



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

**Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias
Documento de Trabajo N° 3 - 2012**

Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010

**Miguel Pecho Trigueros
Fernando Peláez Longinotti
Jorge Sánchez Vecorena**

Septiembre 2012

Agradecimiento

El presente estudio ha sido desarrollado en el marco del Programa de Colaboración del International Tax Compact (ITC), Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), también denominado Programa ITC/GIZ/CIAT para el Desarrollo de las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe. Se agradece a estas entidades por el financiamiento otorgado.

Abreviaturas

Abreviatura	Descripción
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria de España
AL	América Latina
AT	Administraciones Tributarias
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DEI	Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras
DGI	Dirección General Impositiva de Uruguay
DGI	Dirección General Impositiva de Panamá
DGI	Dirección General Impositiva de Nicaragua
DGII	Dirección General de Impuestos Internos de Rep. Dominicana
DGII	Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador
DGT	Dirección General de Tributación, Ministerio de Hacienda de Costa Rica
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
EE	Excedente de Explotación
FMI	Fondo Monetario Internacional
GTMGT	Grupo de Trabajo de Medición de los Gastos Tributarios
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFB	Ingresos Federales de Brasil
IGV	Impuesto General a las Ventas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
IRPJ	Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas
IRS	Servicio de Rentas Internas de USA
OCDE	Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico
PIB	Producto Interno Bruto
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala
SAT	Servicio de Administración Tributaria de México
SET	Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Venezuela
SIN	Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
SRI	Servicio de Rentas Internas de Ecuador
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Perú)
VAB	Valor Agregado Bruto

Introducción

Existe un consenso respecto a la necesidad que tiene América Latina de incrementar sus niveles de recaudación de impuestos para que el Estado pueda proveer adecuadamente los servicios que los ciudadanos demandan. Para ello ayudaría mucho lograr ampliar de forma efectiva las bases tributarias y reducir los elevados niveles de incumplimiento tributario observados.

La capacidad recaudatoria del sistema tributario en su conjunto, termina siendo afectada por los comportamientos y actitudes que presentan los contribuyentes hacia el pago de tributos. Pagar impuestos no es algo que le guste a las personas y en este sentido, el incumplimiento, es un fenómeno universal que además de afectar directamente la suficiencia recaudatoria, a través de la reducción de los ingresos tributarios, impacta también en la distribución del ingreso y por tanto en la equidad, limitando el desarrollo y crecimiento económico sostenible de los distintos países. Asimismo, el incumplimiento representa competencia desleal en la economía y por ello es un fenómeno que no sólo debe ser responsabilidad de la AT sino del Estado y en general del conjunto de la ciudadanía.

Los esfuerzos que buscan minimizar y/o eliminar este fenómeno son diversos y probablemente deberán buscar ser más contundentes en el tiempo. El logro de una mayor aceptación social de los tributos, la legitimidad de los gobiernos frente a la población, unos marcos normativos tributarios firmes, equitativos, claros y sencillos, conjuntamente con unas AT fuertes y transparentes, entre otros, son factores que sin duda favorecen la mejora de los niveles de cumplimiento tributario en cada país.

Conocer la dimensión del fenómeno del incumplimiento tributario y su evolución en el tiempo, a la vez de caracterizar con detalle sus componentes y tratar de entender la subjetividad implícita en las distintas formas en que se manifiesta, permite orientar mejor las acciones necesarias para enfrentarlo. Se trata de comprender la importancia del medir para conocer y así poder actuar adecuadamente frente a este fenómeno que genera dificultades al Estado pues limita los recursos de los que puede disponer para ejecutar sus diferentes políticas.

Desde los años 70 han surgido distintas metodologías de medición del incumplimiento tributario, las mismas que con el pasar de los años han venido siendo aplicadas por distintos países en desarrollo de acuerdo a su realidad y la disponibilidad de información existente. El presente estudio discute estos métodos y señala sus ventajas y desventajas, a la vez que resalta los principales obstáculos que se deben enfrentar y superar para aplicarlos. Adicionalmente, se presenta información cuantitativa sobre el incumplimiento tributario en América Latina, la misma que ha sido obtenida de trabajos recientes, y algunas mediciones propias para evaluar este fenómeno en el periodo 2000-2010.

Ante menores mediciones para el IRPJ para los países de América Latina, se presenta nuevas mediciones de incumplimiento tributario para este impuesto, usando las Cuentas Nacionales. Estos resultados complementan las mediciones ya existentes al incluir nuevos países que no contaban con mediciones conocidas, a la vez que permiten hacer consistencia de los resultados para aquellos países que ya contaban con mediciones pero eran pocas y/o únicas frente a lo que significa contar con una serie estadística.

En el desarrollo de las mediciones los autores llegan también a presentar los componentes de la llamada recaudación estructural del IRPJ que abarca la recaudación efectiva, los gastos tributarios y el incumplimiento. Se destaca la importancia de contar con mediciones de los gastos tributarios en los distintos países, cuya limitada disponibilidad, al igual que la calidad de las Cuentas Nacionales, se constituye en uno de los principales obstáculos para llevar a cabo las mediciones.

Los autores toman ventaja de nueva información de la gestión de las AT derivada de un estudio llevado a cabo por BID, CIAT y CAPTAC-DR para hacer otros estimados de incumplimiento a partir de la estimación de las brechas de registro, declaración, pago y veracidad. Cabe mencionar que estos cálculos son poco frecuentes por la escasa información sobre la gestión tributaria, siendo por ello un valor agregado del estudio.

Finalmente, se presentan algunas conclusiones y recomendaciones que van principalmente en la línea de fomentar el desarrollo, estandarización de metodologías, así como difusión de los resultados de las mediciones del incumplimiento tributario ya que esto permitirá dimensionar el fenómeno en la mayoría de los países para así estar en condiciones de elegir las medidas y acciones más eficaces que contribuyan a su reducción.

1. Importancia de medir el incumplimiento tributario

Como se señaló anteriormente, conocer la dimensión del fenómeno del incumplimiento tributario y su evolución en el tiempo, a la vez de caracterizar con detalle sus componentes y tratar de entender la subjetividad implícita en las distintas formas en que se manifiesta, permite orientar mejor las acciones necesarias para enfrentarlo.

Los diversos estudios que han procurado aproximarse a una medición de este fenómeno, han empezado por tratar de definirlo. Es así que se tienen desde las definiciones más acotadas en las que se considera incumplimiento tributario solamente a aquellos hechos en los que habiéndose configurado el tributo, éste no es declarado y/o pagado; hasta las definiciones más amplias que lo relacionan con toda la economía informal. Otras definiciones también restringen el concepto asociándolo únicamente con acciones ilegales y deliberadas tendientes a reducir la carga tributaria y/o acciones que dan por resultado la no liquidación de un tributo, pero sin mediar intencionalidad por parte del sujeto.

La definición conceptual que usa cada trabajo suele estar ligada a la técnica particular de medición que se utiliza ya que, como se verá después, las distintas técnicas existentes miden las brechas de cumplimiento con distinto alcance. Es así que, mientras algunos estudios se nutren de fuentes externas (métodos indirectos) y pueden calcular una brecha que correspondería a la elusión, la informalidad e incluso la morosidad o parte de estas; hay también otros estudios, sobre todo los realizados con información tributaria de la misma entidad recaudadora (métodos directos) que pueden calcular el incumplimiento resultante de la no declaración (brecha de declaración) y/o la sub-declaración (brecha de veracidad), aunque no llegan a incluir la pérdida en recaudación resultante de las actividades que operan en la informalidad absoluta.

En general, se pueden entender por incumplimiento tributario a todas aquellas acciones, deliberadas o no, que resultan en una eliminación o reducción indebida de las obligaciones tributarias. Estas acciones son de todo tipo y están relacionadas con múltiples factores tales como la existencia de una economía informal bastante desarrollada y arraigada, una inadecuada estructura normativa, una alta carga tributaria, situaciones de déficit financieros de los contribuyentes, la aceptación o indiferencia social hacia el mismo fenómeno del incumplimiento, la falta de legitimidad de los gobiernos de turno y poca confianza en su accionar, el desconocimiento parcial o total de la obligación legal (baja cultura tributaria), entre otros.

En general, los gobiernos y las AT destinan importantes recursos para combatir el incumplimiento tributario, obteniendo muchas veces resultados que no guardan proporción con el esfuerzo realizado y que puede ser resultado de un mal direccionamiento. Es por esto que la

cuantificación y caracterización de este fenómeno constituye una herramienta útil como indicador de primera instancia para orientar las acciones de fiscalización; así como para evaluar los resultados de las acciones pasadas en esa dirección y su impacto en el comportamiento tributario. Este indicador también puede ser utilizado para evaluar el desempeño de la AT (indicador de eficiencia o desempeño); y en ese sentido cada vez es más frecuente fijar metas de gestión asociadas a la reducción de este indicador, las mismas que son sometidas a evaluación periódica.

La importancia de avanzar en el camino de medir el incumplimiento tributario no es algo nuevo para el CIAT, puesto que sus países miembros han venido recomendando que las AT se involucren en la medición de este fenómeno. Como ejemplo se pueden mencionar las resoluciones finales de las recientes Asambleas Generales:

Resolución de la 44ª Asamblea General del CIAT, Uruguay, 2010 - "El papel de las Administraciones Tributarias en la Crisis Global".

“Considerar la posibilidad de emprender acciones, si es de su competencia, o colaborar y apoyar a las organizaciones competentes a desarrollar instrumentos de medición de la brecha tributaria a fin de determinar la eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias: (..) 1. Desarrollando y aplicando, si le compete, instrumentos y metodologías para medir la evasión, como una de las acciones importantes orientadas a incrementar las bases tributarias”.

Resolución de la 45ª Asamblea General del CIAT, Ecuador, 2011 - "La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la Eficacia de la Administración Tributaria".

“Determinar el alcance y objetivos del concepto de moral tributaria: (..) 3. Las administraciones tributarias deberían considerar la implementación de metodologías orientadas a medir la moral tributaria y el cumplimiento de los contribuyentes, evaluando los resultados y determinando las respuestas adecuadas para el mejoramiento de ambos”.

Resolución de la 46ª Asamblea General del CIAT, Chile, 2012 - "Mejorando el desempeño de la Administración Tributaria: El control de la evasión y la asistencia a los contribuyentes".

“Mejorando la efectividad y los resultados de los programas de control: (..) 2. Realizando estudios y análisis técnicos que permitan establecer los niveles de evasión sectorial a fin de diseñar y aplicar programas específicos para grupos de contribuyentes de alto riesgo”.

2. Metodologías de medición

La literatura existente respecto al incumplimiento tributario y los métodos para medirla ha crecido en los últimos veinte (20) años. La misma está estrechamente relacionada con las mediciones de informalidad y/o economía subterránea.

Tomando como referencia el trabajo de Alm (2011), se puede señalar que a lo largo del tiempo la literatura desarrollada ha permitido consolidar dos diferentes tipos de aproximaciones a la medición del fenómeno del incumplimiento tributario. Se trata de los denominados enfoques tradicionales y los denominados enfoques modernos.

En los enfoques tradicionales se trata por un lado de aprovechar la información de las AT (métodos directos) como son las declaraciones, las auditorías, información de amnistías tributarias, entre otros; y por otro lado de tomar ventaja de agregados macroeconómicos,

Encuestas de Hogares y variables monetarias, entre otros, para medir bases tributarias potenciales (métodos indirectos).

Por su parte, en los enfoques modernos los investigadores han recurrido a nuevas e ingeniosas alternativas para efectuar la medición del incumplimiento, ya sea a través de experimentos controlados de laboratorio y/o de campo, encuestas de percepción o el uso de sofisticados modelos econométricos.

El citado trabajo permite identificar más de veinte (20) métodos, mayormente del enfoque tradicional (15). De estos, los métodos indirectos son los que predominan (9).

Si bien el dimensionamiento del fenómeno del Incumplimiento tributario es muy importante, se debe tener muy presente que los métodos mencionados son aproximaciones y por tanto no se pueden considerar mediciones exactas, ya que presentan problemas que abarcan la disponibilidad de información, la calidad y confiabilidad de la misma, incluyendo también el sesgo que pueden tener algunas técnicas de medición. Por esta razón, es recomendable tomar los resultados que se obtienen como una referencia y procurar evaluar su consistencia con otras fuentes de información o centrarse en su evolución en el tiempo.

En lo que sigue del presente documento se repasan las características de los métodos más representativos, así como sus ventajas y desventajas. Una vez hecho el recuento, la pregunta que válidamente surge es: ¿cuál de todos es el más apropiado para medir el incumplimiento? No existe un único método que sea el más adecuado. El uso de uno u otro dependerá de las características económicas, recursos disponibles y contexto en el que se apliquen, debiendo muchas veces adaptarse a la realidad del país bajo estudio.

2.1. Enfoques tradicionales

Son los más antiguos, los más difundidos y por tanto los más utilizados para medir el incumplimiento tributario.

Métodos Directos

Utilizan información mayormente de la AT. A partir de resultados para una muestra de contribuyentes se hacen extrapolaciones para estimar resultados para toda la población bajo análisis. Los más representativos son:

a) Uso de auditorías aleatorias: Consiste en hacer auditoría a las declaraciones de una muestra de contribuyentes y determinar sus niveles de incumplimiento. La particularidad es que son auditorías no corrientes, es decir, que no derivan de los trabajos de control de la AT. Tiene un costo elevado para la AT y su exactitud depende de la efectividad de la auditoría (detectar todos los ingresos no reportados). Un aspecto a considerar es que deja de lado a la economía informal.

b) Uso de auditorías corrientes: Consiste en usar los resultados de las auditorías que regularmente realiza la AT en su labor de control, de forma que a partir de éstas se determinen los niveles de incumplimiento. Enfrenta un sesgo muestral, pues se sujeta a la efectividad de la programación de auditorías, la cual de por sí ya se orienta hacia los contribuyentes que más incumplen. Su exactitud depende de la efectividad de la auditoría (detectar todos los ingresos no reportados). Tampoco considera a la economía informal.

c) Información de amnistías tributarias: Consiste en estimar el incumplimiento a partir de la información de los contribuyentes acogidos a los programas de amnistías que suelen implementarse en los países y donde para acceder al beneficio (mayormente suspensión/rebaja de multas y/o intereses) los contribuyentes deben cumplir con declarar los tributos omitidos, los cuales permiten obtener una medida directa del incumplimiento. Tiene un bajo costo y es fácil de calcular. Su cobertura puede resultar poco representativa ya que no todos se acogen a las amnistías. Si las amnistías no son frecuentes, no es posible hacer los cálculos.

d) Método del punto fijo: Se origina en las acciones propias de fiscalización y consiste en estimar los niveles de ventas y/o volumen de transacciones que tiene un contribuyente, a partir de la observación directa por parte de un agente fiscalizador durante toda la jornada de la actividad del negocio. A partir de las ventas estimadas se pueden calcular los tributos correspondientes y estos se comparan con los tributos pagados para identificar la brecha de cumplimiento. Es un método relativamente sencillo. Tiene un costo alto para la AT (horas hombre y cobertura). Puede no ser representativo si se usan las acciones corrientes de fiscalización que pueden estar abocadas sólo a un sector o sectores en particular.

Métodos Indirectos

Usan información de los agregados macroeconómicos y otra información externa a la AT que permiten aproximar las bases imponibles potenciales de los impuestos, y a partir de éstas, llegan de forma indirecta al incumplimiento. Entre los principales se pueden mencionar:

a) Potencial teórico usando Cuentas Nacionales: Consiste en determinar la base imponible potencial y el impuesto potencial o teórico a partir de la información de las Cuentas Nacionales, para luego compararlo con el impuesto recaudado de forma efectiva, y por diferencia determinar el monto de incumplimiento tributario. Según el impuesto que se evalúe, la información base utilizada es distinta.

Para la estimación del incumplimiento en el IVA, la base imponible se puede estimar ya sea por las cuentas del lado del gasto o de la producción. En el primer caso la base imponible se estima a partir del consumo final de las familias y el consumo intermedio de las empresas que venden bienes exentos. De aquí se deriva el impuesto potencial que luego se compara con la recaudación efectiva para obtener el incumplimiento, por diferencia. En el segundo caso se puede partir del PIB como aproximación al valor agregado en la economía e ir adicionando o descontando conceptos (importaciones, gastos tributarios, entre otros) que permitan llegar a la base imponible potencial del impuesto (valor agregado gravado de la economía).

Para la estimación del incumplimiento en el IRPJ, lo más usual es estimar la base potencial a partir del Excedente de Explotación, realizando los ajustes que correspondan como son la corrección monetaria, excedente de actividades exentas, pérdidas de ejercicios anteriores, entre otros, y así llegar a determinar la base imponible del impuesto y luego el impuesto potencial que es comparado con el impuesto efectivo para determinar el monto estimado de incumplimiento.

Este método se ha constituido en el estándar internacional. Al ser bastante extendido su uso permite hacer comparaciones entre países. Por otro lado, enfrenta problemas de disponibilidad y confiabilidad de la información (suele ser frecuente subestimación o algunas veces sobreestimación de agregados macroeconómicos). Asimismo, como se mencionó anteriormente, es necesario hacer ajustes que pueden ser de mediana complejidad.

b) Potencial teórico usando Encuestas de Hogares: Consiste en obtener estimados del ingreso de los hogares, para luego compararlo con los ingresos declarados a la AT y determinar la

brecha existente y de ello el incumplimiento. Permite estimar adecuadamente el incumplimiento en el IRPF. Es un método accesible y de bajo costo en la medida que se cuente con la información de las Encuestas de Hogares (microdatos). No es complejo, pero sí trabajoso. Está sujeto a la confiabilidad de los datos (subreporte, no contestación de encuestas, etc.).

c) Métodos Monetarios: Consiste en estimar el valor de la producción a partir del volumen de las transacciones con dinero (usa la ecuación de Fisher) y luego compararla con la producción oficial de las Cuentas Nacionales. Es muy usado para medir informalidad, pero a partir de este se puede inferir el incumplimiento tributario. Alternativamente, se estima la demanda de dinero a partir de variables convencionales (ingreso, tasa de interés, etc.) y variables que pueden fomentar el incumplimiento tributario (la carga tributaria, complejidad del sistema, algunas normas, entre otros). Cualquier exceso en la demanda de dinero no explicado por las variables convencionales sería atribuido a la economía subterránea.

d) Método usando la relación insumo-producto: Consiste en usar relaciones insumo-producto para estimar el tamaño de la producción que luego se compara con la actividad registrada en las Cuentas Nacionales. La diferencia existente se atribuye a las actividades no reportadas y de éstas se estima el incumplimiento. Un ejemplo es el caso del consumo de electricidad y el nivel de producto que se genera. El método requiere contar necesariamente con relaciones insumo-producto.

e) Coeficientes de esfuerzo tributario: Este coeficiente se calcula como el ratio entre los ingresos obtenidos y la capacidad tributaria, definida esta última como el máximo ingreso que un país puede recolectar dadas sus características económicas, sociales, institucionales y demográficas. El coeficiente en sí mismo no ofrece una medición directa del incumplimiento pero su seguimiento en el tiempo puede dar una aproximación de su evolución.

