

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

2
MARZO
2024

**Eficiencia Recaudatoria
y Brecha Tributaria en
América Latina y el Caribe:
Impuesto al Valor Agregado
e Impuesto a las Rentas
de las Empresas**



Fernando Peláez Longinotti

**Eficiencia Recaudatoria y
Brecha Tributaria en América Latina
y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado
e Impuesto a las Rentas de las Empresas**

Fernando Peláez Longinotti

Serie: Documentos de Trabajo
ISSN 2219-780X

Eficiencia Recaudatoria y Brecha Tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Rentas de las Empresas

DT-02-2024

Fernando Peláez Longinotti

© 2024, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Diagramación: Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT, autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Contenido

Agradecimiento	5
Resumen Ejecutivo	6
Introducción	8
1 Características comunes de los dos principales instrumentos de la recaudación tributaria	11
2 Metodologías de estimación de la Brecha Tributaria	14
2.1. La práctica de la Estimación de Brecha Tributaria por parte de los países del CIAT	18
2.2. Acercamiento a la Brecha Tributaria a partir de la Eficiencia recaudatoria	20
2.3. La Eficiencia Recaudatoria del IVA	20
2.4. La Eficiencia Recaudatoria del IRE	25
3 Presencia en la Recaudación del IVA e IRE	29
4 La Brecha entre la Recaudación Teórica y la Recaudación Efectiva	35
4.1. Estimación de la Recaudación Teórica del IVA, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes	36
4.2. Estimación de la Recaudación Teórica del IRE, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes	43
5 Eficiencia Recaudatoria y Presión Fiscal	51

Contenido

Consideraciones Finales	54
Referencias Bibliográficas	56
Apéndices	
Apéndice I. Fuentes de Información de cada país	59
Apéndice II. Series de eficiencia IVA 1990 - 2021 por país. CIAT	68
Apéndice III. Series de eficiencia IRE 1990 - 2021 por país. CIAT	69
Apéndice IV. Eficiencia_C IVA América Latina y Caribe VRR Países OECD	70
Apéndice V. Series de Ratio VRR. Países OECD	74
Apéndice VI. Series de Índice de Eficiencia e Índice de Presión Fiscal IVA e IRE 2000 – 2018	76

Agradecimiento

Deseo expresar mi agradecimiento al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias por el apoyo brindado a la ejecución de este proyecto. Extiendo el mismo a las áreas operativas de edición y traducción y a la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, a Julio López y Gaspar Maldonado, por el apoyo en la recopilación bibliográfica y en la preparación de ciertos datos que sustentan el análisis. En especial agradezco al director de Estudios, Santiago Díaz de Sarralde, por confiarme este nuevo desafío, y aportar su opinión en comentarios y observaciones que enriquecieron el trabajo.

Resumen Ejecutivo

El objetivo de este trabajo es analizar el desempeño recaudatorio de los dos principales componentes de los ingresos tributarios de los países de nuestra región, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Rentas de las Empresas. Se estiman indicadores de eficiencia recaudatoria, y se procura descomponer la recaudación teórica en sus componentes principales: la recaudación efectiva, los gastos tributarios y el incumplimiento tributario.

El lapso largo que cubre el análisis permite apreciar que los niveles de eficiencia recaudatoria de ambos instrumentos en la actualidad, son más elevados que en el pasado. Al mismo tiempo es posible percibir la sensibilidad de la eficiencia recaudatoria, a los fenómenos de contexto, si nos detenemos en los resultados del último trienio que cubre el estudio (2019 – 2021).

En el último trienio considerado (2019-2021), la eficiencia recaudatoria estimada para el IVA en los países analizados es del 55,3% (similar a la media del periodo 2016-2018, 55,1%)¹, mientras la brecha tributaria se divide en un 18,6% atribuible a la brecha de política generada por los gastos tributarios y de un 26% a la ineficiencia X o brecha de incumplimiento. En concreto, en 2020 se registra una fuerte caída de la eficiencia recaudatoria por los efectos de la pandemia, seguida de una enérgica recuperación en 2021.

