018); "Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology", IMF Technical Notes and Manuals 18/02, Washington DC, International Monetary Fund.

## II.4. Gasto tributario en Honduras: experiencia en la explotación de datos administrativos para su análisis y racionalización

**David Pineda Pinto**

*Jefe del Departamento de Estudios Fiscales y Económicos,  
Servicio de Administración de Rentas (SAR), Honduras*

### Introducción

El sistema tributario de un país cumple una serie de propósitos relevantes. Propicia los recursos necesarios para diseñar la política presupuestaria a través de la recaudación de impuestos y, por ende, determina el peso relativo del Estado. También desempeña un rol redistributivo al reasignar los recursos de los agentes económicos que más poseen hacia aquellos expuestos a condiciones sociales más desfavorecidas, abonando al funcionamiento del sistema democrático. Estos elementos conducen a que la discusión sobre el adecuado funcionamiento del sistema tributario recaiga sobre una serie de principios de suficiencia, equidad y eficiencia. Más aun, es ideal que dicha discusión sea guiada conforme al uso intensivo de evidencia empírica en tanto que ésta permita contrastar ciertas premisas que resultan de interés al momento de confeccionar medidas de índole tributario.

Luego de la (última) reforma tributaria de 2013<sup>1</sup>, los ingresos tributarios entre 2014 y 2021 han representado, en promedio, un 17,3% del Producto Interno Bruto (PIB). Adicionalmente, la recaudación de tributos en Honduras está conformada en un 31,5% por impuestos directos (sobre ingresos, utilidades y propiedad) y en un 68,5% por impuestos indirectos (a la producción, consumo, ventas, servicios y actividades especiales, importaciones y beneficios eventuales). Esta estructura tributaria coincide con la visión de que los países en desarrollo enfrentan restricciones importantes en el plano económico (como fricciones en el mercado laboral) y administrativo (limitada capacidad fiscalizadora, reducidas fuentes de información primaria y/o de terceros) para diseñar cargas tributarias más complejas, por lo que recae sobre impuestos a las ventas o las utilidades de grandes empresas (Gordon y Li, 2009).

<sup>1</sup> Decreto N° 278-2013. Ley de Ordenamiento de las Finanzas Públicas, Control de las Exoneraciones y Medidas Anti-Evasión publicada en el Diario Oficial La Gaceta el 30 de diciembre del 2013.

Incrementar el desempeño recaudatorio de Honduras depende de múltiples factores. Aspectos como el nivel de incumplimiento tributario (o en un sentido más amplio, la evasión), el tamaño de la informalidad, la dinámica del ciclo económico o la percepción de riesgo generada por la autoridad tributaria pueden incidir sobre la recaudación de impuestos. No obstante, la evidencia reciente sugiere que uno de los principales elementos que ha limitado las recaudaciones en Honduras es el gran número de excepciones tributarias y la larga tradición en el otorgamiento de beneficios fiscales.

Los tratamientos tributarios preferenciales predominan en el país. Múltiples autores afirman que la principal característica del sistema tributario hondureño es su elevado nivel de gasto tributario (Roca, 2010; Fenochietto et al., 2016; Fenochietto y Pérez Trejo, 2017; Fenochietto et al., 2018; Artana, 2021). El gasto tributario es definido como los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación con un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de política económica y social (CIAT, 2011). Según estimaciones de la Secretaría de Estado en el Despacho Finanzas (SEFIN) y del Servicio de Administración de Rentas (SAR), el gasto tributario para 2021 se ubicó en 6,8% del PIB, siendo el más alto respecto a la región Centroamericana (promedio simple del 3,9% del PIB para El Salvador, Costa Rica, Guatemala, Nicaragua y Panamá).

En este contexto, resulta propicio revisar, desde un enfoque holístico, las vastas dimensiones asociadas a los tratamientos tributarios preferenciales en Honduras. Precisamente, en 2023 se ha presentado un proyecto de reforma tributaria apunta hacia dos ejes centrales.

Primero, busca racionalizar el actual esquema regímenes de beneficios fiscales, puesto que detrás del elevado nivel de gasto tributario existen otros problemas sistémicos como la desnaturalización de los beneficios, la lesividad que producen en términos de equidad y eficiencia, así como problemas de control administrativo. Segundo, la propuesta de reforma busca avanzar hacia un sistema tributario que garantice la suficiencia en la dotación de recursos necesarios para emprender la agenda de programas necesarios para el desarrollo social y económico de Honduras cumpliendo de forma simultánea con los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad según la capacidad económica del contribuyente<sup>2</sup>.

El presente documento tiene como objetivo general apoyarse en la experiencia en explotación de datos administrativos y la mejor información administrativa tributaria disponible en Honduras para documentar un diagnóstico a los beneficios fiscales que ha llevado a la propuesta de una reforma tributaria orientada a racionalizarlos<sup>3</sup>.

## 1. Utilización de datos administrativos en Honduras

Para mejorar el diseño de la política tributaria se debe desarrollar la capacidad analítica de las instituciones para la correcta explotación de la información disponible y que esto lleve a tomar decisiones basadas en evidencia.

Entre los factores que motivan el uso de datos tributarios se encuentran que estos ofrecen una luz valiosa para tomar decisiones precisas y, sobre todo, oportunas. Por ejemplo, la reciente crisis sanitaria y económica lleva a preguntarse, ¿cuál fue el impacto de la pandemia a nivel microeconómico?

<sup>2</sup> Artículo 351 de la Constitución de la República de Honduras.

<sup>3</sup> Este documento además sigue una importante tendencia de documentar, publicar y socializar el trasfondo del diseño de reformas tributarias. Ejemplos recientes incluyen el caso de Chile (Ministerio de Hacienda, 2022) y Colombia (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

Y, para abordar este impacto, la experiencia brinda la posibilidad de utilizar diferentes fuentes de información como los datos móviles, tarjetas de crédito, imágenes satelitales, encuestas, etc. Sin embargo, es evidente que hay una fuente de datos potencialmente valiosa a nivel de empresas: los datos tributarios.

Entre los beneficios en el uso de datos administrativos se pueden mencionar:

- Alta frecuencia (disponibilidad en tiempo real)
- Bajo costo de recolección
- Encuestas y censos son costosos
- Se puede evaluar desempeño a nivel de tamaño, sector, zona geográfica y demás
- Permite construir paneles de datos (tiempo e individuos)
- Se pueden fusionar con otras fuentes de datos: aduanas, seguridad social, datos financieros, etc.

Y algunas desventajas pueden ser:

- Solamente captura el desempeño de empresas formales
- Pueden ser datos subdeclarados o contener omisiones
- En algunos países solamente se puede disponer de pocas variables

Desde la creación del Departamento de Estudios Fiscales y Económicos (DEFE) en 2019, el SAR ha avanzado en este sentido con el objetivo de construir capacidad institucional para el análisis de política tributaria dentro de la Administración Tributaria y de producir riguroso análisis de política utilizando datos administrativos complementados con variables macroeconómicas.

## 2. Experiencia en el cálculo de gasto tributario

Los beneficios fiscales cuentan con una larga trayectoria en Honduras. Desde la entrada en vigor de las exenciones en el Impuesto sobre las Ventas (ISV) con la creación de este impuesto en 1963 (Decreto 24-1963), así como la entrada del primer régimen especial de zona franca en 1976 (Decreto 356-1976) que exoneraba el pago del Impuesto sobre la Renta (ISR), el país ha ido incrementando el otorgamiento de tratamientos tributarios preferenciales.

Con el correr de los años, el sistema tributario de Honduras se ha ido caracterizando por un elevado nivel de gasto tributario. Estimaciones de la SEFIN y del SAR advierten que entre 2011 y 2021 el promedio del gasto tributario podría haberse ubicado en torno al 6,5% del PIB, representando cerca de un 40% de la recaudación de ingresos tributarios totales, y poco más del 50% para la recaudación del ISR e ISV respectivamente (gráfico 1.a). A su vez, Honduras es el segundo país de América Latina con el gasto tributario más elevado, solo por detrás de Colombia (gráfico 1.b). Un hecho estilizado adicional es que el sacrificio fiscal proveniente de las exenciones en el ISV es el que explica más de la mitad del gasto tributario en Honduras, aunque esto también sucede en la mayoría de los países de la región.

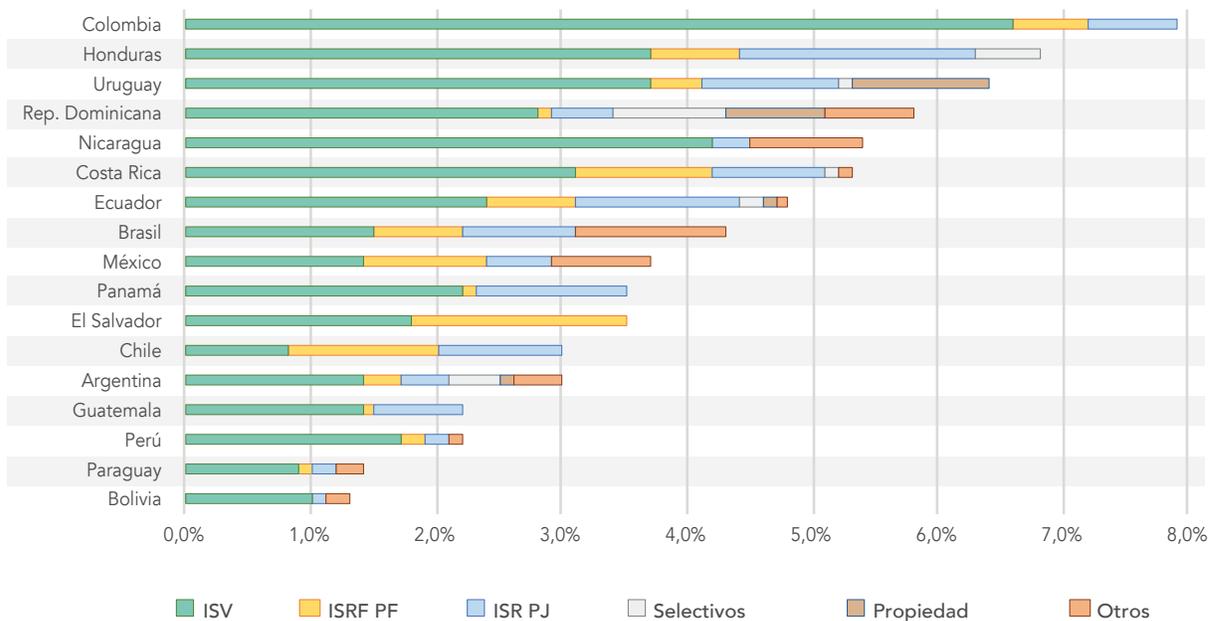
**GRÁFICO 1**

**Gasto Tributario de Honduras y comparativa regional**

1.a) Gasto tributario en Honduras, 2011-2021, en porcentajes de la recaudación y en porcentajes del PIB



1.b) Gasto tributario en países de América Latina por impuestos, último año disponible, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SEFIN y del SAR (gráfico 1.a) y de Peláez Longinotti (2019) (gráfico 1.b).

Notas: Para el gráfico 1.a) el gasto tributario del ISR corresponde a la suma del gasto tributario en ISR personas jurídicas (ISR, AS, AN, créditos por generación de empleos e ingresos no gravados) más el gasto tributario en ISR personas físicas (ingresos no gravados, gastos médicos, renta exonerada, crédito por exoneración, crédito por generación de empleos y gasto tributario por docentes). El gasto tributario del ISV corresponde a la suma del gasto tributario en ventas más el gasto tributario por devolución del 8% a ventas con tarjetas de crédito o débito. El gasto tributario total es la suma del gasto tributario en ISR, más el gasto tributario en ISV, más el gasto tributario en ACPV (impuesto selectivo sobre combustibles). Las barras en azul relacionan el gasto tributario respecto a la recaudación del impuesto específico por lo que "Total" es el ratio entre gasto tributario total respecto a los ingresos tributarios totales (internos más aduaneros).

Los antecedentes en la estimación indican que hasta 2016 el gasto tributario en Honduras se estimaba producto de asistencias técnicas: FMI (Fenochietto, Pecho), BID (Gómez Sabaini, Morán, Roca), y que a partir del 2017 es calculado por instituciones hondureñas: Secretaría de Finanzas (SEFIN) y Administración Tributaria (SAR). La metodología utilizada desde entonces toma como referencia los trabajos de esas asistencias técnicas.

A la fecha se puede decir que Honduras ha avanzado en la estimación del gasto tributario, aunque su cuantía puede estar subestimada por limitaciones en la información estadística, en donde muchas instituciones gestionan beneficios fiscales, ventas locales por empresas en régimen, uso de compras exentas o gravadas en ventas exentas y gravadas, órdenes de compra exenta, etc., y tampoco se ha avanzado mucho en los análisis de costo-beneficio.

## **2.1. Exenciones en el Impuesto sobre las Ventas (ISV)**

El Impuesto sobre las Ventas (ISV) posee una serie de características teóricas atractivas. Según Almunia et al. (2022), el ISV -asimilable al impuesto al valor agregado (IVA) presente en otros países- no distorsiona las decisiones de producción de las empresas puesto que no incide sobre los precios de los insumos, es difícil de evadir puesto que la estructura de incentivos dentro del ISV ayuda al cumplimiento tributario y además es un impuesto que genera una cantidad sustancial de ingresos para el fisco. Sin embargo, en muchos países existen discrepancias entre el modelo de libro de texto de un impuesto general sobre bienes y servicios -como el ISV hondureño- y su aplicación práctica.

Las propiedades deseables del ISV pueden verse afectadas en la realidad. Un factor que puede alejar al ISV de sus

características ideales son las exenciones. Éstas implican que una canasta de bienes y servicios quedan excluidas, por ley, de pagar el ISV en cualquier instancia de la producción intermedia o consumo final. Mirrlees et al. (2011) indican que las exenciones violan la lógica de un ISV de base amplia, ya que dan lugar a una imposición en cascada y excesiva (impuesto sobre impuesto) si se aplican a las etapas previas a la venta al por menor (intermedias). También crean un sesgo contra la subcontratación, ya que la carga fiscal puede reducirse produciendo insumos internamente (autoconsumo) en lugar de comprar insumos sujetos a impuestos de terceros. Las exenciones, una vez otorgadas, tienden a proliferar ya que los sectores exentos quieren que sus proveedores también estén exentos, y otros sectores presionan por un trato igualitario.

En general, las exenciones en el ISV, además de ocasionar pérdidas en la recaudación, suelen ser diseñadas bajo la justificación de propiciar la equidad. De acuerdo con CIAT (2011), en el caso de bienes o servicios necesarios, lo que generalmente se busca es mejorar el bienestar de un determinado segmento de la sociedad –los más desfavorecidos– sobre la hipótesis que destinan una mayor proporción de sus ingresos al consumo. Es más claro el objetivo perseguido por el Estado cuando el requisito para gozar del beneficio es, por ejemplo, que los puntos de venta sean aquellos visitados generalmente por los más desfavorecidos, como los mercados en los barrios.

Contrario a lo esperado, la evidencia sugiere que eximir del pago del ISV es difícil de justificar por motivos de equidad en los países de bajos ingresos. Una de las medidas compensatorias que se utilizan con mayor frecuencia son las tasas reducidas y/o las exenciones a bienes de consumo popular con la finalidad de alejar las cargas tributarias de las personas de ingresos más bajos. Sin embargo, en un estudio reciente de Bachas et al. (2020), donde utilizan

encuestas de gastos de los hogares para 32 países en desarrollo<sup>4</sup>, se muestra evidencia robusta indicando que gran parte del consumo de los hogares es realizado en lugares de venta informales (puesto que no están abocados al sistema tributario) o bien, que están exentos del pago del ISV al formar parte de un régimen simplificado. Este hecho se encuentra aún más atenuado cuando se trata de países de ingresos medio-bajos o bajos, ya que en dichos países los hogares de ingresos menores realizan cerca del 90% de su consumo en lugares informales, mientras que este comportamiento descende a medida se analiza a hogares en la distribución más alta de los ingresos con cerca de un 70% de su consumo realizado en lugares informales. Los autores afirman que estos resultados dejan entrever que el ISV sería un impuesto progresivo siempre y cuando se considere la informalidad.

No obstante, otra literatura que analiza la incidencia distributiva de las exenciones en el ISV afirma que la mayor porción del gasto tributario en ISV sería gozado por los individuos en los deciles de mayores ingresos puesto que son quienes consumen más en términos absolutos (Barreix et al., 2011 y 2012; Barreix et al., 2022; Rasteletti, 2021), a lo que se le denomina como “error de inclusión de la exención del IVA”. Así, la evidencia indica que el ISV es un impuesto progresivo si se incluye la informalidad dentro de la medición de incidencia distributiva, pero las exenciones del ISV tienden a ser pro-ricas.

En Honduras, a pesar de que casi la mitad del consumo de las personas de menores ingresos está exenta del tributo, el gasto tributario en el ISV es regresivo. El ISV suele interpretarse como regresivo al ser un impuesto cuyo hecho generador no discrimina de forma proporcional el nivel de ingresos del consumidor, por lo que las compensaciones vía eximir del pago del ISV o las tasas reducidas sobre canastas de bienes específicos son muy tentadoras y, de hecho, aplicadas en la práctica por muchos países.

La evidencia para Honduras parecería justificar las exenciones al ISV puesto que las personas en el decil más bajo de ingresos realizan hasta un 48% de su consumo exento, mientras que las personas en el decil más alto destinan apenas un 35% de su consumo a bienes exentos (gráfico 2.a). Sin embargo, al descomponer la incidencia distributiva de las exenciones, en Honduras el 40% del gasto tributario por el ISV es gozado por el quintil más rico de la población, mientras que apenas un 9% es gozado por las personas en el quintil más pobre (gráfico 2.b). Este patrón regresivo de las exenciones en el ISV es también observado, en distintas magnitudes, en otros países de la región.

4 Honduras no forma parte de la muestra del estudio. Sin embargo, se incluye a países de la región como Costa Rica o México que poseen canastas de consumo semejantes a las de Honduras. Asimismo, se incluyen países con niveles de PIB per cápita en torno al de Honduras.

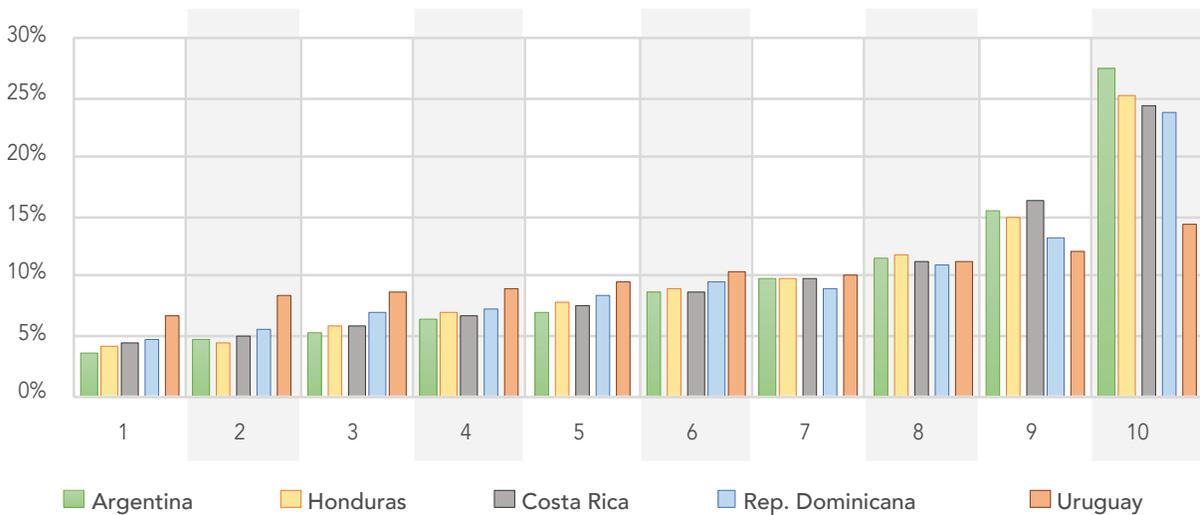
**GRÁFICO 2**

**Aspectos distributivos de las exenciones en el Impuesto sobre las Ventas**

2.a) Tipo de consumo (gravado/exento) por deciles de la población (consumo), en porcentajes del total



2.b) Distribución del gasto tributario por deciles de población (\*), en porcentajes del total



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la ENIGH 1998 y Artana (2021) para el caso de Honduras en ambos gráficos, y de Barreix et al. (2022) para cifras correspondientes a otros países (gráfico 2.b). (\*) Los deciles para Honduras se construyen a nivel de consumo, mientras que para el resto de los países se encuentran determinados por el nivel de ingresos.

Las personas de menores ingresos compran más del 90% de sus alimentos en lugares informales que no aplican el ISV. Siguiendo la estrategia de Bachas et al. (2020), se estimó una Curva de Engel de informalidad para alimentos. A diferencia del resto de rubros que conforman la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) de 1998<sup>5</sup>, al momento de elaborar el presente documento solamente se disponía de datos del lugar de compra para el rubro de alimentos. Cada lugar de compra es calificado como informal o formal. El patrón de consumo de alimentos se localiza fuertemente en lugares de compra calificados

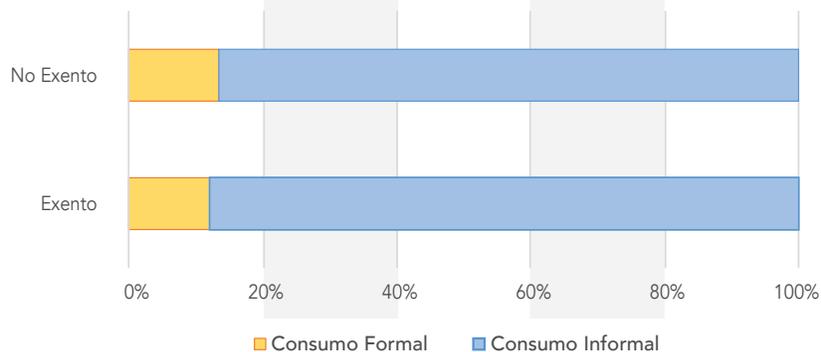
como informales (gráfico 3.a). Además, el gráfico 3.b muestra la existencia, en línea con los resultados de Bachas et al. (2020), de una relación negativa entre ingresos y consumo informal. Las personas en el primer decil compran más del 97% de sus alimentos en lugares clasificados como informales, lo que se va atenuando hasta el último decil de ingresos, con un 71,4% de consumo de alimentos en lugares informales, con una leve predominancia de los alimentos exentos (73,1%) por sobre los gravados (68,9%) en dichos puntos de venta.

5 Siendo la única información disponible con ese nivel de detalle, esto se reconoce como una limitación importante.

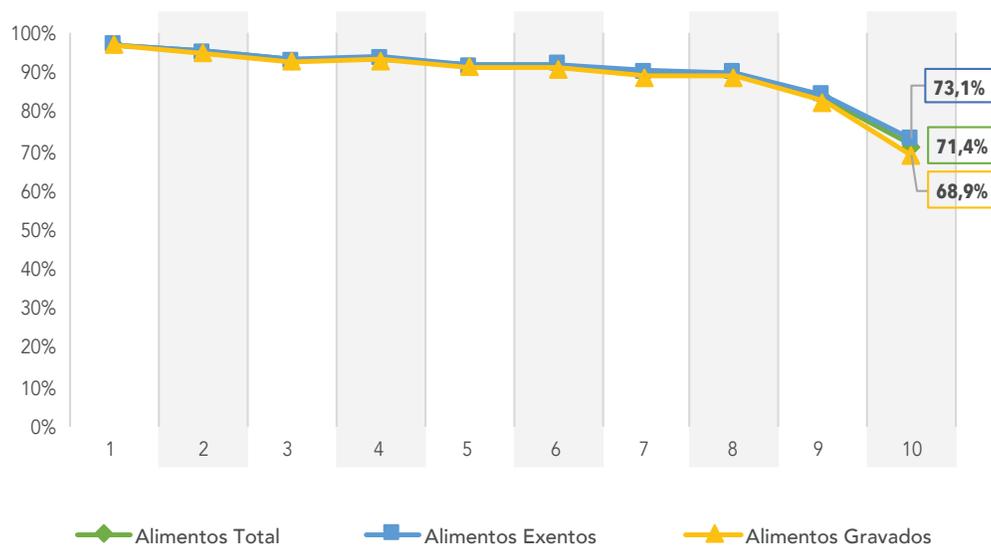
**GRÁFICO 3**

**Caracterización de la informalidad en el consumo de alimentos y distribución por nivel de ingresos**

3.a) Tipo de consumo de alimentos por exención y lugar de compra, en porcentajes del total



3.b) Curvas de Engel por Informalidad, en porcentajes del total



**Fuente:** Elaboración propia con base en datos de la ENIGH de 1998. En el gráfico 3.b la curva de Engel corresponde al total del consumo de alimentos informal por decil respecto al consumo de alimentos total (consumo formal + consumo informal). En el caso de las curvas de Engel para los alimentos gravados y exentos, primero se toma un ratio de cuánto representa el consumo gravado y exento por cada lugar de compra (formal o informal) y luego se imputa la proporción de consumo de alimentos de cada decil.

## **2.2. Exoneraciones en el Impuesto sobre la Renta (ISR)**

Los impuestos que recaen sobre las empresas constituyen una fuente importante de ingresos, aunque con heterogeneidades significativas a nivel mundial. Los impuestos sobre las rentas empresariales en los países de ingresos bajos han incrementado y suelen ser superiores a los impuestos sobre ingresos laborales (Bachas et al., 2022). Los recaudados provenientes de este impuesto representan a nivel mundial entre 3% y 4% del PIB en promedio. En Honduras, al cierre del ejercicio fiscal 2021, el ISR a las empresas representó en torno al 3,5% del PIB.

La evidencia empírica sobre el impacto que tienen los incentivos fiscales en la atracción de inversiones es mixta y no del todo concluyente. La idea subyacente es que exonerar el pago del impuesto sobre las utilidades es sinónimo de un menor costo del capital, por lo que eso debería atraer mayores flujos de inversión a un país. No obstante, los estudios realizados advierten que esta premisa se cumple

en algunos países y en otros no, dependiendo de ciertas condiciones iniciales. Mientras algunos estudios confirman que existe un efecto causal positivo entre las exoneraciones y la atracción de inversión extranjera directa (Van Parys y James 2010a; Klemm y Van Parys, 2012), otros muestran que los incentivos fiscales tienen efectos neutros o nulos para atraer nuevos flujos de capital (Van Parys y James, 2010b).

La normativa tributaria de Honduras ofrece amplios tratamientos tributarios preferenciales. Desde el establecimiento del primer régimen especial en 1976 a través de las Zonas Libres, existe una larga tradición en el otorgamiento de exoneraciones a empresas abocadas a industrias específicas. La principal característica es que, contrario a un beneficio fiscal apropiado (parcial, temporal y decreciente), las exoneraciones en Honduras son otorgadas sobre impuestos adicionales al ISR por períodos prolongados de tiempo que contradicen el principio de industria naciente. El cuadro 1 muestra los beneficios fiscales por impuesto para los principales regímenes especiales vigentes.

## CUADRO 1

## Beneficios Fiscales por Régimen Especial y por tipo de impuestos en Honduras, 2022

Régimen	ISR	AN	GC	AS	ISV	ISV Imp.	ACPV	DAI
<b>Regímenes Exportadores</b>								
ZOLI (Zonas Libres)	X	X	X	X	X	X	X	X
RIT (Régimen de Importación Temporal)		X		X	X	X	X	X
ZADE (Zonas Agrícolas de Exportaciones)	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Regímenes de Turismo</b>								
ZOLITUR (Zonas Libres Turísticas de Islas de la Bahía)	X		X	X	X	X	X	X
Fomento al Turismo	X	X	X	X	X	X	X	X
LIT (Ley de Incentivos al Turismo)	X	X	X	X	X	X	X	X
ZOLT (Zonas Libres Turísticas)	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Otros Regímenes Especiales</b>								
Energía Renovable	X		X	X	X	X		X
Energía Térmica					X	X	X	X
Biocombustibles	X		X	X	X	X	X	X
APP (Asociaciones Público-Privadas)	X		X	X	X	X	X	X
Fideicomisos			X	X	X	X	X	X
Call Centers	X					X		
Agroindustriales					X	X		X
Transporte	X				X	X		
MIPYMES	X	X		X				
Sector Social de la Economía (*)	X	X		X				
Cooperativas (*)	X	X		X				
ONG, Fundaciones e iglesias	X		X	X	X	X	X	X

**Fuente:** Elaboración propia con base en la legislación actualizada. ISR: Impuesto Sobre Renta; AN: Activo Neto; GC: Ganancias de Capital; AS: Aportación Solidaria; ISV: Impuesto Sobre Ventas; ISV Imp.: ISV de Importaciones; ACPV: Atención a Programas Sociales y Conservación del Patrimonio Vial (combustibles); DAI: Derechos Arancelarios a la Importación.