Cabe mencionar que tener un coeficiente de esfuerzo tributario bajo no significa necesariamente que los países tienen bajos niveles de cumplimiento tributario sino que simplemente han optado por un gobierno pequeño con bajo nivel de servicios públicos. Algunos cálculos se pueden volver complejos como es el caso de la llamada “capacidad tributaria” que requiere modelos econométricos que midan la frontera tributaria.

2.2. Enfoques modernos

Son nuevos enfoques que han surgido a partir de estudios más recientes. Algunos de estos métodos permiten identificar y evaluar los factores que explican la conducta de los evasores y cómo reacciona ésta ante cambios en los primeros. Algunos de estos nuevos enfoques son:

a) Datos de panel: Consiste en el cálculo del incumplimiento tributario a partir del seguimiento de las declaraciones presentadas a la AT para un grupo determinado de contribuyentes. Se trata de usar métodos econométricos para examinar los determinantes del incumplimiento y cómo este varía ante cambios en la probabilidad de auditoría o la tasa de la sanción o multa, por ejemplo.

En la medida que el ingreso evadido no puede ser observado directamente, se infiere que la respuesta será similar a la que tendría el ingreso declarado ante cambios en las variables mencionadas. En este sentido el ingreso declarado puede ser usado como una proxy o medida indirecta del ingreso evadido y a partir de este último se obtiene una medida del incumplimiento.

b) Experimentos controlados de campo y de laboratorio: Estos métodos son útiles para explicar cambios en el comportamiento de los evasores ante distintos estímulos. Se hacen a través de comunicaciones aleatorias a los contribuyentes (experimentos de campo) o también llevando a

cabo experimentos directos con grupos de personas de distinto nivel educativo (estudiantes, egresados, profesionales) quienes son reunidos y participan en dinámicas tipo juego previamente planificadas donde se simulan actividades ficticias y se evalúa el comportamiento tributario (experimento de laboratorio).

En cuanto a los experimentos de laboratorio, estos se desarrollaron primero en los años 80 influenciados por psicólogos como Paul Webley que contribuyeron a incrementar literatura sobre el análisis del comportamiento vinculado al cumplimiento tributario.

Muchos experimentos se enfocaron inicialmente en evaluar el efecto de los factores disuasivos como multas y ratios de auditoria; y más recientemente en dejar esos factores constantes y verificar la relevancia de factores sociales e institucionales como la moral tributaria, sanción social, entre otros como es el caso de los trabajos de Torgler (2003).

c) Uso de Encuestas: Consiste en el uso de encuestas de percepción para identificar las motivaciones que tienen los contribuyentes para evadir sus obligaciones tributarias. Se trata más de recoger información relevante que permita identificar y abordar los factores que condicionan este comportamiento. Es un método relativamente sencillo.

Tiene un costo alto. Carece de una medida directa del incumplimiento tributario. Son percepciones. Está sujeto a la confiabilidad de los datos recolectados (subreporte, no contestación). Para que tenga éxito se debe garantizar la privacidad y que la muestra de encuestados sea representativa.

d) Método basado los gastos declarados: Su mayor utilidad recae en la medición del incumplimiento en el IRPF. Bajo el método basado en el consumo, se estima una función de gasto a partir de las Encuestas de Hogares y se la utiliza para determinar el ingreso potencial asociado a los gastos declarados. De este modo se llega a comparar el ingreso declarado con el ingreso estimado y así obtener el nivel de incumplimiento.

e) Uso de Modelos Econométricos: Consiste en el uso de modelos econométricos que permiten introducir al mismo tiempo múltiples variables explicativas de la informalidad y, a partir de ésta, estimar los niveles de incumplimiento tributario. Un ejemplo es el denominado modelo de “dinámica de múltiples indicadores y múltiples causas” o DYMIMIC que está compuesto de dos partes: un modelo que vincula variables no observadas con indicadores observados y un modelo de ecuaciones estructurales que especifica relaciones de causalidad entre las variables no observadas. Requiere mucha información y conocimientos especializados (estadística y econometría).

3. Mediciones para los países de América Latina

La medición del incumplimiento tributario tuvo un importante impulso en la década de los años 90 en los países en desarrollo, en un contexto en el cual se identificó a la reducción de la brecha tributaria como una alternativa para reducir sus elevados déficit fiscales. Los países de América Latina no fueron ajenos a esta preocupación e interés y empezaron a surgir estudios diversos, principalmente desde organismos internacionales, universidades y otras entidades privadas.

Más recientemente, las AT empezaron a involucrarse con estas actividades, reconociendo el hecho de que contar con mediciones de la magnitud del incumplimiento tributario se constituye en una herramienta necesaria para su gestión, e incluso para la de los gobiernos, a fin de servir de soporte para el mejor direccionamiento de sus acciones de control y programación de las estrategias y planes.

La información obtenida de estas mediciones permite que los procesos sustantivos de la AT sean direccionados adecuadamente para que generen resultados favorables y así contribuyan a cumplir más fácilmente con el principio básico de suficiencia que debe tener presente todo sistema tributario. Ello implica contar con una base tributaria amplia y niveles de cumplimiento importantes.

A pesar de ello, no todas las AT de América Latina realizan estas mediciones hoy en día, lo cual contrasta con la mayor profesionalización que experimentaron muchas de ellas (por ejemplo, crearon o fortalecieron áreas o departamentos de estudios tributarios que tienen a su cargo este tipo de tareas) y el acceso a mayor cantidad y mejor calidad de información tributaria y estadística, en general.

Cuadro N° 1
Medición del Incumplimiento Tributario
por parte de las AT en América Latina

	¿Miden o han medido el incumplimiento?	¿Las mediciones son periódicas?	¿Los resultados son públicos?
Argentina 1/	SI	SI	SI
Bolivia	NO	-	-
Brasil	NO	-	-
Chile	SI	SI	SI
Colombia	SI	SI	SI
Costa Rica	NO	-	-
Ecuador	SI	NO	SI
El Salvador	NO	-	-
Guatemala	SI	SI	SI
Honduras	NO	-	-
México 2/	NO	-	-
Nicaragua	NO	-	-
Panamá	NO	-	-
Paraguay	SI	NO	NO
Perú	SI	SI	SI
Rep. Dominicana	SI	SI	SI
Uruguay	SI	SI	SI
Venezuela	NO	-	-

1/ La AFIP sólo hizo mediciones hasta 2008 de forma periódica y con adecuada difusión de los resultados.

2/ Por ley, el SAT delega la elaboración de estas mediciones a las universidades del país (Art. 29° de la Ley del SAT).

Fuente: CIAT, Autoridades Tributarias

Elaboración: Propia

En total se ha identificado que en 9 de los 18 países analizados, las AT tienen experiencia en la medición del incumplimiento tributario de por lo menos un tributo. Cuando éste no ha sido el caso, otras entidades públicas, universidades, organismos internacionales o instituciones privadas han llevado a cabo mediciones para los países y difundido los resultados en documentos o seminarios.

Cuando las AT están involucradas con estas tareas, es más fácil que las mediciones de incumplimiento se vuelvan trabajos periódicos, generalmente de carácter anual, lo cual ayuda a seguir la evolución de este fenómeno, y así poder evaluar los resultados de las acciones implementadas para su reducción.

Las AT suelen realizar mayormente estimados de incumplimiento para el IVA. Además lo hacen de forma global. En algunos casos, se reservan para uso interno los estimados sectoriales de IVA o los de IRPJ, cuando así es el caso. El incumplimiento en otros impuestos, difícilmente es abordado.

Respecto de la difusión de los resultados, cabe mencionar que en la medida que se trata de un dato estimado y que es bastante sensible ante la opinión pública, las AT en particular no suelen hacer mucha difusión de los mismos, pues éstos terminan siendo un indicador del desempeño de su gestión.

Esto a pesar que la difusión de los resultados generaría un efecto riesgo entre los que incumplen, puesto que percibirían que la AT ya tiene dimensionadas sus actividades, siendo el paso siguiente implementar acciones concretas para combatirlas.

La difusión mayormente suele efectuarse a través de declaraciones o notas de prensa de las altas autoridades y en pocos casos a través de los portales institucionales de éstas. Por ejemplo, sólo en 6 casos se ha podido encontrar los estudios completos (con la metodología incluida) para la opinión pública.

En el presente estudio se han repasado trabajos que calculan el incumplimiento tributario para los países de América Latina, habiéndose recopilado información cuantitativa que será presentada más adelante. Únicamente se ha analizado el caso del IVA e IRPJ, que son los impuestos más importantes de la región y cuya recaudación constituyen los pilares de los ingresos generados por los sistemas tributarios.

En todos los casos se ha buscado priorizar sólo los trabajos de más reciente publicación y enfocados en cálculos para el periodo 2000-2010, no obstante que para años anteriores puedan existir, en algunos países, importantes estudios que también buscaron aproximar la magnitud del incumplimiento tributario.

3.1. Mediciones usando Cuentas Nacionales

Como se mencionó anteriormente, el método del potencial teórico usando Cuentas Nacionales busca determinar la base potencial del impuesto acudiendo a los saldos de algunas cuentas de la contabilidad nacional que tienen una asociación con la base imponible. Es así que, para estudiar el incumplimiento en el IVA si se opta por el lado del gasto es necesario contar con el consumo de los hogares, así como el consumo de gobierno. En estos estudios se hace necesario acceder también, a la matriz de insumo-producto, para conocer el consumo intermedio gravado de los sectores o actividades que comercializan bienes exentos. Cabe recordar que para medir el incumplimiento en este impuesto también se puede optar por el lado de la producción.

En el caso del IRPJ, lo más usual es determinar la base imponible potencial del impuesto a partir del Excedente de Explotación Bruto. La aplicación de la técnica para este impuesto ofrece mayores dificultades que para el caso del IVA, por la mayor cantidad de ajustes fiscales, regímenes especiales y diversidad de deducciones admitidas, lo que obliga a la realización de

una mayor cantidad de ajustes a la base de comparación. Estas especificidades obligan a que tanto en el IVA como en el IRPJ, los diversos estudios basados en Cuentas Nacionales deban recurrir a información tributaria para componer el potencial teórico, lo que si bien contamina los resultados suele ser imprescindible para hacer comparables al impuesto potencial y al impuesto efectivamente generado/recaudado en el período de estudio.

Algunos de los resultados más representativos que obtienen trabajos recientes para países de América Latina y que usan este método son:

Argentina: Se han identificado estimaciones para el incumplimiento en el IRPJ e IVA. Destacan el trabajo de Cetrángolo y Gómez Sabaini (2010) y los de la AFIP. El primero mide el incumplimiento en el IRPJ y encuentra un nivel de 49,7% para el año 2003. Los segundos se centran en el IVA y abarcan varios periodos (2000-2004, 2005, 2006, 2007). El incumplimiento promedio asciende a 32,4%, con un mínimo de 19,8% y un nivel máximo de 42,9%. A partir del 2008, la AFIP ha informado que ha dejado de realizar mediciones de incumplimiento.

Bolivia: Se han identificado estimaciones del incumplimiento sólo para IVA. Gómez Sabaini y Jiménez (2011) da cuenta de un incumplimiento de 29% en este impuesto para el año 2004.

Chile: Se han identificado estimaciones para el IRPJ y para el IVA. Destacan los trabajos de Jorratt (2010) y los del SII. En el primer caso, se evalúa el incumplimiento del IRPJ para el período 2003-2006, obteniéndose un resultado de 33,1%, con un mínimo de 25,2% y un máximo de 48,2%. En el segundo caso, destaca el esfuerzo de medición periódica del SII para el caso del IVA. El más reciente trabajo que cubre el período 2000-2010, obtiene un resultado de 14,5%; con un mínimo de 8% y un máximo de 21%.

Colombia: Se han identificado mediciones de incumplimiento para el IRPJ e IVA, principalmente de la DIAN. En el caso del IRPJ, para el período 2000-2009 los estimados dan cuenta de un incumplimiento de 32,2%, en promedio. En el caso del IVA, se han identificado estimaciones para el período 2005-2010 y para el 2000-2009 arrojando un nivel de incumplimiento promedio de 27,6%.

Costa Rica: Se han identificado estudios de medición del incumplimiento para IVA e IRPJ, destacando los desarrollados por la Contraloría General de la República. Para el periodo 2000-2008 se encuentra un incumplimiento promedio de IVA de 24,6% con una tasa mínima de 18,2% y una máxima de 28,6%. Para el periodo 2000-2007, se encuentra un incumplimiento promedio en el IRPJ de 72,4% con un mínimo de 64,3% y un máximo de 77,5%.

Ecuador: Se han identificado trabajos de medición del incumplimiento en IVA e IRPJ. En el caso del IRPJ destacan Roca (2010), que para el periodo 2004-2006 encontró un incumplimiento promedio de 63,7% y un trabajo del SRI que para el periodo 2003-2005 encontró un incumplimiento promedio de 61,3%. En el caso del IVA, Gómez Sabaini y Jiménez (2011) da cuenta de un incumplimiento de 21,2% para el año 2001.

El Salvador: Se han identificado estimaciones para el incumplimiento en el IRPJ e IVA. Para el IRPJ, destaca Cabrera y Guzmán (2010) que estimó en 51,0% el incumplimiento en el año 2005, mientras que para el IVA, Gómez Sabaini y Jiménez (2011) da cuenta de un incumplimiento de 27,8% para el periodo 2005-2006.

Guatemala: Se han identificado trabajos de medición del incumplimiento en IVA e IRPJ. En el caso del IRPJ, destaca Cabrera (2010) que encontró un incumplimiento de 62,8% para el año 2006. Para el período 2005-2009, la SAT encuentra un incumplimiento promedio de 62%. En el caso del IVA se cuenta con información de mediciones periódicas de la SAT. En este caso se

cuenta con datos de incumplimiento para el periodo 2001-2010, que en promedio se sitúan en 34,2%.

México: Se han identificado trabajos de medición del incumplimiento en IVA e IRPJ. En el caso del IRPJ, destacan los de Álvarez (2010), que encuentra un incumplimiento de 36,0% para el periodo 2002-2004; y los de ITAM (2006), que presenta una serie para el período 1996-2004, resultando en un incumplimiento promedio de 25,2%. En relación al IVA, destacan los estudios periódicos encargados por el SAT a las universidades que dan cuenta de un incumplimiento promedio de 21,7% para el periodo 2000-2008.

Nicaragua: Se ha encontrado únicamente información de medición del incumplimiento en el caso del IVA. Gómez Sabaini y Jiménez (2011) da cuenta de un incumplimiento de 38,1% para el año 2006.

Panamá: Se ha encontrado únicamente información de medición del incumplimiento en el caso del IVA. Gómez Sabaini y Jiménez (2011) da cuenta de un incumplimiento de 33,8% para el año 2006.

Paraguay: Se ha encontrado únicamente experiencia en la medición del incumplimiento en el caso del IVA, destacando las estimaciones de la SET para el período 2007-2010, que encuentra un incumplimiento promedio de 41,0%.

Perú: Se han identificado trabajos de medición del incumplimiento en IVA e IRPJ. En el caso del IRPJ, destacan Arias (2010) que encuentra para el año 2006 un incumplimiento de 51,3% y un trabajo de la SUNAT para el período 2007 que encuentra un incumplimiento de 52%. En el caso del IVA, Gómez Sabaini y Jiménez (2011) dan cuenta de un incumplimiento de 37,7% para el año 2006, mientras que los trabajos periódicos de SUNAT, encuentran un incumplimiento promedio de 41,4% para el periodo 2001-2010.

República Dominicana: Se ha encontrado únicamente experiencia en la medición del incumplimiento en el caso del IVA, destacando las estimaciones periódicas de la DGII, que para el período 2000-2010 encuentran un incumplimiento promedio de 33,6%.

Uruguay: Se ha encontrado únicamente experiencia en la medición del incumplimiento en el caso del IVA, destacando los trabajos de la DGI. Periódicamente la DGI difunde estimados de incumplimiento para este impuesto, siendo el más reciente el que cubre el periodo 2000-2010 que da cuenta de un incumplimiento promedio de 28,8%. Cabe señalar que en la DGI existe experiencia en estimaciones para el IRPJ; sin embargo, éstas no son públicas por lo que no se han tomado en cuenta en este relevamiento.

No se han identificado mediciones recientes de incumplimiento bajo esta metodología para el caso de Brasil, Honduras y Venezuela.

El obstáculo más común encontrado por quienes realizaron estimaciones en IRPJ ha sido la escasa disponibilidad de información de Cuentas Nacionales, sobre todo referida a períodos inmediatos pasados. Esto ha llevado a que diversos estudios presenten los resultados de incumplimiento de períodos bastante distantes en el tiempo, lo que de alguna forma debilita la capacidad de los resultados para orientar las acciones de control de la AT.

Para tratar de subsanar esta debilidad, algunos estudios suelen estimar un valor del Excedente de Explotación y del Ingreso Mixto para el(los) último(s) período(s) de análisis, para lo cual recurren por lo general, a las cuentas de períodos anteriores las que son actualizadas por la evolución de alguna(s) variable(s) explicativa(s) de éstas, o manteniendo constante la relación

que guardaban por ejemplo, el Excedente de Explotación con el VAB en un año dado y aplicándola al valor actual de esta última, dato generalmente disponible para los períodos inmediatos más recientes.

Si bien los resultados de períodos pasados son relevantes para el conocimiento de la tendencia y composición del fenómeno en el pasado, no aportan información respecto a los hechos ocurridos más recientemente, por lo que puede decirse que esta es una de las grandes limitaciones de dicha técnica. La solución de estimar el Excedente de Explotación para el período más reciente trata de atenuar esta carencia, pero para ello es necesario recurrir también a una estimación de la variable base, lo que baja la calidad de los resultados.