En este mismo periodo, la eficiencia recaudatoria estimada para el IRE en los países seleccionados es del 42,2% (inferior a la cifra media estimada para el periodo 2016-2018, 46,5%)², mientras la brecha tributaria se constituye con una porción del 10,9% atribuible a la brecha de política/gasto tributario y de un 46,9% a la ineficiencia x. En este caso, la caída de la eficiencia recaudatoria es aún más pronunciada en 2021 que en 2020, resultado atribuible a la mecánica de gravamen de la renta de sociedades y al impacto de las medidas de alivio fiscal implementadas durante la crisis derivada de la pandemia.

1 CIAT - DT-01-2022: Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial / 2022.

2 Idem Nota 2.

La eficiencia del IRE es más baja que la del IVA, a lo largo de toda la serie. De todos modos, se observa que la evolución del primero tuvo un mejor desempeño, sobre todo en los períodos más recientes, donde la eficiencia recaudatoria del IVA se mantuvo sin crecimiento, acortando las distancias entre ambos indicadores.

La lectura de los resultados muestra que aún persisten espacios de acción, constatándose unos niveles de ineficiencia al final de la serie de 44,5% y 57,8% para el IVA e IRE respectivamente.

La ineficiencia, o brecha de eficiencia, es atribuida a la no recaudación por la existencia de gastos tributarios, así como a la no recaudación por incumplimiento tributario. Las proporciones al interior de la ineficiencia de cada uno de estos componentes difieren cuando analizamos al IVA o al IRE.

La descomposición de los componentes de la recaudación teórica nos muestra que mientras que en el IVA la ineficiencia se reparte en partes similares entre brecha de política (gastos tributarios) e ineficiencia atribuible al incumplimiento, en el IRE predomina esta última, teniendo una menor presencia el peso de los gastos tributarios.

Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la eficiencia recaudatoria de los dos principales componentes de los ingresos tributarios de los países de nuestra región, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Rentas de las Empresas en un período largo de tiempo, hasta los últimos años y tener un acercamiento a la descomposición de la recaudación teórica de estos impuestos en sus elementos principales, recaudación efectiva, los gastos tributarios y el incumplimiento tributario.

La capacidad recaudatoria de un impuesto, o de un sistema tributario depende de diversidad de factores.

A grandes rasgos, en la etapa de diseño de un impuesto nuevo o de reformas en uno preexistente, el alcance del hecho económico gravable, el conocimiento de la dimensión de la/s variable/s determinantes del mismo, el tipo de gravamen y nivel de las alícuotas a aplicar al hecho alcanzado, entre otros factores, nos permitirán obtener estimaciones primarias de su potencialidad recaudatoria.

En una etapa siguiente, de delimitación más precisa del alcance del instrumento, con la introducción de ciertas excepciones de aplicabilidad, por ejemplo, podremos obtener una aproximación más acertada de cuál será su capacidad recaudatoria real.

Luego de implantado y puesto en marcha, observaremos la recaudación efectiva producida, la que podrá diferir de las estimaciones iniciales, por las discrepancias entre las variables determinante a priori y las variables determinante efectivas, por la mayor o menor incidencia de las excepciones introducidas y por el nivel de cumplimiento tributario.

La brecha de recaudación del impuesto es la diferencia entre la recaudación potencial que se obtendría en un diseño teórico, y la recaudación que efectivamente se obtiene. La brecha será un indicador de potenciales pérdidas de ingresos y puede ser descompuesta en dos grandes categorías: la brecha de política y la brecha de incumplimiento.

En 2011 – 2012 el CIAT presentó el estudio *Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina*. Ese trabajo, fue desarrollado en el marco del Programa ITC/GIZ/CIAT para el desarrollo de las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe. El objetivo de aquel fue poner sobre la mesa la discusión sobre la importancia de medir la dimensión económica del fenómeno del incumplimiento tributario, a la luz del poco desarrollo que hasta entonces existía de mediciones de evasión, especialmente en los impuestos a las rentas de las sociedades.