(\*) En sustitución de la imposición sobre la renta, tributan con una tasa diferencial del 10%.

Los créditos por exoneración se encuentran concentrados en mayor medida en regímenes exportadores. Como se desprende del cuadro 2, para el ejercicio fiscal 2021, el 40,4% del gasto tributario de los créditos por exoneración

se concentró en el régimen de zonas libres (ZOLI). Le siguen los créditos por exoneración del Estado y energía renovable con un 19,5% y un 13,3%, respectivamente. Así, el total de gasto tributario total por estas exoneraciones asciende al

1,7% del PIB. Este monto alcanza el 2% del PIB al incluir otros conceptos de gasto tributario en el ISR de personas jurídicas como, por ejemplo y entre otros, los créditos por generación de empleos e ingresos no gravados (los cuales no son reportados en el cuadro 2). Debido a que ZOLI y RIT

son quienes explican casi el 45% del gasto tributario total en ISR PJ, el documento prosigue ofreciendo una serie de elementos que caracterizan la incidencia de las empresas abocadas a dicho regímenes específicos.

## CUADRO 2

### Créditos por Exoneración por Régimen Exonerado, 2021

Monto anual aprobado, ejercicio fiscal 2021, en millones de lempiras y en porcentajes del total y del PIB

Régimen Especial	Millones de lempiras	Porcentajes del total	Porcentajes del PIB
ZOLI	4.659,7	40,4	0,7
RIT	519,2	4,5	0,1
ZADE	131,9	1,1	0,0
ZOLITUR	213,1	1,8	0,0
Incentivos al Turismo	154,2	1,3	0,0
LIT	24,5	0,2	0,0
ZOLT	11,9	0,1	0,0
El Estado	2.248,2	19,5	0,3
Energía Renovable	1.534,4	13,3	0,2
APP	487,0	4,2	0,1
Cooperativas	320,9	2,8	0,0
Iglesias	252,6	2,2	0,0
ONG	204,4	1,8	0,0
Sector Social de la Economía	165,2	1,4	0,0
MIPYMES	56,0	0,5	0,0
OPDF	48,8	0,4	0,0
Colegios Profesionales	32,0	0,3	0,0
Biocombustibles	19,7	0,2	0,0
Call Center	5,9	0,1	0,0
Asociaciones Patronales	3,2	0,0	0,0
Organismos Internacionales	0,5	0,0	0,0
Sindicatos Obreros	0,2	0,0	0,0
Otros Regímenes	437,7	3,8	0,1
<b>Total</b>	<b>11.531,1</b>	<b>100,0</b>	<b>1,7</b>

Fuente: Elaboración propia con base en declaraciones DJ-ISR. No incluye períodos especiales, generado a junio de 2022. Algunos contribuyentes sin régimen especial específico fueron reclasificados de acuerdo a su razón social.

Por último, puede señalarse que la relación entre el sacrificio fiscal y algunas variables económicas de interés reflejan un indicativo sobre las implicaciones económicas de los regímenes. El gráfico 4 muestra un análisis para el régimen ZOLI en cuanto a la generación de empleo y sus exportaciones. En el gráfico 4.a se observa que, en el período fiscal 2019, un 26,4% (92 de 348) de las empresas que indicaron pertenecer al régimen<sup>6</sup> registraron exportaciones inferiores al beneficio fiscal recibido por concepto de ISR. Es decir, exportaron menos de lo que recibieron como beneficio fiscal.

Por su parte, el gráfico 4.b, también con datos de 2019, muestra que, al menos para 193 empresas, el costo

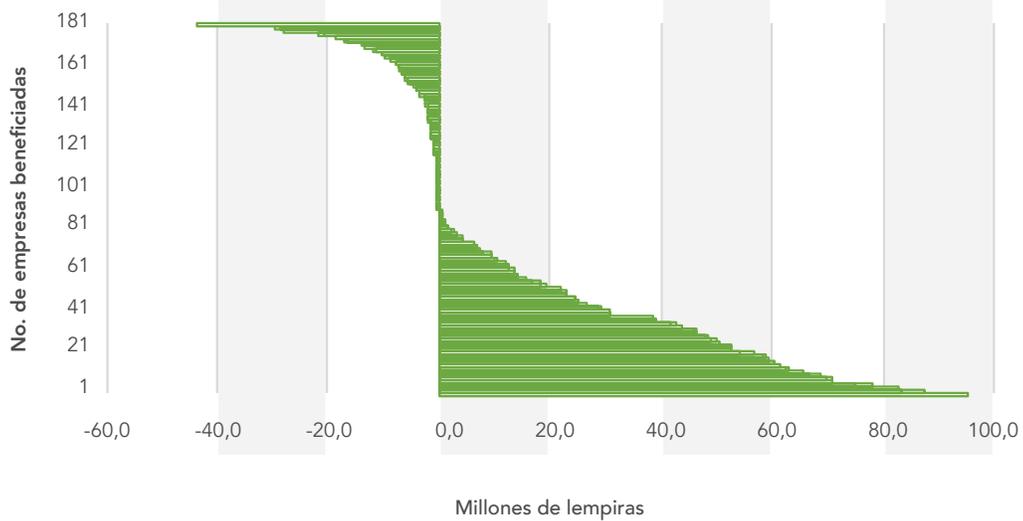
por empleo generado para el Estado (con relación a los beneficios fiscales otorgados) es superior al salario mínimo promedio anualizado de la industria manufacturera (118.271,40 lempiras), y en algunos casos alcanza valores por encima de los US\$ 98.000 (excluyendo empleos bajo el umbral del mínimo imponible del ISR de personas físicas). Cabe remarcar que las empresas dentro del régimen ZOLI gozan de amplios beneficios fiscales que se extienden más allá del ISR, encontrándose exonerados del pago de aranceles, ISV y demás impuestos a las importaciones. Recientemente, mediante el Decreto 08-2020, se agregaron nuevos beneficios como la exención en el pago de ganancias de capital, dividendos, y extendiendo el plazo por 15 años, prorrogables por 10 años más.

6 Considerando contribuyentes cuyo saldo (exportaciones-beneficio) estuviera en un rango entre -50 a 100 millones de lempiras, excluyendo valores extremos.

**GRÁFICO 4**

**Relación entre el gasto tributario en régimen ZOLI, exportaciones realizadas y generación de empleo, 2019**

4.a) Diferencia entre las exportaciones y el beneficio fiscal recibido por ISR, en millones de lempiras



4.b) Gasto tributario por contribuyente retenido en el ISR (personas físicas), en lempiras



**Fuente:** Elaboración propia con base en datos de las declaraciones juradas del ISR y del ISV, y la Declaración Mensual de Retenciones (DMR), siguiendo a Fenochietto et al. (2016).

**Nota:** Se incluyen solo Obligados Tributarios con una razón de gasto tributario mayor al Salario Mínimo (anualizado) de referencia. Se excluyen los valores extremos a los fines de una mejor presentación gráfica.

### 3. Propuesta de Reforma Tributaria

Con la llegada al poder del nuevo gobierno a comienzos del año 2022 y después de un diagnóstico al sistema tributario del país, se ha identificado la necesidad de avanzar en una reforma tributaria que revierta la situación de excesivos y mal utilizados beneficios fiscales con el objetivo de racionalizarlos y eliminar los que no cumplen y atar los nuevos a objetivos específicos como empleo, inversión, valor agregado, incorporación de tecnologías, investigación, lo cual pueda ser monitoreado y evaluado. Además, se advierte la necesidad de incrementar los niveles de transparencia y control efectivo.

La propuesta de reforma se encuentra disponible en: [www.sar.gob.hn](http://www.sar.gob.hn). La misma contiene como elementos principales: i) la creación y eliminación de regímenes; ii) la habilitación para cancelar beneficios por la vía administrativa; iii) el retorno al sistema de devoluciones estándar; iv) la eliminación de la figura de amnistía; v) la transición a un sistema de renta mundial; vi) la ratificación de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAAC, por sus siglas en inglés); vii) la propuesta de Ley de Beneficiario Final; entre otras medidas.

### Referencias

Almunia, M., Brockmeyer, A., Mascagni, G., Nair, V. y Waseem, M. (2022); "El IVA en la teoría y en la práctica: evidencia para Honduras", Nota Técnica, Banco Mundial, Institute for Fiscal Studies y TaxDev.

Artana, D. (2021); "El sistema tributario de Honduras: diagnóstico y propuestas", Documento elaborado para el Banco Interamericano de Desarrollo. Julio, mimeo.

Bachas, P., Gadenne, L. y Jensen, A. (2020); "Informality, consumption taxes and redistribution", Working Paper 27429, National Bureau of Economic Research.

### 4. Comentario Final

La principal característica del sistema tributario hondureño es su alto nivel de gasto tributario. Honduras ha utilizado los beneficios tributarios para promover las exportaciones y algunos sectores desde hace más de 40 años pero, a pesar de la larga vigencia de los beneficios fiscales en el país, la experiencia no ha sido positiva. El objetivo de estos instrumentos se ha desnaturalizado y el control ha sido nulo. Este modelo de desarrollo claramente no ha sido exitoso.

La explotación de datos administrativos ha permitido llevar a cabo análisis que brindan un diagnóstico del sistema tributario con evidencia de la necesidad de una reforma tributaria.

Barreix, A., Bès, M. y Roca, J. (2011); "El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres", Documento N° 8/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Barreix, A., Bès, M. y Roca, J. (2012); "Resolviendo la Trinidad Imposible de los Impuestos al Consumo. El IVA Personalizado", en Reforma Fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?, CEPAL, Santiago y Fundación CIDOB, Barcelona.

Barreix, A., Bès, M. y Pineda, E. (2022); “Revisando el IVA Personalizado: Una herramienta para la consolidación fiscal con equidad”, Blog del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/revisando-el-iva-personalizado-una-herramienta-para-la-consolidacion-fiscal-con-equidad/>.

CIAT (2011); “Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4856>

Fenochietto, R., Morales, E. y Pecho, M. (2016); “Bases para la evaluación de los gastos tributarios y sus beneficios”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. <https://www.sar.gob.hn/download/bases-para-la-evaluacion-de-los-gastos-tributarios-y-sus-beneficios/>

Fenochietto, R. y Pérez Trejo, C. (2017); “Pequeños contribuyentes, gastos tributarios e impuesto mínimo”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. <https://www.sar.gob.hn/download/pequenos-contribuyentes-gastos-tributarios-e-impuesto-minimo/>

Fenochietto, R., Aristizábal, N. y Cardoza, M. (2018); “Gastos tributarios, micro simulación y tratados para evitar la doble tributación”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional. <https://www.sar.gob.hn/download/gastos-tributarios-micro-simulacion-y-tratados-para-evitar-la-doble-tributacion/>

Gordon, R. y Li, W. (2009); “Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation”, *Journal of Public Economics*, 93(7-8), pp. 855-866.

Klemm, A. y Van Parys, S. (2012); “Empirical evidence on the effects of tax incentives”, *International Tax and Public Finance*, 19, pp. 393–423.

Ministerio de Hacienda (2022); “Diagnóstico distributivo de ingreso y patrimonio, y análisis de la propuesta de reforma tributaria en materia de renta y riqueza”, Nota Técnica, Ministerio de Hacienda de Chile. <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/documentos-reforma-tributaria/estudio-sobre-diagnostico-distributivo-de-ingreso-y-patrimonio/>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2022); “Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Exposición de motivos”, Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, agosto de 2022. [https://www.eltiempo.com/uploads/files/2022/08/08/P.L.118-2022C-REFORMA TRIBUTARIA.pdf](https://www.eltiempo.com/uploads/files/2022/08/08/P.L.118-2022C-REFORMA%20TRIBUTARIA.pdf)

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J. (2011); *Tax by design*. Oxford University Press.

Peláez Longinotti, F. (2019); “Los gastos tributarios en los países miembros del CIAT”, Documentos de Trabajo DT-06-2019, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá.

Rasteletti, A. (2021); “IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria”, Blog del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/iva-personalizado-experiencia-latinoamericana-y-su-importancia-para-las-administraciones-tributarias/>

Roca, J. (2010); “Desafíos de la política tributaria de Honduras”, documento elaborado para el Banco Interamericano de Desarrollo, marzo, mimeo.

Van Parys, S. y James, S. (2010a); “The effectiveness of tax Incentives in attracting FDI: Evidence from the tourism sector in the Caribbean”, Working Papers of Faculty of Economics and Business Administration 10/675, Ghent University.

Van Parys, S. y James, S. (2010b); “The effectiveness of tax incentives in attracting investment: Panel data evidence from the CFA franc zone”, *International Tax and Public Finance*, 17:400–429.

# III. Respuestas

de las Administraciones Tributarias  
y desarrollo de servicios específicos  
frente a la digitalización  
de la economía, con énfasis  
en la formalización  
de los contribuyentes



Norad



# III.1. Repensando las finanzas intergubernamentales en la era digital: Tributación, asignación y nuevos retos para los países de América Latina y el Caribe

**Juan Pablo Jiménez**

*Vicepresidente de Asociación Iberoamericana de Financiación Local (AIFIL) / Consultor CIAT*

**Andrea Podestá**

*Consultora CIAT/CEPAL*

## Introducción

La economía digital viene expandiéndose a un ritmo acelerado, modificando los hábitos de consumo, la producción y la comercialización de bienes y servicios.

Las nuevas formas de negocio han generado nuevos desafíos para la tributación y las relaciones fiscales intergubernamentales.

El significativo crecimiento de las actividades digitales no se ha visto reflejado en un incremento acorde en la recaudación de estos sectores, lo cual levanta sospechas sobre el diseño de los instrumentos tributarios y/o la existencia de grandes bolsones de elusión/evasión fiscal.

Por el lado de las finanzas subnacionales y las relaciones fiscales intergubernamentales se destaca una necesidad de mayor financiamiento local debido a la mayor demanda por el crecimiento de las actividades digitales: organización de las ciudades, cambios urbanísticos para la operación de centros logísticos, espacios en las ciudades, externalidades

en términos de tráfico, gastos de digitalización de las administraciones subnacionales para brindar servicios a sus ciudadanos, etc.

Surgen así nuevos retos, ya que tanto los sistemas tributarios como los fundamentos para su asignación entre niveles de gobierno han sido diseñados para otra época y otras circunstancias.

Es por eso que los países, con el impulso de organismos internacionales e instituciones regionales, vienen avanzando en el diseño de mecanismos para afrontar los nuevos desafíos fiscales que comporta la revolución digital.

Sin embargo, llama la atención cómo entre la abundante literatura que se viene desarrollando acerca de las vías e instrumentos para gravar al sector digital, es muy escasa aquella relacionada con la forma en que debieran asignarse y coordinarse estas responsabilidades tributarias entre niveles de gobierno y el rol de la imposición subnacional. Por lo tanto, resulta necesario fortalecer el debate, que sustente las decisiones de asignación y coordinación

intergubernamental y evite incipientes disputas, en un sector que ya observa potenciales conflictos y nuevos retos.

De esta forma, el objetivo de este trabajo es contribuir al debate acerca de la efectiva tributación sobre el sector digital, su asignación intergubernamental junto con documentar los avances y desafíos de la tributación de las actividades digitales en algunos países de América Latina y el Caribe (ALC) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con especial énfasis en los gobiernos intermedios y locales.

## 1. La expansión de la economía digital en ALC y el mundo desarrollado

La medición de la economía digital y de la creación y captura de valor que van asociadas con ella está llena de dificultades, ya que no existe una definición generalmente aceptada de qué es la economía digital ni se dispone de estadísticas confiables, especialmente en los países en desarrollo. Dependiendo de la definición que se adopte, las estimaciones del volumen de la economía digital oscilan en un amplio margen, entre el 4,5% y el 15,5% del PIB mundial (UNCTAD, 2019).

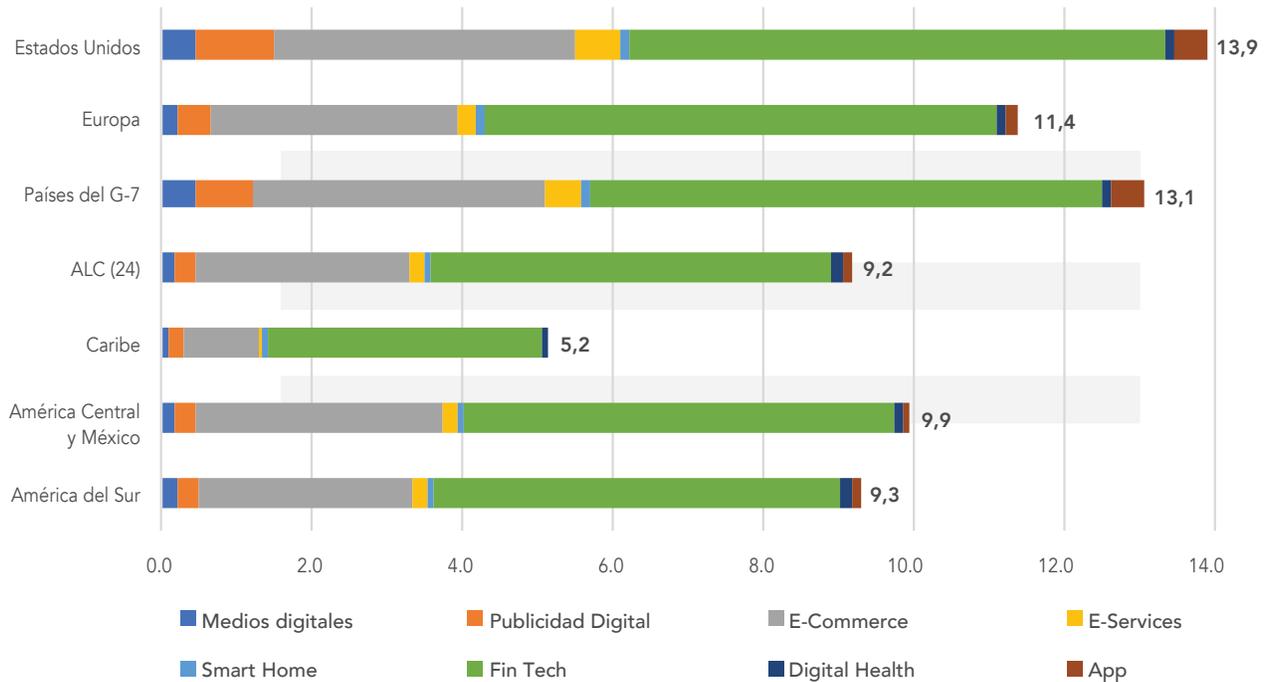
Una forma de estimar la economía digital es a través de los ingresos por ventas de los siguientes sectores: mercado de comercio electrónico de bienes físicos (eCommerce); mercado de servicios electrónicos (eServices); publicidad digital; medios digitales (contenido de video digital, música digital, juegos digitales, e-books, prensa, etc.); Smart Home; FinTech (tecnología financiera); Salud digital (dispositivos y aplicaciones de fitness, nutrición y salud, telemedicina, etc.) y aplicaciones (aquellas que pueden descargarse de las principales tiendas de aplicaciones, como App Store y Google Play).

De acuerdo con la información disponible a octubre de 2022, se estima que los ingresos de la economía digital en la región de América Latina y el Caribe crecerían cerca del 28% anual en 2022, llegando a USD 509 mil millones, equivalentes a 9,2% del PIB regional. Este indicador es menor en comparación al 13,1% del PIB en el grupo de las siete economías más avanzadas (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido), al 11,4% del PIB en los países de Europa o el 13,9% del PIB en Estados Unidos (gráfico 1). La región de América Latina y el Caribe representa aproximadamente el 3,4% de los ingresos mundiales de la economía digital en 2022.

## GRÁFICO 1

### Ingresos de la economía digital por subregiones y segmentos - América Latina y el Caribe y otros

Estimaciones para fin de año con cifras hasta octubre 2022, en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de Statista (<https://www.statista.com/outlook/digital-markets>), FMI y CEPAL.

## 2. Los nuevos modelos de negocios de la economía digital y su esquiva tributación

Seis características relevantes distinguen a la economía digital desde la perspectiva impositiva (OECD, 2015 y CEPAL, 2019):

- **movilidad**, tanto de los activos intangibles, los usuarios y las funciones comerciales;
- **uso de datos** de clientes y proveedores que hacen las empresas del sector;
- efectos o **externalidades** de red, en la medida en que la participación de un usuario adicional cambia el valor de esa red para los usuarios existentes;
- modelos de negocio **multilaterales**, donde interactúan diferentes grupos a través de un intermediario o plataforma que coordina la demanda y donde las partes pueden estar en jurisdicciones diferentes;
- tendencia al **monopolio** u oligopolio, a partir de los efectos de red y las economías de escala;
- **volatilidad**, debido a la reducción progresiva de los costos, tanto de procesamiento de datos como de barreras de entrada.

Estas características dificultan contestar las típicas preguntas generales de la tributación: a quién gravar (sujetos pasivos); qué gravar (hechos imponible); y cómo cuantificar esos hechos (bases imponibles). También deben atenderse

las preguntas relacionadas con qué nivel de gobierno debe decidir sobre sus cuantías, su gestión y su administración general.

En el cuadro 1 se presenta una síntesis no exhaustiva de lo que podría ser el alcance del tema que se está planteando, lo que puede dar una primera idea de la heterogénea problemática a enfrentar y la necesidad de un análisis

desagregado, diferenciando entre actividades y modelos de negocios, que van desde distintas modalidades de comercio electrónico, tiendas de aplicaciones en línea, publicidad en línea, computación en la nube (*cloud computing*), plataformas participativas en red, transacciones de alta velocidad hasta servicios de pago en línea.

## CUADRO 1

### Síntesis de modelos de negocios en la economía digital Principales características

Modelos de negocios	Principales características
Comercio electrónico	Compraventa de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas. Estas operaciones pueden ser:
	<b>Entre empresas (B2B):</b> ventas de una empresa a otra. Ejemplos: compra de mercaderías para luego revenderlas y distintos servicios (logística, computación, asistencia al comercio electrónico, subasta electrónica, gestión de contenidos, etc.).
	<b>De empresa a consumidor (B2C):</b> venta de bienes (tangibles o intangibles) o servicios en línea de una empresa a consumidores finales. Ventajas: entrega digital de un número mayor de bienes y servicios a clientes alejados; acorta la cadena de suministro y elimina intermediarios; reduce costos de transacción y barreras de entrada al mercado.
	<b>De consumidor a consumidor (C2C):</b> opera a través de una plataforma multilateral de una empresa que actúa como intermediario entre los consumidores. Se financia mediante un cobro a los consumidores o con publicidad.
Servicios de pago	Existe un proveedor de servicios de pago que actúa como intermediario entre compradores y vendedores en línea; acepta los pagos de compradores a través de diversos métodos de pago (tarjeta de crédito, débito, transferencia bancaria, billeteras virtuales, etc.), los procesa y deposita en la cuenta del vendedor, cobrando una comisión.
Tiendas de aplicaciones	Plataforma de distribución digital de programas informáticos; incluyen aplicaciones desarrolladas por la empresa que la gestiona o por otro desarrollador y su descarga puede ser gratuita (y financiarse con publicidad) o tener un costo asociado.

<p><b>Publicidad en línea</b></p>	<p>Utiliza internet como medio para dirigirse a los clientes y hacerles llegar mensajes publicitarios. Presenta varias modalidades, aunque predominan los carteles publicitarios (se paga por un enlace o anuncio relacionado con los hábitos del usuario) y los anuncios en los motores de búsqueda (se paga para aparecer en los resultados de un buscador).</p>
<p><b>Computación en la nube (<i>cloud computing</i>)</b></p>	<p>Suministro de servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, tales como el procesamiento, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones). Puede ser gratuito para los consumidores, obteniendo ingresos por publicidad, venta de datos de hábitos del usuario o cobros por servicios ampliados; o también se venden mediante abono mensual o pago por uso.</p>
<p><b>Transacciones de alta frecuencia</b></p>	<p>Consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad mediante el uso de tecnologías de punta y algoritmos informáticos complejos. Se analizan enormes volúmenes de datos de mercado y se explotan las pequeñas variaciones de precio o las oportunidades de arbitraje de un mercado que pueden verificarse durante apenas unos milisegundos.</p>
<p><b>Plataforma participativa en red</b></p>	<p>Es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario (como textos, audios, imágenes, videos) como por ejemplo blogs, redes sociales, etc. La plataforma puede monetizar estos contenidos de diversas maneras: contribuciones voluntarias, pago por contenido visualizado, suscripción de abono, publicidad, concesión de licencias, venta de bienes y servicios a la comunidad, venta de datos de usuarios, etc.</p>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD (2015).

### 3. Asignación intergubernamental de la tributación digital: una aproximación conceptual

Las teorías de la descentralización fiscal, tanto la tradicional como las de segunda generación, tienden a establecer límites a las potestades tributarias de los gobiernos subnacionales.

En la teoría tradicional (Oates, 1972; Musgrave, 1959), las razones básicas son de operatividad y se sustenta en que la movilidad de bases imponibles y la aparición de incentivos a la deslocalización tienden a restringir el uso de tributos con objetivos esencialmente redistributivos, así como la utilización intensiva de impuestos indirectos por parte de los gobiernos locales. En la práctica, sugiere limitar la tributación local a la implantación de cargas directas sobre

el usuario (principio del beneficio) y a la imposición sobre bases con muy escasa o nula capacidad de movilidad interjurisdiccional (imposición sobre la propiedad inmobiliaria), y utilizar muy moderadamente otros hechos imponibles con bases en renta, propiedad o consumo.

Las teorías de segunda generación (Brennan y Buchanan, 1980), que ponen el acento en aspectos más institucionales y de rendición de cuentas, aconsejan dotar a los gobiernos locales de mayor autonomía a la hora de gestionar sus (limitados) espacios fiscales. Se basa en que la libertad para establecer las alícuotas, bases imponibles y responsabilidades administrativas en el ámbito de los tributos locales tenderían a reforzar la corresponsabilidad fiscal de estos gobiernos, mejorar la rendición de cuentas (*accountability*) y su eficiencia.

Por ello, una manera eficaz de abordar el problema de la asignación tributaria intergubernamental podría ser tratar de establecer los vínculos existentes entre los diferentes hechos imponibles y territorios sobre la base (separadamente) de las consideraciones de eficiencia y equidad que se consideren relevantes (Jiménez, Muñoz, Podestá y Suarez Pandiello, 2023). En el primer caso se trataría de vincular las eventuales fuentes gravables con los fallos de mercado que se traten corregir, mientras que en el segundo deberían tenerse en cuenta las consideraciones distributivas, sin perder de vista el *trade off* entre eficiencia y equidad.

Si se repasa el catálogo habitual de fallos de mercado generadores de ineficiencias, se podría asociar episodios vinculados con la digitalización a la mayoría de ellos: prácticas monopolísticas o restrictivas de la competencia, externalidades, bienes (males) públicos, asimetrías en la información o explotación “abusiva” de bienes de uso común.

De esas asociaciones se podría deducir la necesidad de intervenciones correctoras por parte de los gobiernos, no todas necesariamente de índole tributario, aunque haya espacios abiertos para éstas con el objeto de mejorar la eficiencia económica. La respuesta pública puede abarcar desde medidas regulatorias, a impuestos ad valorem sobre los datos, impuestos sobre la recopilación de datos (*data mining*) o impuestos sobre la publicidad personalizada. Sin embargo, la introducción de cualquiera de estas figuras no está exenta de dificultades técnicas, tanto en materia de configuración razonable de bases imponibles, como de valoración y gestión de su cumplimiento.

#### 4. La tributación digital en distintos niveles de gobierno: prácticas en países de América Latina

En los países federales o más descentralizados de América Latina la tributación a nivel intermedio y/o local de las actividades digitales ha consistido, principalmente, en incluir estos sectores como gravados en los impuestos generales al consumo ya existentes, como por ejemplo, en el impuesto sobre los ingresos brutos de Argentina, el ICMS y el ISS en Brasil, o el ICA en Colombia.

En este sentido, la mayoría de las provincias argentinas han ampliado el alcance del impuesto sobre los ingresos brutos con el fin de incluir en la base imponible a las actividades de la economía digital. La tasa general del impuesto a los ingresos brutos sobre los servicios digitales se ubica en un valor promedio de 3,5%, aunque las alícuotas generales varían entre provincias (en un rango entre 1% y 6%) y, en algunos casos, según el tipo de bien o servicio digital y la condición de contribuyente inscripto. Por ejemplo, algunas jurisdicciones aplican tasas más altas a los juegos de azar y videojuegos (hasta 13,2%) o una tasa menor a aquellos prestadores de servicios digitales inscriptos como contribuyentes<sup>1</sup>.