Cuadro N° 2
Mediciones de incumplimiento Tributario en el IVA
Porcentajes de la recaudación potencial

	Promedio 2000-2010			Total de las Fuentes			
	AT	Otros Organismos	Total de las Fuentes	Prom. 2000-05	Prom. 2006-10	Max.	Min.
Argentina	26.7	44.0	32.4	36.4	20.5	42.9	19.8
Bolivia	n.d	24.7	24.7	24.7	n.d	29.0	20.3
Brasil	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Chile	14.5	11.0	14.5	16.1	12.6	21.0	8.0
Colombia	30.1	22.2	27.6	30.7	23.8	33.2	22.0
Costa Rica	n.d	24.6	24.6	26.8	20.1	28.6	18.2
Ecuador	28.2	21.2	28.3	28.3	n.d	31.8	20.7
El Salvador	n.d	27.8	27.8	n.d	27.8	27.8	27.8
Guatemala	34.2	36.6	34.3	35.2	33.3	39.9	27.2
Honduras	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
México	n.d	22.8	22.8	24.8	18.8	28.7	17.8
Nicaragua	n.d	38.1	38.1	n.d	38.1	38.1	38.1
Panamá	n.d	33.8	33.8	n.d	33.8	33.8	33.8
Paraguay	41.0	63.0	45.4	63.0	41.0	63.0	33.6
Perú	41.4	37.7	41.3	45.8	36.8	49.1	32.7
República Dominicana	33.0	31.2	33.0	36.9	28.4	42.8	24.9
Uruguay	28.8	34.2	28.3	35.1	20.2	39.4	15.0
Venezuela	n.d	66.0	66.0	66.0	n.d	66.0	66.0
Promedio Simple	30.9	33.7	32.7	36.1	27.3	66.0	8.0

Fuente: CIAT, Autoridades Tributarias, Trabajos varios
Elaboración: Propia

Tomando en consideración todas estas mediciones, para el IVA de los países de América Latina, se observa en el Cuadro N° 2 que las mediciones del incumplimiento para el periodo 2000-2010, alcanzan, en promedio, el 30,9%, en el caso de los trabajos efectuados por las AT. Esta cifra sube a 33,7% en el caso de mediciones efectuadas por otras entidades. Considerando a todas, el incumplimiento estimado para el IVA sube ligeramente a 32,7%. Igualmente se presentan los mínimos y máximos de las mediciones existentes que van de 8% a 66%.

Por su parte, en el Cuadro N° 3 se da cuenta de un incumplimiento promedio del IRPJ en los países de América Latina de 46,0% en el período 2000-2010, según las mediciones de las AT y de 50,1% según los cálculos de otros organismos. Si se consideran todas las mediciones

existentes, se tiene un incumplimiento promedio de 49,6% en el periodo 2000-2010. Cabe indicar que se observa una menor disponibilidad de mediciones recientes para IRPJ (10 países) respecto de las existentes para IVA (16 países), aunque poco a poco se vienen encontrando más resultados.

Cuadro Nº 3
Mediciones de Incumplimiento Tributario en el IRPJ
Porcentajes de la recaudación potencial

	Promedio 2000-2010			Total de las Fuentes			
	AT	Otros Organismos	Total de las Fuentes	Prom. 2000-05	Prom. 2006-10	Max.	Min.
Argentina	n.d	49.7	49.7	49.7	n.d	49.7	49.7
Bolivia	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Brasil	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Chile	22.1	34.3	33.1	34.1	30.0	48.2	25.2
Colombia	32.4	31.3	32.4	34.6	29.0	38.7	27.0
Costa Rica	n.d	72.4	72.4	74.4	66.6	77.5	64.3
Ecuador	61.3	56.2	56.1	54.3	63.5	65.3	42.0
El Salvador	n.d	52.4	52.4	55.2	47.0	58.0	47.0
Guatemala	62.0	66.6	65.2	67.3	62.5	71.5	60.2
Honduras	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
México	n.d	29.7	29.7	31.0	23.4	36.6	23.4
Nicaragua	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Panamá	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Paraguay	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Perú	52.0	62.5	59.0	79.1	49.0	79.1	46.0
República Dominicana	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Uruguay	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Venezuela	n.d	45.6	45.6	45.6	n.d	45.6	45.6
Promedio Simple	46.0	50.1	49.6	52.5	46.4	79.1	23.4

Fuente: CIAT, Autoridades Tributarias, Trabajos varios
Elaboración: Propia

3.2. Experiencias con otros métodos

Se ha verificado un menor uso de otros métodos del enfoque tradicional, distintos al basado en Cuentas Nacionales, para medir el incumplimiento tributario en la región. Asimismo, se ha verificado la existencia de pocas mediciones utilizando algunos de los métodos del enfoque moderno presentados en este documento.

En el caso de los métodos que calculan el potencial teórico en base a Encuestas de Hogares, destaca el trabajo de CEPAL (2010) que abarca a Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, México y Perú. Estas estimaciones están enfocadas en el IRPF.

Para Chile se de cuenta de un incumplimiento 46,0% para el año 2003, a partir del uso de la denominada Encuesta de Caracterización Socioeconómica (CASEN). Para Ecuador se estima para el año 2005 un incumplimiento de 58,1% trabajando en base a la Encuesta de Condiciones de Vida (ECV). Para El Salvador, se estima en 36,3% el incumplimiento para el año 2005, a partir del uso de la Encuesta de Hogares de Propósitos Múltiples (EHPM). Para Guatemala se da cuenta de un incumplimiento de 69,9% para el año 2006, el cual utiliza la Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI). Para México, se estima un incumplimiento de 38,0% para 2004, 36,4% para 2005 y 34,7% para 2006. Todo ello a partir de la información de la Encuesta

Nacional de Ingreso y Gastos de los Hogares (ENIGH). Finalmente, para Perú, se da cuenta de un incumplimiento de 32,6% para el año 2006, a partir del uso de la información de la Encuesta Nacional de Hogares (ENAHOG).

En el caso de mediciones que usan métodos monetarios, se han podido identificar trabajos de Schneider que miden la economía informal. Schneider y Enste (2000) presentan mediciones para diversos países, incluyendo algunos de América Latina, utilizando el método de la demanda de dinero. Es así que, con este método estima el tamaño de la economía informal, por ejemplo, de México en 33% del PIB para el período 1989-1990.

De otro lado, Alm y Embaye (2011) aplican también este método para estimar el tamaño de la economía informal en 111 países para el período 1990 – 2006, incluyendo varios países de América Latina, como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, República Dominicana, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. En los resultados resaltan los elevados niveles de informalidad estimados para países centroamericanos como Nicaragua (52,4%), Honduras (47,6%) y Guatemala (46,4%). También presentan altos niveles de informalidad países como Bolivia (44,9%), Colombia (44,8%), Paraguay (43,0%) y Perú (43,0%). De otro lado, los países con menores niveles de informalidad fueron Chile (26,3%), Argentina (27,2%) y Costa Rica (28,9%).

En el caso de mediciones que usan la relación insumo-producto, sólo Schneider y Enste (2000) ya citado antes, presentan estimaciones usando insumos físicos para algunos países latinoamericanos. Los autores utilizan el consumo de electricidad como mejor indicador del tamaño de la actividad económica y en base a esto hacen sus estimados del tamaño de la economía informal. Los resultados se presentan para el período 1989-1990, expresados como porcentaje del PIB: Brasil (29,0%), Chile (37,0%), Colombia(25,0%), Costa Rica (34,0%), Guatemala (61,0%), México (49,0%), Panamá (40,0%), Paraguay (27,0%), Perú (44,0%), Uruguay (35,2%) y Venezuela (30,0%). A partir de estos cálculos se puede buscar aproximar los niveles de incumplimiento en estos países.

En el caso de aproximaciones usando el coeficiente de esfuerzo tributario, destaca el trabajo de Fenochietto y Pessino (2010) que estima este indicador para 96 países del mundo, usando un modelo econométrico que estima fronteras estocásticas, en este caso la frontera tributaria, con la técnica del panel data. Los resultados corresponden al periodo 1999-2006. Los resultados obtenidos para los países latinoamericanos dan cuenta de un ratio de esfuerzo tributario que fluctúa entre 0,59 y 0,63 en el año 2006, principalmente. Los países con mayor coeficiente son Brasil (0,97), Uruguay (0,87), Chile (0,71), Colombia (0,71) y Costa Rica (0,67). Por su parte, los países con menor esfuerzo tributario estimado son Guatemala (0,37), Panamá (0,47) y Venezuela (0,45).

En el caso de mediciones que usan encuestas de percepción, destacan el esfuerzo de Latinobarómetro y algunos trabajos en Ecuador y Perú.

Latinobarómetro es un estudio de opinión pública se lleva a cabo anualmente en 18 países de América Latina e investiga el desarrollo social, económico y de las instituciones democráticas a través de indicadores de percepción ciudadana, de actitudes y comportamientos¹.

¹ De acuerdo a las notas metodológicas que acompañan al estudio, se realizan unas 20 mil entrevistas personalizadas con muestras (muestras probabilísticas de 3 o más etapas) de 1000 a 1200 casos representativos del 100% de la población mayor de edad de 18 países de América Latina. A las notas metodológicas puede accederse en: <http://www.latinobarometro.org/latino/LATContenidos.jsp>

Dentro del capítulo Democracia, y del subcapítulo de Cultura Cívica y Política se encuentran algunas preguntas sobre ciudadanía y fraude social que tienen relación con la percepción de la importancia de los impuestos, la escala de justificación de la evasión tributaria, así como la percepción ciudadana de cuánto pagan o cumplen los demás (comportamiento evasor).

Latinobarómetro permite realizar un análisis en línea de los resultados, lo que se constituye en un útil insumo para que cualquier usuario pueda hacer los análisis y cruces que desee. De esta forma, pueden observarse las respuestas a lo largo de la serie de encuestas de cuánto cree que cumplen los demás. El análisis en línea de la serie de encuestas arroja los siguientes resultados por país.

Por ejemplo, puede verse que a lo largo de estos años, la media de esta respuesta no ha tenido demasiados cambios, partiendo de un 49,8% de percepción de incumplimiento en 1998 a un 47,7% en 2010. Se aprecia que, respecto a la consulta realizada en 2009, en 7 de los 18 países esta apreciación aumentó, mientras que en 11 de ellos disminuyó la percepción sobre el incumplimiento de los demás.

Otros trabajos que utilizan encuestas de percepción son los realizados por el SRI de Ecuador y la SUNAT de Perú. En el primero, Carrasco (2010) encuentra que el 71,3% de los ecuatorianos cree que las personas de altos ingresos son los más propensos a evadir. Los datos corresponden al año 2008. En el segundo, SUNAT (2011) encuentra que el 75,0% de los peruanos muestran niveles elevados de tolerancia a la evasión, no obstante un porcentaje bastante elevado de la población reconoce que hacer esto es malo (92,0%).

En el caso de mediciones que usan experimentos de campo y de laboratorio, se ha identificado una aplicación en Costa Rica llevado a cabo por Benno Torgler (2003) y que se trata de un experimento de laboratorio sobre cumplimiento tributario no utilizando estudiantes como se suele hacer, sino con verdaderos contribuyentes y buscando medir incluso más allá del clásico efecto disuasivo que tienen las multas, penalidades y probabilidad de detección.

En su experimento mantiene esos factores constantes y mide el efecto del intercambio fiscal (bienes y servicios públicos recibidos frente a los pagos efectuados), la persuasión de reglas morales, las recompensas por cumplir, entre otros, concluyendo finalmente que estos tienen un efecto positivo en el cumplimiento.

En el experimento se utilizó 37 personas voluntarias, de distinta profesión y contribuyentes de una villa de Costa Rica; todos participantes por primera vez en estos experimentos. Cada sesión duró aproximadamente 40 minutos y ellos recibieron entre US\$ 5 y US\$ 15 dependiendo del monto de dinero que declararon. No se permitió comunicación entre los participantes y se les entregó dinero real, llevándose a cabo solo un round de experimento en el cual se les informa que deben devolver un porcentaje del dinero recibido y entonces ellos tienen que decidir cuánto entregar.

Se trabajó con dos grupos, divididos a su vez en sub grupos, de forma de tener un grupo de control, un grupo de intercambio fiscal, un grupo de disuasión moral, y uno de recompensas positivas, cada uno recibió entre 1 500 colones y 3 000 colones. El grado de cumplimiento de los grupos 2 al 4 fueron contrastados con lo que ocurre en el primer grupo que es el de control. Respecto a las recompensas positivas cada sujeto auditado y encontrado ser honesto recibía como recompensa 500 colones si es del grupo de bajos ingresos o 1000 colones si es del grupo de altos ingresos.

En los resultados se observó que el grupo de disuasión moral tuvo más alto ratio de cumplimiento que el grupo de intercambio fiscal; y que nadie trató de evadir en el grupo de las

recompensas positivas. Lo que se encontró en general es que los resultados obtenidos están en línea con aquellos llevados a cabo con estudiantes, y que el cumplimiento tributario puede ser mayor que el esperado por el clásico modelo de la utilidad.

Finalmente, en cuanto a mediciones que usan modelos econométricos sofisticados, destaca un trabajo de Schneider, Buehn y Montenegro (2010) que estima el tamaño de la economía informal y, a partir de ésta, los porcentajes de impuestos evadidos. Abarca 162 países del mundo para el período 1999 al 2007.

Específicamente toma en cuenta múltiples factores que llevan a la existencia y crecimiento de la economía informal así como los múltiples efectos de la economía informal a lo largo del tiempo. Utilizan un modelo econométrico denominado: "Múltiples Indicadores, Múltiples Causas (MIMIC) o también denominado Dinámica de múltiples indicadores y múltiples causas, que es un tipo particular del denominado modelo de ecuaciones estructurales (SEM).

En este modelo la economía informal es la variable no observada que es analizada respecto a su relación con otras variables observadas, usando la matriz de covarianzas. De esta forma, el modelo en un primer paso busca confirmar la hipótesis de relaciones entre la economía informal y sus variables o factores explicativos de modo que una vez identificadas las relaciones y estimados los parámetros, estos resultados son utilizados para calcular un índice.

Los resultados que obtienen los autores dan cuenta de un nivel de informalidad que se ha mantenido más o menos constante en todo el período de análisis alcanzando un promedio de 34,2% para el total de países; 36,3% para los países en desarrollo y 33,5% para los países OCDE. Entre los países de América Latina con mayores niveles de informalidad, según el trabajo, destacan Bolivia (66%), Panamá (64%), Perú (58%), Haití (56%), Uruguay (51%), Guatemala (50%), Honduras (48%), El Salvador (45%) y Nicaragua (45%).

4. Indicadores de Incumplimiento Tributario para el periodo 2000-2010

En esta sección se presentan algunos indicadores de incumplimiento en el IVA y el IRPJ para los países de América Latina, elaboradas por los autores, con el fin de contribuir al análisis de la evolución de este fenómeno en el periodo 2000-2010. Una reflexión debe hacerse primero sobre los datos.

Es cierto que la calidad de la información estadística en América Latina ha mejorado. Por ejemplo, la mayoría de los países de la región ha mejorado la calidad de sus agregados macroeconómicos. Sin embargo, aún existen muchos retos que enfrentar por parte de quienes quieren usar datos de recaudación para estimar indicadores como los de incumplimiento. En particular, debe evaluarse el caso de las estadísticas que publican las AT.

A pesar de los avances en la materia, aún es difícil contar con estadísticas con el nivel de desagregación necesario para hacer ciertos estimados. Por ejemplo, muchas estadísticas de recaudación de IVA siguen mostrándose sin descontar las devoluciones efectuadas a los exportadores. Asimismo, en algunos países no se presenta información de la recaudación de Impuesto a la Renta desagregada entre IRPF e IRPJ, o ésta última incluye la recaudación de dividendos, sólo porque son las empresas pagadoras de los mismos quienes empozan al fisco los importes retenidos. También se ha verificado que cuando la legislación de los países prevén varias alícuotas de IRPJ, no se presenta la recaudación correspondiente a cada una de ellas separadamente. Finalmente, siempre es difícil saber identificar la recaudación del Impuesto a la Renta pagado por las personas físicas con negocio.

Es por ello, muy importante el trabajo de homogeneización y estandarización de estadísticas de recaudación para América Latina, que viene realizando el CIAT junto al BID, CEPAL y OCDE, que se resumen en la publicación anual de un reporte detallado de los ingresos tributarios de los países, y cuya primera edición se presentó en el 2011².

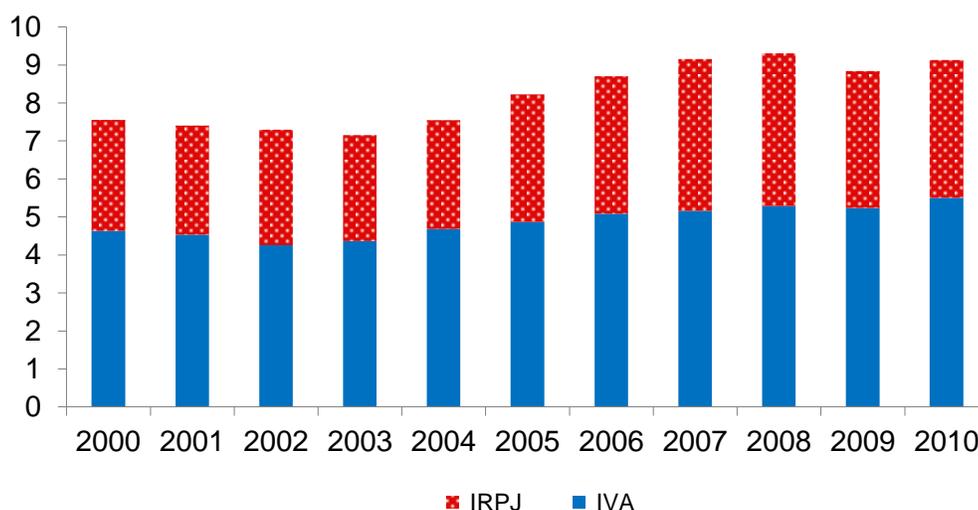
Igualmente, un esfuerzo similar de BID y CIAT acaba de difundir estadísticas de ingresos que no solo incluyen los ingresos tributarios tradicionales sino las aportaciones a la sistemas privados de salud y pensiones y ciertos ingresos no tributarios como los ingresos por recursos naturales (regalías y otros gravámenes extraordinarios sobre empresas de titularidad pública), para aproximarse mejor a la situación de los ingresos fiscales en América Latina.

4.1. Ineficiencias del IVA e IRPJ

Tres cuartas partes de la recaudación tributaria total de los países latinos provienen de los Impuestos a la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital (34%) y de los Impuestos Generales al Consumo (43%), principalmente, el IVA.

Entre 2000-2010, en promedio, el IVA en América Latina recaudó 4,9 puntos del PIB y el IRPJ 3,3 puntos. Esto significa que ambos impuestos promediaron los 8,2 puntos del PIB en este periodo. Para la mayoría de países que aún tienen ingresos tributarios por debajo del 16% del PIB son pues la mitad de sus ingresos o más.

Gráfico N° 1
Recaudación de IVA e IRPJ en América Latina
En porcentajes del PIB



Fuente: CIAT, BID, OECD y CEPAL
Elaboración: Propia

² La publicación y la base de datos que la acompaña puede accederse aquí <http://www.latameconomy.org/en/lac-fiscal-initiative/revenue-statistics-in-latin-america/>

Las estadísticas de recaudación muestran que al interior del Impuesto a la Renta predomina claramente la recaudación de IRPJ sobre la del IRPF. De hecho, el promedio de América Latina en el período 2000 – 2010 muestra que el 69% de la recaudación de este impuesto proviene del IRPJ, mientras que el 31% del IRPF. Al observar esta relación al interior de cada país se aprecia que la composición difiere pero nunca se observa una alta predominancia del IRPF en la recaudación.