Aquel trabajo compiló las estimaciones preexistentes de evasión en el IVA y en el IRE, mostrando la escasa existencia de estimaciones publicadas, de este último, al mismo tiempo se presentó y aplicó una metodología específica, realizando una estimación del incumplimiento tributario para un conjunto de países de AL y para un período de 10 años. Las series estimadas comprendieron a 14 países y abarcaron al período 2000 – 2010.

En esta oportunidad el trabajo se enfocará en dos impuestos, que son pilares en la recaudación tributaria de los países de la región, y del mundo. Por un lado, los impuestos generales a las ventas, típicamente el Valor Agregado (IVA), y por el otro los impuestos a las rentas empresariales (IRE).

El análisis cuantitativo que se presentará se aprovechará de diversas estadísticas preexistentes de estos impuestos, y, a través de un acercamiento vía un método indirecto, presentará una estimación de la composición de la recaudación potencial anual de estos impuestos, para 18 países de América Latina para un lapso de tiempo de 32 años, discriminando dentro de la recaudación potencial, la proporción que de la misma representan la recaudación efectiva, la brecha de recaudación atribuible al gasto tributario y la brecha de recaudación atribuible al incumplimiento tributario.

Las estimaciones de gastos tributarios permiten cuantificar a nivel de cada instrumento y con la identificación del origen, la no recaudación atribuible a la existencia de excepciones en el sistema tributario, tales como, exoneraciones, alícuotas reducidas, deducciones extraordinarias, regímenes simplificados, etc., es decir excepciones al diseño teórico del impuesto que implican una minoración de la recaudación. Se tratan de pérdidas de recaudación atribuibles a decisiones de política, las que suelen denominarse como brecha de política. Cuantificamos a los gastos tributarios, a partir de la explotación de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC), La brecha de incumplimiento o evasión tributaria es el segundo componente de la diferencia entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva³.

Conocer el espacio que ocupa brecha total y cada uno de sus componentes, nos permite comprender mejor la capacidad recaudatoria perdida del impuesto, cuál es su origen y qué tipo de medidas tomar para administrar una u otra. Con respecto a la brecha de incumplimiento, como veremos, es la porción menos cierta de la descomposición cuantitativa de la recaudación teórica. Este trabajo presentará un acercamiento a su cuantificación, y evolución. Dimensionar el fenómeno, *su distribución en el espacio, su evolución en el tiempo; a la vez que poder caracterizar con mayor detalle sus componentes y tratar de entender la subjetividad implícita en las distintas formas que se manifiesta, es indispensable para dirigir las acciones necesarias para enfrentarlo. Sobre todo, para las Administraciones Tributarias. Se trata de medir para conocer y así poder actuar adecuadamente.* CIAT (2012)⁴.

3 Keen (2013) emplea el término Policy Gap para referirse a las pérdidas de recaudación resultantes de los gastos tributarios y usa el término *Compliance Gap*, para referirse al incumplimiento en el IVA. Véase The Anatomy of the VAT. IMF Working paper WP/13/111. Barreix et al (2012) utilizan los términos *Ineficiencia - G* para referirse al valor de la brecha atribuible a política e *Ineficiencia - X* para referirse al valor de la diferencia entre la unidad y la suma del indicador de eficiencia recaudatoria más la *Ineficiencia - G*. Véase Recaudar No Basta, Los Impuestos Como Instrumentos de Desarrollo. Capítulo 9: El IVA, que sea lo que es. Banco Interamericano de Desarrollo (2012). Si bien ambos documentos refieren al Impuesto al Valor Agregado, aquí extenderemos esta terminología también al Impuesto a la Renta Empresarial.

4 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Pecho, Miguel; Sánchez, Jorge; Peláez, Fernando: Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina.

1 Características comunes de los dos principales instrumentos de la recaudación tributaria

Si bien desde el punto de vista económico, en su diseño, en la naturaleza de cada impuesto y en la comprensión que tenemos de los mismos, se trata de figuras diferentes, estos poseen ciertos elementos en común que a efectos de este trabajo amerita su estudio conjunto.