En Brasil, a partir de abril de 2018, los estados pueden cobrar el ICMS en las transacciones con bienes y mercaderías digitales<sup>2</sup>, tales como software, programas, juegos electrónicos, aplicaciones, archivos electrónicos y similares, que estén estandarizados; donde se ha convenido que la base imponible para el cálculo del ICMS en las operaciones con

1 Si bien cada provincia tiene autonomía para establecer el alcance y las tasas del impuesto, en diciembre de 2021, las provincias y el Poder Ejecutivo nacional firmaron un nuevo Consenso Fiscal en el cual se incluyen disposiciones en materia de tributación subnacional a la economía digital. Para más detalle, véase Jiménez y Podestá (2022).

2 Véase para más detalle el Convenio ICMS 106/2017 del Consejo Nacional de Política Hacendaria (CONFAZ) publicado en septiembre de 2017.

software, programas, aplicaciones y archivos electrónicos estandarizados se reduce de modo que la carga tributaria resulte en el 5% del valor de la transacción. En el caso del ISS, la normativa fija una tasa mínima del 2% y una máxima del 5% a ser determinada por cada municipio y prohíbe el otorgamiento de beneficios tributarios que deriven en una carga tributaria menor a la de la tasa mínima. Sin embargo, se han observado algunas áreas de superposición de potestades tributarias entre estos niveles de gobierno y conflictos intergubernamentales.

En Colombia, a nivel de gobiernos locales, el impuesto de industria y comercio (ICA) se paga sobre los ingresos que se generen en un municipio por las actividades industriales, comerciales y de servicios, y la alícuota para las transacciones digitales es determinada por cada gobierno local (Bogotá: 1,063% y Medellín: 0,3%).

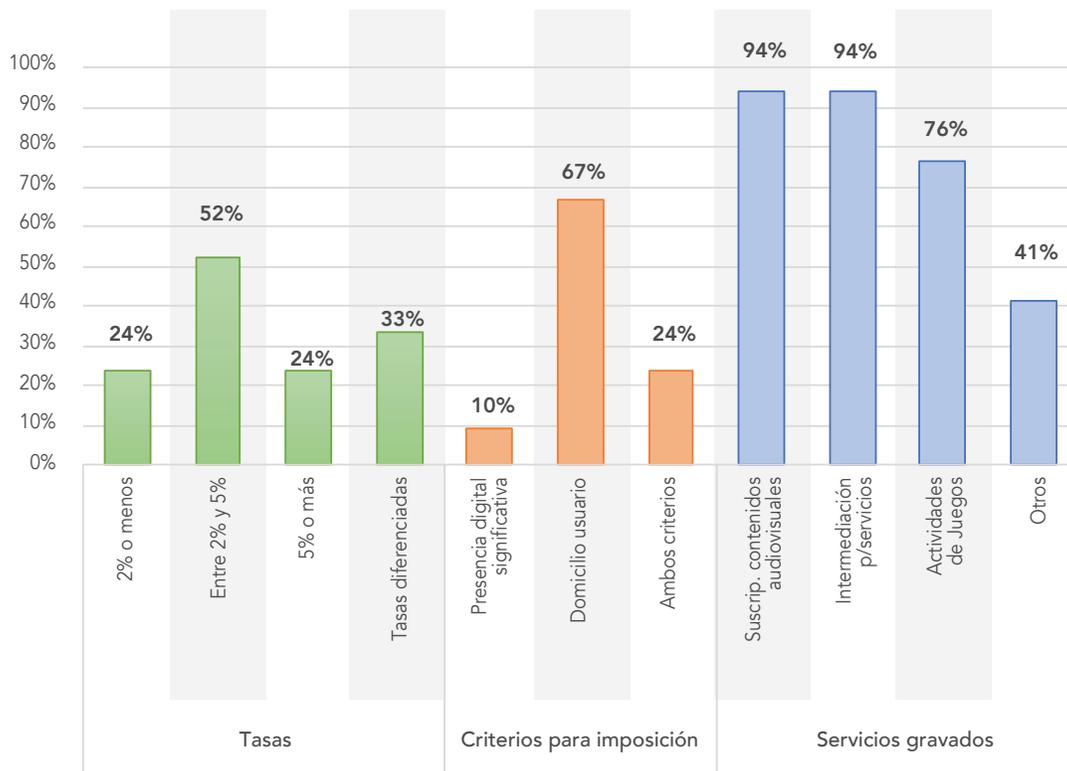
De la revisión de la tributación subnacional sobre la economía digital en estos tres países, surge que más de la mitad de los gobiernos subnacionales analizados han establecido alícuotas que se ubican en un rango entre el 2% y 5%, aunque existe cierta variabilidad en las tasas entre las distintas jurisdicciones y, en algunos casos, dentro

de la misma jurisdicción, dependiendo principalmente del tipo de bien o servicio digital. Además, con el fin de determinar la tributación indirecta a los servicios digitales en una jurisdicción dada, los gobiernos subnacionales de Brasil, Colombia y la mayoría de las provincias argentinas utilizan uno o más indicadores para identificar si el domicilio del usuario del servicio o bien digital se encuentra en su territorio, aunque algunas provincias argentinas aplican el concepto de presencia digital significativa. Respecto del alcance de estos tributos, casi la totalidad de los gobiernos subnacionales examinados grava con los impuestos indirectos a la comercialización de los servicios de suscripción *online* para el acceso a contenidos audiovisuales y los servicios de intermediación. Asimismo, la mayoría de las jurisdicciones incluye en la base gravable a las actividades de juego y algunas gravan también otros servicios o bienes digitales como, por ejemplo, servicios de procesamiento y almacenamiento de datos, publicidad en línea, bases de datos, administración de sistemas remotos, soporte técnico en línea, etc. (gráfico 2).

## GRÁFICO 2

### Características de impuestos indirectos subnacionales sobre la economía digital – América Latina

Países seleccionados (Argentina, Brasil y Colombia), 2022, en porcentajes del total de jurisdicciones



**Fuente:** Jiménez y Podestá (2022), "Finanzas subnacionales y economía digital: La tributación indirecta sobre las actividades digitales en los gobiernos subnacionales", CIAT.

Por otro lado, en la Ciudad de México, se destaca la creación en 2022 de un impuesto, denominado aprovechamiento por uso de infraestructura, para las empresas que realizan actividades de intermediación, promoción o facilitación digital a través de plataformas informáticas dedicadas al reparto de alimentos y otros productos dentro de su territorio, con el argumento de que hacen uso de la infraestructura de la ciudad. Este aprovechamiento es del 2%, antes de impuestos, sobre el total de las comisiones o tarifas que se cobren por intermediación, promoción y/o facilitación y según la normativa, su recaudación puede destinarse de manera preferente al mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México.

## 5. Opciones para la tributación subnacional de la economía digital

Como se analizó anteriormente, la revolución digital plantea desafíos en el ámbito tributario a nivel local, generando conflictos y superposición de competencias entre diferentes niveles de gobierno. Aunque existen esfuerzos internacionales para coordinar la tributación de la economía digital y cerrar las brechas fiscales, los avances han sido limitados y las características propias de la digitalización dificultan la implementación de impuestos sobre los ingresos y las rentas de las empresas del sector.

Esto genera importantes retos en términos de ingresos fiscales para los gobiernos subnacionales, ya que el crecimiento del sector digital no se traduce necesariamente en mayores recaudaciones debido a la dificultad para ajustar sus sistemas tributarios a esta nueva realidad. Además, las empresas tradicionales pueden migrar hacia el sector digital y operar desde el exterior para dejar de tributar o pagar menos impuestos. Por otro lado, la expansión de la economía digital aumenta la demanda de bienes, servicios e infraestructura a nivel local, lo que requiere un mayor financiamiento por parte de los gobiernos subnacionales.

Surgen así algunos interrogantes clave:

a) *¿Cuánto de las bases imponibles del sector digital pueden reasignarse a nivel subnacional?*

b) *¿De qué magnitud es la recaudación proveniente de la economía digital a nivel de gobierno central?*

En general, la respuesta a ambas preguntas es que, al menos por ahora, la experiencia muestra que el tamaño es reducido.

Respecto del primer interrogante, si se considera el principio de beneficio, existen criterios que podrían justificar la asignación subnacional de aquellos cargos sobre usuarios finales (como por ejemplo, por los servicios de alojamientos turísticos brindados a través de plataformas informáticas tipo Airbnb); tasas de última milla para actividades digitales que usan infraestructura existente y el espacio público, como carreteras y vía pública, para poder conectarse o acceder al bien o servicio digital (como por ejemplo, empresas de delivery, *Uber*, plataformas logísticas, *PedidosYa*, *Glovo*, etc.). En este sentido, se observan ciertos ejemplos en algunas jurisdicciones europeas y ciudades de Estados Unidos (Comité de personas expertas – IEF, 2022).

Por otra parte, en relación con la segunda cuestión, actualmente, la cuantía de las recaudaciones obtenidas

por los gobiernos centrales desde las actividades de las empresas digitales es bastante reducida (Jiménez y Podestá, 2021) y, básicamente, corresponde a la imposición indirecta, dado que aún está en discusión, a nivel mundial, el mecanismo adecuado de cómo extraer las rentas de estas actividades y repartirlas entre los distintos países participantes en su generación. Consiguientemente, la masa de recursos a repartir entre el gobierno central y los niveles intermedios y locales es, por el momento, bastante limitada.

## 6. Recomendaciones y desafíos

En definitiva, se puede destacar que existen opciones de bases imponibles y tributos indirectos a ser explotados en los diferentes niveles de gobierno. En cuanto a la tributación directa (rentas/ganancias), a los gobiernos subnacionales les puede resultar muy difícil el control de la elusión, por lo que es más eficiente que esta función sea ejercida por los niveles centrales en coordinación con otros países.

Además, la asignación y el diseño de los tributos subnacionales sobre el sector digital debiera acompañarse con el rediseño de los sistemas de transferencias intergubernamentales para que estén en consonancia con la nueva realidad y permitan a los gobiernos subnacionales apropiarse de una porción de los recursos generados. A tal efecto, sería conveniente incorporar en las fórmulas distributivas componentes de: necesidad (especialmente los vinculados con la expansión de la digitalización en las administraciones públicas y el combate contra la brecha digital); capacidad (asociados a las actividades económicas del sector), y esfuerzo de los niveles subnacionales de gobierno en materia de desarrollo de la digitalización.

En este contexto, una agenda de reformas debería considerar que dado que probablemente el grueso de la tributación quede como potestad de los niveles superiores de gobierno (nacional o incluso, supranacional), resulta relevante definir la forma de distribución intergubernamental de estos

recursos, en función de las nuevas necesidades que está generando la expansión de las actividades digitales y que pueden ser diferentes según el nivel de gobierno.

La región se encuentra enfrentando una serie de conflictos intergubernamentales, que si bien no están originados exclusivamente en el sector digital, alertan acerca de la necesidad pero también la dificultad de modificar los regímenes de transferencias intergubernamentales y de financiación subnacional.

Resulta crucial sentar las bases de este debate en el vínculo entre los nuevos recursos que se esperan capturar desde el

sector digital y las nuevas necesidades que estos cambios en los espacios productivos y en la economía les van a generar a los niveles subnacionales de gobierno.

Los gobiernos centrales, intermedios y locales se enfrentan al imperativo de adaptar sus sistemas tributarios a esta nueva realidad, asegurando ingresos fiscales suficientes para proporcionar los bienes, servicios e infraestructura necesarios. Al mismo tiempo, es necesario replantear los sistemas de transferencias, lo que requiere un enfoque cuidadoso y coordinado entre los diversos niveles de gobierno.

## Referencias

Brennan, G. & J.M. Buchanan (1980); *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press. Cambridge.

CEPAL (2019); *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago de Chile. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf)

Comité de personas expertas - IEF (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid. [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)

Jiménez, J.P, A. Muñoz, A. Podestá y J. Suarez Pandiello (2023); *La asignación entre niveles de gobierno de la tributación digital. Nuevos retos para las finanzas intergubernamentales*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en prensa.

Jiménez, J.P. y Podestá A. (2022); "Finanzas subnacionales y economía digital: La tributación indirecta sobre las actividades digitales en los gobiernos subnacionales", Documento de Trabajo 03/2022, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5807>

\_\_\_\_\_ (2021); "Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina: emparejando la cancha en tiempos de crisis", Documento de Trabajo 02/2021, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5754>

Musgrave, R.A. (1959); *The Theory of Public Finance*. McGraw-Hill. New York. (Ed. castellana, *Teoría de la Hacienda Pública*. Ed. Aguilar. Madrid. 1967).

Oates, W.E. (1972); *Fiscal Federalism*. (Versión castellana del Instituto de Estudios de la Administración Local. Madrid, 1977).

OECD (2015); *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

UNCTAD (2019); *Informe sobre la Economía Digital 2019. Creación y captura de valor: Repercusión para los países en desarrollo*, Naciones Unidas, Ginebra. [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_es.pdf)

## III.2. Transformación digital de la Administración Tributaria en Cuba

**Arelys Pérez García**

*Directora de Servicios al Contribuyente, Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Cuba*

### Introducción

La transformación digital es un objetivo clave para la Administración Tributaria cubana, no solo para lograr una mayor eficiencia en la recaudación de ingresos y en el control fiscal, funciones inherentes a la propia institución, sino también para brindar mejores servicios a los contribuyentes y ciudadanos, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el término voluntario que, a su vez, conlleven a lograr los niveles de recaudación planificados.

El proceso de transformación digital constituye un asunto calificado de estratégico, y a la vez urgente, que hace énfasis en los procesos y coloca al ciudadano en el centro. La transformación digital es transversal a todos los factores de orden económico, político y social, e involucra al Gobierno en sus diferentes niveles, a las instituciones públicas, a todos los actores económicos y a los ciudadanos.

La Administración Tributaria cubana, dentro de la Administración Pública, es la puntera en cuanto a informatización de procesos y servicios, impulsando a otros sectores para lograr la sinergia necesaria en el completamiento de los procesos en los que intervienen ya que la posibilidad de transmitir, almacenar y procesar grandes cantidades de datos a través de las tecnologías de información y las comunicaciones ha transformado la manera en que las Administraciones Tributarias llevan a cabo sus funciones.

La labor de la Administración Tributaria cubana, dentro del proceso de transformación digital, va dirigida a fomentar la cultura tributaria, para lograr la captación de los ingresos mediante el trabajo proactivo con los contribuyentes para incentivar el pago en término voluntario de sus obligaciones fiscales, dotándolos de facilidades y servicios que pueden estar disponibles en la era digital, todo esto con un constante perfeccionamiento de los procesos internos de la organización, basado en el desarrollo de la informatización y la comunicación.

## 1. Caracterización de la Administración Tributaria cubana

La Oficina Nacional de Administración tributaria, ONAT, cuenta con tres niveles de organización en el país: 1 Oficina Central; 16 Oficinas Provinciales y 168 Oficinas Municipales.

En el año 2021 se produjo la actualización de los actores económicos en Cuba, donde se realizó una apertura para el sector privado, autorizándose la creación de las MiPyMEs (micro, pequeñas y medianas empresas), siendo las mismas un actor económico que surgió en un ambiente digital y que provocó un incremento en el número de contribuyentes registrados.

El registro de contribuyentes cuenta con un total de inscripciones que supera el millón, 1.105.187 contribuyentes, de ellos 1.074.441 (97,2%) son personas naturales o físicas y 30.746 (2,8%) son personas jurídicas, de las cuales más de 5 mil son MiPyMEs.

En Cuba, con una población que no supera los 11 millones de cubanos, existen más de 7 millones de líneas de telefonía móvil y de ellos más de 5 millones acceden a los canales digitales de pago, lo que ha facilitado la interacción digital con este sector de la población. La extensión de la pandemia de COVID-19 obligó al país a tomar de decisiones para limitar el desplazamiento y la concentración de personas, dentro de las cuales fue aprobado en 2020 el pago de los tributos a través de canales electrónicos con un beneficio del 3% del importe a pagar, para el contribuyente que hiciera uso de estos canales.

La ONAT recibe como promedio diario un total aproximado de 4 mil trámites y planteamientos, por lo que, en tiempos de pandemia, fue necesario potenciar los servicios y trámites digitales. Así, como primer paso, se garantizó en cada oficina del país la existencia de un correo electrónico para consultas y una línea telefónica directa a fin de lograr una correcta atención y asistencia a los contribuyentes. De igual

forma se hizo necesario actualizar los portales digitales de la ONAT, con énfasis en perfeccionar la comunicación con los contribuyentes, por lo que en diciembre de 2020 se lanzó el Portal tributario [www.onat.gob.cu](http://www.onat.gob.cu), el cual contempló servicios para los contribuyentes e información pública sobre temas tributarios para la población en general.

El uso de la firma digital para las personas jurídicas permitió que los funcionarios de la ONAT que emiten documentos fiscales pudieran hacerlo en formato digital con el uso del Certificado Digital de Identidad, el cual fue establecido por la ONAT para todos los funcionarios firmantes de la institución. De igual forma se aprobó en 2021 el pago del impuesto sobre documentos a través de los canales electrónicos de pago, que hasta este momento se hacía solamente mediante los sellos del timbre.

## 2. Desarrollo del programa de transformación digital de la ONAT

En concordancia con la política del país y las tendencias internacionales, la ONAT elaboró un programa de transformación digital de la administración tributaria donde se incluyeron proyectos de desarrollo tecnológico interno los cuales, a su vez, se tradujeron en servicios externos y facilidades para los contribuyentes, sobre alguno de los cuales se hará referencia seguidamente en este artículo.

### 2.1. Plataforma tecnológica de Gestión Tributaria Integrada (Gesti)

La ONAT cuenta con una plataforma tecnológica propia de Gestión Tributaria Integrada conocida como "Gesti", propio de la ONAT y ha sido desarrollado para el uso en los tres niveles organizativos de la institución, enlazando las bases de datos existentes. Esta plataforma cuenta con diferentes módulos todos interrelacionados, vinculados a los procesos de trabajo de la organización, a saber:

- Registro de Contribuyentes
- Control de la Recaudación
- Gestión de Obligaciones
- Servicios Jurídicos
- Fiscalización
- Servicios al Contribuyente
- Inteligencia Fiscal
- Análisis e Investigación

El despliegue y consolidación de estos módulos integrados permiten la eficiencia en la utilización de la infraestructura tecnológica, incrementando la conectividad, la seguridad y la protección de los datos, así como su uso en servicios internos y externos. La característica principal de este sistema es que todos los módulos se intercomunican entre sí a través de la cuenta corriente del contribuyente.

#### **Impacto Interno:**

- Control, información y reportes sobre recaudación diaria, deuda tributaria, obligaciones de pagos, pagos realizados, trámites, auditorías, acciones de control y todos los procesos de la institución.
- Posibilitó la creación de un expediente digital único que integra todos los módulos y que permite eliminar todos los formularios impresos que utiliza la ONAT.
- Precisión y celeridad en trámites de inscripción, baja, suspensión, modificación y otros vinculados con los contribuyentes.

#### **Impacto Externo:**

- Posibilita la interconexión con otras plataformas de los organismos rectores para realizar digitalmente trámites registrales de inscripción.

- La información se brinda en reportes como servicios y trámites a los contribuyentes.
- Aporta información fiscal para la toma de decisiones de la ONAT y del gobierno.

Dentro de los resultados que han permitido las prestaciones que ofrece el *Gesti* se encuentra la generación del vector fiscal tanto para personas naturales como para personas jurídicas, siendo el mismo un documento que contiene las obligaciones y los períodos de pago de los contribuyentes, lo cual ha posibilitado el cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales a través de canales electrónicos, para ambas personas, minimizando los errores y facilitando el pago de los impuestos, tasas y contribuciones. El vector fiscal constituye la primera y más importante acción de asistencia directa que recibe el contribuyente en Cuba ya que, además de la información para el pago de las obligaciones, tiene un texto que le explica cómo y cuándo se paga, así como información sobre deberes y derechos como contribuyente.

## **2.2. Plataforma de inteligencia de datos (Big data)**

Se trabaja en conjunto con instituciones desarrolladoras de software y con un equipo científico-universitario para crear una plataforma de inteligencia de datos, donde participa la ONAT como cliente/proveedor de datos, apuntando a lograr la integración de grandes volúmenes de datos heterogéneos, de fuentes diversas, con una gran capacidad de procesamiento, elevada seguridad de los datos, anonimidad de informaciones sensibles y la disponibilidad de servicios web (API) y tableros de mando, que permitirán aprovechar información estadística para mejorar la toma de decisiones del gobierno y para que sea también de utilidad para los organismos y entidades nacionales.

A tales efectos, se implementan algoritmos, métodos y modelos de análisis en los procesos de administración tributaria a nivel del país que facilitarán la detección de anomalías, la identificación de contribuyentes de riesgo y otros aspectos que posibilitarán de manera favorable la gestión proactiva y la asistencia diferenciada por sectores de contribuyentes, disminuyendo los incumplimientos y con ello las multas y recargos por estos conceptos.

**Impacto Interno:**

- Detección automática de posibles subdeclarantes e incumplidores.
- Predicción de morosidad o posibles impagos a partir del comportamiento histórico.
- Organización de un sistema de recomendación de acciones, basado en inteligencia artificial, ante posibles incumplimientos futuros (generación de alertas proactivas, advertencias a contribuyentes).
- Selección de contribuyentes a auditar en función de los niveles de riesgo de fraude fiscal.
- Evaluación de escenarios de fraude conocidos empleando motores de reglas.

**Impacto Externo:**

- El análisis y los resultados que se alcancen en el escenario de la administración tributaria se convierten en referencia organizativa y tecnológica para escalar aceleradamente hacia la incorporación de otras fuentes de datos y escenarios de análisis.

**2.3. Firma digital**

La Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) logró la inscripción digital de contribuyente mediante plataformas electrónicas interinstitucionales con el

Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, órgano rector del trabajo por cuenta propia, y con el Ministerio de Economía y Planificación, que es el rector de la autorización en el proceso de actualización de los actores económicos, utilizando las posibilidades que brinda la firma digital y el pago de los sellos del timbre por vía electrónica.

La ONAT fue la primera institución del país en entregar la firma o certificado digital a personas naturales, pues anteriormente solo estaba disponible para personas jurídicas. Actualmente, la firma digital es una realidad de todos los días para los contribuyentes de la ONAT, quienes pueden solicitar su certificado electrónico en las dependencias municipales donde están inscriptos, y proceder así a la rúbrica de documentos desde su móvil, tableta o computadora personal, en cualquier lugar y momento.

A pesar de una amplia divulgación, aun es insuficiente el número de contribuyentes con certificado electrónico, y que pueden hacer uso de los trámites y servicios que conllevan firma digital, principalmente a causa de que los contribuyentes solo pueden hacer uso de este certificado en los trámites con la ONAT.

**Impacto Interno:**

- Se traduce en un importante ahorro de tiempo y recursos para la ONAT, que puede entregar la documentación fiscal en formato digital.
- Permite la conectividad interinstitucional para llevar a cabo procesos digitales evitando la afluencia a las oficinas.
- Posibilidad de brindar servicios digitales a los contribuyentes, de forma expedita y con la seguridad requerida.

**Impacto Externo:**

- Acceso a servicios digitales de forma ágil y segura.
- Disminuye el tiempo de ejecución de los procesos, evitando colas.
- Evita desplazamientos y traslados.
- Mayor seguridad e integridad en los documentos.

**2.4. Portal Tributario ([www.onat.gob.cu](http://www.onat.gob.cu))**

Como parte del desarrollo del programa de transformación digital de la Administración Tributaria, la oficina cuenta con un Portal Tributario, que brinda información de interés para todos los públicos y con servicios interactivos para los contribuyentes autenticados en el mismo, incrementando el intercambio entre los contribuyentes y la Administración, mediante la prestación de nuevos servicios fiscales y la posibilidad de realizar trámites online. Hasta el momento, se han registrado en el Portal un total 82.461 contribuyentes, que pueden hacer uso de los servicios digitales que ofrece.

Los servicios a los cuales es factible acceder desde el Portal incluyen los siguientes:

- a) Descarga del vector fiscal: hasta la fecha se han descargado 251.909 vectores fiscales,
- b) Consultas especializadas: se han contestado 9.631 consultas,
- c) Consulta de pagos realizados: se han realizado 53.757,
- d) Declaración Jurada con firma digital: comenzó en enero de 2023 (78 declaraciones recibidas).

Como parte de las facilidades que brinda la ONAT, en todas las oficinas municipales de La Habana y en los municipios cabeceras se cuenta con una estación de autoservicios donde los contribuyentes pueden acceder, usando la intranet de la oficina, al portal tributario y acceder a sus servicios.

Esto es principalmente aprovechado por los clientes que no poseen acceso a redes móviles o por los Tenedores de libros, figura del trabajo por cuenta propia que se encarga del pago y contabilidad de los contribuyentes. Para estos sujetos, que buscan facilitar el pago de sus clientes, se adaptaron los servicios del Portal, con la seguridad y transparencia establecida, para que puedan acceder a descargar la documentación de los clientes que declaren ante la ONAT.

**Impacto Interno:**

- El Portal Tributario proporciona resultados tangibles en la creación y consolidación de una imagen pública positiva de la ONAT, la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, el incremento de la cultura tributaria y la formación de una conciencia fiscal colectiva.

**Impacto Externo:**

- Brinda facilidades y servicios a los contribuyentes y población en general.
- Posibilita acceso digital a los trámites y servicios que antes eran presenciales.
- Todos los beneficios que conlleva la informatización de los trámites y servicios.

**2.5. Factura fiscal electrónica**

La ONAT de conjunto con otras instituciones trabaja la propuesta del Sistema de facturación electrónica fiscal. Hasta el momento se han alcanzado los siguientes logros.

En primer lugar, fueron validados, con los criterios de expertos del CIAT, siete modelos electrónicos: Factura Electrónica, Factura Consumidor Final Electrónica, Nota de Débito Electrónica, Nota de Crédito Electrónica, Guía de Despacho Electrónica, Factura con Retención al Comprador Electrónica y Factura con Retención al Vendedor Electrónica. Complementariamente, fue elaborada por el Ministerio de Finanzas y Precios una propuesta de norma legal que regula

el uso de estos comprobantes electrónicos. Además, se está trabajando en una solución informática para procesar facturas electrónicas en la nube, independientemente de las aplicaciones que se utilicen a nivel de facturador/vendedor, con la incorporación del componente fiscal. Por último, se implementó la infraestructura y está el país en la fase de adaptación y certificación de los sistemas contables.

#### **Impacto Interno:**

- Posibilitará el incremento del control fiscal, disminuyendo la subdeclaración de ingresos y la evasión fiscal.
- Reducción de costos administrativos para la ONAT.

#### **Impacto Externo:**

- Permitirá a los contribuyentes simplificar y reducir costos en el proceso de declaración de impuestos, ya que elimina la presentación de informes y de anexos asociados a las mismas.
- Agilizará el proceso de devolución de impuestos.

### **2.6. Comunicación institucional: Redes Sociales**

La transformación digital en una organización se trabaja de forma coordinada con tres grandes pilares: los procesos, la tecnología y el más importante, las personas que es el principal receptor y operador de este cambio. La interacción entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, durante la pandemia de COVID-19 demostró la importancia de la comunicación institucional y dentro de ella la que posibilitan las redes sociales. Por esta razón, la ONAT ha mantenido un importante posicionamiento de contenidos por esta vía.

- La página institucional en Facebook de la ONAT se mantiene actualizada con la generación de contenido propio, basado en informaciones y alertas proactivas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de

término voluntario. Con respecto al año anterior el alcance se duplicó y aumentaron tres veces las visitas de los usuarios.

- Además, se cuenta con un canal ONAT de picta. cu (plataforma cubana de contenidos audiovisuales desarrollada por la Universidad de Ciencias Informáticas de Cuba), con presencia también en YouTube, donde se ponen a disposición del público contenido y videos que han alcanzado alta visualidad y cuyos materiales han sido descargados masivamente.
- En el canal de Telegram *OnatdeCuba* se alcanzaron más de 5 mil suscriptores, 3.582 más que el año precedente. Se han recibido más 25 mil consultas en el grupo *OnatdeCuba*, mayormente dudas y comentarios que han sido respondidas en el mismo día. El promedio de visualizaciones de las noticias de Telegram es aproximadamente de 3.809.
- En Twitter [@OnatdeCuba](#) se evidenció un aumento de la visualidad en esta red social, incrementándose los seguidores con respecto al año anterior.

Como complemento de lo anterior, todos los servicios digitales, además de los trámites habilitados, que ofrece la Administración Tributaria Cubana, se encuentran en el catálogo de servicios digitales, publicado en el Portal Tributario de la institución.