Se podría afirmar que esto es consecuencia de un mayor alcance de los impuestos que aplican a las empresas o sociedades. Los IRPF, además, suelen tener unos mínimos exentos en algunos de magnitudes elevadas que dejan liberados a gran parte de los potenciales contribuyentes.

Lamentablemente, la recaudación tributaria no dice nada respecto al nivel de incumplimiento en el IVA e IRPJ, su evolución y desagregación territorial o sectorial. Sólo se observa un aumento de la recaudación de estos impuestos en el periodo 2006-2010 por encima de la actividad económica. En ese sentido, es necesario construir indicadores complementarios para dimensionar el problema, y así acercarse a una recaudación potencial de los impuestos.

A partir de la información proveniente de las Cuentas Nacionales de los países, así como información tributaria específica, se han calculado los coeficientes de productividad para los 18 países de América Latina que son analizados en el presente trabajo. Este coeficiente resulta de relacionar la presión tributaria efectiva del impuesto como numerador, dividido por la alícuota legal del impuesto. La presión tributaria efectiva relaciona la recaudación efectiva obtenida por el impuesto respecto del agregado macroeconómico más asociado a su base imponible.

La idea básica es que si la recaudación es el resultado de aplicar una alícuota a una determinada base imponible, entonces la relación entre la recaudación (medida como porcentaje de un agregado macroeconómico que mejor represente la base imponible del impuesto) debe ser 1 o muy cercano a 1, por cada punto de alícuota. Esto no necesariamente debe esperarse como una regla ya que el agregado macroeconómico elegido puede no representar íntegramente la base del impuesto, o representarla sólo parcialmente.

Por ejemplo, la productividad del IVA suele calcularse tomando como base o bien el PIB o bien el Consumo Final. Si bien el impuesto impacta en el consumo final y sin dudas este es un componente fundamental de la generación del IVA, deben reconocerse otros componentes que no integran el consumo, pero sí son generadores de IVA, como el consumo o la inversión para la producción de bienes exentos.

Al usarse un agregado macroeconómico menor, aumentaría la presión tributaria efectiva del impuesto y el coeficiente de productividad sería mayor, sobredimensionando la eficiencia recaudatoria del impuesto.

En los Anexos I y II se presentan los coeficientes de productividad calculados tanto para el IVA como el IRPJ.

En el caso del IVA se calculó como el cociente entre la recaudación efectiva y el consumo privado, dividido esto sobre la alícuota legal del impuesto. Por su parte, en el caso del IRPJ se calculó la tasa efectiva relacionando el Impuesto efectivo recaudado con el Excedente de Explotación Bruta de las Cuentas Nacionales como una variable que se cree más representativa de la base imponible estructural del impuesto. Igualmente, este resultado se dividió entre la alícuota nominal y se obtuvo el coeficiente para el IRPJ.

Se observa que en el periodo 2000-2010, el coeficiente de productividad promedio de IVA de América Latina ha registrado una tendencia al alza, especialmente desde la segunda mitad del

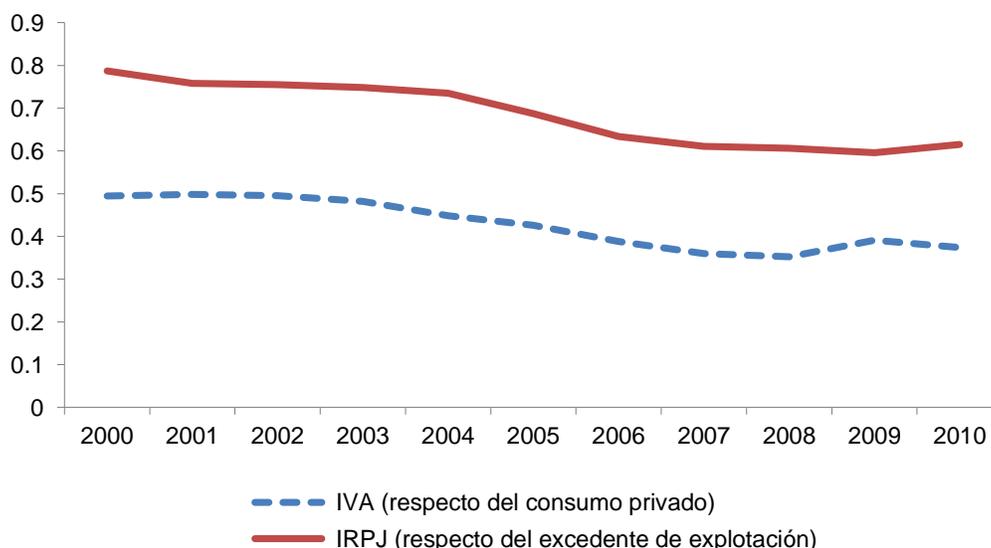
decenio. Es así que el coeficiente subió desde un 0,51 en el año 2000 a 0,63 en el 2010. Brasil no fue incluido en los cálculos al contar con una variante de IVA distinta a la del resto de países. Analizando quinquenios, se ha observado que la mejora se concentra en los últimos años. En el período 2006-2010 el coeficiente promedio fue de 0,63, siendo 10 puntos superior al obtenido en el período 2000-2005 (0,53). Esto en parte refleja las mejoras de gestión que vienen implementando las diferentes AT de la región.

Al igual que en el caso del IVA, se observa una evolución favorable del coeficiente de productividad promedio del IRPJ de América Latina, en el período 2000-2010. Es así que el coeficiente pasó de 0,21 en el año 2000 a 0,39 en el año 2010. Ni El Salvador ni México pudieron ser considerados en los cálculos por falta de datos. Haciendo el análisis por quinquenios se observa que las mejoras se concentran también en los últimos años. El coeficiente promedio pasó de 0,26 en el período 2000-2005 a 0,39 en el período 2006-2010.

Llama la atención el bajo nivel que alcanza este indicador especialmente si se le compara con su similar del IVA. Puede que el Excedente de Explotación sea un agregado macroeconómico demasiado grande para aproximarse a la base imponible del IRPJ. Los bajos coeficiente hallados pueden ser atribuibles a la gran cantidad de beneficios e incentivos tributarios, aparte de los altos niveles de incumplimiento.

Por otro lado, debe señalarse que a lo largo del período de análisis 8 de los 18 países realizaron cambios a la baja en la alícuota de su IRPJ, destacando la de Paraguay, donde al inicio operaba una alícuota de 30% del Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (IRACIS), y en 2010 la misma fue de 10%.

Gráfico N° 2
Ineficiencia del IVA e IRPJ en América Latina
1 – Coeficiente de Productividad



Fuente: CIAT
 Elaboración: Propia

No obstante lo anterior, la evolución favorable de los coeficiente de productividad permite pensar que, a pesar de la no plena representatividad de las variables elegidas como bases potenciales de los impuestos, la ineficiencia de los IVAs e IRPJs de América Latina se ha reducido en el periodo 2000-2010.

Sin embargo, aunque son indicadores importantes y bastante utilizados, tampoco permiten conocer la magnitud del incumplimiento tributario propiamente porque el agregado macroeconómico utilizado evoluciona en función de los ciclos económicos y, además, no toma en cuenta, como se ha señalado previamente, el tamaño de los incentivos y beneficios tributarios existentes en los países. Es necesario entonces buscar que estimar una base potencial de los impuestos para estimar realmente el incumplimiento.

4.2. Nuevas estimaciones del incumplimiento en IRPJ usando Cuentas Nacionales.

En páginas anteriores se mostró en líneas generales la experiencia de los países con el cálculo del incumplimiento tributario bajo el método del potencial teórico usando Cuentas Nacionales. En la medida que este método es bastante aplicado para el caso del IVA, en esta sección se presentan nuevos resultados para el IRPJ, usando una variante de este método.

Para la elaboración de estos estimados es recomendable partir por conocer con algún detalle la técnica y el alcance del impuesto en los países a ser evaluados. El Anexo III presenta una breve reseña de las del impuesto en cada país analizado.

Aún cuando puedan superarse todas las dificultades metodológicas relativas tanto a la disponibilidad como a la calidad de la información, es necesario subrayar que estos cálculos deben ser analizados con la debida cautela.

Este análisis reconoce implícitamente que las variables de contraste guardan una relación estructural y, por lo tanto, se trata de medir el grado y la evolución de esta relación, depurándola de todos aquellos elementos identificables que la afectan, de forma de poder obtener residualmente una brecha que será o podrá ser atribuible en buena medida al incumplimiento tributario del impuesto.

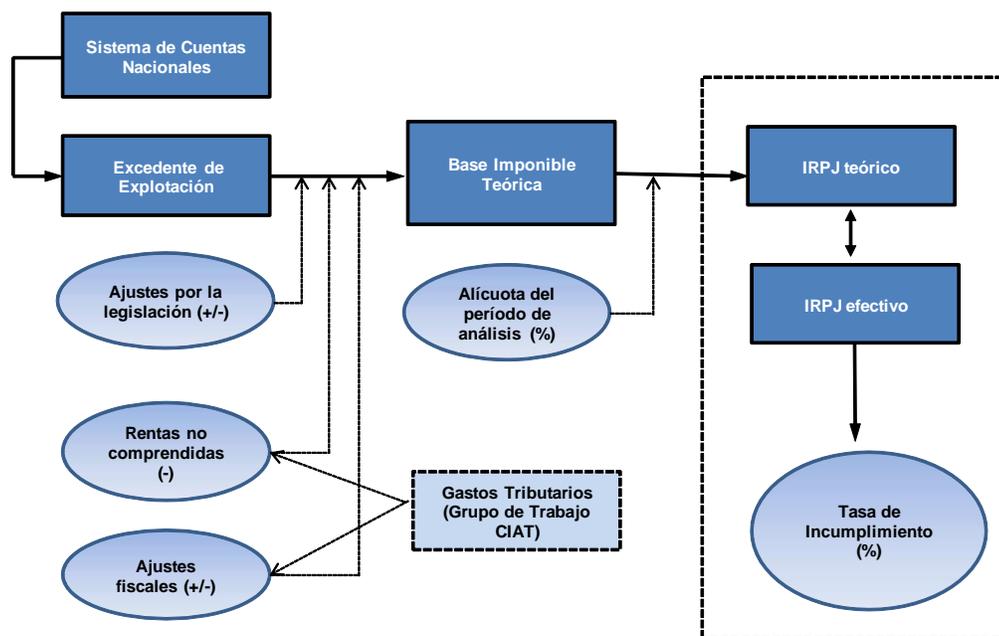
En el caso del IRPJ, lo más usual es determinar la base imponible potencial del impuesto a partir del Excedente de Explotación. La aplicación de la técnica para este impuesto ofrece mayores dificultades que para el caso del IVA, por la mayor cantidad de ajustes fiscales, regímenes especiales y diversidad de deducciones admitidas, lo que obliga a la realización de una mayor cantidad de ajustes a la base de comparación.

En ese sentido, se ha recurrido a información tributaria a través de la Red de Estudios del CIAT para componer el potencial teórico, lo cual es imprescindible para hacer comparables al impuesto potencial y al impuesto efectivamente recaudado. Debe precisarse que no se pudo completar información para todos los países.

Una limitación que tiene el uso del Excedente de Explotación es que para su construcción suelen utilizarse estados contables de las empresas así como estadísticas tributarias, por lo que los agregados macroeconómicos están en cierta medida ya afectados por el incumplimiento y la evasión.

En el Gráfico N° 3 se representa un resumen del esquema general que se ha seguido con la utilización de este método de análisis, y que se desprende de las metodologías incluidas en los estudios a los que se tuvo acceso en el presente trabajo.

Gráfico N° 3
Método aplicado en las nuevas mediciones



Fuente: Los autores
Elaboración: Propia

La contabilidad nacional provee el Excedente de Explotación, que es el agregado económico que se presenta en la cuenta de generación de ingresos. Este es el saldo contable que se obtiene de sustraer al Valor Agregado Bruto las remuneraciones y los impuestos sobre la producción neta de subsidios.

En ocasiones la apertura de esta cuenta está disponible por sector de actividad económica, lo que permite “abrir” el análisis para los distintos sectores para los que el sistema de cuentas nacionales ofrece información.

En estos casos es necesario clasificar a los contribuyentes en los grupos de actividad económica disponibles en las Cuentas Nacionales, por lo que se hace necesario contar con tablas de concatenación de sectores, ya que por lo general el censo de contribuyentes prevé una apertura sectorial bastante más amplia que la ofrecida en las Cuentas Nacionales. Los cálculos aquí desarrollados no abordan este aspecto porque son globales, quedando pendiente la tarea futura de avanzar hacia mediciones sectoriales.

En general, el Excedente de Explotación está expresado en términos brutos y no incluye la deducción por el consumo de capital fijo, así como tampoco los componentes financieros de los

resultados económicos. Cuando la cuenta está expresada en términos brutos es necesario realizar lo que se denomina un ajustes de comparabilidad.

Con estos ajustes se incorpora al Excedente de Explotación el consumo de capital fijo así como las ganancias o pérdidas de valor, buscándolo acercar a los resultados contables de las empresas, base de los resultados fiscales, donde sí consideran tanto las depreciaciones como los resultados financieros.

El Ingreso Mixto incorpora el Excedente de Explotación imputado a los hogares. Por ello, en el presente cálculo se lo considera parcialmente, estimando el porcentaje que estaría asociado a las ganancias de las personas naturales que estarían alcanzadas por el IRPJ.

En los ajustes por rentas no comprendidas suele bajarse del excedente de explotación al valor íntegro de las rentas incluidas en los regímenes simplificados de tributación, como el monotributo por ejemplo, cuando una parte de los ingresos incluidos en estos regímenes pueden componer el ingreso mixto y no el excedente de explotación, lo que conduce a una subestimación del incumplimiento, al ajustar al excedente por un valor asociado al ingreso mixto.

Los ajustes por rentas no comprendidas implican restar del Excedente de Explotación el monto de las rentas que se encuentran exentos o no están incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto. Ambas situaciones tienen similar efecto tributario: no tributan IRPJ. Aquí se ha incluido también las rentas de los contribuyentes incluidos en los regímenes simplificados de tributación.

También aquí se ha ajustado al Excedente de Explotación por las rentas obtenidas por aquellas actividades económicas que gozan de exoneraciones genéricas como la enseñanza o la salud (en algunos casos). Por otro lado, se han incorporado los montos de las rentas obtenidas por aquellos agentes que realizan actividades económicas dentro de recintos promovidos, como las Zonas Francas por ejemplo.

En estos casos, se ha podido conseguir en varios casos la información ya que a pesar de estar exoneradas, los organismos de control suelen exigir la presentación de información sobre la actividad y sus resultados.

La disponibilidad de información de gastos tributarios suele constituir un obstáculo importante que se debe enfrentar para llevar adelante esta medición. Los países que cuentan con estudios periódicos de medición de los gastos tributarios pueden utilizar la información base de las estimaciones de sacrificio fiscal, para la realización de los ajustes por rentas exoneradas, siempre que las dimensiones definidas en los estudios de gastos tributarios (período, sectores y otros) se adapten a los cálculos.

Para las estimaciones de esta sección, se pudo acceder a la información recolectada por el grupo de trabajo del CIAT que elaboró en 2011 el *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, que además contiene aspectos metodológicos importantes para la estimación de su costo fiscal³.

La base de datos que acompañó el documento, contiene la cuantificación del gasto tributario para varios de los países para los cuales se hicieron los cálculos de incumplimiento. Para los países no incluidos, a través de la Red de Estudios del CIAT se logró información del costo fiscal de los gastos tributarios.

³ El documento puede consultarse aquí http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=4856.

Cuadro N° 4
Gastos tributarios en América Latina
Año 2010 o último disponible
Porcentajes del PIB

	IVA	IRPJ	Resto	Total
Argentina	0.9	0.4	0.8	2.1
Bolivia	n.d	n.d	n.d	n.d
Brasil	n.d	1.1	1.3	2.4
Chile	0.8	1.0	n.d	1.8
Colombia	1.5	1.1	n.d	2.6
Costa Rica	4.2	0.8	1.3	6.3
Ecuador	3.3	1.1	1.7	6.1
El Salvador	n.d	n.d	n.d	n.d
Guatemala	1.4	1.2	5.3	8.0
Honduras	n.d	n.d	n.d	n.d
México	1.5	1.9	n.d	3.4
Nicaragua	6.7	0.6	0.3	7.6
Panamá	n.d	0.2	1.6	1.8
Paraguay	1.6	0.5	n.d	2.1
Perú	1.5	0.1	0.5	2.1
República Dominicana	3.2	0.4	2.2	5.8
Uruguay	2.7	1.7	1.2	5.7
Venezuela	n.d	n.d	n.d	n.d
Promedio	2.4	0.9	1.6	4.1

Fuente: CIAT, Autoridades tributarias
Elaboración: Propia

Posteriormente se hicieron ajustes que la normativa específica del impuesto en cada país admite que sean incorporados para la determinación del resultado fiscal y que no estaban incluidos en el Excedente de Explotación. A modo de ejemplo, se puede citar el ajuste característico del IRPJ, denominado comúnmente de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, que permite descontar de la renta fiscal el monto negativo de renta fiscal del ejercicio anterior.

Igualmente, los diversos mecanismos de reducción o abatimiento de la renta por promoción de inversiones fueron imputados como ajustes fiscales, así como aquellas erogaciones que pueden deducirse en forma incrementada para la determinación de la renta (dependiendo de la legislación: ciertos gastos de capacitación del personal, gastos en inversión y desarrollo, protección del medio ambiente y localización, etc.).

Algunos regímenes de beneficios en el IRPJ implican, en lugar de un abatimiento de la renta fiscal, una reducción de la cuota del impuesto. En estos casos puede obviarse este ajuste y comparar el IRPJ teórico, con el IRPJ efectivo antes de estas deducciones, o bien deducir en ambos componentes los montos de beneficios aplicados en la cuota del impuesto.

Una característica de los IRPJ es que aplica una alícuota (proporcional en general) sobre el monto de renta fiscal, siempre y cuando este sea mayor a cero. Cuando la renta fiscal es

negativa el impuesto es cero y no negativo, razón por la cual las diversas legislaciones instituyen el ajuste de pérdidas de ejercicios anteriores.

Esta característica del impuesto afectaba los cálculos ya que el Excedente de Explotación contiene todo el excedente de la economía (o de un sector en particular) y aquella parte del mismo que generó rentas fiscales negativas debía ser considerada para que no afecte a los resultados.

Este ajuste puede adquirir importante materialidad y por consiguiente los diversos tratamientos que se le apliquen dan lugar a resultados distintos. En las notas metodológicas de los estudios de incumplimiento promovidos por CEPAL se menciona que para El Salvador, Guatemala y México no se realizaron estos ajustes, mientras que para Argentina, Chile y Ecuador se extrajo información de las declaraciones juradas y se ajustó el monto imponible teórico por el valor de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

En este estudio se siguió otro procedimiento, cuando se contó con la información tributaria. En primer lugar se identificaron a los contribuyentes que declararon pérdidas fiscal en el período de análisis. El ajuste se realizó sustrayendo del Excedente de Explotación los montos de los resultados contables (ganancias o pérdidas) en lugar de los resultados fiscales y no se incluyeron a los demás ajustes correspondientes a estos contribuyentes.