Desde el punto de vista del análisis de la incidencia impositiva, perspectiva que pretende determinar quién soporta efectivamente la carga tributaria, los efectos sobre la distribución de la renta de uno u otro impuesto son diferentes. Desde esta óptica, se entiende que si bien la *incidencia legal* de estos dos impuestos suele recaer sobre el mismo sujeto (la empresa como contribuyente), el IVA es trasladable hacia adelante en el proceso de producción comercialización, mientras que no sucede lo mismo con el IRE, que es internalizado por el propio contribuyente. La incidencia legal refiere a quién es el sujeto nominado por la Ley como obligado tributario.

La traslación impositiva, es el proceso por el que el obligado tributario intenta recuperar la pérdida que el pago del impuesto ha supuesto, tratando de restablecer su situación previa a la percusión de este.

Desde el punto de vista de la contabilidad individual, el IVA es una obligación periódica de la empresa ante la Administración, que se origina como el valor neto de los pasivos generados con cada transacción de venta gravada con el impuesto, menos los activos generados con cada transacción de compra cuando el IVA incluido en la misma es deducible, por lo que el impuesto no altera el resultado económico de la empresa⁵. El IRE también es una obligación periódica, pero a diferencia del IVA, este impuesto sí altera el resultado económico de la empresa, ya que determina luego de la realización de la renta contable de la empresa, el resultado después de impuestos directos. En función del proceso de traslación comentado anteriormente, el IVA, impuesto *indirecto*, es trasladado hacia *afuera* de la empresa, mientras que el IRE, impuesto *directo*, es absorbido o internalizado por la empresa.

⁵ Sin dejar de considerar la porción de IVA incluido en las adquisiciones que por razones legales es no deducible integrándose como una pérdida económica para la empresa, por ejemplo, el IVA de las compras asociado a ventas exoneradas del impuesto.

La primera característica común que identificamos es que ambos impuestos comparten al mismo sujeto incidido legalmente, el mismo obligado tributario, las empresas. Es decir, son las empresas, o más en general y dependiendo del alcance establecido en la norma tributaria de cada país, las unidades productivas que combinan factores de producción, propios y ajenos, para obtener un resultado económico, las obligadas a la documentación, la determinación, la declaración, el pago y demás obligaciones relacionadas con ambos tributos.

El segundo factor común de ambas figuras está relacionado con la base imponible, o más bien con la forma de la determinación de la base imponible.

La base imponible puede definirse como la magnitud que permite determinar o cuantificar la obligación tributaria. A partir de esta definición podemos afirmar que ambos impuestos, comparten parcialmente las principales variables determinantes de la base de cálculo. Mientras que la base imponible del IVA es determinada como la diferencia entre los inputs menos los outputs gravados con el impuesto, con algunas reglas de determinación específicas, la base imponible del IRE es determinada como los inputs menos los outputs totales, con algunas reglas de determinación específica.

La facturación, ventas o ingresos, son en buena medida el principal factor de inputs para la determinación de la base imponible tanto del IVA, como del IRE. Por su magnitud, las ventas son la principal variable determinante de ambos impuestos, y está bajo control de la empresa. Por su parte las compras o erogaciones, forman parte de los outputs para el IVA, siempre que estén gravadas con el impuesto y pueden formar parte de los outputs del IRE, en la medida que, en el ejercicio económico, esas compras sean consumidas para realizar la renta.

Una diferencia relevante entre los impuestos, es la compra de activos de largo plazo, activos fijos o bienes de capital. En la medida que estén gravados con el IVA, en general la norma del impuesto permite descargar todo el impuesto incluido en la compra en el período de la misma, mientras que el valor del bien, es deducible para el IRE, paulatinamente de acuerdo a lo que fijen las reglas de depreciación en el impuesto.