### **3. Resultados obtenidos por la Administración Tributaria cubana**

En los años recientes, la Administración Tributaria cubana ha estado guiada por la política del país de fomentar una cultura integral para el uso inteligente, crítico y responsable de las tecnologías digitales, el cual estimule la producción de aplicaciones y servicios informáticos, con pensamiento innovador y con el uso investigación científica. Esto ha

posibilitado el perfeccionamiento del trabajo de la institución, garantizando el cumplimiento de su propia misión de lograr el fomento de la cultura tributaria y la responsabilidad social, brindando facilidades y servicios que contribuyan al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, apoyados en la estrategia de informatización que lleva a cabo el país. En ese sentido, los resultados más salientes de la ONAT se destacan a continuación:

a) En el año 2022 se incrementaron los trámites por la actualización de los actores económicos, que conllevó a nuevas inscripciones; del total de trámites realizados el 45% se realizó por vía digital.

b) Se logró que el 43,3% de los pagos realizados por las personas naturales se hiciera por canales electrónicos y representan el 66,2% del importe pagado, creciendo en un 15% y 9% respectivamente con relación al 2021 (cuadro 1).

**CUADRO 1****Cantidad e importe de pagos de obligaciones tributarias según canal de pago y tipo de contribuyentes**

*En número de pagos, en porcentajes del total de pagos por contribuyente y en pesos cubanos, 2022*

Tipo de persona	Tipo de canal	Cantidad		Importe	
		Cant. Pagos	%	Importe Pagos	%
Natural	Electrónico	2.868.519	43,3	5.269.501.430	66,2
Natural	Presencial	3.760.396	56,7	2.686.424.598	33,8
<b>Total persona natural</b>		<b>6.628.915</b>		<b>7.955.926.028</b>	
Jurídica	Electrónico	1.438.302	61,9	75.706.868.281	52,1
Jurídica	Presencial	884.097	38,1	69.672.671.451	47,9
<b>Total persona jurídica</b>		<b>2.322.399</b>		<b>145.379.539.732</b>	
<b>Total general</b>		<b>8.951.314</b>		<b>153.335.465.760</b>	

Fuente: Oficina Nacional de Administración Tributaria de Cuba.

- c) Para el año 2023 se comenzó a trabajar en la implementación del pago en línea del vector fiscal de personas naturales mediante códigos QR.
- d) Con el uso de la firma digital y del sello electrónico se consolidaron para 2023 los nuevos servicios en el portal tributario (certificación fiscal con sello de timbre digital y consulta/actualización de datos registrales).
- e) Se logró implementar, para los contribuyentes con firma digital, la recepción digital de la declaración jurada del impuesto sobre ingresos personales a través del Portal Tributario.
- f) Con la puesta en marcha del servicio de Declaración Jurada con firma digital en dicho Portal, en el primer mes de 2023 se incrementaron en 24,8% los contribuyentes que accedieron a la firma digital.
- g) Se redujo la brecha digital: en 2022 los contribuyentes del sector agropecuario fueron los que más accedieron al pago por canales electrónicos, casi el 70% de ellos pagó su liquidación adicional por vías digitales. Los porcentajes de pago electrónico también fueron elevados para los contribuyentes del impuestos sobre ingresos personales del sector cañero y también del régimen general, donde el porcentaje fue aún más alto considerando el importe acumulado en la recaudación del tributo (cuadro 2).

**CUADRO 2****Cantidad e importe de pagos del impuesto sobre ingresos personales según canal de pago y sector específico**

*En número de pagos, en porcentajes del total de pagos por sector/régimen y en pesos cubanos, 2022*

Tipo de persona natural	Tipo de canal	Cantidad		Importe	
		Cant. Pagos	%	Importe Pagos	%
Sector cañero	Electrónico	139	62,9	375.088	72,3
	Presencial	82	37,1	143.851	27,7
<b>Total sector cañero</b>		<b>221</b>		<b>518.938</b>	
Sector agropecuario	Electrónico	16.071	69,4	24.521.537	67,8
	Presencial	7.079	30,6	11.644.609	32,2
<b>Total sector agropecuario</b>		<b>23.150</b>		<b>36.166.145</b>	
Régimen General	Electrónico	16.465	66,6	1.563.883.433	86,3
	Presencial	8.270	33,4	249.102.034	13,7
<b>Total régimen general</b>		<b>24.735</b>		<b>1.812.985.467</b>	

Fuente: Oficina Nacional de Administración Tributaria de Cuba.

- h) De las declaraciones juradas recibidas con firma digital, el 86% es de contribuyentes que nacieron antes del año 1990, y el 52% es de contribuyentes con más de 50 años.
- i) En el primer trimestre de 2023, los contribuyentes registrados en el Portal crecieron en un 20,6%.
- j) El 38,1% de los contribuyentes como personas jurídicas están registrados en el Portal Tributario.
- k) La ONAT ha logrado mantener en los medios nacionales de comunicación materiales para incentivar y facilitar el acceso de contribuyentes y ciudadanos a nuestros servicios digitales con la visión de educar comunicando.

#### 4. Proyectos de la ONAT de cara al futuro

En la continuidad de este proceso de transformación digital, el principal proyecto hacia adelante (Proyecto de Innovación Tecnológica ONAT-Finanzas en La Habana) tiene como objetivo incidir directamente en el fomento de la cultura tributaria en la población y en el perfeccionamiento del control fiscal. Este Proyecto se concentra en la creación de una oficina tributaria completamente digital, con las funciones siguientes:

- **Creación de una oficina de facilitación en ambiente digital** (Centro de Atención al Contribuyente – CentAC), que posibilite un servicio de excelencia a los contribuyentes por vía electrónica. Contará con ventanillas para la atención especializada de los sectores de contribuyentes adultos mayores, con relativamente menores habilidades para el uso de las tecnologías y con asesoría constante mediante facilitadores. Adicionalmente contará con un *Centro de Atención Telefónica* para la recepción y respuestas a llamadas las 24 horas y los 7 días de la semana (24\*7). Se pretende fomentar el cumplimiento voluntario, con una actitud orientada a servir a los contribuyentes, asegurando a las oficinas agilizar los trámites administrativos, evitar el desplazamiento a las oficinas y prestar servicios de información efectivos.

- El **Observatorio Fiscal** pretende alcanzar mayores niveles de eficacia y eficiencia en la recaudación y el gasto público. Es un espacio donde la población en general y las instituciones públicas tienen a su disposición la información diaria relacionada con: i) los planes de ingresos y su cumplimiento diario, por municipios y provincial; ii) el comportamiento de los gastos por territorios y Unidades presupuestadas; iii) los ingresos y gastos por contribuyentes y por ubicación geográfica (mapificado); iv) las deudas fiscales y de contravenciones; v) los estudios fiscales, investigaciones, novedades del control fiscal; vi) las características de los municipios y la gestión diaria de los ingresos.

Este instrumento pretende servir como medio para la obtención de información que contribuye a la transparencia, equidad y equilibrio territorial, como también a que las decisiones sobre política fiscal sean fundamentadas y coordinadas, promoviendo de esta forma la confianza pública en las instituciones de los tres niveles de gobierno, así como también se constituye en una herramienta de control. Así, el análisis adecuado de la información que se obtiene en el Observatorio Fiscal permite:

- Mayor Transparencia Fiscal sobre la base del conocimiento de la administración de los aportes al Presupuesto del Estado y su destino.
  - Mejor administración tributaria y mejor selección de los contribuyentes a fiscalizar.
  - Mejor gestión de cobro de impuestos y contravenciones.
  - Captación más eficiente de los recursos y su aplicación eficaz.
  - Evaluación de la gestión de los Gobiernos con base a la gestión de mayores ingresos y la utilización adecuada y ordenada de los gastos.
  - Producir y difundir informes de calidad y alto impacto para la toma de decisiones y el análisis del desarrollo económico de la provincia o un municipio en particular.
  - Brindar aplicaciones y herramientas simples y amigables para su aprovechamiento como bien público por el sector público y la ciudadanía en general, así como los actores relevantes en el territorio.
- Creación de una **Delegación de Grandes Contribuyentes**, para el servicio y atención virtual de los mayores contribuyentes de La Habana, utilizando para ellos los medios digitales, salas de video chat y proporcionando un grupo de incentivos o estímulos como acortar términos para trámites específicos, asistencia personalizada, revisiones previas de declaraciones juradas, entre otras.

## 5. Conclusiones

En suma, la Administración Tributaria cubana posee como fortaleza para avanzar en la transformación digital, la informatización de sus procesos internos asociados a una plataforma robusta, el Gesti. Esto se vincula con que la transformación digital, en realidad, es una estrategia del gobierno cubano y el país cuenta con la normativa legal que asegura su uso.

Para ello, la ONAT trabaja en proyectos de informatización que establecen una arquitectura para perfeccionar sus procesos, y lograr una especialización en el análisis de datos, el cruce de información, clasificación de riesgos, mapas de brechas, todo ellos para realizar un trabajo proactivo encaminado al cumplimiento voluntario. En un entorno económico difícil, con restricciones externas, la ONAT ha potenciado los servicios y facilidades digitales para los contribuyentes, aprovechando los beneficios de la era digital.

En ese sentido, la capacitación técnica en temas vinculados a la transformación digital es una necesidad imperiosa de las Administraciones Tributarias. La integración de la ONAT en proyectos y asesorías permitirá continuar acercándola a su objetivo prioritario de alcanzar la transformación digital, el cual constituye un asunto calificado de estratégico, y a la vez urgente, y que coloca al ciudadano en el centro de la escena.

# III.3. Challenges and opportunities for tax administrations after the COVID-19 crisis: The Canada Revenue Agency's experience

**Tammy Branch**

*Assistant Commissioner, Appeals Branch,  
Canada Revenue Agency (CRA)*

## Introduction

In early 2020, the pandemic took the world by surprise, and it presented new challenges for tax administrations. The following report will focus on the Canada Revenue Agency's experience following the COVID-19 crisis.

The Canada Revenue Agency (CRA) was able to overcome several of these new challenges with the assistance of digital and remote services that were already available to Canadian taxpayers prior to the pandemic, including electronic filing and free tax clinics. This report will cover the history of these services, as well as how they have continued to aid both the CRA and Canadian taxpayers since their inception.

This report will also detail the introduction of various COVID-19 benefits, offered by the Canadian Government to assist Canadians and support Canada's more vulnerable populations.

Lastly, the report will look at the challenges the CRA faced, as well as its opportunities for change and growth.

## 1. Electronic Filing

The CRA began offering secure electronic services to Canadians in the early 90's. The first program was called EFILE and gave tax preparers the ability to file their clients' personal income tax returns electronically. In 2000, the NETFILE program was introduced to enable individual Canadians to electronically file their returns. By 2002, electronic filing for GST/HST (VAT) returns and for Corporation Income Tax (T2) returns were implemented.

From 2003 to 2006, online services for individual taxpayers/benefit recipients, business owners and authorized representatives were developed: My Account, Represent a Client, and My Business Account. The My Account service

provides individuals convenient and easy to use services related to their personal income tax and benefit information. These include the ability to track the status of a return, to view or make changes to a return, and to check benefit and credit payments. The Represent a Client service meets the needs of authorized representatives to manage the tax affairs of other individual and business taxpayers. Finally, the My Business Account allows business owners to manage their various business accounts with the CRA through various services.

Given the CRA's secure, fast and easy e-filing service, the percentage of Canadians using this method to file their taxes has continued to increase over the years, with a significant increase seen during the pandemic. The growth in the percentage of returns filed electronically is due to an ongoing commitment towards continual improvement in the suite of CRA e-services offered.

Over the years, the CRA has steadily added new services such as:

- Electronic payment options, which reduces the cost of cheque processing.
- The ability to submit documents electronically, which facilitates compliance.
- The option to receive email notifications from CRA informing clients that they can view their Notice of Assessment, or other correspondence, online, reducing postage costs for outgoing correspondence.
- The Progress Tracker service to allow Canadians to track the status of certain files they have sent to the CRA.

Despite the high rate of e-filing in Canada, the CRA works daily to ensure its digital services continue to evolve to meet the needs of Canadians. The CRA works closely

with stakeholders, including the software developer community, to certify tax preparation software packages. The Agency will continue building communication products, infographics and videos, as well as engaging in social media and attending relevant public speaking engagements. The continued provision of more digital services ensures the CRA is meeting the expectations of taxpayers and benefit recipients while also contributing to the government's ongoing goal of fiscal responsibility.

## 2. Free Tax Clinics

The CRA's Community Volunteer Income Tax Program works in collaboration with community organizations in supporting free, volunteer-based tax preparation clinics for individuals with a modest income and simple tax situation. These clinics help eligible individuals in filing their tax returns in order to access the benefits and credits designed to support them. This program works to reduce the barriers that dissuade individuals from filing a return, including the cost of engaging tax preparation assistance, limited financial and technological literacy, the perception that filing is complicated, and not wanting to make an error on a tax return.

Due to COVID-19 mitigation measures, the CRA introduced virtual tax clinics to provide assistance to individuals who may not otherwise have access to in-person free tax preparation services. This service is offered by videoconference, telephone, or via document drop-off arrangement. Virtual clinics will remain a part of the program even now that the restrictions have been lifted, as they provide organizations flexibility and the opportunity to extend their reach beyond their immediate region.

### 3. COVID-19 Benefits

During the COVID-19 crisis, the Government of Canada committed to support Canadian workers, business and service providers through several COVID-19 benefits programs that were available between March 15, 2020, and May 7, 2022.

As the CRA is a leader in the administration of benefits and taxes, the Agency was responsible for managing the COVID-19 benefits listed, on behalf of the Government of Canada. In order to make these benefits available to everyone, the CRA used existing electronic filing systems.

The following subsidies, benefits and programs were available:

- Canada Emergency Response Benefits (CERB)
- Canada Recovery Sickness Benefit (CRSB)
- Canada Recovery Benefit (CRB)
- Canada Worker Lockdown Benefit (CWLB)
- Canada Recovery Caregiving Benefit (CRCB)
- Canada Emergency Student Benefit (CESB)
- Canada Emergency Business Account (CEBA)
- Canada Emergency Wage Subsidy (CEWS)
- Canada Emergency Rent Subsidy (CERS)
- Canada Recovery Hiring Program (CRHP)
- Hardest Hit Business Relief Program (HHBRP)
- Tourism and Hospitality Relief Program (THRP)

### 4. Challenges during COVID-19

The CRA's top priority when managing the administration of the COVID-19 benefits was to ensure that access was simple and clear, and that benefit payments got into the hands of those who needed it, as quickly as possible. However, this also presented a new avenue for scammers to try to take advantage of taxpayers seeking these benefits, through fraudulent emails, texts, and phone calls.

Due to an increase of frauds and scams during COVID-19, the CRA had to enhance its security measures. The Agency monitored for fraud and suspicious activity and implemented necessary controls to protect the integrity of the programs and helped ensure that only eligible Canadians were receiving benefit payments.

Other security enhancements include:

- **Multi-factor authentication.** This was implemented throughout the CRA sign-in services and requires users to enter a one-time passcode when they sign in.
- **CRA scam alert.** This allows Canadians to stay up to date about the latest scam and fraudulent communications.
- **Two-way authentication captcha.** During COVID-19, the CRA website had a password breach. The Agency responded with a captcha to reinforce their security system. The captcha helps protect taxpayers as well as the Agency, by asking users to complete a simple test to prove that they are not a computer trying to break into a password protected account.

## 5. Opportunities during COVID-19

One of the greatest positive outcomes of the pandemic was the new relationships that were built during the early part of the federal government roll-out of COVID-19 related benefits. The CRA worked with a number of stakeholders to identify and mitigate risk of benefits fraud. These partners included police at the federal, provincial and municipal levels, financial institutions, and other federal departments such as the Department of Justice. All stakeholders have very different and specific mandates, but all had information that could contribute to minimizing fraud against the public purse and compromise of important programs to Canadians.

These partnerships assisted in identifying CRA system vulnerabilities, fraudulent schemes, and links between schemes and criminal groups. It also assisted in initiating

criminal investigations or audits, where applicable. The increased cooperation translated into a robust response by the CRA to counter benefits fraud. This increased coordination also assisted in the drafting of the new pieces of legislation providing the government authority to issue the different benefits.

Finally, the Agency expanded its insights into tax compliance through the Results Framework Indicators. The CRA also had the opportunity to hear directly from Canadians through online consultations and seven face-to-face sessions throughout Canada. These public consultations confirmed that the CRA is heading in the right direction, as Canadians are noticing significant improvements with how the Agency serves them.

## III.4. Regímenes simplificados para pequeños contribuyentes: Un camino hacia la inclusión tributaria

**Marvin Cardoza**

*Gerente de Riesgos Tributarios en Dirección General de Impuestos Internos (DGII), República Dominicana / Consultor CIAT*

### Introducción

La informalidad constituye un fenómeno generalizado en América Latina, con múltiples causas y una serie de efectos negativos que se reflejan en diversos indicadores socioeconómicos. Varios estudios en la materia han presentado pruebas de que el sistema tributario influye sobre el tamaño de la economía informal. A su vez, altos niveles de informalidad atentan contra el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, erosionando los recursos disponibles y distorsionando los efectos de la tributación sobre la eficiencia y la equidad distributiva. En respuesta a esta problemática, desde mediados de los años noventa, los países de la región han venido explorando e implementando una serie de regímenes simplificados para pequeños contribuyentes. Con ello se ha buscado descomprimir la carga de trabajo de las administraciones tributarias y mejorar así sus capacidades de fiscalización, favoreciendo la formalización de un amplio sector de contribuyentes (Gómez Sabaini y Morán, 2012).

El objetivo del presente artículo consiste en presentar el contexto y las principales tendencias en cuanto a la difusión e implementación de regímenes tributarios simplificados en los países de la región. Para ello, se describirán un conjunto de características de los mismos, señalando sus potencialidades como herramienta de inclusión tributaria pero también sus posibles limitaciones y debilidades en materia de diseño, las cuales requieren debida atención en cada caso en particular. Por último se cierra con unos breves comentarios finales en torno a esta temática.

### 1. Informalidad económica y sus vinculaciones con el sistema tributario en América Latina

A lo largo del planeta, la informalidad persiste como un desafío aún sin resolver para los países, en parte debido a la falta de una definición única en el ámbito económico y a que los datos indican que su impacto en la economía es

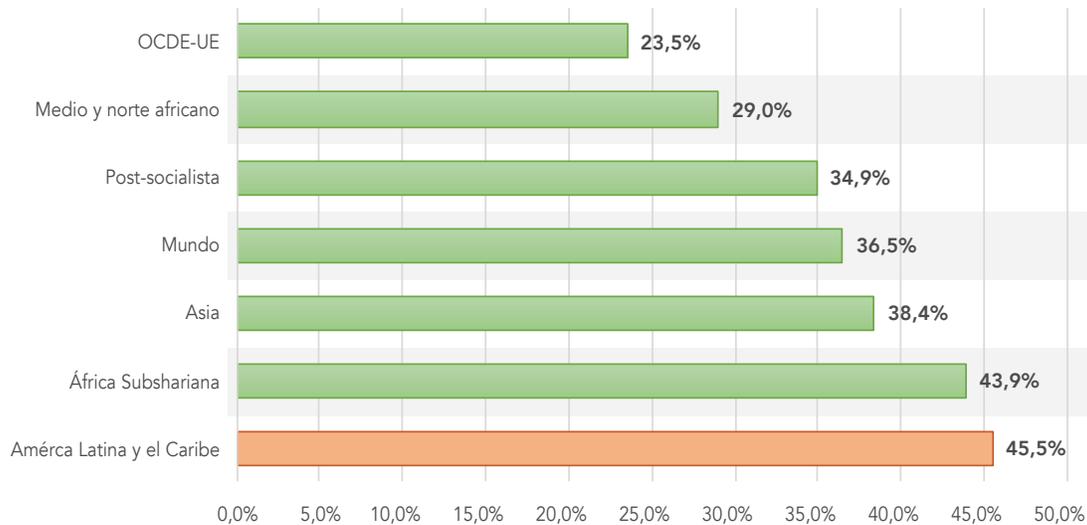
significativo. A pesar de ello, existe cierto consenso en torno a una definición amplia de informalidad: la Economía No Observada (ENO), que engloba la producción subterránea, ilegal, informal y el autoconsumo. En ese sentido, estudios como el de Elgin y Oztunali (2012) sugieren que la ENO representa el 36,5% del PIB a nivel mundial, el 23,5% del PIB en los países desarrollados de la OCDE y de la Unión

Europea, y el 45,5% si sólo se considera a los países de América Latina, cifras que resultan para nada despreciables. Además, la informalidad laboral en los países supera el 50% de los ocupados, según la OIT (Salazar-Xirinachs y Chacaltana, 2018).

## GRÁFICO 1

### Estimaciones mundiales del tamaño de la Economía No Observada (ENO)

Promedios regionales no ponderados para 161 países, alrededor de 2009, en porcentajes del PIB



**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de Elgin y Oztunali (2012), "Shadow Economies around the World: Model Based Estimates", Working Papers 2012/05, Bogazici University, Department of Economics.

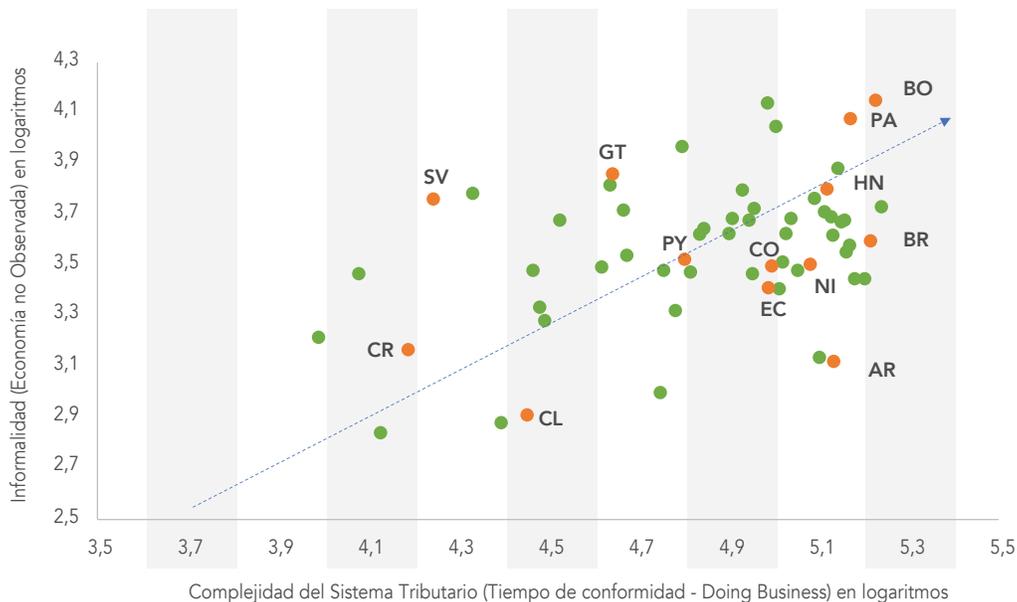
Aunque las causas de la informalidad pueden ser diversas, la complejidad del sistema tributario se destaca como una de ellas. Las evidencias sugieren la existencia de una relación positiva entre el nivel de la informalidad (o el tamaño de la economía no observada) y el grado de complejidad tributaria (cuyo nivel puede aproximarse a partir del tiempo que demanda el cumplimiento de las obligaciones tributarias regulares en cada país, de acuerdo al ranking *Doing Business* del Banco Mundial (gráfico 2). Ante este panorama, los países

han implementado regímenes simplificados para facilitar el cumplimiento tributario de los pequeños contribuyentes, los cuales, según las Naciones Unidas, representan el 90% de las empresas. Sin embargo, el diseño de estos regímenes no es homogéneo entre países. En este artículo, se analizará este interesante tema y sus potenciales beneficios para la economía.

GRÁFICO 2

**Informalidad y complejidad del sistema tributario**

Datos individuales por países, año 2009 (ENO) y 2019-20  
(Tiempo de conformidad), en logaritmos naturales



Fuente: Elaboración propia sobre la base de Elgin y Oztunali (2012), op. cit., y Doing Business Archive (Banco Mundial, 2020).

**2. Hechos estilizados sobre los regímenes simplificados existentes en los países de la región**

Los Regímenes Simplificados (RS) son estrategias implementadas por diversos países con el objetivo de abordar desafíos fiscales en la economía. Entre sus metas se encuentran:

- **Costos de Cumplimiento:** Reducir la carga administrativa y el costo de cumplimiento para los pequeños contribuyentes, facilitando su inclusión en el sistema tributario.
- **Formalización:** Incrementar la recaudación fiscal al promover la formalización de pequeños negocios que, de otra manera, podrían permanecer en la economía informal.

- **Equidad Tributaria:** Establece planes especiales que garantizan criterios de equidad en el reparto de la carga tributaria.
- **Crecimiento:** Estimular el crecimiento económico y la generación de empleo al brindar un marco tributario más favorable para el desarrollo de pequeños negocios.
- **Sostenibilidad:** Impulsar la sostenibilidad y desarrollo de la micro, pequeñas y medianas empresas (MiPyMEs).
- **Liquidez:** Apoyar la liquidez o flujo de caja de los microempresarios.
- **Eficiencia:** Fortalecer la eficiencia recaudatoria de las administraciones tributarias.

De acuerdo con un relevamiento para los países de América Latina (miembros del CIAT), el objetivo de “simplificación del proceso de cumplimiento de las obligaciones tributarias” es el más prevalente, presente en casi el 90% de los RS existentes, seguido por la “facilitación del acceso a la formalidad” con un 78%, y luego la “reducción de la carga tributaria para micro y pequeñas empresas” en el 22% de los casos.

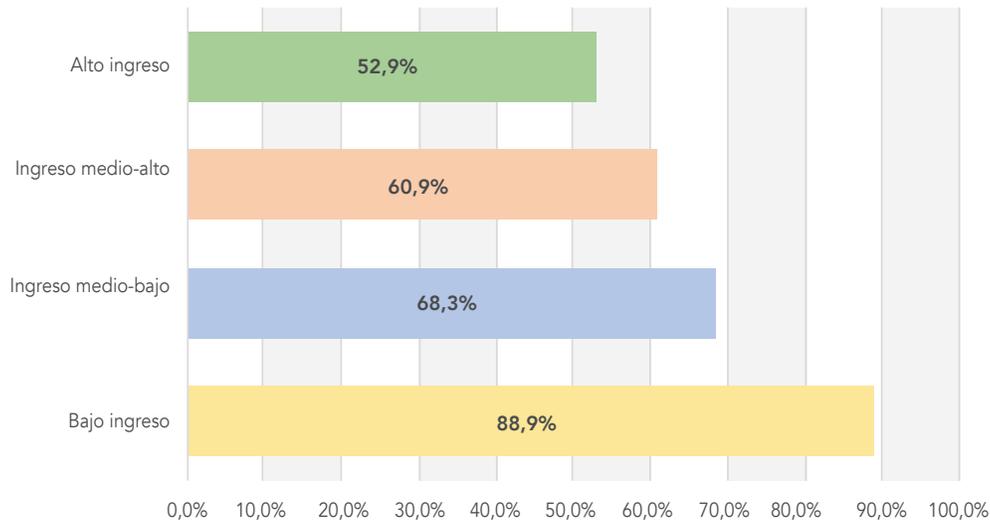
Una tendencia global, según los datos provenientes de la Encuesta Internacional sobre Administraciones Tributarias (ISORA, por sus siglas en inglés), es que los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes son más comunes en economías de ingresos bajos y medio-bajos. Por ejemplo, los RS están presentes en un 52,9% de los países de alto ingreso; sin embargo, en países de ingreso medio-bajo dicho porcentaje se eleva hasta el 68,3%, más aún entre los países de ingreso bajo donde se registran ejemplos diversos en el 88,9% de los casos (gráfico 3). Hay varias razones por las cuales los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes están más presentes en economías de bajo o medio ingreso que en aquellas de altos ingresos:

- **Informalidad económica:** En las economías de bajo o medio ingreso, la informalidad es más prevalente.
- **Estructura productiva y empleo:** En las economías de bajos y medios ingresos, una mayor proporción de la población trabaja en pequeñas empresas y actividades informales.
- **Capacidades administrativas:** Los países de altos ingresos generalmente cuentan con sistemas fiscales más sofisticados y mejor equipados para lidiar con la complejidad tributaria. En cambio, las economías de bajos y medios ingresos pueden enfrentar limitaciones en términos de recursos humanos y tecnológicos, lo que hace que los regímenes simplificados sean una opción más adecuada y eficiente para estos países.