Para la determinación de la base imponible teórica fue necesario aplicar la alícuota vigente para el período de análisis. Cuando se estudian series de incumplimiento para períodos largos es necesario recoger en la legislación las alícuotas vigentes en cada uno de los ejercicios fiscales.

En el Anexo IV se presenta la evolución de las alícuotas en el periodo 2000-2010. Estas variaciones en las alícuotas llevaron a realizar cálculos de una alícuota media del período de análisis, cuando en un mismo año se produjeron cambios.

Para la determinación del incumplimiento tributario se comparó el impuesto teórico con el impuesto efectivo. En general y si bien el IRPJ suele ser de liquidación anual, la recaudación del mismo sigue una lógica particular. Se establecen adelantos en forma de pagos periódicos a cuenta del impuesto, y luego un pago de regularización anual cancelando el saldo del mismo algunos meses después del cierre del ejercicio económico evaluado.

De esta forma, la recaudación de un año corresponde en parte a la renta que se está generando en ese ejercicio (por los pagos anticipados) más los saldos del impuesto del ejercicio anterior, más una parte que corresponde a liquidaciones o reliquidaciones de ejercicios anteriores realizadas o bien por los contribuyentes o por la AT e imputadas al impuesto.

Cuando no fue posible obtener información tributaria, se recurrió a las estadísticas de recaudación y se obtuvo de allí la recaudación efectiva del impuesto para un año y se tomó esa como comparable del impuesto teórico, lo que de alguna forma implica comparar variables que no refieren al mismo período económico.

Siguiendo el procedimiento descrito en párrafos anteriores, se obtuvieron datos del incumplimiento tributario en el IRPJ para el período 2000-2010, para 12 de los 18 países de América Latina.

Debe destacarse que en el presente trabajo de estimación se cubre un vacío de información para ciertos países, para los cuales no fueron encontrados trabajos recientes de medición del incumplimiento en las primeras secciones. Estos son Brasil, Nicaragua, Panamá, Paraguay,

República Dominicana y Uruguay, lo cual representa un avance en la importante tarea de dimensionar este fenómeno en la región.

Analizando los resultados promedio, se observa una tendencia decreciente del indicador de incumplimiento estimado aquí, ya que va desde un 62,4% en el período 2000-2005 a un 50,1% en 2006-2010, confirmando los resultados del coeficiente de productividad de la sección anterior. Se observa que todos los países, con excepción de República Dominicana, experimentaron una reducción en el incumplimiento del IRPJ durante el periodo 2006-2010.

Si se considera todo el período de análisis se obtiene un incumplimiento promedio de 56,8% en América Latina. Los países con los mayores incumplimientos en el IRPJ son Guatemala (72,4%), Costa Rica (69,3%), Panamá (68,5%) y Paraguay (64,8%). Por su parte los menores niveles de incumplimiento se registran en Colombia (34,5%) y Chile (36,4%).

Cuadro N° 5
Incumplimiento tributario en IRPJ en América Latina
Nuevos resultados obtenidos por los autores
En porcentajes de la recaudación potencial

	Promedios			Max.	Min.
	2000-2005	2006-2010	2000-2010		
Argentina	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Bolivia	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Brasil	53.8	38.0	46.6	63.7	28.9
Chile	45.8	25.1	36.4	60.6	12.5
Colombia	35.4	33.4	34.5	43.9	23.5
Costa Rica	73.3	64.5	69.3	76.8	60.3
Ecuador	69.8	50.0	60.8	83.3	39.2
El Salvador	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Guatemala	73.5	70.2	72.0	77.1	68.1
Honduras	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
México	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Nicaragua	59.1	43.4	52.0	71.0	39.7
Panamá	74.1	61.8	68.5	76.9	54.8
Paraguay	79.9	46.6	64.8	85.5	15.9
Perú	55.6	50.2	53.1	66.7	36.9
Rep. Dominicana	54.9	70.3	61.9	75.0	30.7
Uruguay	73.2	48.2	61.8	83.8	34.6
Venezuela	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Promedio Simple	62.4	50.1	56.8	85.5	12.5

Fuente: Los autores
Elaboración: Propia

Respecto a los estimados de incumplimiento efectuados, se hace importante contrastarlos con las mediciones existentes para IRPJ y que han sido recolectadas en el presente estudio. Así, para el periodo 2000-2010, el incumplimiento tributario en este impuesto calculado por los

autores es superior en 7,2 puntos porcentuales a la estimada por los diferentes trabajos citados en las primeras secciones de este documento. Sin embargo, mantiene la tendencia decreciente de los últimos años.

Adicionalmente, al contar con la recaudación efectiva del impuesto, la información del incumplimiento aquí calculado y los cálculos del costo fiscal de los gastos tributarios, es posible construir la denominada recaudación estructural del IRPJ, que es definida como la suma de los tres conceptos mencionados. Su medición permite a cada país tomar conocimiento de la incidencia que tiene cada uno de los componentes de la misma y su importancia como factor explicativo de la recaudación; a la vez que efectuar la comparación con otros países.

Unos altos niveles de gastos tributarios nos llevan a pensar que la mayor responsabilidad, en la ineficiencia del impuesto está en los encargados de hacer la política tributaria; mientras que una alta incidencia del incumplimiento tributario indicaría que es la AT quien debe tomar medidas para mejorar la eficiencia del impuesto. Estos componentes toman una dimensión diferente y tienen distinta incidencia en cada país, por lo que las conclusiones también difieren de un país a otro.

El Cuadro N° 6 presenta la recaudación estructural consolidada para el período 2000-2010 para 12 de los 18 países de América Latina con los que se contó con toda la información necesaria para realizar el cálculo.

Puede observarse que en el período 2000-2010, en promedio, el incumplimiento tributario como componente de la recaudación estructural de IRPJ alcanzó al 50,6%, mientras que la recaudación efectiva del impuesto representó sólo el 39,8%. Por su parte, los gastos tributarios representaron un 9,6% de la recaudación estructural.

Es decir, el incumplimiento se constituye en uno de los principales componentes de la recaudación estructural del IRPJ en los países de América Latina. Los resultados presentan una alta variabilidad, desde una participación reducida del incumplimiento en la recaudación estructural del 27,9% en Chile y 29,8% en Colombia, hasta una alta participación del mismo en República Dominicana (65,5%), Guatemala (64,6%), Panamá (63,6%) y Paraguay (63,0%).

En general, se debe señalar que la realización de este ejercicio de estimación del incumplimiento en el IRPJ, a pesar de reconocer sus limitaciones, tiene por finalidad esencial servir de ejemplo a los funcionarios de las AT que recién se inician en estas tareas. Las áreas de estudios tributarios principalmente adquieren relevancia por tener acceso a información tributaria clave que es fundamentalmente para este tipo de análisis y estimaciones.

Se trata fundamentalmente de buscar despertar el interés y la atención sobre la necesidad de contar con alguna referencia cuantitativa a los niveles de incumplimiento tributario en los distintos países, la misma que pueda contribuir para la toma de decisiones de la AT respecto de dónde focalizar las acciones y recursos para reducirlo.

Estos ejercicios de medición también buscan transmitir la necesidad de seguir la evolución del incumplimiento en el tiempo, pensando en este como un indicador indirecto de la gestión de la AT.

Un avance hacia métodos modernos que exploten información microeconómica se hace necesario para confirmar los resultados globales. El aún moderado conocimiento de estas técnicas abre un nuevo espacio de colaboración en el que el CIAT puede servir de plataforma de cooperación e intercambio de experiencias.

Cuadro N° 6
Recaudación estructural del IRPJ en América Latina
Promedio 2000-2010
En porcentajes

	Recaudación Efectiva	Gasto Tributario	Incumplimiento	Recaudación Estructural
Argentina	n.d	n.d	n.d	n.d
Bolivia	n.d	n.d	n.d	n.d
Brasil	48.1	14.4	37.5	100.0
Chile	58.9	13.2	27.9	100.0
Colombia	56.9	13.3	29.8	100.0
Costa Rica	29.5	9.9	60.7	100.0
Ecuador	38.4	10.9	50.6	100.0
El Salvador	n.d	n.d	n.d	n.d
Guatemala	25.1	10.3	64.6	100.0
Honduras	n.d	n.d	n.d	n.d
México	n.d	n.d	n.d	n.d
Nicaragua	47.8	8.3	43.9	100.0
Panamá	32.5	3.9	63.6	100.0
Paraguay	31.8	5.2	63.0	100.0
Perú	47.1	1.3	51.6	100.0
Rep. Dominicana	29.6	4.8	65.5	100.0
Uruguay	32.5	19.3	48.2	100.0
Venezuela	n.d	n.d	n.d	n.d
Promedio Simple	39.8	9.6	50.6	

Fuente: Los autores
 Elaboración: Propia

4.3. Usando datos de la gestión de las AT

Adicionalmente al método del potencial teórico usando Cuentas Nacionales, los autores tuvieron acceso a los datos (un anexo estadístico) de gestión tributaria recopilados por el estudio “Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010”, un esfuerzo conjunto del BID, CIAT y FMI (CAPTAC-DR)⁴. La presente sección está basada en este trabajo.

A partir de dichos datos es posible construir indicadores para aproximarse a las conocidas brechas tributarias: brechas de registro, brechas de declaración, brecha de pago y brecha de veracidad, las cuales suelen ser largamente comentadas pero mayormente a nivel cualitativo, pues no siempre los investigadores logran acceder a datos homogéneos de la gestión tributaria.

El registro de los contribuyentes es uno de los pilares básicos del funcionamiento de las AT pues permite conocer qué personas físicas o jurídicas realizan operaciones con trascendencia

⁴ El estudio puede accederse aquí <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/administraciontributaria.html>.

tributaria. El registro exige un trabajo constante para incorporar nuevos contribuyentes y luchar contra la economía sumergida, eliminar a quienes ya no tienen obligaciones y al tiempo, actualizar la identificación o las obligaciones de cada contribuyente inscrito.

Si se usa a los contribuyentes registrados ante la AT y se la compara con alguna proxy del universo potencial de contribuyentes que la economía debería mostrar, se puede obtener una estimación de la brecha de registro. Puede usarse la población, la PEA o la PEA Ocupada. En este trabajo se usó la PEA Ocupada por acercarse mejor a este universo potencial.

Los datos reflejan que en promedio, para el periodo 2006-2010, los países de América Latina muestran una brecha de registro de 64.4%, notándose una mejora significativa en los últimos años. Las brechas más altas se registran en Honduras, República Dominicana, Bolivia, Nicaragua y Guatemala.

Mucho de estos resultados se explican por las limitadas políticas de registro que siguen aún las AT, apelando a criterios de simplicidad. Por ejemplo, muchas liberan de la obligación de registrarse a cierto grupo de contribuyentes y aún no en todos se ha universalizado el Número de Identificación Fiscal (NIF) en la economía, siendo éste fundamental para identificar a los contribuyentes en sus operaciones financieras, mercantiles, inmobiliarias etc., en cuanto tengan trascendencia tributaria.

Para aumentar los niveles de cumplimiento voluntario, las AT tienen que implantar un control riguroso del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y al mismo tiempo, tratar de lograr una relación de confianza con los contribuyentes cumplidores y reducir la presión fiscal indirecta. El control de omisos a la presentación de las declaraciones es uno de estos controles.

La brecha de declaración se puede construir comparando el número de omisos en la presentación de las declaraciones de IVA e IRPJ con el número de contribuyentes registrados, pero que mantiene una cierta actividad con la AT. A estos contribuyentes usualmente se les denomina contribuyentes activos.

Lo que se observa es que en promedio, para el período 2006-2010, la brecha de declaración en los países de América Latina en el caso del IVA asciende a 34,7% y en el IRPJ a 25,8%. Cabe señalar que en algunos cálculos se tuvo que usar el dato de contribuyentes registrados, al no contar con el de los contribuyentes activos. De acuerdo a los datos, Argentina, México y República Dominicana son los países que presentan brechas más elevadas en ambos tributos. También destaca la elevada brecha en IVA que registra Perú.

Los resultados pueden ser consecuencia de la mala calidad de la información incluida en el registro de contribuyentes o de un alto nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias. Cualquiera el caso, las AT han de reaccionar para mejorar los resultados y reducir significativamente los incumplimientos tal y como ha logrado ya, por ejemplo, el SII de Chile.

La depuración de la calidad del registro, las campañas ordenadas y sistemáticas de requerimientos y la rigurosa aplicación del régimen sancionador, son imprescindibles para evitar el desprestigio de la AT y que los contribuyentes sientan que los incumplimientos quedan impunes pues la AT no es capaz de reaccionar y exigir la adecuada presentación de las declaraciones por los contribuyentes.

También se hace necesario proveer buenos servicios de información y asistencia a los contribuyentes. Los servicios de información constituyen una contrapartida a los nuevos modelos

de gestión que trasladan muchas obligaciones a los contribuyentes y, al tiempo, son un derecho de los ciudadanos a ser informados acerca de la correcta aplicación de la normativa legal.

La cobranza coactiva o ejecutiva es la fase de cierre del procedimiento de gestión tributaria que arranca con el nacimiento de la obligación tributaria y culmina con el cobro de la deuda en período voluntario, o en caso contrario, en la vía ejecutiva o coactiva.

Las AT deben contar con medios coactivos para cobrar de manera forzosa las deudas impagadas pudiendo adoptar medidas cautelares, embargar bienes de los deudores, decretar la retención de pagos de terceros, etc., y ello sin perjuicio de la posterior revisión en la vía judicial de lo actuado.

A partir de los datos del estudio del BID, CIAT y CAPTAC-DR se puede saber el monto de la nueva deuda que se ha cargado a las oficinas de cobranza cada año (la deuda fresca), así como el monto de la deuda que fue extinguida por pago u otras causas (fallido, anulación por sentencia judicial, etc.) durante el mismo periodo. Con estos datos se pueden hacer estimados del IVA e IRPJ de periodos corrientes que no fueron pagados dentro de los plazos de vencimiento.

La brecha de pago se calcula como el cociente entre el impuesto no pagado dentro de los plazos de vencimiento y el impuesto determinado declarado voluntariamente por los contribuyentes. Como no se tuvo acceso a los montos declarados, se estima que el impuesto determinado se aproxima sumando a la recaudación efectiva del IVA e IRPJ de un año, la deuda por ambos impuestos que ingresó a las áreas de cobranza en el mismo periodo, que a su vez es el impuesto no pagado del año.

En ambos casos, el supuesto que subyace es que tanto la recaudación efectiva como la deuda cargada cada año, corresponden a periodos tributarios similares.

De esta forma, la brecha de pago promedio, para el período 2006-2010, de los países de América Latina asciende a 8,1%, porcentaje relativamente bajo y que demostraría un buen nivel de cumplimiento de pago de la obligación que es declarada por los contribuyentes. Las más altas brechas se registran en Bolivia, México y Uruguay.

Finalmente, la AT tienen que enviar un mensaje claro a la sociedad demostrando que es capaz de detectar el incumplimiento y de corregirlo con agilidad. La percepción social de riesgo de control es fundamental para tener un buen nivel de cumplimiento voluntario y para conseguirlo la AT tiene que combinar adecuadamente los diferentes tipos de actuaciones de control.

Así, es necesario realizar un número importante de controles masivos, rápidos, que aprovechen esencialmente la información disponible para transmitir presencia fiscal y al tiempo, la AT tiene que desarrollar fiscalizaciones en profundidad, integrales y rigurosas (auditorías) que traten de evitar las formas más complejas de fraude y evasión tributaria.

Tomando en cuenta los datos del estudio del BID, CIAT y CAPTAC-DR sobre la cantidad de contribuyentes fiscalizados por IVA e IRPJ y la efectividad de las labores de fiscalización (es decir, el total de la deuda reparada o liquidada y las cifras cobradas efectivamente), se puede estimar la brecha de veracidad, que se define como el cociente entre el impuesto no declarado respecto del impuesto que realmente debió declararse.

A través del monto total de la deuda reparada o liquidada por IVA e IRPJ por las diferentes acciones de fiscalización y el número de contribuyentes evaluados, se obtiene un estimado del reparo promedio por cada contribuyente. Al escalar este monto según el número de contribuyentes afectos a ambos impuestos (sin duplicar) se puede tener una aproximación del

impuesto no declarado o numerador del cociente. Por su parte, el impuesto que hubiera correspondido ser declarado efectivamente se puede aproximar sumando al impuesto declarado que se aproximó al calcular la brecha de pago, el impuesto no declarado aquí estimado.

Siguiendo este procedimiento se calculó una brecha de veracidad conjunta de IVA e IRPJ para los países de América Latina, del orden de 30,8%, en el periodo 2006-2010, siendo los países con las brechas más altas Costa Rica, México, República Dominicana y Perú. Debe señalarse que fueron menos las AT que proporcionaron la información necesaria para construir los estimados de esta brecha, lo cual le resta algo de representatividad al valor promedio obtenido. Sin embargo, con el objetivo de tener algunas magnitudes referenciales, se presenta una necesaria aproximación de la misma.

Cuadro N° 7
Brechas de incumplimiento
En porcentajes

	Brecha de inscripción (en relación con la PEA Ocupada)	Brecha de declaración		Brecha de pago (IVA e IRPJ)	Brecha de veracidad (IVA e IRPJ)
		IVA	IRPJ		
Argentina	39.7	48.2	30.4	3.8	19.9
Bolivia	94.3	n.d.	n.d.	20.6	n.d.
Brasil	n.d.	n.d.	23.6	n.d.	n.d.
Chile	36.0	13.9	0.6	3.7	6.7
Colombia	68.9	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Costa Rica	n.d.	29.7	8.7	0.4	69.1
Ecuador	63.2	33.0	60.4	11.4	29.3
El Salvador	n.d.	28.0	n.d.	2.3	36.9
Guatemala	90.0	15.3	n.d.	0.2	n.d.
Honduras	97.2	4.7	13.4	0.2	2.1
México	24.5	37.9	43.2	20.7	52.6
Nicaragua	91.8	n.d.	14.2	10.9	1.8
Panamá	20.1	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay	82.4	43.6	n.d.	3.0	n.d.
Perú	56.0	84.2	n.d.	10.5	47.7
Rep. Dominicana	95.3	42.4	35.4	2.9	41.5
Uruguay	42.8	34.9	28.0	23.4	n.d.
Venezuela	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Promedio simple	64.4	34.7	25.8	8.1	30.8

Fuente: CIAT, BID, CAPTAC-DR
Elaboración: Propia

Dejando de lado las brechas de registro (por no tener un universo comparable confiable, debido a las heterogéneas políticas de registro de las AT) y la brecha pago (por estar sesgada a quienes si declaran), el promedio de incumplimiento que de los cálculos de los autores deriva para los países de América Latina es de 30,4% para ambos impuestos.