Por su parte existen otras erogaciones, que no están alcanzadas por el IVA, pero que sí integran los outputs para la determinación de la base imponible del IRE. El caso más típico y probablemente el más relevante en virtud de su peso relativo, son los sueldos y cargas sociales, no gravados por el IVA, pero si erogaciones deducibles para el IRE.

Esta conexión alta en la forma y cálculo de la base imponible de uno y otro impuesto determina que ciertos cambios en los inputs o en los outputs generen efectos en ambas bases imponibles al mismo tiempo. Por ejemplo, una caída en la facturación en un período económico impacta a la baja en la base imponible tanto del IVA como del IRE, reduciéndolas. Del mismo modo un aumento en la facturación, aún acompañado de un aumento en los outputs, probablemente producirá un aumento en la base imponible nominal de ambos impuestos, haciendo crecer con ella la recaudación.

2 Metodologías de estimación de la Brecha Tributaria

Las dos grandes perspectivas para estimar la brecha fiscal, o la evasión tributaria, los métodos de arriba hacia abajo y de abajo hacia arriba, también llamados métodos indirectos y métodos directos, tienen ventajas, desventajas y diferentes usos.

Mientras que los métodos indirectos parten de indicadores macroeconómicos, datos de cuentas nacionales o datos de encuestas nacionales, para estimar la base teórica y la recaudación potencial, los métodos directos trabajan principalmente solo sobre datos administrativos y son intensivos en su uso.

Algunas metodologías directas de estimación pueden proporcionar un resultado global de brecha tributaria, aunque normalmente tienen un foco más preciso, aportando resultados para grupos o sub/segmentos de contribuyentes. A su vez estas metodologías suelen tener mayor aplicación para acciones específicas que pueda ejecutar a posteriori la administración, hacia el cumplimiento.

Rubin (2011)⁶, señala que si bien tanto el método directo, como método indirecto, proporcionan una estimación incierta de la brecha fiscal total, el primero tiene la importante ventaja de proporcionar información operativamente útil para la Administración Tributaria. El desglose detallado de la brecha fiscal necesaria para un enfoque de abajo hacia arriba permite una mejor priorización de los recursos de la administración para maximizar la recaudación de impuestos.

Los métodos directos más representativos, con amplia difusión bibliográfica, aunque menor práctica empírica y difusión, son los basados en auditorías. Si poseyésemos la capacidad de auditar exhaustivamente a la totalidad de los contribuyentes del registro al mismo tiempo que ser capaces de identificar y auditar,

⁶ The practicality of a top down approach to the direct tax gap. Marcus Rubin. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom (2011).

cuantificando las bases imponibles equivalentes en la economía informal, podríamos conocer a ciencia cierta la magnitud de la evasión y caracterizarla completamente. De ser así la administración aprovecharía para cuantificar la deuda tributaria y proceder a la ejecución de la misma. Pero esto no es posible.

La auditoría es la actividad más intensiva en mano de obra por parte de las administraciones tributarias. La tasa de *auditoría* (relación entre la cantidad de contribuyentes auditados en un ejercicio y el número de contribuyentes incluidos en el registro), suele señalarnos que, a priori, la probabilidad de un contribuyente cualquiera ser auditado en el período de prescripción de los tributos es baja.

Las muestras de auditorías pueden ser útiles para inferir sobre el comportamiento del fenómeno del incumplimiento a partir de los resultados obtenidos en un subconjunto seleccionado. Los objetivos y características del proceso de muestreo nos permitirán o no extender los resultados a toda la población.

Los programas de auditoría aleatoria se aplican sobre contribuyentes seleccionadas aleatoriamente para ser representativas de la población más amplia que la muestra pretende representar, un sector económico, una zona geográfica, o toda la población. Una muestra aleatoria nos permitirá inferir los resultados para la población representada con un nivel de error conocido, permitiéndonos cuantificar, y caracterizar el fenómeno. Esta metodología puede enriquecerse, incorporando encuestas estandarizadas a los muestreados, de modo de conocer también aspectos subjetivos de la evasión.