**GRÁFICO 3**

**Presencia relativa de Regímenes Simplificados en países según nivel de ingreso**

Datos para 156 países (ISORA), años 2018-19, en porcentajes



**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de la Encuesta ISORA 2020 (Morán y Díaz de Sarralde, 2021).

Entre los países de la región, donde los RS están ampliamente difundidos, la mayoría de los pequeños contribuyentes inscritos suelen concentrarse en determinadas actividades económicas como el sector comercio y de servicios, y entre trabajadores por cuenta propia o profesionales independientes. Esto puede deberse a las siguientes razones:

- **Prevalencia:** Los pequeños negocios y profesionales independientes constituyen una proporción significativa de la economía informal y más en países de bajos y medios ingresos.
- **Estructura de ingresos:** Los trabajadores por cuenta propia y profesionales independientes suelen tener ingresos variables y difíciles de rastrear.

- **Baja complejidad:** Las actividades en el sector comercio y de profesionales independientes suelen ser menos complejas que en otros sectores, como la industria o la minería. Esto facilita la implementación de un régimen simplificado para estos contribuyentes, al ser más fácil establecer criterios y tasas tributarias simplificadas.

Por el lado de la obligatoriedad, sólo el 15% de los RS exige inscripción obligatoria, mientras que la mayoría son voluntarios. Una opción para estos casos sería registrar por defecto a los contribuyentes en el RS al inscribirse, a menos que expresen su deseo de estar en el régimen normal. Esto va en línea con la evidencia estadística de que la mayoría de las empresas que se constituyen son pequeñas.

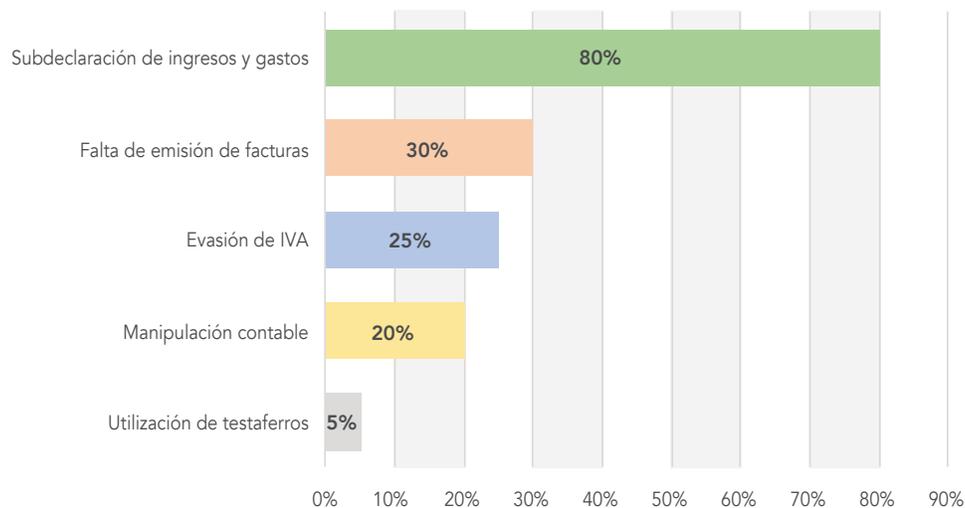
Se observa que sólo un 15% de los países de América Latina con RS incluyen las contribuciones de la seguridad social, además del IVA e ISR, entre las obligaciones formales sustituidas. Esto es más común en administraciones tributarias que unifican aduanas, impuestos internos y seguridad social, sugiriendo que los costos de transacción podrían ser mayores cuando estas instituciones están separadas. Cabe destacar que cuanto más integral sea el diseño del RS, más atractivo resulta para los contribuyentes, aumentando la probabilidad de su uso. Por ello, se recomienda adoptar esta integración, que también puede incluir otros tributos como permisos y tasas.

De acuerdo con un relevamiento para 20 países de América Latina, los riesgos tributarios más frecuentes de los RS están vinculados a la sub-declaración de ingresos o “enanismo fiscal” (gráfico 4). Para esto, las Administraciones Tributarias (AT) emplean, con más frecuencia, mecanismos como la fiscalización, factura electrónica y revisión de las declaraciones juradas para controlar los RS. A pesar de que esto indica que los tratamientos correctivos siguen siendo comunes, se recomienda adoptar un enfoque de gestión de cumplimiento tributario basado en riesgos. Dependiendo del nivel de riesgo del contribuyente, se podrían aplicar acciones preventivas o correctivas.

#### GRÁFICO 4

### Importancia relativa de los principales riesgos tributarios en los RS según las AT de América Latina

Datos recopilados para 20 países, año 2023, en porcentajes



**Fuente:** Elaboración propia, con datos obtenidos de las páginas institucionales de las Administraciones Tributarias y el CIAT.

A pesar de la amplia adopción de los Regímenes Simplificados en la mayoría de las Administraciones Tributarias, la informalidad sigue siendo un problema en varios países. Según estudios recientes, muy pocos contribuyentes logran formalizar sus negocios. Entre las razones detrás de este fenómeno se encuentran la cantidad y complejidad de requisitos necesarios para acceder al RS o para crear una empresa.

Además, aquellos contribuyentes que ya forman parte del régimen normal y desean cambiarse al RS, enfrentan barreras significativas debido a los requisitos exigidos. Otra posible causa es la falta de integralidad en los RS, pues se ha observado que estos resultan más atractivos cuando incluyen, además de los impuestos internos, beneficios como la seguridad social.

En este sentido, Salazar-Xirinachs y Chacaltana (2018) advierten de los desafíos a los que se enfrentan los Regímenes Simplificados en su implementación y sostenibilidad. Entre los principales obstáculos se encuentran el equilibrio entre la simplificación y la eficacia en la recaudación y fiscalización, y la dificultad de establecer tasas impositivas justas para los pequeños contribuyentes sin desalentar su formalización. Además, los especialistas destacan la importancia de garantizar la sostenibilidad financiera del sistema a largo plazo, especialmente en el caso de aquellos contribuyentes con escasa contribución. Otro aspecto clave es asegurar que los pequeños contribuyentes comprendan sus obligaciones fiscales y las cumplan adecuadamente. Por último, subrayan la necesidad de contar con sistemas informáticos eficientes y seguros que faciliten el registro y pago de impuestos por parte de los pequeños contribuyentes, garantizando así un correcto funcionamiento del sistema tributario.

Una buena noticia es que los datos de la Encuesta ISORA (correspondientes al año 2019) señalan que los países con RS muestran mejores indicadores en la presentación

oportuna de declaraciones juradas, lo que sugiere mejoras en los indicadores de evaluación de la plataforma TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*).

A medida que los contribuyentes se acogen al RS la Administración Tributaria puede ganar en eficiencia al reducirse la carga administrativa como, por ejemplo, en vez de estar gestionando la omisión de 12 periodos de IVA con los RS esto se reduce a una sola declaración al año. Por lo tanto, los RS permiten enfocarse en contribuyentes con mayor capacidad económica y liberar personal que pueden ocuparse para tareas de análisis de riesgos más complejas como precios de transferencia, minería, entre otros.

### 3. Comentarios finales

En síntesis, los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes tienen un impacto significativo en la economía, al facilitar la inclusión de negocios de menor tamaño en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y contribuir al crecimiento económico. Aún más en un entorno con sistemas tributarios complejos, los cuales propician a la informalidad. Es por ello que, a pesar de algunas desventajas como el riesgo de abuso y evasión fiscal, estos regímenes representan una herramienta valiosa para mejorar la equidad tributaria y promover la formalización de la economía.

Para garantizar el éxito continuo de los RS, las AT deben implementar prácticas óptimas, como la gestión del cumplimiento basada en riesgos y la integración de la seguridad social en su diseño. Esto beneficia tanto a los contribuyentes como a las AT al liberar recursos para enfocarse en otras prioridades. Sin duda, la adopción de estos regímenes puede ser un paso clave hacia sistemas tributarios más justos e inclusivos a nivel mundial, generando una situación de ganar-ganar.

## Referencias

Banco Mundial (2021); Doing Business Archive – Historical Data, Washington D.C. Disponible en: <https://archive.doingbusiness.org/en/data>

Elgin, C. y Oztunali, O. (2012); “Shadow Economies around the World: Model Based Estimates”, Working Papers 2012/05, Bogazici University, Department of Economics. <http://ideas.econ.boun.edu.tr/RePEc/pdf/201205.pdf>

Gómez Sabaini, J.C. y D. Morán (2012); “Informalidad y tributación en América Latina: explorando los nexos para mejorar la equidad”, Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 124, CEPAL, Santiago de Chile, septiembre. [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5356/S1200741\\_es.pdf](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5356/S1200741_es.pdf)

Morán, D. y Díaz de Sarralde, S. (2021); “Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT. Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19”, CIAT, Panamá, noviembre. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5784>

Salazar-Xirinachs, J. M. y Chacaltana, J. (2018); “Políticas de Formalización en América Latina: Avances y Desafíos”. Lima: OIT, Oficina Regional para América Latina y el Caribe, FORLAC. [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms\\_645159.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms_645159.pdf) Chacaltana

## IV. Avances

en la implementación y el aprovechamiento de la facturación electrónica, especialmente con relación a la mejora del cumplimiento tributario



Norad



# IV.1. Explotación de Big Data y uso de herramientas de analítica como insumos de un modelo de Riesgos Tributarios: la experiencia reciente del Servicio de Rentas Internas de Ecuador

**Juan Carlos Campuzano Sotomayor**  
*Asesor de la Dirección General, Servicio de Rentas Internas (SRI), Ecuador*

## Introducción

En un contexto cada vez más cambiante y desafiante para la tareas de control tributario, la gestión de riesgos aparece como una estrategia fundamental para cualquier agencia de recaudación tributaria. Para garantizar su éxito resulta indispensable apoyarse en la innovación tecnológica y la transformación digital, toda vez que las mismas tienen el potencial de viabilizar la obtención de mejores diagnósticos así como, simultáneamente, resultados más robustos en la utilización eficiente de los recursos disponibles.

En ese sentido, este artículo tiene el objetivo de presentar muy brevemente la experiencia reciente del Servicio de Rentas Internas (SRI) de Ecuador en la explotación de Big Data y el uso de herramientas de analítica de datos tributarios orientados a mejorar las tareas operativas del organismo y la gestión tributaria en general.

Por lo tanto, seguido a esta introducción, en primer lugar se plantean los antecedentes principales que dan marco al desarrollo de la explotación de datos como insumo

estratégico para la administración tributaria. Luego, se describe el diseño de un modelo integral de riesgo tributario basado en la analítica de datos de los contribuyentes. Además, se presenta el visor ejecutivo -desarrollado en herramientas informáticas innovadoras-, el cual representa un avance en el manejo y disponibilidad instantánea de un gran caudal de información estadística para el monitoreo y la toma de decisiones. Por último, se cierra con unos breves comentarios finales.

## 1. Antecedentes

Dentro de su filosofía institucional, el SRI reconoce el enfoque de gestión de riesgos como un elemento orientador fundamental en su misión y visión a largo plazo. La institución entiende que la gestión de riesgos es esencial para garantizar la eficacia de sus operaciones y el cumplimiento de sus responsabilidades.

Además, el SRI considera la innovación y la transformación digital como herramientas clave para fortalecer y mejorar

los controles internos. Mediante la adopción de tecnologías avanzadas y la implementación de procesos innovadores, el SRI busca optimizar sus funciones y alcanzar los objetivos institucionales de manera más eficiente.

La innovación y la transformación digital brindan al SRI la oportunidad de automatizar procesos, agilizar el intercambio de información, mejorar la calidad de los datos y fortalecer la transparencia en sus operaciones. Estas herramientas contribuyen a un mejor cumplimiento tributario, reducción de riesgos y una mayor capacidad para brindar servicios eficientes y de calidad a los contribuyentes.

En este contexto, el Modelo de Planificación Institucional basado en una estrategia de inteligencia para la gestión reconoce la importancia del Ciclo de la Recaudación como un elemento clave en la definición, análisis y evaluación del riesgo tributario.

El Ciclo de la Recaudación (véase, a continuación, el diagrama 1) abarca todas las etapas del proceso de recaudación de impuestos, desde la identificación de los contribuyentes hasta la fiscalización y el cobro de las obligaciones tributarias. El objetivo principal de este ciclo es garantizar la correcta percepción de los ingresos fiscales y minimizar los riesgos asociados a la evasión y el fraude fiscal.

La utilización de la inteligencia en la gestión permite al SRI tener una visión más completa y actualizada de los riesgos tributarios, lo que facilita la toma de decisiones informadas y la asignación eficiente de recursos. A través de la aplicación de técnicas analíticas y tecnologías avanzadas, el SRI

puede identificar patrones, tendencias y comportamientos que ayuden a detectar posibles incumplimientos y diseñar estrategias efectivas de fiscalización.

Sin embargo, a pesar de que el SRI cuenta con directrices y conceptos claramente definidos en su marco institucional, la administración actual ha identificado una aplicación limitada de los mismos y una subutilización de la información disponible.

Esto significa que, a pesar de tener directrices claras sobre cómo abordar los desafíos y riesgos tributarios, existe una brecha entre la teoría y la práctica en la implementación de estas medidas. La administración actual ha observado que no se está aprovechando al máximo la información disponible, lo cual limita la capacidad del SRI para tomar decisiones informadas y eficientes.

Dentro del diagnóstico realizado, se detectó que la subutilización de la información estaba relacionada con diversos factores, como la falta de capacitación adecuada, la falta de recursos tecnológicos o la falta de una cultura organizacional que promueva el uso efectivo de la información. Estos obstáculos dificultan la toma de decisiones basadas en datos y limitan la capacidad del SRI para gestionar de manera óptima los riesgos tributarios.

Ante esta situación, era necesario que el SRI realice esfuerzos para promover una mayor aplicación de las directrices y un mejor uso de la información disponible con la implementación de herramientas tecnológicas adecuadas y el fomento de una cultura organizacional orientada a la gestión basada en datos.

## DIAGRAMA 1

## Descripción esquemática del Ciclo de la Recaudación para el SRI



Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI).

## 2. Diseño de un modelo integral de riesgo tributario basado en analítica de datos

La poca o nula utilización por parte de las unidades de control del modelo de riesgo tributario vigente hasta octubre de 2022 fue un detonante para el diseño de un nuevo modelo basado en analítica de datos. El modelo existente era considerado poco práctico y generaba resultados parciales debido a la falta de una integración adecuada de bases de datos.

La falta de integración de bases de datos apropiada implicaba que las unidades encargadas de utilizar la información en sus procesos de control no confiaran en los resultados obtenidos. Esto generaba dudas sobre la eficacia y la validez del modelo de riesgo tributario, lo que a su vez limitaba su utilidad y su capacidad para identificar de manera precisa y oportuna los riesgos tributarios.

Para abordar esta problemática, se reconoció la necesidad de diseñar un nuevo modelo que aprovechara la analítica de datos para mejorar la calidad y la integridad de la información utilizada en los procesos de control. La analítica de datos

permitió la integración y el análisis de grandes volúmenes de información que dispone el SRI de manera eficiente, lo que llevaría a generar resultados más confiables y completos.

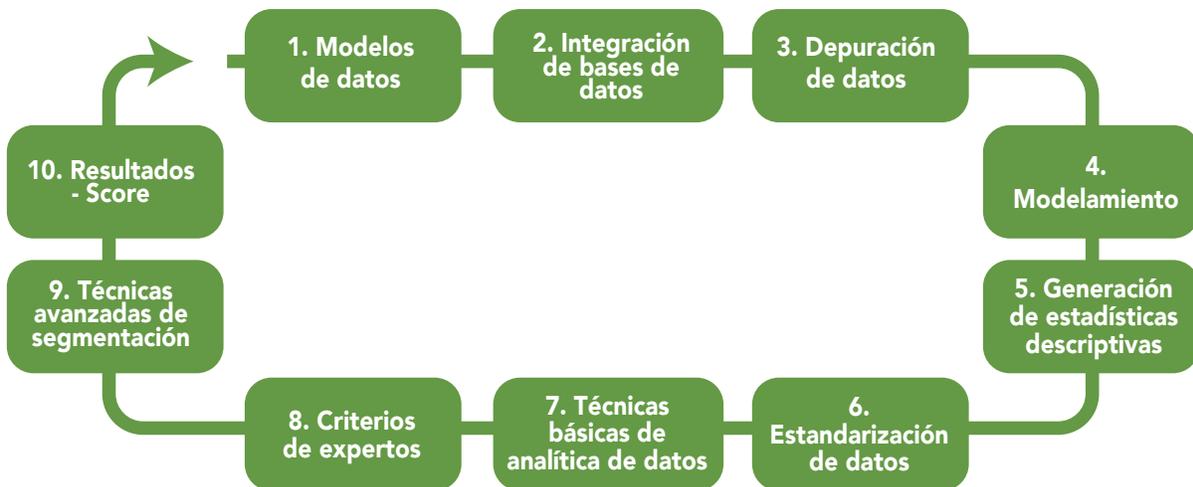
Al diseñar un modelo de riesgo tributario basado en analítica de datos (diagrama 2), se buscaba superar las limitaciones del modelo anterior y aumentar la confianza en los resultados obtenidos. La integración adecuada de bases de datos y el uso de técnicas analíticas avanzadas

permitieron identificar patrones, tendencias y relaciones que actualmente están ayudando a predecir y mitigar los riesgos tributarios de manera más efectiva.

Adicionalmente, este modelo incluye un sistema de puntuación (*score*) tributario individual para cada contribuyente, permitiendo sintetizar en un número sintético, la probabilidad de riesgo asociado al cumplimiento tributario.

## DIAGRAMA 2

### Modelo integral de riesgo tributario basado en analítica de datos



Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI).

En la actualidad, el nuevo modelo de riesgo tributario se encuentra en fase de implementación y entrada en producción, abordando cuatro brechas principales de cumplimiento tributario: inscripción, presentación, facturación y veracidad. El objetivo es mejorar el cumplimiento tributario y fortalecer la capacidad de detección de riesgos en estas áreas críticas.

La implementación y entrada en producción del modelo representa un paso importante en el fortalecimiento de la capacidad de control y gestión de riesgos del Servicio de Rentas Internas. A través de la aplicación de técnicas analíticas avanzadas y el uso de datos de manera efectiva, se busca mejorar la eficiencia y la efectividad de los procesos de fiscalización y cumplimiento tributario.

En términos de cobertura, el alcance del modelo es amplio e incluye diferentes segmentos de contribuyentes. Se contempla la inclusión de 500 empresas consideradas grandes contribuyentes, 4 mil sociedades pertenecientes a sectores estratégicos, 209 mil sociedades y más de un millón de personas naturales.

La selección de estas empresas y contribuyentes se basa en criterios específicos, como su tamaño, relevancia económica y sector de actividad. Al abarcar un amplio espectro de contribuyentes, el modelo tiene como objetivo brindar una visión integral del cumplimiento tributario y detectar posibles incumplimientos o riesgos en diferentes niveles.

### 3. Visor ejecutivo para monitoreo y toma de decisiones

La actualización del modelo de riesgo tributario se ve reforzada por el desarrollo de visores en Power BI, los cuales ofrecen una visión integral y estratégica de los diferentes componentes del modelo de riesgos. Estos visores proporcionan a la alta dirección la capacidad de tomar decisiones informadas y en tiempo real, al brindarles una visualización clara y accesible de los datos relevantes.

Gracias a estos los visores se puede tener una visión panorámica de la situación tributaria de la organización, identificando de manera rápida y precisa los posibles riesgos y áreas de mejora, tanto para las sociedades como para las personas naturales (diagrama 3). Estos visores permiten la generación de informes interactivos y personalizados, con gráficos, tablas y métricas que facilitan la comprensión y el análisis de la información.

Esta herramienta puede monitorear de cerca el desempeño tributario de los grupos de interés, evaluar la eficacia de las estrategias implementadas y realizar ajustes según sea necesario. Además, al contar con una visualización en tiempo real de los datos, se fomenta una toma de decisiones ágil y fundamentada en información actualizada.

DIAGRAMA 3

Visor ejecutivo basado en Big Data para monitoreo y toma de decisiones

a) Sociedades



b) Personas Naturales obligadas



Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI).

#### 4. Comentarios finales

El diseño e implementación de un nuevo modelo de riesgo tributario basado en la analítica de datos es un paso significativo hacia una gestión tributaria más eficiente y efectiva. Al abordar las brechas principales de cumplimiento tributario, como la inscripción, presentación, facturación y veracidad, el modelo busca mejorar la capacidad de detección de posibles incumplimientos y fortalecer la fiscalización. Con su amplia cobertura, que incluye tanto a grandes contribuyentes como a personas naturales,

se busca garantizar una visión integral del cumplimiento tributario y fomentar una mayor equidad en la recaudación. Sin embargo, es crucial que la implementación del modelo vaya más allá de la teoría y se acompañe de los recursos adecuados, como la capacitación del personal y la infraestructura tecnológica necesaria para una integración y análisis efectivos de datos. Solo así se podrá asegurar que el modelo de riesgo tributario realmente cumpla su propósito y contribuya al fortalecimiento de la administración tributaria.

## IV.2. Colombia: Administración fiscal 100% electrónica, más allá del reto tecnológico

**Luis Hernando Valero Vásquez**

*Subdirector de Factura Electrónica, Dirección de  
Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia*

### Introducción

En los últimos años, las agencias tributarias de todo el mundo han entendido que la modernización tecnológica y el manejo de grandes cantidades de información estadística resultan fundamentales como ejes de sus funciones operativas, especialmente en lo que respecta a las tareas de fiscalización, control tributario y gestión del riesgo de los distintos contribuyentes. En ese contexto, la adopción de documentos fiscales electrónicos -en particular, la factura electrónica por ventas- se ha constituido en una estrategia generalizada a nivel internacional, destacándose los avances de los países de América Latina -como Colombia- en ese sentido.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) está materializando una visión con respecto al sistema de factura electrónica donde se espera que los soportes fiscales sean 100% electrónicos y se transmitan para validación a la entidad, con lo cual podrá ofrecer más y mejores servicios, al igual que contar con insumos para la lucha en contra de la evasión, el contrabando y la morosidad. El objetivo de este

artículo, en efecto, es brindar una visión rápida del estado de avance de estos procesos de adaptación tecnológica en Colombia.

Luego de esta introducción, se brindarán algunos datos concretos que ilustran el crecimiento y la consolidación de la facturación electrónica en el país. En una segunda sección se describen los alcances del proceso de expansión de los documentos fiscales electrónicos impulsado por la DIAN, concluyendo con unos breves comentarios finales.

### 1. El crecimiento de la facturación electrónica: algunos datos ilustrativos

Desde el año 2019, Colombia ha tenido una evolución en la implementación de los documentos fiscales no-físicos iniciando por la factura electrónica de venta que, a pesar de diversas situaciones presentadas, logró su objetivo de sustitución y consolidación en las transacciones económicas tradicionales. En tan solo 7 meses, cerca de 450.000 contribuyentes se acogieron al modelo de

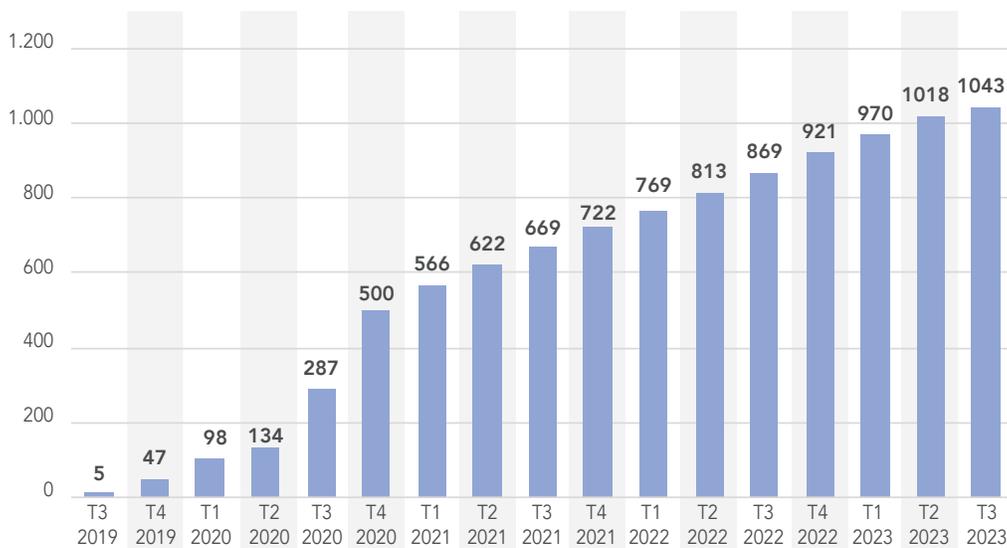
facturación electrónica con validación previa durante el año 2020. Y han seguido incrementándose, llegando en el 2021 a más de 720.000; en el 2022 a más de 921.000; y en el último

año -hasta fines de agosto- su número supera los 1.043.000 responsables habilitados para expedir este documento. (gráfico 1).

## GRÁFICO 1

### Evolución de la cantidad de contribuyentes habilitados para operar con facturación electrónica en Colombia

Datos trimestrales, tercer trimestre 2019 - tercer trimestre 2023, en miles de contribuyentes



Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.

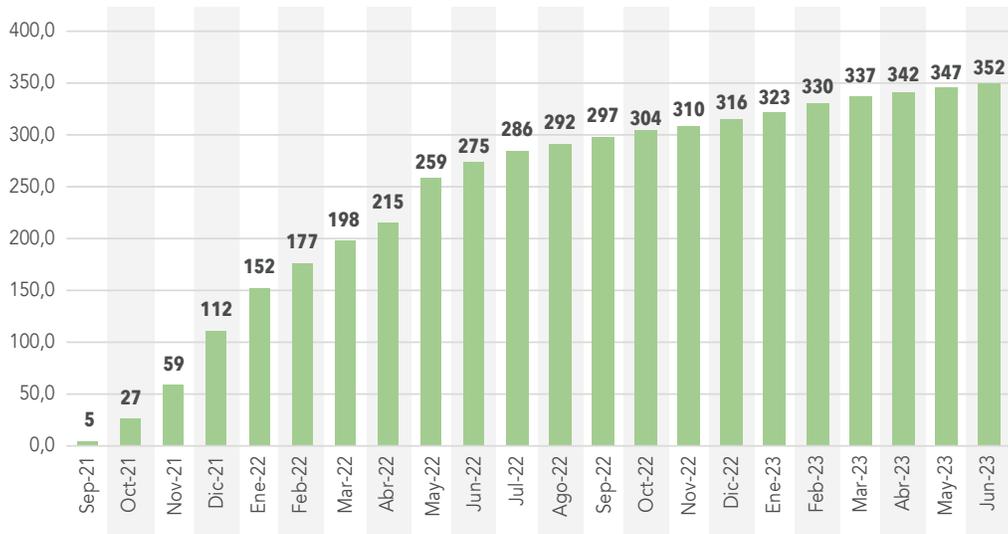
Por otra parte, el Documento Soporte de pago de Nómina Electrónica y el Documento Soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a facturar electrónicamente, así como el servicio RADIAN (Registro de Facturas Electrónicas de Venta como Título Valor), son los documentos electrónicos adicionales a la factura electrónica, que operan actualmente en el sistema de facturación y que han tenido la misma acogida por parte de los contribuyentes.

Los datos hasta junio de 2023 dan cuenta de más de 351.000 empresarios que se encuentran habilitados para generar documentos de Nómina Electrónica (gráfico 2), con más de 136 millones de documentos validados y 8,7 millones de empleados incluidos hasta el segundo trimestre del corriente año. Por su parte, más de 28.000 sujetos se encuentran registrados en el RADIAN para inscribir, consultar y ver la trazabilidad de sus facturas electrónicas como título valor (gráfico 3), involucrando más de 1.411.000 transacciones por un monto superior a 6.114 millones de dólares.

## GRÁFICO 2

### Evolución de la cantidad de contribuyentes habilitados para operar con Nómina Electrónica

Datos mensuales, septiembre 2021 - abril 2023, en miles de contribuyentes

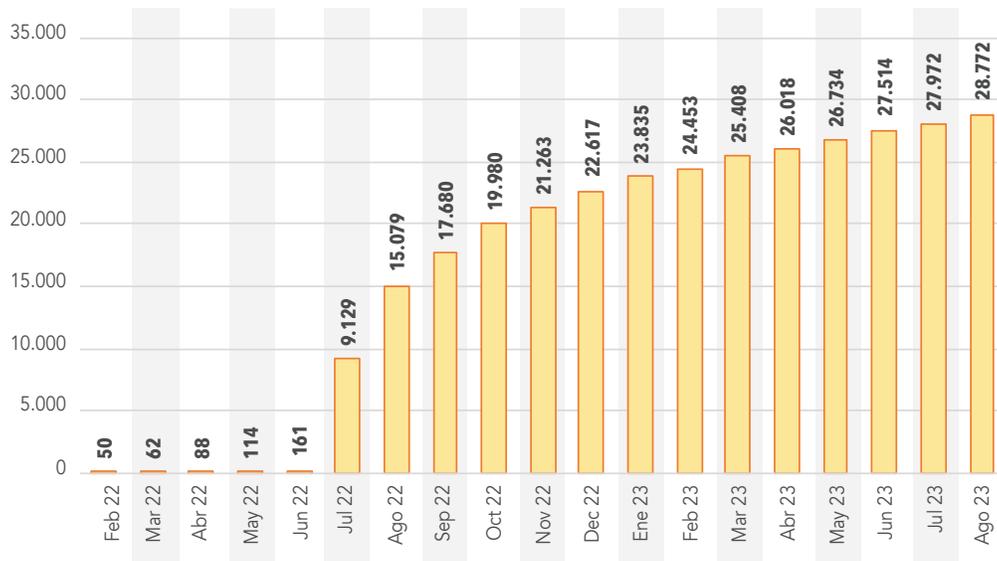


Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.