Conclusiones y Recomendaciones

El estudio realizado ha permitido verificar el mayor interés reciente de los países de América Latina por medir el incumplimiento tributario. Si bien, hace algunos años sólo eran trabajos de entidades públicas, universidades, organismos internacionales o instituciones privadas, hoy día es creciente el interés de las AT por estas tareas.

En total se ha identificado que en 9 de los 18 países analizados las AT tienen experiencia en la medición del incumplimiento tributario de por lo menos un tributo.

Respecto de los métodos utilizados para este fin, en el presente trabajo se han repasado las características de los más importantes, con el fin de mostrar sus ventajas y desventajas. Si bien buena parte de los métodos se mantienen todavía en el ámbito exclusivamente académico, otros ya han sido efectivamente utilizados. Una constante identificada en los trabajos recientes de medición del incumplimiento enfocados en países de América Latina, es la preferencia por utilizar el método del potencial teórico usando Cuentas Nacionales, a pesar de todos los ajustes que se deben operar, que puede resultar en un trabajo muy intenso en uso de información tributaria. Está bastante presente en las mediciones de las AT, por ejemplo. La mayoría de mediciones abordan el cálculo del incumplimiento en IVA y en menor medida del IRPJ.

Según los indicadores que muestra el presente trabajo, lo cierto es que hay indicios de una reducción del incumplimiento tributario en IVA e IRPJ en los países de América Latina, en el periodo 2000-2010. Los coeficientes de productividad calculados, en primer lugar, muestran una reducción de 21,3% y 17,6% en la ineficiencia en la recaudación del IVA e IRPJ, respectivamente, entre el primer y segundo quinquenio.

Igualmente, para el caso del IRPJ, los cálculos recopilados de otros trabajos y el realizado por los autores, bajo el método del potencial teórico usando Cuentas Nacionales, dan cuenta de una reducción del incumplimiento entre el primer y segundo quinquenio, de 11,6%, en promedio, para los primeros y de 19,7%, en promedio, para el segundo. Hacen falta de todas maneras estimaciones sectoriales para poder ser más concluyentes. De todas maneras, se confirma la tendencia decreciente.

Los resultados mejores del periodo 2006-2010 se confirman aún más con los estimados obtenidos en la última sección del trabajo que usa los datos de la gestión de las AT derivados del estudio del BID, CIAT, CAPTAC-DR con los que se estiman las brechas tributarias. Si se promedian todos los resultados de incumplimiento discutidos para ambos impuestos, con excepción de la brecha de registros y la brecha de pago, el nivel promedio de incumplimiento que se obtiene para los países de América Latina, se sitúa en promedio en 30,4%, nivel que se encuentra por debajo para el promedio de 37,8% para las otras estimaciones.

En la medición del incumplimiento tributario no existe un método perfecto ni único, siendo necesario evaluar la aplicación de cada uno en el contexto que se enfrente. Es importante analizar adecuadamente los resultados obtenidos y, más que prestar atención solo al resultado puntual, se hace recomendable observar las tendencias en el tiempo para lo cual es deseable contar con series anuales que permitan seguir la evolución de esta variable.

Un aporte de este trabajo ha sido justamente buscar que mostrar series históricas en lugar de mediciones puntuales, poniendo juntas a todas las mediciones de incumplimiento tributario recientes que se pudieron encontrar para todo el periodo 2000-2010, y luego proponiendo otras 3 mediciones propias, también de forma histórica.

En tiempos de transparencia fiscal, aún es difícil acceder a la información tributaria. Las AT no ponen a disposición de los investigadores datos agregados provenientes de las declaraciones que son fundamentales para las mediciones. Aquí los autores han tomado ventaja de la información proporcionada por la Red de Estudios del CIAT. Sin su valiosa colaboración no hubiera sido posible hacer los ajustes necesarios para realizar los estimados.

Igualmente, se verifica diferencias en el nivel de desarrollo de la medición del incumplimiento tributario en las AT de América Latina, por lo que se considera muy importante desarrollar un trabajo de capacitación, homogeneización de metodologías, puesta a disposición de información tributaria relevante, seguimiento de resultados, etc. Para esto se sugiere seguir una línea de actuación en el marco de la colaboración que promueve el CIAT para que, junto con otros organismos internacionales, se pueda lograr la conformación de grupos de trabajo sobre este tema.

Finalmente, si bien la medición del incumplimiento tributario ayuda a dimensionar el fenómeno, el verdadero reto es trabajar de manera coordinada en los países para seguir combatiendo este flagelo con mejores políticas tributarias y mejor gestión tributaria, para poder ampliar de forma efectiva la base tributaria y asegurar la eficiencia recaudatoria.

Bibliografía

Absalón, Carlos; Urzúa, Carlos (2010). Modelos de micro simulación para el análisis de políticas públicas. Tecnológico de Monterrey. Ciudad de México, México.

AFIP (2005). Estimación del Incumplimiento en el IVA 2000-2004. Departamento de Estudios Económicos-Dirección de Estudios AFIP.

Allingham, Michael; Sandmo, Agnar (1972). Income Tax Evasion: A theoretical analysis. University of Pennsylvania, Philadelphia, USA and The Norwegian School of Economics and Business Administration, Bergen, Norway

Alm, James (2011). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. Springer Science+Business Media

Alm, James (2011). "Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory" Tulane Economics Working Paper Series. Tulane University New Orleans, LA. Working Paper 1102.

Alm, James; Embaye Abel (2011). "Using dynamic panel methods to estimate shadow economies around the world, 1990-2006. July 2011.

Alm, James; Jacobson, Sarah (2007). "Using Laboratory Experiments in Public Economics". National Tax Journal. Vol LX, N° 1. March 2007.

Alm, James; Sennoga, Edward (2011). "Mobility, competition and the distributional effects of tax evasion". Tulane Economics Working Paper Series. Tulane University New Orleans, LA. Working Paper 1108.

Alm, James; Mckee Michael, Bloomquist Kim (2011). "On the external validity of tax compliance experiments". paper presented at the New Perspectives on Tax Administration: An IRS-TPC Research Conference, Washington, DC, June 22, 2011.

Álvarez Estrada, Daniel (2010). Tributación directa en América Latina: Equidad y desafíos. Estudio de caso de México. CEPAL División de desarrollo económico

Arias Minaya, Luis Alberto (2010). Tributación directa en América Latina: Equidad y desafíos. El caso de Perú. CEPAL División desarrollo económico.

Auguste, Sebastian; Artana, Daniel (2009). Informalidad y evasión impositiva: Una revisión crítica de la literatura y propuestas metodológicas. FIEL

Avila, Javier; Cruz Lasso, Angela (2007). Evasión del Impuesto al Valor Agregado en Colombia: Estimación para el período 1998-2006. Cuadernos de Trabajo. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. Documento Web 024.

BID- CIAT- CAPTAC/DR, 2012. Estado de las Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010.

Cabrera, Maynor y Guzman, Vivian (2010). La tributación directa en América Latina, equidad y desafío: el caso de El Salvador. Chile, CEPAL-GTZ.

Carrasco, Carlos (2010). Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión. Ecuador. Servicio de Rentas Internas (SRI).

Cebula, Richard; Feige, Edgar (2011): America's Underground Economy: Measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the U.S. MPRA Paper 29672. University Library of Munich (Germany).

Cetrángolo, Oscar; Gómez Sabaini, Juan (2010): La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, patrimonios y otros tributos considerados directos. Chile, CEPAL-GTZ

Chernick, Howard; Merriman, David. Using litered pack data to estimate cigarette tax avoidance in NYC. November 2009.

CIAT. Manual de buenas prácticas en la medición de los Gastos Tributarios: una experiencia Iberoamericana. 2011

DGFP – Francia (2011), Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos, 45 Asamblea General del CIAT. Quito, Ecuador.

DGI Uruguay (2011). Estimación de la evasión en el Impuesto al Valor Agregado 2000 – 2010. Dirección General Impositiva. Montevideo, Uruguay

Engel, Eduardo; Galetovic, Alexander; Raddatz Claudio (1998). Estimación de la evasión del IVA mediante el método del punto fijo.

Fenochietto, Ricardo; Pessino Carola (2010). Determining countries tax effort. Revista de Economía Pública 195-(4/2010). Instituto de Estudios Fiscales.

Feldman Naomi; Slemrod Joel (2007). Estimating tax noncompliance with evidence from unaudited tax returns. The Economic Journal N° 117.

Gerxhani, Klarita; Schram Arthur. (2005). Tax evasion and income source: a comparative experimental study. Journal of economics Psychology.

Gómez Sabaini, Juan; Jiménez Juan (2011). Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina. Informe preliminar para Comisión Andina de Fomento.

Her Majesty's Revenue & Customs (2010). Measuring tax gap 2010, Reino Unido. HMRC.

Hashimzade, Nigar; Myles, Gareth, Tran-Nam, Binh (2010). "New approaches to the economics of tax evasion". Australian School of Taxation (ATAX)

Houston, Jodie; Tran Alfred,"A survey of tax evasion using the randomized response technique". The Australian National University. 2001

IRS – EEUU (2011), Actitudes del contribuyente frente a la Administración Tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos. 45 Asamblea General del CIAT. Quito, Ecuador.

IRS – EEUU (2012). IRS Releases New Tax Gap Estimates, Compliance Rates Remain statistically unchanged from previous study. January 2012.

ITAM (2006). Medición de la Evasión Fiscal en México. Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM. Ciudad de México. Noviembre 2006.

Iyer, Govind; Rackers, Philip; Sanders, Debra (2010) Increasing tax compliance in Washington State : a field experiment. National Tax Journal Publisher. March 2010. Volume 63

Jiménez, Juan Pablo; Gómez Sabaini, Juan; Podestá, Andrea; Compiladores. (2010). Evasión y equidad en América Latina. CEPAL-GTZ

Jorrat, Michael (2010). La tributación directa en Chile: equidad y desafíos; Chile, CEPAL-GTZ

Jorrat, Michael (2001). Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria. 35 Asamblea General CIAT, Santiago de Chile. Abril 2001.

Kleven Henrick; Knudsen Martin; Kreiner Claus, Pedersen, Soren; Saez Emmanuel (2010). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a randomized tax audit experiment in Denmark. National Bureau of Economic Research – NBER. Working Paper Series. Working paper 15769.

Latinobarómetro Encuesta. Base de datos e informes varios años.

Legumbrier Andrea. (2009). La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico tributario y sus condicionantes. Serie Temática Tributaria CIAT.

Martín, Fernando R (2009), La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias. ILPES-CEPAL.

OCDE (2001). Compliance Measurement-Practice Note. Centre for Tax Policy and Administration- Tax guidance series.

Parra Jimenez Orlando; Patiño Jacinto, Ruth. (2010). Evasión de Impuestos nacionales en Colombia años 2001-2009. Universidad Santo Tomás Bogotá. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas. Vol. XVIII.

Pecho, Miguel (2008). Productividad del IVA. En Implicancias legales y económicas de la implementación en el Perú de las decisiones 599 y 600. Consultoría para la Comunidad Andina de Naciones. Junio 2008.

Piancastelli Marcelo (2001). Measuring the tax effort of developed and developing countries. Cross country panel data analysis -1985/95.

Pisani, Stefano (2010). La utilización de los resultados de la medición de la brecha tributaria para la composición del mapa de riesgos y el diseño de los planes de control. 44 Asamblea General del CIAT. Montevideo, Uruguay

Pissarides C. A & Weber G. (1989). An expenditure-bases estimate of Britain's Black Economy. Journal of Public Economics, 39(1), 17-32.

Reckon LLP (2009). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 member states. DG Taxation and customs union.

RFB – Brasil (2011), Actitudes del contribuyente frente a la Administración Tributaria: diferenciar y clasificar los comportamientos. 45 Asamblea General del CIAT. Quito, Ecuador.

Roca, Jerónimo (2010). Tributación directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño. Chile, CEPAL-GTZ

Rubin Marcus (2011). The Practicality of the top down approach to the direct tax gap. New perspectives on tax administration: An IRS-TPS Research Conference. HM Revenue&Customs

Sandmo, Agnar (2011). An evasive topic: theorizing about de hidden economy. International tax and public finance.

Schneider, Friedrich (2011). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2011. Department of Economics, Johannes Kepler University

Schneider, Friedrich (2011). "The shadow economy and shadow economy labor force: what do we (not) know?. Discussion paper N° 5769. Johannes Kepler University of Linz and Iza

Schneider, Friedrich; Buehn, Andreas; Montenegro Claudio (2010). "Shadow economies all over the world. New estimates for 162 countries from 1999 to 2007". The World Bank

Schneider, Friedrich; Enste Dominik (2000). "Shadow economies around the world: size, causes, and consequences. IMF Working paper. WP/00/26 February 2000.

Slemrod, Joel; Weber, Caroline (2011). Evidence of the Invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy. International tax and public finance.

SRI – Ecuador (2010), Instrumentos y técnicas para medir la evasión tributaria. 44 Asamblea General del CIAT. Montevideo, Uruguay. 12 al 15 de abril de 2010.

SUNAT (2009). Estimación del incumplimiento en el Impuesto general a las ventas durante el año 2008. Gerencia de Estudios Tributarios, Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento

Tanzi, Vito (1999). Uses and abuses of estimates of the Underground Economy. *The Economic Journal*. Vol. 109. N° 456.

Tanzi, Vito; Shome, Parthasarathi (1993), A primer on tax evasion. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund.

Tanzi, Vito; Shome, Parthasarathi (1993), Tax evasion: causes, estimation methods, and penalties a focus on Latin America. Chile, CEPAL/PNUD

Teera, Joweria M. (2004), Tax performance: a comparative study. *Journal of International Development*. Volumen 16. August 2004.

Torgler, Benno (2003). "Tax Morale: Theory and empirical analysis of tax compliance". Chapter III – Speaking to theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments.

Torgler, Benno (2003). "What do we Know about Tax Morale: Theory and empirical analysis of tax compliance". Chapter III – Speaking to theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments.

Torgler, Benno (2003). "Beyond punishment: a tax compliance experiment with taxpayers in Costa Rica" *Revista de análisis económico* , Vol 18 N°1, pp 27-56.

Vuletin, Guillermo. (2008). "Measuring the informal economy in Latin America and the Caribbean. IMF Working Paper. WP/08/102. April 2008.

Anexo I
Coeficientes de productividad del IVA en América Latina
Por cada punto de la alícuota general efectiva

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Promedio			Max.	Min.
												2000-2005	2006-2010	2000-2010		
Argentina	0.459	0.395	0.379	0.422	0.525	0.538	0.581	0.627	0.638	0.624	0.670	0.453	0.628	0.532	0.670	0.379
Bolivia	0.494	0.532	0.567	0.581	0.624	0.680	0.727	0.769	0.826	0.732	0.791	0.580	0.769	0.666	0.826	0.494
Brasil	n.d.															
Chile	0.709	0.703	0.727	0.718	0.732	0.736	0.717	0.762	0.788	0.690	0.743	0.721	0.740	0.729	0.788	0.690
Colombia	0.390	0.395	0.388	0.436	0.454	0.487	0.542	0.525	0.555	0.503	0.522	0.425	0.529	0.472	0.555	0.388
Costa Rica	0.521	0.555	0.557	0.547	0.569	0.581	0.632	0.675	0.677	0.571	0.575	0.555	0.626	0.587	0.677	0.521
Ecuador	0.743	0.792	0.817	0.739	0.726	0.746	0.770	0.802	0.795	0.794	0.798	0.761	0.792	0.775	0.817	0.726
El Salvador	0.476	0.508	0.511	0.524	0.507	0.535	0.578	0.549	0.533	0.510	0.557	0.510	0.545	0.526	0.578	0.476
Guatemala	0.498	0.518	0.531	0.526	0.536	0.492	0.516	0.561	0.510	0.473	0.497	0.517	0.511	0.514	0.561	0.473
Honduras	0.568	0.519	0.520	0.568	0.579	0.576	0.603	0.652	0.654	0.556	0.578	0.555	0.608	0.579	0.654	0.519
México	0.343	0.343	0.337	0.336	0.335	0.346	0.378	0.373	0.387	0.346	0.367	0.340	0.370	0.354	0.387	0.335
Nicaragua	0.495	0.467	0.469	0.496	0.527	0.566	0.614	0.620	0.568	0.561	0.588	0.503	0.590	0.543	0.620	0.467
Panamá	0.493	0.445	0.419	0.502	0.521	0.537	0.627	0.751	0.876	1.013	0.831	0.486	0.820	0.638	1.013	0.419
Paraguay	0.587	0.582	0.590	0.645	0.678	0.725	0.750	0.753	0.773	0.802	0.892	0.634	0.794	0.707	0.892	0.582
Perú	0.405	0.373	0.394	0.415	0.427	0.460	0.506	0.514	0.563	0.502	0.569	0.412	0.531	0.466	0.569	0.373
República Dominicana	0.422	0.381	0.394	0.331	0.332	0.308	0.343	0.371	0.336	0.305	0.307	0.361	0.332	0.348	0.422	0.305
Uruguay	0.432	0.453	0.446	0.476	0.491	0.510	0.543	0.559	0.546	0.544	0.536	0.468	0.546	0.503	0.559	0.432
Venezuela	0.551	0.568	0.528	0.548	0.814	0.941	0.981	1.026	0.981	0.826	0.820	0.658	0.927	0.780	1.026	0.528
Promedio simple	0.505	0.502	0.504	0.518	0.552	0.574	0.612	0.641	0.647	0.609	0.626	0.526	0.627	0.572	0.683	0.477

Fuente: CIAT
Elaboración: Propia

Anexo II
Coeficientes de productividad del IRPJ en América Latina
Por cada punto de la alícuota general efectiva

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Promedio			Max.	Min.
												2000-2005	2006-2010	2000-2010		
Argentina	0.194	0.202	0.120	0.191	0.264	0.284	0.288	0.292	0.264	0.240	0.277	0.209	0.272	0.238	0.292	0.120
Bolivia	0.153	0.145	0.139	0.136	0.159	0.217	0.244	0.244	0.276	0.455	0.340	0.158	0.312	0.228	0.455	0.136
Brasil	0.217	0.234	0.329	0.303	0.299	0.357	0.356	0.393	0.442	0.383	0.378	0.290	0.390	0.336	0.442	0.217
Chile	0.375	0.520	0.541	0.512	0.482	0.665	0.739	0.845	0.801	0.482	0.701	0.516	0.713	0.606	0.845	0.375
Colombia	0.314	0.412	0.395	0.348	0.387	0.382	0.394	0.453	0.431	0.483	0.404	0.373	0.433	0.400	0.483	0.314
Costa Rica	0.270	0.285	0.328	0.349	0.292	0.339	0.377	0.396	0.463	0.426	0.409	0.311	0.414	0.358	0.463	0.270
Ecuador	0.158	0.307	0.280	0.279	0.306	0.375	0.400	0.396	0.500	0.567	0.496	0.284	0.472	0.370	0.567	0.158
El Salvador	n.d.															
Guatemala	0.212	0.184	0.227	0.219	0.212	0.221	0.252	0.247	0.244	0.230	0.223	0.213	0.239	0.225	0.252	0.184
Honduras	0.288	0.332	0.317	0.391	0.435	0.455	0.544	0.623	0.585	0.525	0.523	0.370	0.560	0.456	0.623	0.288
México	n.d.															
Nicaragua	0.216	0.222	0.276	0.382	0.359	0.385	0.414	0.421	0.433	0.472	0.462	0.307	0.440	0.367	0.472	0.216
Panamá	0.156	0.120	0.116	0.119	0.137	0.145	0.195	0.197	0.190	0.254	0.241	0.132	0.215	0.170	0.254	0.116
Paraguay	0.239	0.203	0.198	0.149	0.185	0.278	0.540	0.533	0.510	0.845	0.659	0.209	0.617	0.395	0.845	0.149
Perú	0.116	0.138	0.155	0.216	0.195	0.269	0.392	0.452	0.407	0.304	0.353	0.181	0.381	0.272	0.452	0.116
República Dominicana	0.148	0.197	0.175	0.151	0.116	0.139	0.119	0.178	0.161	0.144	0.121	0.154	0.145	0.150	0.197	0.116
Uruguay	0.206	0.186	0.141	0.115	0.223	0.264	0.321	0.253	0.396	0.418	0.414	0.189	0.361	0.267	0.418	0.115
Venezuela	0.139	0.178	0.178	0.167	0.193	0.227	0.287	0.304	0.202	0.245	0.156	0.180	0.239	0.207	0.304	0.139
Promedio simple	0.213	0.242	0.245	0.252	0.265	0.313	0.366	0.389	0.394	0.405	0.385	0.255	0.388	0.315	0.460	0.189

Fuente: CIAT
Elaboración: Propia

Anexo III

Breve descripción de los IRPJ de América Latina: 2000-2010⁵

Argentina

Las empresas residentes en la República Argentina deben considerar sus rentas a efectos del impuesto, sobre la base de la renta mundial. La alícuota del impuesto asciende a 35% la que permaneció fija durante todo el período de análisis. Las exenciones más relevantes en el impuesto son las ganancias de las asociaciones civiles, fundaciones mutuales y cooperativas, los intereses de los títulos públicos y los reintegros por promociones de ciertas actividades económicas. La determinación de la incidencia económica de las exenciones se basó en los informes de gastos tributarios del país.