En la práctica estas metodologías no son frecuentemente aplicadas en su forma más general. Las auditorías deben ser desarrolladas por la propia administración tributaria y esta tendrá que derivar una parte importante de su fuerza de fiscalización hacia este servicio. Dada la heterogeneidad de los contribuyentes, es probable que el tamaño de la muestra que quiera representar a toda la población sea comparable con el número de auditorías realizadas ordinariamente. Al mismo tiempo, el rendimiento medio de una auditoría a un contribuyente seleccionado aleatoriamente será inferior al obtenido habitualmente⁷.

Estos obstáculos hacen que esta metodología reciba recursos escasos y deba aplicarse, a representar no toda la población sino subconjuntos de esta, un sector únicamente, o una cadena sectorial, una zona geográfica, etc., con muestras más pequeñas, o bien no se realice.

7 Esto en la medida que la administración posee procesos de selección que identifican a los incumplimientos más elevados.

Un método directo de uso más corriente es la explotación de los resultados de las auditorías ordinarias. Este análisis, no interfiere con la labor fiscalizadora y permite, mediante la sistematización de los resultados de las auditorías corrientes, estimar la *evasión hallada por la administración*. Conocer la *evasión hallada* es útil para evaluar los resultados de la estrategia de auditoría y nos permite, utilizando los resultados de *evasión general*, a partir de métodos indirectos, por ejemplo, inferir la capacidad de selección y reconocimiento de la deuda tributaria por parte de la administración. Si la relación o la ratio entre la tasa de *evasión hallada* y la tasa de *evasión general* es superior a 1, diremos que la administración es capaz de seleccionar a contribuyentes con mayores niveles de incumplimiento relativo, cuánto más lejano a 1, mayor será esa capacidad. Una ratio inferior a la unidad nos indicará que los resultados de las auditorías son inferiores a la tasa de evasión promedio, lo que nos sugeriría que la capacidad de seleccionar y reconocer la deuda tributaria por parte de la administración es débil.

Es recomendable, poner en práctica más de una perspectiva de análisis de la evasión. El contraste entre los resultados de las metodologías indirectas y la evasión hallada por la administración es una combinación interesante y de bajo costo y que provee resultados que pueden ser útiles para revisar la estrategia fiscalizadora.

Existe diversidad de otras técnicas basadas en información tributaria. Una referencia interesante, sobre todo para el IRE es el reporte de HRMC (2008)⁸, y el *Tax Gap Project Group - TGPG* (2018)⁹. Este último identifica una serie de técnicas econométricas basadas en información tributaria, como las técnicas de emparejamiento para comparar compañías, específicamente transferencias de rentas entre países por parte de las compañías multinacionales¹⁰.

Para TGPG los métodos directos tienen algunas ventajas importantes, además de la certeza de los resultados. En primer lugar, esta perspectiva puede proporcionar una guía para identificar las causas de la evasión dado que se centra en un componente específico, con características uniformes y bien definidas entre sus componentes. En segundo lugar, brindan mayor certeza y precisión de las estimaciones debido a la mayor

8 HMRC Working Paper No. 12. The Practicality of a Top-Down Approach to the Direct Tax Gap.

9 the Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041). European Commission. Directorate-General Taxation and Customs Union.

10 Véase: Federico Sallust. UNCTAD Research Paper No. 64. Measuring profit shifting in Italy with propensity score matching and receiver operating characteristics analysis (PS-ROC) method.

granularidad que exigen estos enfoques. En particular las auditorías aleatorias nos permiten identificar sectores o regiones con mayor brecha, y las zonas más vulnerables del impuesto, permitiendo incorporar ajustes para mitigar la evasión.

Como principal desventaja, también señalan que el enfoque es intensivo en recursos, en caso de que se base en auditorías aleatorias. Agregan que, el método de emparejamiento también demanda datos, además de requerir cálculos previos complejos y que exigen datos de las variables, lo que puede llevar mucho tiempo. HRMC (2008) plantea esta misma limitación, pero entiende que los métodos de arriba hacia abajo pueden potencialmente apoyar la estimación de algunos elementos de la brecha fiscal directa.