## GRÁFICO 3

### Evolución de la cantidad de contribuyentes registrados en el servicio RADIAN

Datos mensuales, febrero 2022 - agosto 2023, en cantidad de contribuyentes únicos



Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.

Cabe señalar que, para facilitar la implementación de la factura y los documentos soporte electrónicos, la DIAN puso a disposición un software gratuito al cual pueden acceder todos los contribuyentes y no tiene ningún límite para la emisión y recepción de los documentos electrónicos. Este servicio cuenta con más de 280.000 usuarios, lo que equivale al 26% del total de contribuyentes obligados a facturar electrónicamente (el resto lo hacen a través de un proveedor tecnológico regulado o bien utilizando una solución propia debidamente validada). Desde la puesta en marcha de la factura electrónica con validación previa, la DIAN ha recibido y procesado cerca de 5.507 millones de documentos electrónicos por un valor aproximado de 14.232 billones de pesos.

## 2. La expansión en el uso de documentos fiscales electrónicos

Con el éxito alcanzado en la implementación y masificación de la factura y de los documentos soportes electrónicos, la Ley 2.155 de 2021 trajo consigo una visión más integral en lo que se refiere al sistema de facturación electrónica, en el cual se involucran otros documentos fiscales como los que soportan las declaraciones tributarias, aduaneras y los trámites de la entidad, con la facultad para la DIAN de determinar directamente los documentos equivalentes. Con esto se pretende desmaterializar y digitalizar la mayor cantidad posible de documentos fiscales, como lo son:

- Tiquetes de máquina registradora POS
- Boleta de ingreso a cine
- Tiquete de transporte de pasajeros (terrestre, acuático, aéreo, etc.)
- Extracto expedido por sociedades financieras y fondos
- Documento en juegos localizados

- Boleta, fracción o formulario en juegos de suerte o azar diferentes de juegos localizados
- Documento expedido para el cobro de peajes
- Documento de operación de la bolsa de valores
- Documento de operaciones de la bolsa agropecuaria y de otros *commodities*
- Recibo de servicios públicos domiciliarios
- Boleta de ingreso a espectáculos públicos

Luego de la implementación de los documentos enlistados anteriormente, será necesario continuar con otros, como: retenciones del impuesto a las ventas e impuesto sobre la renta, compra de divisas; dividendos y participaciones; contratos de colaboración empresarial (consorcios y uniones temporales, contratos de cuentas en participación, joint venture y mandato); declaraciones de importación y exportación; documento soporte sector financiero (extractos bancarios); libro fiscal de compras y ventas y diferencia en cambio.

Con todos estos documentos electrónicos fiscales, la administración tributaria se complementa con el uso de datos mejorando el control fiscal con base en tecnología de inteligencia artificial, fiscalización automatizada sobre las transacciones de los contribuyentes, análisis de la información a partir de metadatos, alertas tempranas, análisis del comportamiento comercial, identificación de evasores, identificación de operaciones fraudulentas, entre otros, facilitando el control fiscal por parte de los funcionarios de la Entidad.

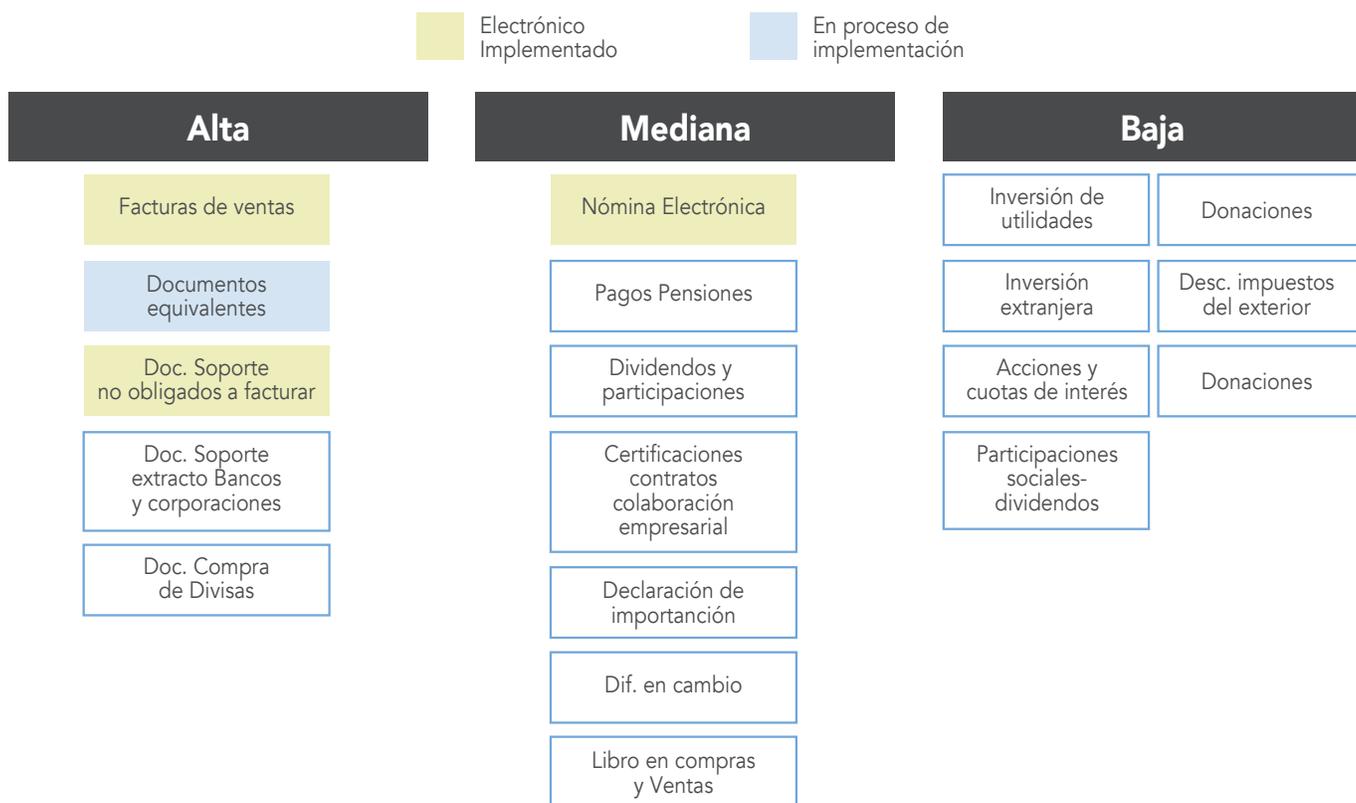
La estrategia para continuar desmaterializando/digitalizando documentos pasa por una diferenciación entre los documentos que representan una alta transaccionalidad, respecto de los de baja transaccionalidad, dado que las soluciones para implementarlos son más costo-eficientes

tratándose de documentos del primer tipo, en los cuales los facturadores y los proveedores de soluciones alcanzan economías de escala y con ello eficiencias, que son difíciles de alcanzar en documentos de baja transaccionalidad, donde

el énfasis debe hacerse en servicios gratuitos provistos por la entidad, para no incrementar los costos de cumplimiento para los responsables de las obligaciones tributarias.

**DIAGRAMA 1**

**Clasificación de Documentos Fiscales de la DIAN según grado de transaccionalidad**



Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.

En Colombia existen proveedores tecnológicos que prestan servicios a los responsables de generar factura electrónica; estos proveedores están regulados por la DIAN, pero únicamente para el documento mencionado, la nómina y el documento soporte de nómina, pueden ser prestados por cualquier tercero, que no necesariamente requiere estar regulado por la DIAN.

Respecto de los documentos de mediana y baja transaccionalidad, surge la discusión si debería obligarse a todos los proveedores de soluciones de los documentos electrónicos para que extendieran sus servicios a todos los responsables que las requieran, o bien dejarlos en libertad, para que sólo los interesados que encuentren nichos prometedores lo hagan:

- Si se optara por la libertad, en ese caso la solución gratuita provista por la DIAN debería tener la capacidad para atender los segmentos que no resultan atractivos para los terceros proveedores, o cuando las soluciones provistas por los mismos fuesen demasiado costosas para el contribuyente.
- Si se optara por obligar a los terceros a tener soluciones para todos los documentos que se vayan desmaterializando, existiría la posibilidad de que los costos se trasladaran directamente a los usuarios, generando incrementos importantes en los casos de documentos con pocos ejemplares y/o que tienen baja periodicidad.

En general, todos los documentos están basados en esquemas de validación previa por parte de la DIAN. Para documentos de baja transaccionalidad, es necesario que se avance en el análisis de si es el mismo esquema el que deba operar o si, por tratarse de documentos que se generan con bajas frecuencias, puede optarse por esquemas diferidos, con los cuales la información se pueda obtener en momentos diferentes al tiempo real.

### 3. Comentarios finales

Los retos de materializar la visión que se ha trazado para la administración tributaria colombiana no son sólo técnicos, tecnológicos y regulatorios, sino que también se manifiestan en el desafío de usar la información con el propósito de disminuir la evasión y la elusión fiscal, ofreciendo a los auditores de las áreas de fiscalización, devoluciones y demás servicios la posibilidad de procesar una gran cantidad de datos y responder a preguntas que se hacen al momento de evaluar la consistencia de las declaraciones, respecto de la información electrónica generada. Para ello, es fundamental avanzar en la digitalización de todos los documentos fiscales utilizados en el país para distintas operaciones, agilizando tanto la recolección como el procesamiento estratégico de la información tributaria disponible.

Los contribuyentes y responsables comienzan a consumir servicios diferentes de la administración tributaria para hacer de forma permanente conciliaciones de las transacciones existentes en sus sistemas corporativos de facturación, contables y financieros respecto de los registros que dispone la entidad, para encontrar las diferencias y hacer ajustes en sus procesos y en los de sus proveedores para minimizar las diferencias.

De esta forma se tendrá una administración tributaria moderna, prestando servicios eficientes con controles efectivos y de gran cobertura, con lo cual se continuará combatiendo de forma significativa la evasión, la elusión y el contrabando.

## IV.3. El proceso de masificación de la Facturación Electrónica en El Salvador

**Fany Karol Mejía Dueñas**

*Coordinadora de Facturación Electrónica, Dirección General de Impuestos Internos, Ministerio de Hacienda, El Salvador*

### Introducción

La implementación de la Facturación Electrónica en El Salvador es parte de los compromisos asumidos por la administración del Presidente de la República, Nayib Bukele, en 3 de los 12 sectores estratégicos del Plan Cuscatlán.

El primer sector es la “Innovación y Tecnología”, donde la Facturación Electrónica es determinada como un mecanismo que genera transparencia en las transacciones comerciales y hace más eficiente la gestión del Estado utilizando la tecnología. Se establece al Gobierno como el catalizador clave que debe generar las condiciones legales, fiscales y técnicas, que faciliten la transición a este modelo mediante la inversión y la definición de regulaciones y logística para su implementación, donde se garantiza la seguridad jurídica y la autenticidad e integridad de los documentos generados con Facturación Electrónica, al aplicarles la firma electrónica.

Para el sector estratégico de “Modernización del Estado”, la Facturación Electrónica es un eje para lograr un gobierno digital y ciudadanos conectados, visualizada como un mecanismo tecnológico automático que provee información para el control en tiempo real sobre las empresas, aplicable a temas como el pago de impuestos, la actividad comercial, el cumplimiento de las regulaciones, las auditorías estatales, y hasta en el ahorro de tiempo y de gastos de procesos internos de recepción y emisión de documentos fiscales. Lo anterior permite que el Estado salvadoreño se fortalezca en la lucha contra la evasión fiscal, logre una mayor recaudación de impuestos, genere respuestas más eficientes en las compras públicas y se disminuyan los tiempos de pago a sus proveedores.

En el sector estratégico “Fiscal”, la Facturación Electrónica aparece como una acción importante para resolver la problemática de las finanzas del Estado, incrementando la recaudación de impuestos, facilitando el proceso de facturación con una mínima carga fiscal hacia las empresas y suministrando información confiable para el cumplimiento de las funciones estatales.

Con la Facturación Electrónica, El Salvador pretende superar las barreras de la burocratización de trámites, agilizar los servicios, transparentar la gestión y uso de los impuestos, además de beneficiar a los usuarios, disminuyendo costos y facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En ese sentido, el presente artículo tiene como objetivo describir las distintas etapas de implementación de la Facturación Electrónica que se ha puesto en marcha en el país desde finales de 2019. Además, se presentarán algunos satisfactorios resultados ya comprobados así como las perspectivas en este ámbito para los próximos años. Finalmente se plantean unas breves conclusiones al respecto.

## 1. Etapas de implementación de la Facturación Electrónica

La Facturación Electrónica en El Salvador inició con el impulso del Gobierno del Presidente Nayib Bukele a finales del 2019, pasando por las siguientes etapas:

### 1.1. Desarrollo

En octubre de 2019, con el apoyo y guía de expertos en la materia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y con fondos del préstamo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Ministerio de Hacienda creó un equipo multidisciplinario con personal 100% salvadoreño, tomado de áreas vitales de su Dirección General de Impuestos Internos (DGII) como: inteligencia tributaria, auditoría, asistencia al ciudadano, aduana, legal y tecnología. Esto permitió establecer una solución adecuada para el país, retomando las mejores prácticas internacionales para viabilizar un desarrollo rápido, sólido, robusto y seguro, sin inconvenientes a nivel operativo y tecnológico.

Algunas de las mejores prácticas utilizadas incluyeron:

- **En el ámbito Operativo:** esquema de transmisión y validación previa, gestión directa entre el contribuyente y el Estado sin la obligatoriedad de terceros intermediarios, uso de firma electrónica, disponibilidad de opción web que permite al usuario emitir facturas electrónicas, impulso de una legislación robusta y de fácil actualización, establecimiento de una asistencia integral para los emisores, servicios conexos para la solución de Facturación Electrónica, diseño de dos plataformas una para que los contribuyentes generen su solución de facturación electrónica *ad hoc* a sus necesidades en cumplimiento de los requisitos normados y otra plataforma provista por el Ministerio de Hacienda orientada a contribuyentes de bajo nivel de emisión de documentos -servicios éstos totalmente gratuitos-, entre otros.
- **En el ámbito Tecnológico:** se dotó de una infraestructura escalable con alto desempeño y rendimiento en los procesos de recepción, validación, respuesta y seguridad, utilizando los microservicios que ejecutan su propio proceso y se comunican con mecanismos ligeros. Además, se utilizó como paradigma de esta plataforma los servicios en la nube para una segunda fase. La base de datos utiliza el esquema NoSQL con Mongo DB por la funcionalidad, escalabilidad, rendimiento y el uso de contenedores Docker que permiten la fácil gestión y la autonomía de la ejecución. Asimismo, se adoptó el formato JSON (JavaScript Object Notation) como lenguaje de intercambio de datos al ser un formato ligero que facilita su transmisión y resguardo.

## 1.2. Plan Piloto

En enero de 2020 se invitó a contribuyentes para acompañar al Estado en esta etapa. Las empresas que tomaron el desafío trabajaron de manera conjunta e incluso remota durante los meses de confinamiento por la pandemia de COVID-19, logrando que el Ministerio de Hacienda desarrolle inicialmente cuatro tipos de documentos fiscales: Comprobante de Crédito Fiscal (CCF), Nota de Crédito (NC), Nota de Débito (ND) y Nota de Remisión (NR). Todos estos documentos son utilizados en operaciones con contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), además se desarrolló la herramienta para el firmado electrónico de los Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) y el certificado de firma electrónica que se entregan a los emisores en forma totalmente gratuita.

En abril de 2021 se autorizó a la primera empresa como emisora de DTE mediante resolución apegada al artículo 113 del Código Tributario. Durante el resto del año y con la retroalimentación de las empresas, se mejoró y estabilizó el Sistema de Facturación Electrónica. Asimismo, se implementaron otros cinco tipos de documentos fiscales, incluyendo el utilizado para las operaciones con consumidores finales, estos fueron: Factura (F), Factura de Exportación (FEX), Documento Contable de Liquidación (DCL), Comprobante de Retención (CR) y Comprobante de Liquidación (DL). En esta etapa se trabajó utilizando una infraestructura On Premise, pero adecuando lo necesario para el traslado hacia los servicios en la nube.

## 1.3. Voluntariedad

La estabilidad, eficiencia y confianza de las empresas que utilizaban el Sistema de Facturación Electrónica, aunado a la popularidad del uso de aplicaciones tecnológicas producto de la nueva realidad originada por la pandemia de COVID-19, brindaron las condiciones necesarias para que el Ministerio de Hacienda iniciara la etapa de voluntariedad. Desde noviembre 2021 se puso disponible el acceso a la Facturación Electrónica para todos los contribuyentes de IVA que optaron por emitir DTE de forma voluntaria, terminando el 2021 con cinco emisores autorizados en el año y más de 81.230 DTE recibidos. A inicios del 2022 se autorizaron a otros seis emisores y se incorporaron al programa de implementación más de 300 aspirantes. Además, se terminó el desarrollo de todos los tipos de documentos fiscales restantes: Factura de Sujeto Excluido (FSE) y Comprobante de Donación (CD).

En paralelo se trabajó en la legislación relativa a los DTE, presentada por el Ministro de Hacienda, Alejandro Zelaya, a la Asamblea Legislativa en agosto 2022, como una reforma al Código Tributario y se establecieron tres canales de asistencia exclusivos para Facturación Electrónica.

A nivel tecnológico, se configuraron los ambientes de desarrollo, prueba y producción y se efectuó la migración a la nube garantizando la calidad, escalabilidad, flexibilidad y rendimiento adecuado.

## 1.4. Obligatoriedad

La reforma al Código Tributario referente a la Facturación Electrónica fue aprobada por la Asamblea Legislativa mediante el Decreto No. 487 de fecha 30 de agosto de 2022, dando inicio a la etapa de obligatoriedad pues determina que los Documentos Tributarios Electrónicos son Ley de la República; además de conceder las facultades suficientes para iniciar con la masificación de la misma.

**a) Masificación:** el Ministerio de Hacienda efectuó en diciembre 2022 el lanzamiento oficial de Facturación Electrónica en el país, iniciando una campaña publicitaria y divulgativa. Se creó el Centro de Asistencia Integral de Facturación Electrónica con un equipo capacitado, atendiendo a la población en los canales de call-center, WhatsApp, correo electrónico y chatbots automatizados.

En enero de 2023 se emitió la “Normativa de Cumplimiento de los Documentos Tributarios Electrónicos”, que contiene las especificaciones operativas y tecnológicas para el funcionamiento de la Facturación Electrónica y determina que la Administración Tributaria establecerá los grupos de contribuyentes y las fechas de inicio de la obligación para emitir DTE.

El universo objetivo de emisores de DTE en El Salvador abarca a: todos los contribuyentes IVA, los agentes de retención IVA designados y los emisores de Comprobantes de Donación. Con base en ello, en enero del corriente año, se notificó al primer grupo de más de 300 contribuyentes respecto a la fecha de obligación para iniciar a emitir DTE en

julio del 2023. Estos contribuyentes fueron seleccionados tomando parámetros tales como: altos niveles de emisión de documentos fiscales, altas ventas reportadas y con ubicaciones que incluyen a todos los departamentos del territorio nacional.

Se han realizado eventos de divulgación dirigidos a entes públicos y futuros emisores de DTE, como parte del compromiso de acompañamiento de este Gobierno a los contribuyentes notificados, siendo prioritaria la generación de las condiciones adecuadas que faciliten la integración de los emisores, creando un proceso totalmente virtual en el sitio web de Facturación Electrónica (<https://factura.gob.sv/>)<sup>1</sup>, mediante los siguientes pasos:

- **Paso 1:** completar la solicitud en línea para ingresar al sitio de Emisores DTE.
- **Paso 2:** obtener el Certificado de Firma Electrónica para pruebas.
- **Paso 3:** ejecutar las pruebas mínimas requeridas por cada tipo de documento a emitir.
- **Paso 4:** obtener la Autorización para ser Emisor de DTE.
- **Paso 5:** obtener Certificado de Firma Electrónica en productivo.
- **Paso 6:** iniciar operaciones emitiendo los DTE.

<sup>1</sup> En la página de Facturación Electrónica se puede encontrar información estadística, la Normativa de Cumplimiento de los DTE, manuales, guías, videos, tutoriales, preguntas frecuentes y contactos para consultas relacionadas.

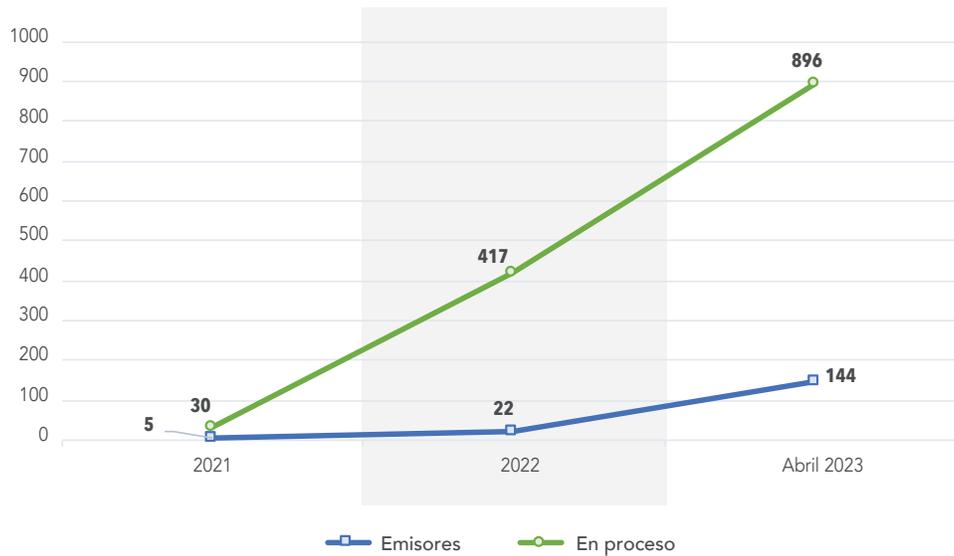
Todos los avances conseguidos se han ido reflejando en materia de resultados concretos, evidenciándose un crecimiento significativo en la implementación y utilización masiva de la Facturación Electrónica en el país. Por un lado, la cantidad de contribuyentes autorizados como emisores de DTE pasó de sólo 5 a fines de 2021 a 22 emisores al finalizar 2022, y siguió incrementándose durante 2023 llegando a un total de 144 contribuyentes sólo hasta el mes

de abril (gráfico 1). El potencial de crecimiento del número de emisores de DTE hacia el futuro es muy alentador puesto que los contribuyentes en proceso de autorización para emitir legalmente estos documentos pasaron de 30 a fines de 2021, a 417 a fines de 2022 y a casi 900 hasta abril del corriente año.

### GRÁFICO 1

### Evolución de la cantidad de emisores de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) en El Salvador

Contribuyentes autorizados y en proceso de autorización, 2021-2023 (hasta abril)



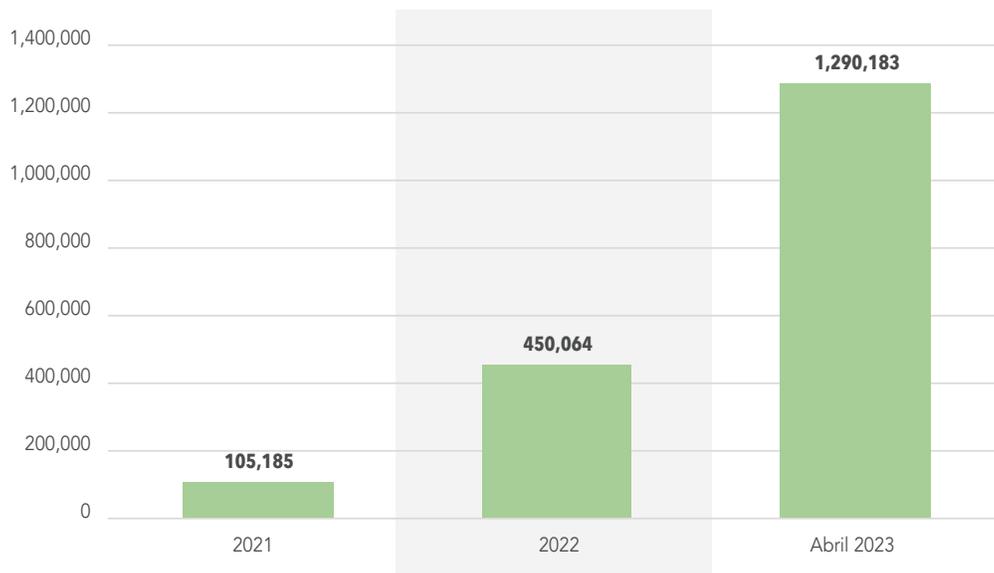
Fuente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Ministerio de Hacienda de El Salvador.

Por otro lado, el éxito de implementación masiva de la Facturación Electrónica también se refleja en la cantidad de DTE recibidos por la autoridad tributaria (gráfico 2). De un saldo inicial de más de 105 mil DTE durante 2021, la

cantidad acumulada en el año siguiente superó los 450 mil documentos y, sólo hasta el mes de abril, en 2023 llegó a más de 1.290.183 DTE recibidos.

**GRÁFICO 2**

**Evolución de la cantidad de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) recibidos en El Salvador 2021-2023 (hasta abril)**



Fuente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Ministerio de Hacienda de El Salvador.

En los últimos meses, desde el Ministerio de Hacienda se ha continuado desarrollando diversos servicios tanto para los emisores de DTE como para la población en general, como consultas públicas, validadores, reportes, aplicaciones móviles, entre otros. El objetivo planteado apunta a conseguir que en los próximos dos años se logre la masificación de la Facturación Electrónica en El Salvador. Con su implementación se pretende disminuir la carga fiscal de los contribuyentes, eliminando obligaciones tributarias como los reportes utilizados como medidas de control, que serán sustituidos con la transmisión oportuna de la información obtenida mediante los DTE.

**b) Utilización de la información obtenida de Facturación Electrónica:** como una etapa lógica en el desarrollo de esta herramienta, el uso de la información obtenida a partir de los DTE busca cumplir con los objetivos del Estado, específicamente los de la Administración Tributaria. El sistema interno se ha creado para permitir que el personal del Ministerio consulte y gestione la información de los DTE y de los respectivos contribuyentes, sus clientes, proveedores y cadenas de negocios, además, próximamente se generarán alertas para la identificación de riesgos tributarios.

Hacia el futuro se continuará trabajando para asegurar que, a través de la información de los DTE, se generen declaraciones e informes de las diferentes obligaciones tributarias de los contribuyentes, además de la integración de los servicios aduaneros y compras estatales.

Posteriormente se implementarán auditorías electrónicas, utilizando información de los DTE y de los terceros adecuados. En su desarrollo se aplicará la inteligencia fiscal como una herramienta de control para la obtención de una mayor y más eficiente recaudación tributaria. Como primer objetivo, el Ministerio de Hacienda se encuentra trabajando para lograr en el corto plazo una masificación sin inconvenientes de la solución de Facturación Electrónica en el país, asegurando con ello que los resultados generados de la información de los DTE sean valiosos, adecuados y más certeros.

### 3. Conclusiones

Bajo la administración del Presidente Nayib Bukele, El Salvador se suma a la vanguardia latinoamericana, con la implementación de la Facturación Electrónica. Esto se da en el marco de una estrategia más amplia, por medio de la cual se busca potenciar las oportunidades de inversión y crecimiento mediante políticas integrales, aplicando leyes importantes como Firma Electrónica, Ley Bitcoin e incentivos tecnológicos, ambientales y sociales.