Para la determinación del monto imponible se parte de los estados contables, los que siguen los principios de contabilidad generalmente aceptados y sobre los cuales deben realizarse los ajustes previstos en la normativa del impuesto. En principio son admitidos todos los gastos necesarios para obtener la renta, con algunas excepciones entre las que se puede destacar los gastos de directores o representantes así como ciertas regalías a no residentes por uso de la propiedad intelectual.

Respecto a los activos fijos, se fija una forma de amortización en línea recta estableciéndose en la normativa únicamente la tasa de depreciación para los inmuebles en 2%, la que puede incrementarse si está debidamente justificada y dependiendo de ciertas características de la construcción. También se autoriza bajar a costo las depreciaciones de intangibles siempre y cuando los mismos tengan una vida útil limitada, lo que deberá ser probado por el contribuyente. Respecto a las pérdidas de ejercicios anteriores, está prevista su deducción por hasta 5 años, aplicables hacia adelante.

El ejercicio fiscal a efectos del impuesto coincide con el de los estados contables. Se establece un plazo para la presentación de la declaración jurada y pago del saldo del impuesto, previéndose una serie de pagos adelantados durante el ejercicio y basados en el impuesto del año anterior (un pago equivalente a 25% del impuesto del ejercicio anterior y 9 pagos iguales al 8,33% del referido impuesto).

Bolivia

Bolivia grava a las rentas de fuente boliviana con el IUE, el que alcanza a las compañías nacionales así como a las rentas de fuente boliviana obtenidas por los establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país, con una alícuota de 25%. La misma permaneció fija en todo el período de análisis. Desde 2007 las empresas explotadoras de la minería deben pagar un adicional de 12,5% del impuesto, siempre y cuando se superen ciertos umbrales de precio previamente establecidos en la Ley.

En líneas generales la renta computable es la renta que surge de los estados contables de las empresas, a la que se le realizan ciertos ajustes de acuerdo a las previsiones legales. En principio son deducibles todos los gastos realizados durante el ejercicio, para obtener y conservar la renta, con algunas excepciones. Se puede citar como deducciones no admitidas a los gastos o retiros personales de dueños o socios de las empresas. Los intereses entre empresas vinculadas son

⁵ No incluye El Salvador.

deducibles pero con un tope. Igualmente hay limitaciones para la deducción de montos donados a entidades sin fines de lucro.

Las provisiones por pérdidas contingentes son no deducibles, admitiéndose únicamente la deducción por concepto de indemnizaciones por despidos que efectivamente se hayan pagado. Respecto a las amortizaciones, se establece en la norma el método de depreciación lineal y las alícuotas a aplicar anualmente, las que van desde un 2,5% para los edificios hasta un 25% para los equipos de procesamiento electrónico de datos. La Ley del impuesto admite la deducción sin límite temporal de pérdidas de ejercicios anteriores.

Los ejercicios económicos finalizan el 31 de diciembre para las actividades, estableciéndose cierres especiales para las actividades industriales, agropecuarias y minería en marzo, junio y setiembre. Se establece un plazo de 120 días para la presentación de las declaraciones juradas y pagos del impuesto, no previéndose pagos anticipados a cuenta del mismo, salvo para la minería exportadora, los que se calculan como un porcentaje del ingreso.

Brasil

Las compañías brasileras residentes están gravadas con el impuesto bajo el principio de renta mundial. Las sucursales y agencias en el extranjero propiedad de empresas brasileras tienen sus rentas también alcanzadas por el impuesto. La tasa básica del impuesto es de 15%, a la que deberá agregarse una sobretasa de 10% cuando las rentas exceden cierto umbral definido legalmente. En agregación se establece el Impuesto sobre la Contribución Social con una alícuota general del 9%. Existen diversos beneficios e incentivos tributarios para emprendimientos económicos en ciertas áreas de menor desarrollo.

En términos generales la renta neta se determina a partir de los estados contables con los ajustes fiscales previstos en la norma. Son admitidos para su deducción todos los gastos necesarios para obtener la renta, debidamente documentados que constituyan una erogación real en el ejercicio. No son deducibles ciertos gastos relacionados con los activos fijos como los contratos de leasing financiero u operativo, o ciertos bonos globales a los funcionarios sin identificación de los beneficiarios, así como ciertas donaciones o liberalidades.

Los activos fijos deben ser amortizados de forma lineal a partir de unas alícuotas establecidas en la norma del impuesto las que van desde un 4% para los bienes inmuebles hasta un 20% para los equipos de computación o los vehículos. Es admitida una amortización acelerada para el caso de compañías industriales que operan en turno completo. Las pérdidas fiscales pueden aplicarse hacia delante de forma indefinida pero solamente hasta alcanzar el 30% de la renta neta antes del impuesto del ejercicio.

En general el ejercicio fiscal coincide con el año calendario, debiendo presentarse la declaración jurada y el pago del saldo del impuesto a los 120 días de finalizado el ejercicio económico, previéndose pagos anticipados a cuenta del mismo durante el ejercicio.

Chile

El impuesto a las sociedades chileno aplica sobre el ingreso neto devengado en el ejercicio, de fuente mundial para las compañías constituidas en el país y de fuente territorial para las sucursales de entidades extranjeras. La alícuota del impuesto es de 17%, la que está vigente desde 2004. En 2000-2001 la misma fue de 15%, mientras que en 2002 se aplicó una de 16% y en 2003 una de 16,5%. Como aspecto particular de la tributación a las sociedades de este país debe destacarse el hecho de

que este impuesto opera como un crédito contra el impuesto a la renta personal de los dueños o socios de las entidades gravadas.

La renta computable es el resultado neto que surge de los estados financieros, los que siguen los principios contables aceptados internacionalmente. En principio todas las ganancias quedan comprendidas, así como son deducibles todos los gastos para obtener la renta y conservar la fuente. Respecto al mantenimiento de inventarios en la contabilidad, son admitidos el sistema FIFO así como PPP. La ley del impuesto prevé el ajuste de ciertos activos y pasivos por su exposición durante el ejercicio a los efectos inflacionarios, lo que implica el reconocimiento de un resultado neto que puede ser positivo o negativo dependiendo de la posición activa o pasiva para el referido ajuste.

Las depreciaciones son calculadas a partir del método lineal, para el cual la ley del impuesto en cuantos períodos anuales pueden amortizarse los diversos bienes de activo fijo, desde 6 años para los equipos para el procesamiento electrónico de datos, hasta 80 años para los edificios. Se admite la amortización acelerada, aplicando una vida útil de una tercera parte de la prevista legalmente, según el activo fijo que se trate. Igualmente a efectos de la determinación del impuesto personal, este ajuste especial no es considerado. El sistema chileno prevé la deducción sin límite de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, las que deben ser compensadas en primer lugar con resultados no distribuidos para luego sí poder imputarse en el ejercicio abatiendo de la renta.

La norma del impuesto fija que los ejercicios económicos deben finalizar el 31 de diciembre de cada año, estableciéndose un plazo para la presentación y pago del saldo de hasta el 30 de abril del año siguiente. Deben realizarse pagos mensuales a cuenta del impuesto anual calculados sobre la base del impuesto del ejercicio anterior.

Colombia

El impuesto a las sociedades de Colombia grava a las empresas nacionales bajo el criterio de la renta mundial. La alícuota actual del impuesto es de 33%, habiéndose reducido del valor de 35%. Destaca la alícuota reducida aplicable a los usuarios industriales ubicados en la Zona de Libre Comercio. La alícuota allí es de 15%. Si bien la distribución de dividendos no está gravada, las distribuciones de ganancias no sujetas al IRPJ deberán tributar a una alícuota de 33%, la que se retiene en la fuente.

Para la determinación de la base imponible del impuesto, a los ingresos brutos se le deducen los ingresos no gravables, las devoluciones, entre otros conceptos. En general pueden deducirse de la renta, los gastos relacionados con la actividad que genera el ingreso y deben ser proporcionadas con el volumen de actividad productiva del contribuyente, con algunas excepciones.

De cumplir con la regla general de deducibilidad también lo serán los gastos realizados con entidades no residentes, igualmente de no estar gravada la contraparte, no se podrá deducir más de un 15% de los ingresos netos, antes de considerar esos gastos.

Entre las exenciones más relevantes en el impuesto a la renta se puede mencionar la exención a los ingresos generados por las actividades de hotelería, el software y el transporte fluvial. Más recientemente se incorporó la exención a la generación de energía a través de fuentes eólicas, de la biomasa y los residuos de la agricultura.

Bajo la ley tributaria colombiana, la base imponible será la mayor entre la base imponible real o la ganancia mínima presunta, que es igual al 3% del patrimonio neto al 31 de diciembre del año fiscal anterior. Ciertos activos pueden ser excluidos de este cálculo, y ciertos contribuyentes no están obligados a calcular la renta presuntiva. La cantidad de impuesto sobre la renta después de los

créditos fiscales no podrá ser inferior al 75% de la renta se determina en la normativa renta presuntiva, sin tomar en cuenta los créditos fiscales.

Durante el periodo analizado, los adquirientes de bienes de activos fijos relacionados con las actividades económicas de la empresa pudieron tomar el beneficio de deducir del monto imponible hasta un 40% del valor de los mismos, aplicando luego el régimen de depreciación normal por todo el valor de adquisición. Los usuarios de las Zonas de Libre Comercio, gravados al 15% no podían tomar este beneficio.

Si bien es el Impuesto a la Renta de es de determinación anual, la recaudación se efectiviza a través de un sistema de pagos adelantados durante el ejercicio económico, para lo cual se fija un calendario para los grandes contribuyentes diferente del de los contribuyentes en general.

Costa Rica

Las compañías costarricenses tributan el Impuesto a las Rentas sobre la base del principio de territorialidad o de la fuente, previéndose un sistema de alícuotas proporcionales crecientes de 10%, 20% y 30% para determinados umbrales de ingresos.

Entre las exenciones más relevantes se encuentra las de las empresas que operan bajo el régimen de Zonas Francas, quienes gozan de una exención del impuesto del 100% los primeros 8 ejercicios, la que se reduce a 50% los últimos 4 años. Cuando una porción de la renta es de fuente extranjera, la norma del impuesto fija unos porcentajes fijos de renta de fuente costarricense para determinadas actividades económicas, como el transporte internacional, las compañías de seguros así como las agencias internacionales de noticias, entre otros.

En términos generales, a efectos de la liquidación del impuesto, la determinación de la renta se realiza a partir de los estados contables, los que están expresados de acuerdo a las normas internacionales de información financiera, previéndose una serie de ajustes fiscales en la normativa del impuesto que reducen o aumentan la base del mismo. Ciertas provisiones por morosidad de deudores u obsolescencia del inventario no son gastos admitidos libremente, sino solo en la medida que efectivamente hayan implicado erogaciones reales durante el ejercicio económico.

Las amortizaciones son calculadas siguiendo el criterio lineal previéndose unas franjas de vidas útiles para una clasificación de bienes de activo fijo, desde 15 a 50 años para edificios, hasta de 3 a 10 años para los vehículos. Respecto al arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores, estas pueden ser llevadas hacia delante por tres ejercicios económicos, siendo de cinco para el sector agropecuario, a su vez las empresas industriales pueden arrastrar hacia delante los resultados negativos de sus cinco primeros ejercicios económicos.

Los ejercicios económicos finalizan el 30 de setiembre de cada año, previéndose algunas excepciones. Las empresas disponen de un plazo de 2 meses y medio para presentar la declaración jurada y pagar el saldo adeudado. Está previsto un sistema de pagos a cuenta calculado sobre la base del impuesto del año anterior, o del promedio de los últimos tres ejercicios, el mayor. Estos deben realizarse en forma trimestral.

Ecuador

El impuesto a las sociedades aplica a empresas nacionales por su renta mundial y a las empresas extranjeras que operan desde Ecuador, por la renta de fuente ecuatoriana. Durante el periodo de análisis, la alícuota del impuesto fue de 25%.

Para la determinación de la renta gravada, son admitidos como deducción los gastos realizados durante el ejercicio económico necesarios para obtener la renta. Se admite como deducción en la base aquellas distribuciones de utilidades hacia los empleados, por hasta un 15% de la renta. También son admitidos los gastos realizados en el extranjero, en algunos casos con límites específicos establecidos en la normativa legal.

El criterio fiscal de amortización de activo fijo prevé un sistema lineal de depreciación aplicando unos porcentajes fijos dependiendo del bien que se trate. Los períodos de amortización van desde los 20 años para los inmuebles y ciertos medios de transporte hasta 3 años para los equipos para el procesamiento electrónico de datos. También se prevé un régimen de amortización de 10 años para los gastos de organización. La normativa del impuesto prevé el ajuste de pérdidas de ejercicios anteriores, hasta 5 años hasta el límite del 25% de las utilidades del ejercicio que se está liquidando.

Entre las exenciones más destacables que generan gasto tributario en el impuesto a las sociedades de Ecuador se encuentran los dividendos y utilidades distribuidos por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador.

Los cierres de ejercicios económicos están previstos para el 31 de diciembre de cada año. Se prevé un régimen de dos anticipos anuales a cuenta del impuesto, en junio y setiembre. El anticipo será igual a la mayor cifra entre el 50% del impuesto sobre la renta, menos ciertas retenciones, del ejercicio inmediato anterior; o la suma de unos porcentajes fijos sobre el capital social, los costos totales, los activos y los ingresos del ejercicio en curso. Se prevé un sistema de retención a cuenta del impuesto para ciertas hipótesis.

Guatemala

El Impuesto a las sociedades se basa en el principio de territorialidad, estando alcanzadas aquellas rentas realizadas por las empresas en territorio guatemalteco. Existen dos regímenes de tributación para las rentas de las sociedades. Por un lado el Régimen General, el que se aplica sobre los ingresos brutos y por otra parte un régimen de liquidación opcional cuyo monto imponible es el resultado neto del negocio.

A través del régimen general el impuesto es determinado por aplicación de una alícuota de 5% sobre los ingresos brutos. A efectos del cálculo deben excluirse a los ingresos exentos así como aquellos de fuente extraterritorial. Quienes eligen el régimen opcional pueden deducir los gastos necesarios para obtener la renta y mantener la fuente. La alícuota aplicable bajo este sistema es de 31%. Las compañías que operan en las Zonas Francas gozan de una exoneración general del impuesto por un período de 5 o 10 años.

Otra particularidad del régimen opcional es la posibilidad de deducción de provisiones a partir de unos porcentajes fijos. Es así que pueden bajarse malos créditos por hasta 3% del monto de los ingresos anuales, también es admitida la reducción del monto imponible por las provisiones por despidos por hasta un porcentaje fijo de los costos salariales. Son admitidas las depreciaciones por el método lineal, para lo cual se establecen porcentajes máximos de depreciación anual según el tipo de activo fijo que se trate; desde un 33,3% para equipos informáticos hasta un 5% para bienes inmuebles.

Los ejercicios fiscales son anuales, coincidiendo el año fiscal con el año calendario. Quienes tributan bajo el régimen general deben declarar mensualmente los ingresos brutos gravados y anticipar el 5% al que se le deducirán las retenciones de las que hayan sido objeto. Los que eligen el régimen opcional deben realizar anticipos trimestrales a cuenta del impuesto anual.

Honduras

El impuesto a las sociedades de Honduras grava la renta mundial de las sociedades hondureñas con una alícuota de 25% sobre su resultado fiscal neto. Desde 2004 la alícuota del impuesto asciende a 25%.

Las rentas generadas por determinadas actividades económicas desarrolladas en ciertas áreas están exentas del impuesto. Las zonas de libre comercio, la zona industrial de procesamiento, la zona agro-industrial de exportación o la zona de libre turismo son ejemplos de ello. De este país no se obtuvieron informes de gasto tributario, por lo que no se realiza el ajuste en el impuesto teórico por estas exenciones así como por las demás excepciones del impuesto.

El monto imponible del Impuesto sobre la Renta se determina a partir de los resultados contables, a los que se realizan determinados ajustes fiscales admitidos para la determinación de la renta de acuerdo a la legislación hondureña. Son admitidos los criterios FIFO, LIFO y PPP para el mantenimiento contable de los inventarios. No son admitidas para su deducción las provisiones por contingencias y hechos inciertos que pudieran afectar a los activos de las firmas, siendo solamente son admitidas las deducciones correspondientes a pérdidas reales.