Con el apoyo de los socios estratégicos para el desarrollo, El Salvador ha logrado implementar la Facturación Electrónica, utilizando las mejores prácticas internacionales y tecnología avanzada. En todo momento, se tomaron como

oportunidades de desarrollo todas las dificultades que presentaron y se podrían presentar a lo largo del proyecto de implementación masiva. Se apuesta a eliminar la brecha digital, combatir el apego a lo conocido y la resistencia al cambio, promoviendo las ventajas de la inversión, fomentando la adaptación a los cambios, entre otros.

En definitiva, con la implementación de la Facturación Electrónica se establece un mejor control del Ministerio de Hacienda y se agilizan sus servicios, reflejando un logro en el área de gestión tributaria nacional; además de beneficiar al medioambiente y a los usuarios con la disminución de costos y de carga tributaria.

## IV.4. Digital Innovations to support tax compliance in Tax Administration of Jamaica

**Hank Williams**

*Deputy Commissioner of General-Strategic Services,  
Tax Administration of Jamaica (TAJ)*

### Introduction<sup>1</sup>

The future of Tax Administrations has been greatly impacted by the advancement of technology on a global scale. These agencies have had to give considerable focus to the fast and ongoing developments in digital technology (OECD, 2015). It is worth noting that countries have had to modify their tax plans to account for technological progress and quick changes in addressing global tax issues (ACCA, 2018; OECD, 2018). This has caused a major disruption and transformation in the usual way of doing things in order to improve compliance with taxpayer risk activities. There is now a greater need for the implementation of modern technologies to strengthen the capabilities of Tax Administrations in using a risk-based strategy for managing compliance.

According to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and the United Nations (UN), the effective use of technology will enhance the ability of revenue bodies to manage compliance risks and also meet service expectations in the future (OECD, 2009; United Nations, 2019). This enables greater focus on efficiently allocating limited resources to achieve maximum tax compliance. Consequently, various measures are being taken to prioritize the collection of taxes and duties in accordance with the law, functioning in a way that will maintain trust in the tax system and its overall administration (OECD, 2004).

Jamaica has adopted a risk-based approach utilizing modern information technology systems to deal with compliance-related activities. This approach has not only changed the way the Tax Administration of Jamaica (TAJ) conducts business but also introduced a new method of managing compliance and taxpayer risks.

<sup>1</sup> The author would like to give special thanks to Andrea Gregory, Nigel Wilks and Marsha Samuels for their contributions to this paper.

As an expansion of the presentation made at the 8th Meeting of the CIAT Network of Tax Studies and Research Areas in Panama City on last March 27 (2023), the objective of this paper is to outline the role of technology in taxpayer compliance risk management and also to address the major tax issues within the Jamaican taxpayer population. Following this introduction, the first section of this article describes the rationale for the development of the Revenue Administration Information System (RAIS) tool, based on investment in technology to improve tax compliance. A second section refers to the data sources and the specific structure of the RAIS as a tax compliance risk management environment. The third section provides some relevant results achieved since the implementation of the RAIS. Finally, the paper closes with some general conclusions.

## 1. Investment in technology to improve tax compliance

In September 2016, Tax Administration Jamaica (TAJ) effectively executed all three phases of its new Revenue Administration Information System (RAIS). RAIS is a significant investment and a web-based tool designed specifically with advanced risk models in accordance with global standards. The system also involves the restructuring of workflow management and fundamental business processes.

It is crucial to focus on the system's capacity to provide a wide range of predictive modeling and risk assessment abilities as the organization deals with a large amount of data from different sources. This system can process and utilize this data to better understand compliance risks, which was not possible in previous years. This foundation can offer a structured path to improve decision-making by

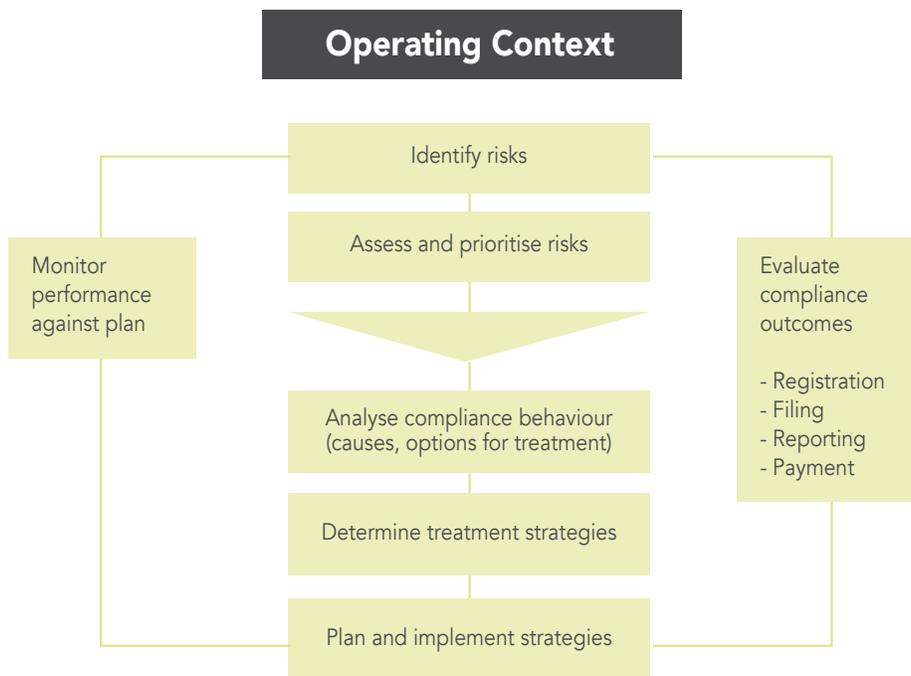
providing insights. Many Caribbean nations are in urgent need of innovative ways to address the digital economy's rapid developments, and improving their tax administration is a key priority.

Despite investments in automation and upgrading information technology, many tax administrations still face difficulties beyond infrastructure. COVID-19 pandemic has caused a significant economic challenge for the nation, resulting in an 18% decline in government revenue, impacting the tax administration's ability to respond as the major revenue collection agency. To ensure the continuity of essential services while prioritizing health and safety, significant transformation in tax compliance activities is necessary. The RAIS in Jamaica aims to foster voluntary compliance and build partnerships with taxpayers while maintaining the security of sensitive information.

The TAJ has the ability to use a structured and methodical approach to allocate its limited resources and prioritize risks that require immediate attention. The system includes various steps for identifying, assessing, ranking, and managing tax compliance risks, along with monitoring and evaluating taxpayer activities to support informed decision-making. The process for managing taxpayer compliance risks implemented by the TAJ is crucially aligned with that derived from the OECD recommendations (as shown in Figure 1).

**FIGURE 1**

**Taxpayer Compliance Risk Management Process taken as model by the TAJ**



Source: OECD (2004), “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”, OECD, Paris.

The enhancements made to tax administration have expanded the range of online services available to taxpayers through the new platform. These modifications aim to enhance the taxpayer’s overall experience while increasing the efficiency and effectiveness of customer service delivery.

**2. Data Sources and Management Structure**

The process of managing taxpayer compliance risks involves utilizing data from various sources, including economic and financial data, information provided by taxpayers on their tax returns, data obtained from third-party entities, and relevant information available on the internet. Notably, TAJ

receives data from 245 third-party entities each year, which includes information on payments made to independent contractors providing goods and services, purchases made by corresponding entities, payments to private medical practitioners for medical services, and payments made by non-resident customers for various services.

The TAJ has categorized risk treatment into several general categories, including:

- Bauxite and Mining
- Customs
- Betting and Gaming
- Public bodies
- Tourism

- Medical and Pharmaceutical
- Petroleum
- Utilities

## **Tax Compliance Risk Management Environment**

### **a) Overview**

RAIS is created to maximize the utilization of the expertise and familiarity of users in the fields of data analytics and predictive modeling. The system is composed of a set of repeating stages: data cleaning, data integration, data selection, data transformation, data mining, pattern evaluation, and knowledge presentation. The essential feature of RAIS is that it makes it easy and efficient to turn raw data from multiple sources into insights that will direct the creation of various initiatives that aim to enhance voluntary compliance.

### **b) Data Cleaning and Integration**

The process of data cleaning involves identifying and correcting any errors or missing information in the data received from various sources. This is important because it enhances data quality, leading to increased efficiency in the revenue authority's operations. TAJ follows a rigorous process of removing outdated or incorrect data and ensuring that all information is properly formatted and relevant. Additionally, the data is linked to a unique identifier, the Taxpayer Registration Number (TRN), to facilitate further analysis.

RAIS uses a data warehouse to integrate data from various sources and create a comprehensive profile of each taxpayer. This profile includes details such as the business location, age, sector, income, and payment history, which can help predict the taxpayer's future behavior. Furthermore, entities can submit third-party data to TAJ as needed. The repository of data facilitates further analysis and risk management efforts.

### **c) Data Mining**

The process of data mining involves finding valuable patterns and knowledge from large datasets. RAIS allows for analytical techniques to be used, such as summarization, consolidation, and aggregation, to view data from different angles and gain knowledge that can benefit the organization.

RAIS has enabled the identification of significant tax risks within the overall taxpayer population based on their tax obligations. This process considers factors such as legislation, government policies, public opinion, international agreements, and economic conditions. TAJ uses segmentation to analyze taxpayer behavior based on the Jamaica Industrial Classification. The Discovery module within RAIS identifies leads and suggests corrective measures in response to risks, taking into account compliance principles such as registration, filing, payment, and reporting.

For example, if a taxpayer has a history of missed general consumption tax payments but reports high income, the Discovery module may suggest that certain assets be reviewed for compliance action. It is essential to note that the Discovery module provides possible treatment options based on compliance principles.

### **d) Data Analytics**

RAIS includes analytical models that allow TAJ to evaluate taxpayers' risk levels by ranking and prioritizing risk factors based on appropriate statistical and macroeconomic analyses. These models assign overall scores to taxpayers based on their tax history, profile, tax revenue at risk, and other relevant information.

Data Analytics in revenue administration involves using data to learn from past and present experiences, increase revenue collections, reduce costs, and understand and predict patterns of non-compliance. Within TAJ, analytics models have been used to improve compliance rates and

operational efficiency. RAIS includes a risk scoring system that produces a probabilistic distribution to maximize revenue collection, minimize shortfalls, and anticipate changes in taxpayer behavior.

For instance, TAJ has employed the Analytics Score Model in RAIS to determine collection cases to be prioritized based on the likelihood of generating J\$D 6.000 per day. Scores range from 0 to 100, with 100 indicating the highest probability of collection, and are automatically generated by the system.

### 3. Impacts of the RAIS on tax compliance

RAIS has been a major strategic investment by TAJ, as it not only impacts customer service delivery, but also greatly improves compliance rates in registration, filing, payment and accurate reporting. The analytical models in RAIS have underpinned the development and design of targeted strategies to promote voluntary compliance. Furthermore, such models have placed TAJ in a position to aggressively pursue tax avoiders and evaders through intelligence and

enforcement actions. RAIS has significantly improved the time taken for taxpayers to comply with tax obligations since its implementation and facilitates greater ease of doing business and ease of paying taxes – as evidenced by growing taxpayer testimonials and growth in the use of the electronic services platform.

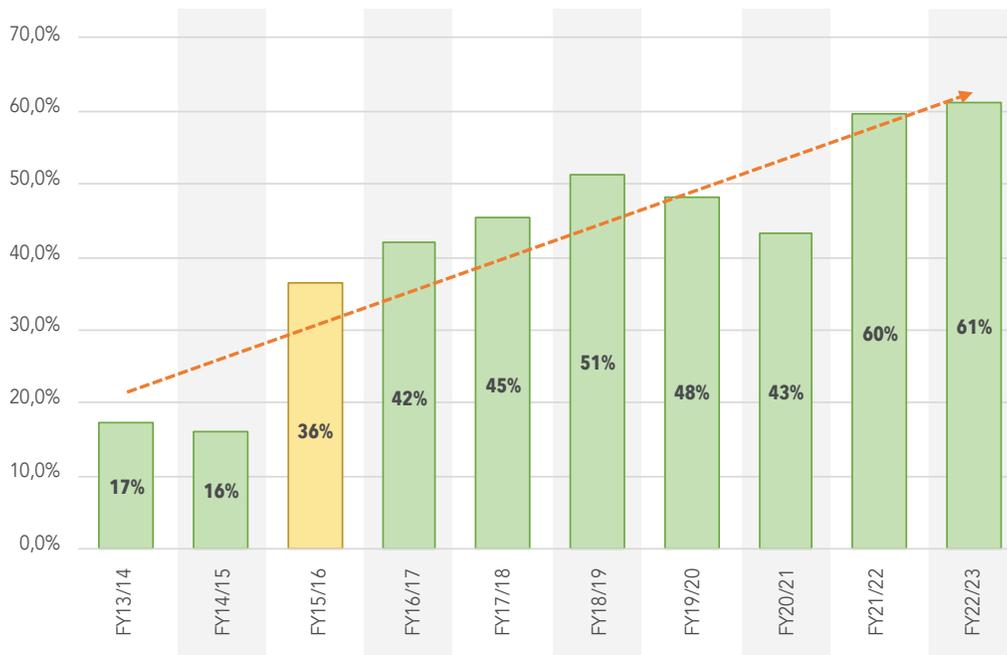
With the introduction of RAIS, there has been an explosion in the number of e-Payments and e-filing transactions. This was largely expected as the legacy system (ICTAS) was not only outdated but was also not very user-friendly. The impact of RAIS on the delivery of TAJ's services and operations, overall, has been positive. This is borne-out by the continual improvements in the filing compliance rate over the years as shown in figure 2 below. It should be noted, however, that these results are also a result of TAJ making it mandatory for taxpayers to file specific return types<sup>2</sup> online, a policy that would not have been possible before the implementation of RAIS.

<sup>2</sup> This relates mainly to tax returns for the core tax types, i.e., taxes on income (CIT, PIT, PAYE) and taxes on goods and services (SCT, GCT).

**FIGURE 2**

**Filing Compliance trend in Jamaica**

*Annual average (fiscal years), FY 2013/14 to FY 2022/23, in percentages of total received tax returns*



Source: Tax Administration of Jamaica (TAJ).

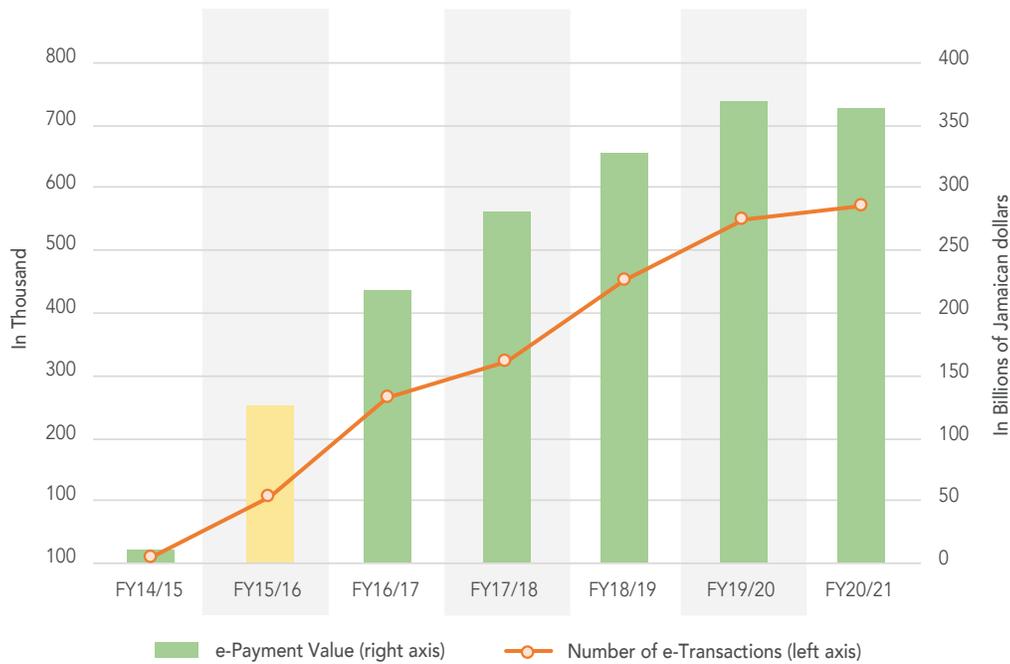
Another area positively impacted by improvements in TAJ’s digital products is collections/payments. As mentioned before, the introduction of RAIS created a platform that allowed TAJ to mandate e-Filing of specific returns. For a

seamless user experience, this policy needed to be supported by various e-Payment tools that would allow users to file and pay within the same environment.

**FIGURE 3**

**Trend in e-Payments Monetary Value vs. Number of e-Transactions**

Annual data (fiscal years), FY 2014/15 to 2020/21, in billions of Jamaican dollars and in thousands



Source: Tax Administration of Jamaica (TAJ).

Note: Billions refers to thousands of millions in national currency unit.

Figure 3 above shows the increase in the number of e-transactions as against the increase in the value of e-payments over the same period FY14/15 to FY20/21. Over the period, at FY15/16 there is a large bump in both the value of e-payments as well as the amount of e-transactions

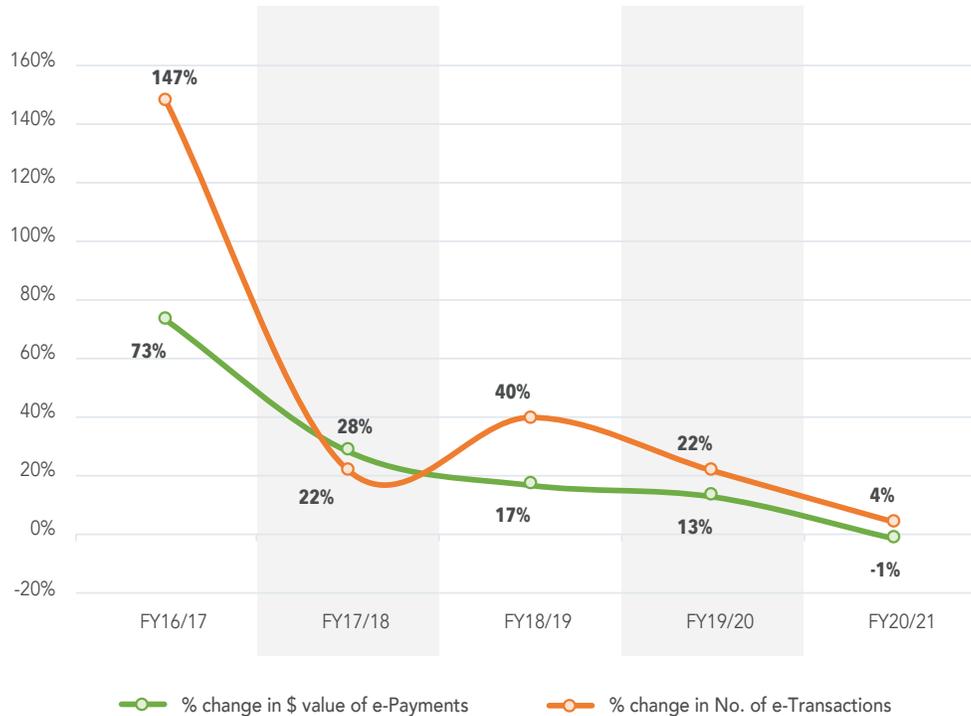
coinciding with the implementation of RAIS. While there has been a positive increase over the years for both e-payments and e-transactions, the percentage increase has continually been reducing as shown in Figure 4 below<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> The data for FY15/16 is not shown on the chart so as not to distort the chart. The percentage change in \$ value of e-Payments for FY15/16 is 1093% and the percentage change in No. of e-Transactions is 943%.

FIGURE 4

### Changes in e-Payments Monetary Value vs. Number of e-Transactions since the implementation of RAIS

Annual data (fiscal years), FY 2016/17 to FY 2020/21, in percentages



Source: Tax Administration of Jamaica (TAJ).

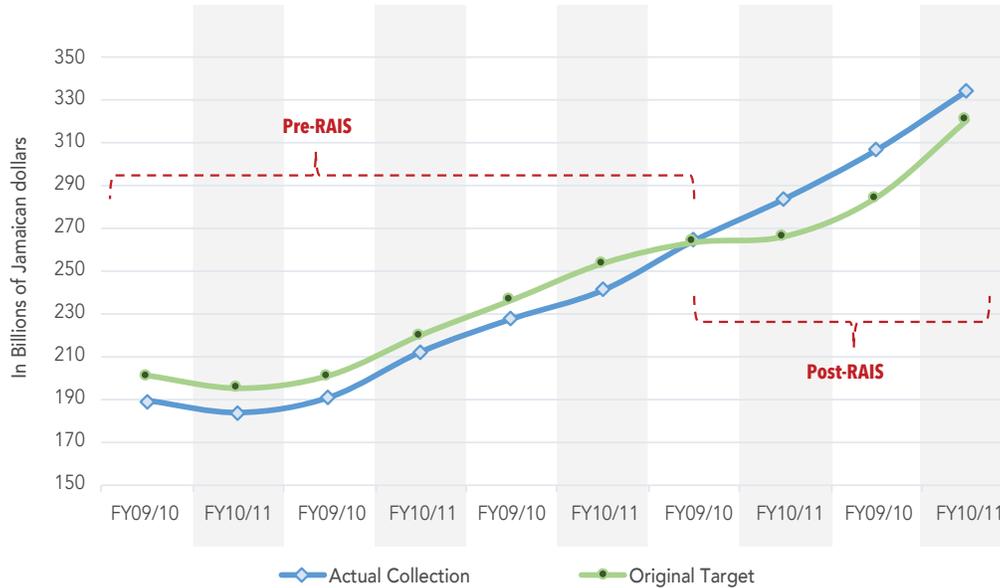
This pattern is, more than likely, due to the diminishing impact of RAIS implementation coupled with the launching of other e-payment services as well as the continued effort to transition taxpayer and clients to these digital tools.

One of the most positive impacts that RAIS has had is attributable to the increased usage of digital services to maximize the collection of tax revenue. Indeed, since the implementation of RAIS, TAJ has been able to meet its collections target consistently (Figure 5).

**FIGURE 5**

**Domestic Revenue Collection vs. Original Target set by the TAJ**

Annual data (fiscal years), FY 2009/10 to FY 2018/19, in billions of Jamaican dollars



Source: Tax Administration of Jamaica (TAJ).

Note: Billions refers to thousands of millions in national currency unit.

The change in business processes through the introduction of RAIS has improved the efficiency of the TAJ (and the Ministry of Finance & Public Service – MoF) mainly through the accessibility of data used to inform the setting of targets. This has allowed TAJ/MoF to better analyse and predict taxpayer behaviour, thus, resulting in more reliable revenue forecasts upon which MoF can inform the budget of GoJ (Government of Jamaica). Similarly, the collection of data has helped TAJ to develop more targeted compliance strategies with respect to tax registration, tax filing, tax payment, and tax reporting, guided by the application of this new technology.

Since the inception of RAIS, TAJ has focused on providing various avenues for clients to address not only their tax needs, but also, other various transactions required by other agencies of the government. This has created the need to constantly enhance digital products and services

provided by TAJ to ensure that these can also be accessed through user-friendly digital tools. As more users made the transition to TAJ’s online and mobile services, the number of e-transactions as a percentage of all client transactions will continue to grow. As such, the need to increase and/or improve on the front end, the Authority’s information, and education programmes around these tools, and on the back end, the necessary support services will also become more demanding.

Another benefit of RAIS has been the capability that the platform allows, to communicate with partner systems. The ability to enhance and modify RAIS has given TAJ the capability to better fulfil GoJ’s exchange of information obligations under the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC) as well as to communicate and share specific information much easier with other partner organizations.

Over the past few years, TAJ has rolled out additional payment options for registered taxpayers as well as; “e-solutions” for tax registration, Taxpayer Compliance Certificate (TCC) applications, and e-payment solutions for traffic tickets, property tax, and motor vehicle Fitness and Registration certificate payments. Although TAJ has expanded and enhanced its digital tools, there is still much to be done. On the “Tax Authority” side; the registration process is not seamless between registration for taxes and registration to have an online account.

Also, weaknesses in the tax laws prevent TAJ from legally serving tax notices on taxpayers. While on the “GoJ Collection Agency” side, although some positive strides have been made, so far, the digital tools, in general, have made little more than a dent in providing the type of customer service that is required to keep clients at their homes and businesses, and out of the tax offices. A breakdown of TAJ’s collections for FY21/22 indicate that, although approximately 85% of the revenue collected was paid by electronic means, this also represented about 25% of the payment transactions.

#### 4. Conclusions

The implementation of the RAIS has signalled not only a change in the way TAJ does business but, most importantly,

a transformation of the organization so that it can sustain confidence in the system and its overall administration. TAJ has placed much attention on ensuring that its limited resources are strategically used so as to maximize the impact of its compliance efforts through the development and timely deployment of efficient, effective, and targeted compliance programmes. The technological evolution of TAJ has sought to broaden the holistic profile of taxpayer risk in order to efficiently improve voluntary compliance.

The use of these new technologies, coupled with a renewed thrust to register new taxpayers, encourage “online and on time” filing, improve payments, and ensure correct reporting, has significantly contributed to TAJ’s achievements. It is also important to note that in addition to the technological advances outlined, TAJ has embraced a change management programme that has allowed for the smoother and less chaotic introduction of new and/or enhanced tax products and services. It is hoped that with this shift in TAJ’s service delivery methodologies, that in time, with accompanying taxpayer education and information initiatives, these will bring about a corresponding shift in taxpayers’ perceptions of, and attitudes towards the filing, reporting, and payment of taxes.

#### References

ACCA - Association of Chartered Certified Accountants (2018); “Technology tools and the future of tax administration”, London, England: ACCA. <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/technology-tools.html>

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development (2004); “Guidance note: Compliance risk management: Managing and improving tax compliance”, Paris, France: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/compliance/33818656.pdf>

\_\_\_\_\_ (2009); “Information note: Managing and improving compliance: Recent developments in compliance risk treatment”, Paris, France: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/administration/42490557.pdf>

\_\_\_\_\_ (2015); “Addressing the tax challenges of the digital economy (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project)”, Paris, France: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

\_\_\_\_\_ (2018); “Brief on the tax challenges arising from digitalisation: Interim report 2018”, Paris, France: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

United Nations (2019); “Tax issues related to the digitalization of the economy: Report”, New York, NY: United Nations. [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf)

## IV.5. Explotación de la Factura Electrónica: Identificación de operaciones simuladas a través de analítica avanzada en Bolivia

**Víctor Hugo Vargas Apaza**

*Responsable de Estudios y Gestión de Riesgos,  
Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Bolivia*

### Introducción

Entre las prácticas que utilizan algunos contribuyentes para disminuir de manera ilícita su carga impositiva se encuentra la emisión de facturas que respaldan operaciones inexistentes, la cual ocurre cuando los primeros emiten facturas sin la entrega del bien, servicio o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio. A este hecho se suma que este emisor no cuenta con la infraestructura material, las compras de insumos o personal que le permita la producción o comercialización de bienes o servicios que respaldan tales documentos fiscales.

El destinatario de las facturas en cuestión las declara para acreditarse el IVA o para solicitar la devolución del IVA pagado, en tanto que los emisores, en general, desaparecen con declaraciones con pagos en defecto o acreditaciones

de IVA sin respaldos y con un número considerable de incumplimientos de los deberes formales. A este tipo de transacciones, en el presente estudio, se las denominará como posibles operaciones simuladas (POS).

La aplicación que aquí se presenta tiene como objetivo la exposición del uso de la metodología de la regresión logística y normal (*probit*) para detectar posibles operaciones simuladas. A partir de una muestra de los obligados al Impuesto al Valor Agregado (IVA) se buscará estimar los citados modelos que permitan asignar una probabilidad de que un contribuyente tenga un comportamiento parecido a aquellos que simulan operaciones en función de los datos que cursan en la Administración Tributaria de Bolivia (Servicio de Impuestos Nacionales – SIN), a efectos de determinar tratamientos proporcionales que mitiguen la emisión de facturas apócrifas que respaldan operaciones inexistentes.

Además de esta introducción, la estructura de este artículo se describe a continuación. Primero, se efectúa una caracterización de los operadores simulados por tipo de contribuyentes, actividades, grupo etario y sexo. Luego, se describe el diseño específico de la investigación y la metodología utilizada. Posteriormente, se exponen los principales resultados de manera sintética. Finalmente, se presentan las principales conclusiones de esta novedosa línea de investigación desarrollada por el SIN.

## **1. Caracterización de los operadores simulados**

La caracterización de los POS se realiza con base en un análisis descriptivo de los casos comprobados considerando las siguientes variables: a) tipo de contribuyente (persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica), actividad

económica y obligaciones tributarias, b) domicilio fiscal y marca de domicilio inexistente, c) vinculaciones por representación legal, apoderados, socios y familiar (presumible) y d) variables sociodemográficas como señalizadores adicionales, que se evalúan en combinación con las previas.