En general, la legislación prevé el método de depreciación lineal aunque son admitidos otros métodos, siempre y cuando sean autorizados por la administración fiscal, una vez seleccionado un método de amortización debe mantenerse el mismo por un número determinado de ejercicios. Las tasas van desde 2,5% para los inmuebles y edificios hasta un 33% para ciertos vehículos. Es admitido el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores para determinadas actividades económicas.

En general los ejercicios económicos coinciden con el año calendario, disponiendo las empresas de un plazo de 120 días para presentar la declaración jurada y pagar el saldo remanente. Durante el ejercicio en curso se realizan pagos trimestrales a cuenta del impuesto, calculados sobre la base del IR del ejercicio anterior.

México

El impuesto a las sociedades de México grava a los sujetos residentes siguiendo el criterio de renta mundial, mientras que los sujetos no residentes deberán tributar el impuesto por las rentas de fuente mexicana. La alícuota del impuesto ha tenido diversas modificaciones durante el período de estudio: de 35% para 2000 a 2002, 34% en 2003, 33% en 2004, 30% en 2005, 29% en 2006, 28% para 2007-2009 y finalmente 30% en 2010.

Por su parte el IETU, vigente desde 2007 grava con una alícuota de 17,5% sobre un monto imponible basado más en el principio de lo percibido, siendo el IRS pagado acreditable contra este impuesto. Para la determinación de monto imponible a efectos del ISR, en general son admitidos todos los gastos necesarios para mantener la renta y conservar la fuente, no siendo admitidas las deducciones por sanciones y multas fiscales, así como las donaciones, y las bajadas a pérdidas por obsolescencia, o ciertas hechos no ciertos.

Es admitida como deducción para la determinación de la renta neta a las depreciaciones de los activos fijos, para lo cual se establece el método en línea recta utilizando unos porcentajes fijos determinados por la norma con unas alícuotas que van desde los 5% para los bienes inmuebles hasta de un 30% para los equipos de computación. En algunos casos ciertos activos de medio ambiente

pueden ser depreciados íntegramente en el ejercicio de incorporación. También son admitidos los arrastres de pérdidas de ejercicios anteriores, por un período de hasta 10 años.

El ejercicio fiscal finaliza siempre el 31 de diciembre de cada año, estableciéndose un plazo de 3 meses para la presentación de la declaración jurada y el pago del saldo, estableciéndose un régimen de pagos anticipados a cuenta del impuesto.

Nicaragua

El impuesto a las sociedades nicaragüenses grava a las rentas obtenidas dentro del territorio del país, extendiéndose la fuente a la prestación de servicios que son aprovechados en Nicaragua incluyéndose a los mismos en todos los casos. El impuesto es el mayor entre el 30% sobre el ingreso neto o el 1% sobre los ingresos brutos del ejercicio.

El monto imponible es calculado a partir de los estados contables, los que se elaboran de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad, las que se ajustan de acuerdo a las previsiones legales. Para ciertos ingresos obtenidos por no residentes dentro de Nicaragua, se deben reconocer un porcentaje de los mismos, fijado por la ley, los que quedaran luego gravados al 30%. Dentro de estos rubros se encuentra el transporte marítimo o aéreo, las comunicaciones internacionales y las compañías de seguros.

Respecto a los gastos deducibles, en general son admitidas como deducciones todos los gastos necesarios para obtener la renta y mantener la fuente. Son autorizados diversos métodos de mantenimiento de inventarios y determinación de costo de ventas, como FIFO, LIFO o PPP. Son admitidas las provisiones por deudores incobrables hasta un máximo del 1% del inventario de deudores al cierre del ejercicio.

Los activos fijos deben ser amortizados de forma lineal, para lo cual se prevén unas alícuotas de depreciación que van de 3 a 5% para los edificios hasta un 50% para ciertos equipos de computación. Para ciertas actividades económicas la norma del impuesto autoriza las depreciaciones aceleradas. El sistema nicaragüense prevé la deducción de la renta del ejercicio de las pérdidas de ejercicios anteriores, hacia delante, y hasta 3 ejercicios económicos.

En general los ejercicios económicos van del 1 de julio al 30 de junio del siguiente año, aunque se admiten excepciones. Se establece un plazo de 90 días para la presentación de la declaración jurada del impuesto y el pago del saldo, debiéndose realizar pagos mensuales a cuenta del impuesto anual equivalentes al 1% de los ingresos brutos del mes.

Panamá

Las corporaciones, sucursales de entidades extranjeras, sociedades de responsabilidad limitada así como las demás entidades están sujetas al impuesto sobre las ganancias o ingresos generados en Panamá. La alícuota del impuesto fue de 27,5% en 2010, habiendo permanecido fija en 30% hasta el año inmediato anterior.

Entre las excepciones más destacadas encontramos a las rentas generadas en la Zona Libre Colón, las que solo estarán gravadas cuando se realizan operaciones desde allí con empresas situadas en territorio aduanero panameño. Otra particularidad del sistema panameño son los incentivos fiscales a las denominadas sedes regionales. Éstas son oficinas con control de gestión en la región desde Panamá, desde donde también puede prestar servicios a su Casa Matriz, Subsidiarias u otras Filiales en terceros países. Las sedes pueden actuar como empresas extranjeras inscritas en Panamá o

como empresas panameñas de propiedad de empresas transnacionales. Estas entidades gozan de diversos beneficios, incluso tributarios. En especial en el IRPJ se establece la exención del pago de Impuesto sobre la Renta, por los servicios brindados fuera del territorio nacional a su grupo empresarial, que no genere renta gravable dentro del la República de Panamá.

Entre otras exenciones en el impuesto se encuentra a los ingresos del transporte marítimo de los buques mercantes de Panamá, los resultados por tenencia o transferencia de valores públicos, los intereses por mantenimiento de depósitos en la banca local, las actividades agrícolas cuando los ingresos asociados a las mismas no superen determinado umbral predefinido.

Respecto al aspecto temporal del hecho generador del tributo, la normativa del impuesto establece que los resultados deben ser reconocidos de acuerdo al principio de lo devengado, estableciéndose algunas excepciones como por ejemplo las actividades de construcción que están habilitadas a reconocer por avance de obra. Son admitidos para su deducción todos los gastos necesarios para mantener la fuente, sean estos de fuente nacional o extranjera.

La normativa admite diversos métodos de depreciación. La vida útil mínima es de 3 años para bienes muebles y de 30 para inmuebles. Los gastos de organización pueden ser amortizados en 5 años. La normativa admite el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores pudiendo deducirse un 20% de la pérdida de cada uno de los 5 años subsiguientes, con un tope del 50% de la base imponible del ejercicio en cuestión.

Si bien el Impuesto a la Renta de Panamá es de determinación anual, coincidiendo en general el ejercicio fiscal con el año calendario, la recaudación se efectiviza en cuotas trimestrales.

Paraguay

El Impuesto a las Rentas de las Personas Jurídicas se aplica en Paraguay a las rentas obtenidas por corporaciones y empresas comerciales dentro del territorio paraguayo. El sistema prevé una extensión de la fuente de renta para aquellas rentas de capital obtenidas por empresas domiciliadas en el país, por lo que éstas también quedan comprendidas en el ámbito del impuesto. La alícuota fue de 30% hasta el ejercicio 2004. En el ejercicio 2005 la misma se redujo a 20% y a partir de 2006 hasta la actualidad la misma es de 10%.

Respecto a la determinación de la renta a efectos del impuesto, se parte de los resultados expresados en los estados financieros a los que se le aplican los ajustes fiscales correspondientes. Son deducibles los gastos en la medida que sean aplicados a la actividad de la empresa y para la generación de la renta gravada. El sistema tributario paraguayo prevé la valoración de inventarios a costos de producción o adquisición. Son admitidos los sistemas de valuación FIFO y PPP, los que deben ser mantenidos por los contribuyentes en el tiempo.

Son admitidas las deducciones por depreciaciones del capital fijo, para lo cual se establece un régimen de amortización lineal. No son admitidas en la actualidad la deducción en la renta del ejercicio de las pérdidas de ejercicios anteriores. El IRPJ es de determinación anual coincidiendo, en general, el ejercicio económico con el año calendario.

Perú

Los residentes en el país están sujetos al Impuesto sobre la totalidad de rentas gravadas que obtengan. En el caso de los no residentes, sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto sólo se aplica a sus rentas de fuente peruana.

La alícuota general actual del impuesto ha permanecido fija en 30% con excepción de los años 2002 y 2003. Los dividendos distribuidos están gravados con un adicional de 4,1% sobre la distribución de beneficios a los no residentes y las personas residentes, el que en general es retenido en la fuente. Los dividendos entregados a empresas residentes no están gravados con 4,1%, pero cuando estas hace la distribución de los mismos entonces sí opera la retención de 4,1%. Existe un Régimen Especial de Impuesto a la Renta para pequeña empresa, en el cual se paga por este impuesto sólo 1,5% de sus ingresos mensuales.

La base imponible del impuesto, es calculada a partir de los resultados contables, siendo admitidos para su deducción, en principio, todos los gastos necesarios obtener la renta y conservar la fuente. Es así que sobre los resultados contables se permiten adiciones y deducciones para determinar la renta tributaria. A la utilidad contable se le adiciona el importe de los gastos que la ley no permite deducir o de aquellos que están sujetos a límite y el mismo ha sido superado; y se le resta los de aquellos que contablemente no se deducen en el ejercicio, pero tributariamente sí. Además se añade las rentas de fuente extranjera sólo si el resultado neto es positivo.

Existen diversos regímenes de incentivos fiscales a la inversión. Puede destacarse el petróleo, las licencias de gas, las empresas mineras, así como ciertas actividades agropecuarias y agroindustriales; así como la inversión en la zona geográfica de amazonia. Por otra parte se establecen exoneraciones generales en la producción industrial realizada en ciertas áreas específicas, como en las zonas fronterizas del país.

Respecto a las depreciaciones, la legislación del impuesto permite a las empresas tomar un criterio distinto al legal siempre y cuando el mismo no implique un período de depreciación más corto que el establecido en la norma.

El sistema tributario peruano admite el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores con dos modalidades a opción del contribuyente: llevar adelante las pérdidas por cuatro ejercicios o bien mantenerlas por tiempo indefinido sujeta a que se aplique con un límite anual del 50% del resultado antes de la deducción.

Si bien es el Impuesto a la Renta de Perú es de determinación anual, la recaudación se efectiviza mensualmente, a través de anticipos a cuenta del impuesto. Con la presentación de la declaración anual (generalmente entre marzo y abril de cada año) se completa el saldo del impuesto.

República Dominicana

En la República Dominicana las sociedades están sujetas a una imposición sobre sus rentas de fuente dominicana. Esta imposición alcanza también a los no residentes que obtengan rentas en el país. La alícuota general del impuesto es de 25%, la que permaneció incambiada en todo el período de análisis, excepto en 2006.

El régimen tributario de este país prevé algunas excepciones a la tributación general así como algunas exoneraciones. Las principales son las Zonas de Libre Comercio o Zonas Francas.

El impuesto se calcula a partir del resultado fiscal, el que se determina aplicando una serie de ajustes fiscales, previstos en la normativa, a los estados contables. En general son admitidos para su deducción los gastos incurridos para generar la renta y preservar la fuente, que estén debidamente documentados. Existen algunas excepciones a la deducibilidad como lo son los intereses generados en las compras de acumulación de capital, las deudas por morosidades tributarias, así como ciertas amortizaciones de intangibles.

Existen algunos regímenes particulares de determinación del impuesto o de la porción de la renta de fuente dominicana, como ejemplo se puede citar a las compañías de seguros no residentes que operan en el país las que deben reconocer un porcentaje mínimo de sus ingresos como de fuente dominicana. También existen reglas particulares de reconocimiento de renta de fuente dominicana para empresas de transporte de salida y de ingreso al país.

Respecto a los ajustes en los activos que afectan a la renta fiscal, en República Dominicana son admitidos varios sistemas de mantenimientos de inventarios, siendo el más habitual el LIFO. La norma del impuesto admite deducir un porcentaje fijo en cada ejercicio sobre la cartera de deudores por concepto de incobrables con independencia de la verificación o no de la incobrabilidad. Las depreciaciones son calculadas a partir del método de saldo decreciente, estableciendo la normativa tributaria las alícuotas específicas de amortización desde un 5% para los edificios hasta un 25% para ciertos vehículos utilitarios.

Son admitidos los arrastres de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por hasta 5 años, pero con unos topes de deducción anual.

Uruguay

El impuesto a las rentas del Uruguay –IRAE– grava las rentas provenientes de actividades económicas desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el país, tanto por entidades residentes como por aquellos establecimientos permanentes de entidades no residentes, con una alícuota proporcional de 25% desde 2008. Hasta 2007 el impuesto vigente (IRIC) tenía una alícuota de 30%, con excepción del período 2002-2004 donde la misma fue de 35%.

La exoneración genérica más relevante, de acuerdo al estudio de gasto tributario de este país, es la que beneficia a las actividades económicas desarrolladas en las Zonas Francas, aunque las diversas excepciones al impuesto acumulan un monto superior al 50% de la recaudación.

El monto imponible del impuesto se calcula a partir de los resultados contables, los que deben ajustarse de acuerdo a los requerimientos de la normativa del impuesto del país. En principio son admitidos todos los gastos necesarios para obtener y conservar la renta, debidamente documentados y que sean renta computable para la contraparte con una imposición equivalente, de lo contrario solo son deducibles en la proporción entre ambas alícuotas.

El impuesto admite la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores, con un límite temporal de 5 años.

Venezuela

Las empresas venezolanas, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes están sometidas a una imposición sobre su renta neta. La normativa del impuesto prevé una escala creciente de alícuotas dependiendo de la magnitud de la renta. Las escalas son medidas en Unidades Tributarias, las que actualizan su valor en forma anual vía legal. Las alícuotas son de 15%, 22% y 34% para rentas de hasta 2000 UT, 3000 UT, y desde 3000 UT respectivamente.

Las rentas de algunas actividades específicas están sometidas a unos gravámenes adicionales, por ejemplo los ingresos de las actividades petroleras. La tasa utilizada para calcular la recaudación potencial en el análisis, contempla la incidencia económica de las actividades sometidas a una tributación específica así como las diferentes alícuotas del régimen general.

Para determinar la renta gravable se parte de los resultados expresados en los estados contables, basados en los principios de contabilidad generales. A este se le realizan una serie de ajustes previstos en la normativa para dar lugar al resultado fiscal. Son admitidos, para su deducción, aquellos gastos normales del negocio y necesarios para obtener la renta y conservar la fuente, no siendo admitidas las provisiones por bajas por obsolescencia o morosidad como pérdidas a efectos fiscales. Se admite la depreciación por activos fijos en forma lineal, no previéndose expresamente una vida útil por cada tipo de bien. El sistema también permite el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores con un límite de tres.

El impuesto se determina anualmente mediante la presentación de una declaración jurada, previéndose un régimen de anticipos a cuenta del impuesto durante el ejercicio y la consignación del saldo conjuntamente con la presentación de la declaración jurada.

Anexo IV
Evolución de las alícuotas legales del IRPJ: 2001-2005
En porcentajes

	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2001	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2002	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2003	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2004	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2005
Argentina	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
Bolivia	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Brasil	Hasta 240 mil reales: 15.00				
	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00
Chile	15.00	16.00	16.50	17.00	17.00
Colombia	35.00	35.00	35 y 3.5 de sobretasa efectiva (10.00 nominal)	35 y 3.5 de sobretasa efectiva (10.00 nominal)	35 y 3.5 de sobretasa efectiva (10.00 nominal)
Costa Rica	Ingreso bruto mayor a 32.320 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 36.127 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 39.617 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 43.183 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 49.043 mill. de colones: 30.00
	Ingreso bruto menor a 32.320 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 36.127 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 39.617 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 43.183 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 49.043 mill. de colones: 20.00
	Ingreso bruto menor a 16.067 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 17.960 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 19.695 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 21.468 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 24.381 mill. de colones: 10.00
Ecuador	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
El Salvador	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Guatemala	31.00	31.00	31.00	31.00	31.00 sobre la renta neta 5.00 sobre los ingresos brutos
Honduras	Hasta 200 mil lempiras: 15.00	Hasta 200 mil lempiras: 15.00	Hasta 200 mil lempiras: 15.00	25.00	25.00
	Por el exceso de 200 mil: 30.00	Por el exceso de 200 mil: 30.00	Más de 200 mil: 25.00 (no acumulativo)		
México	35.00	35.00	34.00	33.00	30.00
Nicaragua	25.00	25.00	25.00	30.00	30.00
Panamá	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Paraguay	30.00	30.00	30.00	30.00	20.00
Perú	30.00	27.00	Persona jurídicas: 27.00; Otros: 30.00	30.00	30.00
Rep. Dominicana	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Uruguay	30.00	35.00	35.00	30.00	30.00
Venezuela	Hasta 2000 UT: 15.00				
	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00
	Por el exceso de 3000 UT:				

Fuente: CIAT, IBFD, Legislación de los países
Elaboración: Propia

Anexo IV
Evolución de las alícuotas legales del IRPJ: 2006-2010
En porcentajes

	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2006	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2007	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2008	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2009	Ejercicio Fiscal o Año gravable 2010
Argentina	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
Bolivia	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Brasil	Hasta 240 mil reales: 15.00				
	10.00	10.00	10.00	Por el exceso de 240 mil: 10.00	Por el exceso de 240 mil: 10.00
Chile	17.00	17.00	17.00	17.00	17.00
Colombia	35 y 3.5 de sobretasa efectiva (10.00 nominal)	34.00	33.00	33.00	33.00
Costa Rica	Ingreso bruto mayor a 55.943 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 62.444 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 67.791 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 78.231 mill. de colones: 30.00	Ingreso bruto mayor a 82.698 mill. de colones: 30.00
	Ingreso bruto menor a 55.943 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 62.444 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 67.791 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 78.231 mill. de colones: 20.00	Ingreso bruto menor a 82.698 mill. de colones: 20.00
	Ingreso bruto menor a 27.811 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 31.043 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 33.701 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 38.891 mill. de colones: 10.00	Ingreso bruto menor a 41.112 mill. de colones: 10.00
Ecuador	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
El Salvador	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Guatemala	31.00 sobre la renta neta				
	5.00 sobre los ingresos brutos				
Honduras	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
México	29.00	28.00	28.00	28.00	30.00
Nicaragua	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Panamá	30.00	30.00	30.00	30.00	27.50
Paraguay	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00
Perú	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Rep. Dominicana	30.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Uruguay	30.00	30.00	25.00	25.00	25.00
Venezuela	Hasta 2000 UT: 15.00				
	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00	Por el exceso de 2000 y hasta 3000 UT: 22.00
	Por el exceso de 3000 UT:				

Fuente: CIAT, IBFD, Legislación de los países
Elaboración: Propia