El 96% de los POS son empresas unipersonales que junto al restante 3% inscritos como Personas Jurídicas, obtuvieron un Número de Identificación Tributaria (NIT) para realizar actividades empresariales que están sujetas al IVA, al Impuesto a las Transacciones (IT) y al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE). Esto sugiere que se han podido camuflar muy bien dentro del régimen general que se encuentra sujeto al mayor número de obligaciones tributarias (formales e informativas), además de la presentación de declaraciones juradas con la posibilidad de generar pérdidas en la gestión, involucrando la presentación del Reporte de Compras y Ventas y Estados Financieros.

**CUADRO 1**

**Cantidad de POS por tipo de contribuyente y sector de actividad económica**  
*Al mes de marzo de 2023, en porcentajes*

Actividad empresarial	Composición
<b>Empresas unipersonales</b>	<b>96%</b>
Comercio mayorista	53%
Comercio minorista	22%
Servicios	16%
Construcción	3%
Empresa industrial	2%
Agrícola y/o ganadera	0%
<b>Persona jurídica</b>	<b>3%</b>
Servicios	1%
Comercio mayorista	1%
Construcción	0%
Agrícola y/o ganadera	0%
Comercio minorista	0%
<b>Persona natural</b>	<b>1%</b>
Servicios	1%
<b>Total</b>	<b>100%</b>
<b>Sector</b>	
Comercio mayorista	55%
Comercio minorista	22%
Servicios	18%
Construcción	3%
Empresa industrial	2%
Agrícola y/o ganadera	1%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Los sectores más “contaminados” por estas prácticas son los de Comercio (Mayorista, Minorista), Servicios y Construcción, encontrándose vinculaciones entre actividades al interior de los grupos de contribuyentes (cuadro 1). Por ejemplo, respecto a las vinculaciones a través de personas al interior de los contribuyentes POS se ha identificado que existen personas que se encuentran vinculadas a más de un NIT, ya fuera como representante legal, socio o apoderado.

Considerando variables sociodemográficas se observa que existe una mayor tendencia en los varones a realizar actividades de POS, ya que el 64% de los contribuyentes inscriptos como Personas Naturales y Empresas Unipersonales corresponden a este sexo mientras que el restante 36% corresponde al sexo femenino (cuadro 2). Por otro lado, se observa que la edad podría ser un elemento de análisis de riesgo al registrar a contribuyentes que exceden los 50 años de edad, incluso la esperanza de vida establecida para el país (70 años varones y 77 años mujeres), como se puede observar en el cuadro 2.

**CUADRO 2****Cantidad de POS por grupo etario y sexo de los contribuyentes**

*Personas Naturales y Empresas Unipersonales, Marzo de 2023, en porcentajes*

Grupo Etario (rango de edad)	Sexo		Total	Peso relativo (en %)
	Varones	Mujeres		
21-25	15	7	22	4,2%
26-30	31	17	48	9,2%
31-35	39	36	75	14,4%
36-40	48	25	73	14,0%
41-45	44	32	76	14,6%
46-50	45	27	72	13,8%
<b>Más de 50</b>	<b>111</b>	<b>44</b>	<b>155</b>	<b>29,8%</b>
Por encima de la Esperanza de Vida	12	2	14	2,7%
<b>Total general</b>	<b>333</b>	<b>188</b>	<b>521</b>	<b>100,0%</b>
Participación (en %)	63,9%	36,1%	100,0%	---

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

## 2. Diseño de la investigación y metodología utilizada

En el presente estudio se consideró como universo a una parte de los sujetos obligados al Impuesto al Valor Agregado (IVA). De estos sujetos se procesaron datos referidos a los siguientes elementos: a) NIT; b) Razón Social; c) Declaraciones Juradas en los F-200, F-210 y F-400; d) Libros de Compras y Ventas; e) reportes de terceros, específicamente la de proveedores, clientes y de la Aduana Nacional; f) número de pagos en defecto y g) recaudación por tipo de impuesto. El procesamiento fue ejecutado por el equipo de Gestión de la Información de la Gerencia de Tecnologías de Información y Comunicación del SIN. El volumen de información ascendió a 28 millones de registros.

Con el objetivo de obtener conocimiento no explícito a partir de estos datos se proyectó identificar un patrón, ley o regularidad con base en el aprendizaje inductivo. A este fin se procedió de acuerdo a las siguientes etapas:

a) Se tomaron dos muestras previendo que éstas contengan información significativa en relación con el tamaño del universo. La primera para la evaluación del modelo (test set) y la segunda para hallar el patrón o regularidad, es decir, los datos de entrenamiento (training set).

b) Se exploraron los datos buscando relaciones anticipadas, tendencias imprevistas, datos anómalos y valores perdidos. Cabe preciar que los datos procesados tienen niveles considerables de datos faltantes que se podrían explicar por registros defectuosos de la información y ausencia natural de la información buscada.

c) Se calcularon siete indicadores de riesgo con los datos referidos anteriormente.

d) Las herramientas analíticas seleccionadas para modelar los datos fueron el modelo Logit y Probit debido a que fue posible definir una variable etiqueta o variable dependiente discreta.

e) La quinta etapa se evaluó de acuerdo a los criterios de consistencia estadística.

Los modelos que se citan en el inciso d) parten de una muestra de contribuyentes, de los que se tiene información que han simulado operaciones o no. Se define una variable  $Y_i$  que toma el valor de 1 si el contribuyente  $i$ -ésimo simuló operaciones y el valor 0 en caso contrario. Además, se recogieron una serie de factores relacionados a  $Y_i$ , por ejemplo, las declaraciones y/o pagos de ciertos impuestos, las proporciones entre las ventas y compras gravadas, la relación entre el débito y el crédito, entre otros elementos. Matemáticamente, la expresión es la siguiente:

$$P(Y = 1) = F(x, \beta)$$

Donde  $P$  expresa la probabilidad de que un sujeto simule operaciones dadas ciertas características del contribuyente (vector  $x$ ), siendo  $\beta$  el vector de parámetros que refleja el impacto de las características sobre esta probabilidad. Los componentes  $\beta_i$  de  $\beta$  son los coeficientes de cada regresor, el efecto marginal se formula mediante:

$$\frac{\partial F(\beta'x)}{\partial x} = \frac{dF(\beta'x)}{d(\beta'x)} \beta = f(\beta'x)\beta$$

Siendo  $f(\cdot)$  la función densidad asociada a la función de distribución  $F(\cdot)$ .

En el modelo *Logit*,  $F(\cdot)$  es:

$$F(\beta'x) = \frac{e^{\beta'x}}{1 + e^{\beta'x}} = \Lambda(\beta'x)$$

Siendo  $\Lambda(\beta'x)$  la función de distribución logística:

$$\frac{d\Lambda(\beta'x)}{d(\beta'x)} = \frac{e^{\beta'x}}{(1 + e^{\beta'x})^2} = \frac{e^{\beta'x} + e^{\beta'x} - e^{\beta'x}}{(1 + e^{\beta'x})^2} = \frac{e^{\beta'x}}{1 + e^{\beta'x}} * \left[ \frac{1 + e^{\beta'x}}{1 + e^{\beta'x}} - \frac{e^{\beta'x}}{1 + e^{\beta'x}} \right] = \Lambda(\beta'x)[1 - \Lambda(\beta'x)]$$

Los efectos marginales de las características del contribuyente en la probabilidad de que este efectúe POS son:

$$\frac{\partial \Lambda(\beta'x)}{\partial x} = \Lambda(\beta'x)[1 - \Lambda(\beta'x)]\beta$$

La expresión  $\Lambda(\beta'x)(1-\Lambda(\beta'x))$  se denomina el factor de escala.

Por su parte, en el modelo *Probit*,  $F(\cdot)$  es la función de distribución acumulada de la normal estándar:

$$F(\beta'x) = \int_{-\infty}^{\beta'x} \frac{1}{\sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2}(v)^2} dv = \Phi(\beta'x)$$

La estimación de estas expresiones proporciona la potencia y la dirección de las variables explicativas de la probabilidad si un contribuyente efectúa POS o no.

### 3. Resultados obtenidos

Los resultados de la estimación de los modelos mediante los errores estándar robustos a la heterocedasticidad se reportan en el cuadro 3.

**CUADRO 3**

**Estimación de los modelos Logit y Probit para determinar contribuyentes POS**

Modelos	Logistic		Probit	
	Variables	Coefficientes	P> z	Coefficientes
i2lcc	-3,96295	0,000	-1,94740	0,000
i3lqlvlqlc	-1270,19500	0,002	-615,33570	0,006
i5NoPD	0,48350	0,033	0,23087	0,032
_cons	5.,26123	0,000	2,70302	0,000
Wald <sup>2</sup> (3)		33,670		30,250
Prob> chi2		0,000		0,000
Log pseudolikelihood		-10,554		-10,552
Pseudo R <sup>2</sup>		0,973		0,973

Fuente: Dirección de Estudios y Gestión de Riesgos, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Siendo las ecuaciones logit y probit respectivamente las siguientes:

$$P[Y = y] = E[Y = 1|X] = \frac{1}{1 + e^{-(5.26123 - 3.96295 * i2lcc - 1270.19500 * i3lqlvlqlc + 0.48350 * i5NoPD)}}$$

$$P[Y = y] = E[Y = 1|X] = \frac{1}{\sqrt{2\pi}} e^{\frac{1}{2}(2.70302 - 1.94710 * i2lcc - 615.33570 * i3lqlvlqlc + 0.23087 * i5NoPD)^2}$$

Estas estimaciones son consistentes debido a que en cada modelo los signos de los coeficientes son los mismos y las mismas variables son estadísticamente significativas (véanse las magnitudes de los p-value en el cuadro 3). También en el cuadro anterior se detalla la bondad de la predicción.

Como es de conocimiento, la interpretación de los efectos parciales no es directa debido a que el factor de escala depende de todas las variables explicativas, por lo que el énfasis se ha puesto en las direcciones de estos efectos. Los signos de los indicadores 1 (*i2lcc*) y 2 (*i3lqlvlqlc*)

indican efectos parciales decrecientes, es decir, cuanto más pequeños son estos indicadores mayores serán las probabilidades que se trate de un sujeto que efectúa POS. Respecto al indicador 3 (*i5NoPD*), la dirección del coeficiente estimado implica que, a mayor número de pagos en defecto, la probabilidad que se trate de un sujeto que efectúa POS se incrementa.

Del cálculo de probabilidades se identificó a 156 sujetos observados, entre los que se hallan sujetos con alguna modalidad de facturación electrónica, para los cuales se propuso realizar un operativo piloto de verificación

de la actividad económica y domicilio fiscal a fin de tener elementos de mayor certeza.

Los resultados de estas actuaciones se encuentran detallados en Actas de Acciones y Omisiones donde, principalmente, se menciona que hallan el domicilio según los datos del padrón y luego entrevistan al dueño o dueña de casa, quienes en ocasiones tienen muchos años de permanencia en el lugar y que refieren no conocer al contribuyente y que no existió ninguna actividad económica en el lugar.

Asimismo, existen casos donde los dueños de casa indican conocer al contribuyente, pero no vieron el desarrollo de ninguna actividad económica, los señalados documentos de verificación también hacen referencia que los contribuyentes al momento de su inscripción señalan como domicilio fiscal espacios que no son habitables, otros que muestran características de vivienda precaria y otros que son propiedades de instituciones.

Para mitigar este riesgo, según el tratamiento establecido, consistió en la estrategia de verificar a los clientes de los contribuyentes observados y accionar mecanismos para la recuperación del Crédito Fiscal apropiado indebidamente por estos, dando lugar a 4.000 verificaciones en total.

#### 4. Conclusiones

Los modelos analíticos empleados en el presente artículo permitieron hallar las variables más relevantes que explican el comportamiento atípico relacionado a las operaciones simuladas, así como una mejor comprensión de las relaciones o asociaciones entre éstas. Las estimaciones efectuadas revelan una historia consistente, ya que los signos de los coeficientes en ambos modelos son los mismos y las mismas variables son estadísticamente significativas.

La relación de los insumos comprados en el mercado interno sobre las ventas, ya sea, las declaradas por propios contribuyentes o las consignadas por sus clientes o proveedores, junto al número de pagos en defecto se constituyen en las principales variables que permiten diferenciar el comportamiento de un simulador de operaciones de los que no lo son.

De la estimación de los modelos se evidencia una relación inversa entre los indicadores 1 y 2, y la probabilidad que se trate de una operación simulada, es decir, cuanto más pequeños son estos indicadores, mayores serán las probabilidades que se trate de un sujeto que efectúa POS, respecto al indicador 3, se revela una relación directa entre el número de pagos en defecto y la probabilidad que se trate de POS.

En línea con lo anterior, se determinó la importancia de controlar o mitigar la brecha del pago oportuno, debido a que el incumplimiento de la citada dimensión se constituye en una fuente o conducta que realizan los sujetos para incurrir u ocultar defraudaciones.

Las ecuaciones Logit y Probit se utilizaron para estimar la probabilidad que un contribuyente comercialice facturas a través de datos de los mismos contribuyentes y de terceros. De este proceso se identificó a 156 sujetos con indicios de esas operaciones, corroborándose estos hallazgos mediante verificaciones *in situ* de la actividad económica y domicilio fiscal de los sujetos observados.

La estrategia preventiva en la dimensión del registro consistió en establecer mayores controles en la inscripción de nuevos contribuyentes que solicitan alta en actividades económicas registradas de sujetos con POS, solicitando mayores evidencias de la realización de la actividad o verificaciones *in situ* del domicilio fiscal antes de la emisión del Número de Identificación Tributaria.

## IV.6. Modelo para la segmentación de los determinantes de la recaudación de comercio exterior en Guatemala

**Erick Estuardo Echeverría Mazariegos**  
Gerente de Gobernanza de Datos, Superintendencia  
de Administración Tributaria (SAT), Guatemala

### Introducción

El objetivo principal de este artículo es describir la elaboración de un modelo sencillo que permita explicar los cambios interanuales en la recaudación de los impuestos de comercio exterior para un padrón de interés. Con base en el registro de declaraciones aduaneras, se construyó una función que permite aproximar la diferencia interanual de la recaudación percibida de los impuestos de comercio exterior. En la búsqueda de identificar sus principales determinantes, esta función se describe como la suma de los efectos del volumen de las importaciones, el tipo de cambio, la tasa impositiva, el precio de los bienes, el precio del flete y otros gastos, las otras formas de pago (no efectivo) y la recaudación complementaria que proviene del sistema bancario. Un inconveniente del modelo planteado es que utiliza valores representativos de los determinantes para cada período e inciso arancelario. La diferencia entre los resultados que proporciona el modelo y los derivados de la recaudación percibida se definió como un efecto

estadístico. Con todo, con este modelo se apunta a producir una herramienta de información en formato gráfico que permita guiar a las áreas operativas de la Administración Tributaria en la gestión del cambio.

### 1. Planteamiento del modelo

Sea  $I$  el conjunto de sujetos pasivos, identificados por el Número de Identificación Tributaria NIT, que realizaron operaciones de importación en un período mensual. Sea  $P \subseteq I$  un padrón de interés. Se define la función  $Rec^t$  como la recaudación del padrón en el mes. El interés está puesto en el cálculo de la diferencia interanual:

$$\Delta Rec = Rec^t - Rec^{t-12}$$

Además, se define  $\Delta Rec_{NIT}$  como la diferencia interanual de la recaudación de cada NIT en el padrón. Entonces, para  $n$  sujetos pasivos inscritos en el padrón:

$$\Delta Rec = \sum_{NIT}^n \Delta Rec_{NIT}$$

En general, las importaciones de un NIT son heterogéneas. Para solventar la heterogeneidad sería mejor una comparación a nivel de mercancía para determinar  $\Delta Rec_{NIT}$ . Sin embargo, en el registro aduanero, las mercancías se identifican con una descripción que puede presentar ambigüedades. Por otro lado, el inciso arancelario se deriva de un sistema de clasificación de mercancías estandarizado. Por lo tanto, se considera al inciso arancelario como el nivel de comparación más adecuado para el modelo.

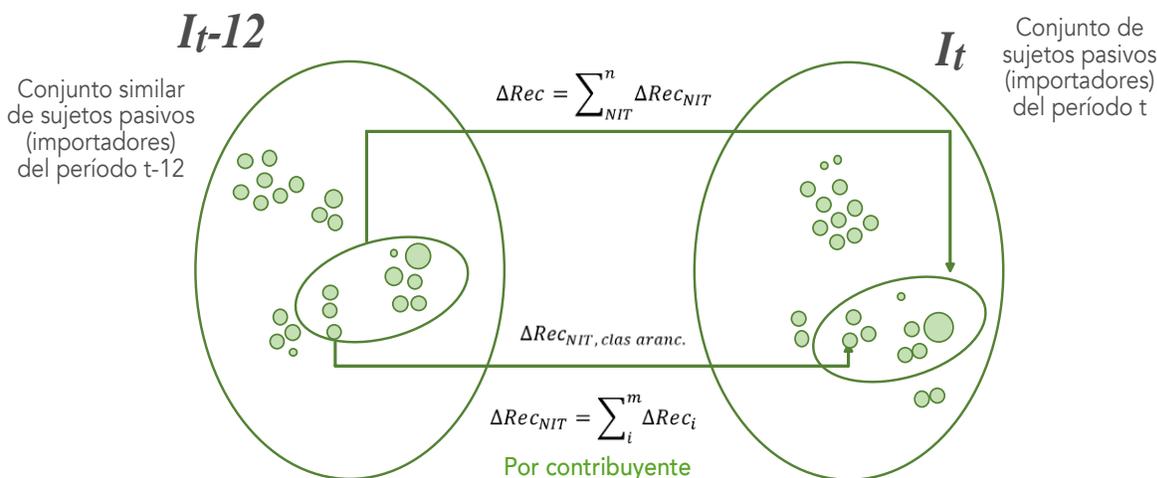
Se define  $\Delta Rec_i$  como la diferencia interanual de la recaudación de un inciso arancelario. Si  $m$  es el total de incisos arancelarios importados por el NIT, entonces:

$$\Delta Rec_{NIT} = \sum_i^m \Delta Rec_i$$

De manera intuitiva, el modelo puede plantearse como se ilustra en el diagrama 1, vinculando las recaudaciones por importaciones de sujetos gravados en un período en particular y respecto al mismo período del año anterior.

DIAGRAMA 1

Planteamiento intuitivo del modelo planteado



Fuente: Elaboración propia del autor.

Con base en el registro aduanero, la recaudación percibida para un inciso arancelario se puede plantear como:

$$Rec_i = IVA + DAI - FP$$

donde  $DAI = CIF_Q \cdot T_{DAI}$ ;  $IVA = (CIF_Q + DAI) \cdot T_{IVA}$ ; y  $FP$  representa las otras formas de pago (no efectivo). Al sustituir:

$$\begin{aligned} Rec_i &= CIF_Q \cdot [T_{IVA} + T_{DAI} \cdot (T_{IVA} + 1)] - FP \\ &= (FOB_Q + FSO_Q) \cdot TI - FP \\ &= \left( \frac{FOB_Q}{UM} + \frac{FSO_Q}{UM} \right) \cdot UM \cdot TI - FP \\ &= TC \cdot \left( \frac{FOB}{UM} + \frac{FSO}{UM} \right) \cdot UM \cdot TI - FP \\ &= TC \cdot (FOB_{it} + FSO_{it}) \cdot UM \cdot TI - FP \end{aligned}$$

Donde  $TC$  se refiere al tipo de cambio (Q/USD),  $FOB_u$  al precio unitario de los bienes,  $FSO_u$  al precio unitario del flete y otros gastos,  $UM$  a la cantidad de unidades de medida,  $TI$  al término que contiene las tasas impositivas de DAI e IVA y  $FP$  a las otras formas de pago (no efectivo). Estas variables se consideran los determinantes de la recaudación de los impuestos de comercio exterior en el modelo.

A partir de la definición anterior, un desarrollo algebraico permite definir:

$$\Delta Rec_i = Rec_i^t - Rec_i^{t-12} = E_{UM} + E_{TC} + E_{TI} + E_{FOB} + E_{FSO} + E_{FP}$$

Donde:

$$\begin{aligned} E_{UM} &= TC^t \cdot (FOB_U^t + FSO_U^t) \cdot \Delta UM \cdot TI^t \\ E_{TC} &= \Delta TC \cdot (FOB_U^t + FSO_U^t) \cdot UM^{t-12} \cdot TI^t \\ E_{TI} &= TC^{t-12} \cdot (FOB_U^t + FSO_U^t) \cdot UM^{t-12} \cdot \Delta TI \\ E_{FOB} &= TC^{t-12} \cdot \Delta FOB_U \cdot UM^{t-12} \cdot TI^{t-12} \\ E_{FSO} &= TC^{t-12} \cdot \Delta FSO_U \cdot UM^{t-12} \cdot TI^{t-12} \\ E_{FP} &= -\Delta FP \end{aligned}$$

Todos los anteriores corresponden a los efectos en la diferencia de la recaudación del volumen de las importaciones, el tipo de cambio, la tasa impositiva, el precio de los bienes, el precio del flete, seguro y otros gastos, y las otras formas de pago (no efectivo) respectivamente.

## 2. Determinación de valores representativos

Por construcción,  $\Delta Rec_i$  es una función únicamente de los determinantes y sus diferencias. No obstante, la variación del tipo de cambio en el período de análisis y las limitaciones del registro aduanero, conducen a utilizar valores representativos de los determinantes para cada periodo e inciso arancelario. Con base en una serie de pruebas con muestras del registro aduanero se considera apropiado definir:

$$\begin{aligned} UM &= \sum UM_f \\ TC &= \frac{\sum TC_f \cdot CIF_f}{\sum CIF_f} \\ TI &= \frac{\sum [T_{IVAf} + T_{DAIf} \cdot (T_{IVAf} + 1)]}{\sum f} \\ FOB_U &= \frac{\sum FOB_f}{\sum UM_f} \\ FSO_U &= \frac{\sum FSO_f}{\sum UM_f} \\ FP &= \sum FP_f \end{aligned}$$

donde  $f$  es una fracción registrada en el período  $t$  que pertenece al inciso arancelario  $i$ .

### 3. Ajuste en el efecto del volumen de las importaciones

Considérese un inciso arancelario, importado por un NIT inscrito en un padrón determinado. Por construcción, si:

$$Rec_i^t > 0 \wedge Rec_i^{t-12} = 0 \rightarrow \Delta Rec_i = E_{UM}$$

Es decir, si el inciso arancelario únicamente tiene recaudación en el período actual, el aumento en la recaudación es consecuencia del volumen de las importaciones. En contraste, si:

$$Rec_i^t = 0 \wedge Rec_i^{t-12} > 0 \rightarrow \Delta Rec_i = E_{FOB} + E_{FSO}$$

Esto implica que cuando el inciso arancelario solo presenta recaudación en el período anterior, la disminución en la recaudación es resultado de los precios. Sin embargo, conceptualmente esta atribución es incorrecta. La diferencia se debe a una disminución en la cantidad, es decir, al volumen de las importaciones. Por lo tanto, para este caso, se establece que:

$$\Delta Rec_i = E_{UM} = E_{FOB} + E_{FSO}$$

### 4. Efecto complemento

Es importante considerar que la recaudación de los impuestos de comercio exterior tiene una componente externa a las declaraciones aduaneras. Esta recaudación complementaria  $C$  no se puede asignar a un inciso arancelario ya que solo hay registro del período y NIT que le corresponde. Por ello, se definió la diferencia de la recaudación complementaria entre los dos períodos como efecto complemento:

$$E_C = C_{NIT}^t - C_{NIT}^{t-12}$$

Al considerar este efecto, los resultados del modelo son comparables con las diferencias de la recaudación cerrada.

### 5. El modelo como aproximación y el efecto estadístico

Usar valores representativos de los determinantes es una fuente de errores en el modelo. Por lo tanto,  $\Delta Rec_i$  es solo una aproximación al valor percibido. Al realizar la agregación para el padrón se obtiene:

$$\Delta Rec \approx \sum_{NIT}^n \sum_i^m \Delta Rec_i = \sum_{NIT}^n \left[ E_C + \sum_i^m (E_{UM} + E_{TC} + E_{TI} + E_{FOB} + E_{FSO} + E_{FP}) \right]$$

La diferencia entre los resultados que proporciona el modelo y los derivados de la recaudación percibida se definió como el efecto estadístico  $E_E$ . Finalmente, la diferencia interanual de la recaudación de los impuestos de comercio exterior se expresa como:

$$\Delta Rec = E_E + \sum_{NIT}^n \left[ E_C + \sum_i^m (E_{UM} + E_{TC} + E_{TI} + E_{FOB} + E_{FSO} + E_{FP}) \right]$$

### 6. Tratamiento de valores atípicos

Con el objetivo de reducir el sesgo en los resultados, para cada Año / NIT / inciso se calculó la media ( $\bar{P}$ ) y la desviación estándar ( $\sigma_P$ ) del precio unitario ( $P_f = CIF_f / UM_f$ ). Se tomaron en cuenta las fracciones que cumplen:

$$|\bar{P} - P_f| < 2\sigma_P$$

Calculados los efectos, se consideran aquellos resultados que satisfacen:

$$\log_{10} \frac{|E_{FOB}|}{|\Delta Rec_i|} < 2$$

Es decir, los resultados donde el orden de magnitud de  $E_{FOB}$  es, a lo sumo, dos veces el orden de magnitud de  $\Delta Rec_i$ .

## 7. Reflexiones finales

El objetivo de poner práctica el modelo anterior es analizar y comprender en profundidad los factores que impactan en la recaudación de impuestos sobre el comercio exterior, considerando no solo los impuestos en sí, sino también los diferentes aspectos relacionados con el sistema aduanero nacional. Al proporcionar un análisis exhaustivo, este enfoque permitirá una comprensión más completa de los cambios en la recaudación, lo que puede conducir a una toma de decisiones más informada y a la implementación de estrategias más efectivas para mejorar los ingresos tributarios relacionados con el comercio internacional. Algunas reflexiones finales que pueden derivarse de la práctica del modelo son:

- **Evidenciar la calidad de la información que subyace en la gestión aduanera:**

La calidad de la información es crucial en la gestión aduanera, ya que los datos precisos y confiables son fundamentales para la toma de decisiones efectivas. La segmentación de los efectos de distintas variables sobre la recaudación aduanera proporciona una visión clara de cómo ciertos factores influyen en los ingresos tributarios. Al analizar estos efectos, se pone a prueba la calidad de la información subyacente, lo que conduce a mejorar los procesos de recolección, registro y almacenamiento de datos para garantizar la exactitud y la integridad de la información aduanera.

- **Generar la oportunidad para que las unidades de estudio se enriquezcan mediante la experiencia en los procesos operativos:**

La segmentación de los efectos en la recaudación aduanera ofrece una valiosa oportunidad para enriquecer el conocimiento y la experiencia de las unidades de estudio involucradas en los procesos operativos. Al comprender cómo diferentes variables afectan los resultados, estas unidades pueden identificar áreas de mejora y optimizar sus estrategias. Esto implica una colaboración estrecha entre los analistas de datos, los especialistas en aduanas y otros profesionales relacionados para compartir conocimientos y experiencias, lo que en última instancia fortalece la capacidad de gestión aduanera.

- **Gestionar la información en el marco de Gobierno de Datos debe permitir la aplicación de procesos, políticas y tecnología para asegurar la disponibilidad, usabilidad y consistencia de los datos institucionales:**

La gestión de la información aduanera debe realizarse en el marco de un Gobierno de Datos sólido. Esto implica establecer procesos, políticas y tecnologías que garanticen la disponibilidad, usabilidad y consistencia de los datos institucionales. Al aplicar un enfoque estructurado y estandarizado para la gestión de datos, se pueden evitar inconsistencias y errores, y se promueve la calidad de la información aduanera. Además, contar con tecnologías adecuadas para la recolección, almacenamiento y análisis de datos facilita la gestión eficiente de la información aduanera y mejora la toma de decisiones basada en datos.

• ***Cosechar la gestión del cambio, generando conciencia para una mejor producción de la información en aduanas:***

La implementación de un modelo de segmentación de efectos en la recaudación aduanera requiere una gestión efectiva del cambio. Es esencial generar conciencia sobre la importancia de una producción de información de calidad y fomentar una cultura organizacional orientada a los datos. Lo anterior, implica brindar capacitación y formación adecuada

a los colaboradores y empleados, comunicar claramente los beneficios de mejorar la producción de información y quizás podría ser muy oportuno y útil establecer incentivos para promover su adopción. La gestión del cambio exitosa en este contexto permitirá una mayor eficiencia y eficacia en la gestión aduanera, alineando las operaciones con los objetivos de recaudación tributaria y optimizando el uso de los recursos disponibles.





Norad



[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

[www.norad.no](http://www.norad.no)