Por su parte los métodos indirectos, suelen proporcionar un panorama más global de la brecha tributaria, al ser, generalmente, mediciones de brecha total de un impuesto. Esto permite un acercamiento a la dimensión del fenómeno y su evolución a lo largo del tiempo, siendo su principal limitación la dificultad para introducir estos resultados como indicadores de apoyo a acciones concretas de la administración. Estas estimaciones no nos darán respuesta a la pregunta de cuáles son las razones del incumplimiento, por qué determinadas áreas o sectores no están tributando adecuadamente.

Entre las metodologías indirectas más reconocidas y de más amplia difusión encontramos a las basadas en Cuentas Nacionales. Aun siendo métodos con menor requerimiento de datos, para desarrollar la estimación será necesario disponer del conjunto de datos adecuado y que estos sean explicativos de la base imponible que se quiere estimar, o en su defecto que se puedan introducir ajustes necesarios para acercar las variables macroeconómicas a las bases imponibles de los impuestos a analizar.

Para aplicar métodos directos para estimar la recaudación potencial, basados en los datos de Cuentas Nacionales, sería ideal que esta fuente de información se produjese con independencia de la información tributaria. Si bien no es la Administración Tributaria la responsable de producir la información de Cuentas Nacionales, suelen existir intercambios de información con las entidades responsables de la producción de estas.

UN (2008)¹¹ plantea deseable que las cuentas macroeconómicas de los sectores o de la economía total pudieran obtenerse directamente agregando los datos de las unidades individuales, información que en buena medida la Administración Tributaria posee. De acuerdo con el documento, el uso de esta información traería ventajas analíticas al disponer de bases de datos microeconómicos compatibles con las correspondientes cuentas macroeconómicas de los sectores o de la economía total. De todos modos, el documento expresa que aun cuando se disponga de cuentas o registros de las unidades institucionales individuales, los conceptos necesarios o apropiados a nivel microeconómico pueden no ser los adecuados a nivel macroeconómico.

Aun cuando las Cuentas Nacionales no hagan uso de los datos administrativos, la recaudación tributaria y la recaudación de cada impuesto en particular, en un período determinado, es una variable macroeconómica en sí, real, contabilizada, verificable y que suele estar disponible con antelación a la disponibilidad de las Cuentas Nacionales para un mismo período. Esta característica del dato macro tributario, lo transforma en una fuente de por lo menos verificación de coherencia con las Cuentas Nacionales y su evolución.

La interdependencia entre la variable explicada y el registro de la variable explicativa puede generar interferencias en la estimación de la brecha tributaria mediante los métodos indirectos.

Estas debilidades, no obstan para no llevar adelante estas estimaciones mediante las metodologías antes señaladas, pero cabe tener presente esta interdependencia, lo que nos permitirá mejor juzgar los resultados de la estimación.

2.1. La práctica de la Estimación de Brecha Tributaria por parte de los países del CIAT

La encuesta ISORA (2020)¹², presenta información de las administraciones tributarias de 159 países que representan el 90,37% del PIB mundial y el 88,5% de la población mundial en 2017 (más de 6.600 millones de personas). Entre ellos se encuentran 37 países miembros de CIAT, que suman el 39% del PIB y el 37,1% de la población¹³.

¹¹ Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Comisión de Estadística de las Naciones Unidas. Traducción Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

¹² International Survey on Revenue Administration (FMI, IOTA, OCDE, BAD y CIAT).

¹³ CIAT (2021).

La encuesta contiene preguntas en relación con la práctica de estimación y publicación de estimaciones de evasión de IVA, IRE, IRPF y otros impuestos, por parte de las administraciones tributarias. En el siguiente cuadro resumimos los resultados de las respuestas de los países de la región.

Cuadro 1: Estimaciones y Publicaciones de Estudios de Evasión Tributaria

Países / Estimaciones de brecha	IVA		IRPJ	
	Estimaciones periódicas de brecha	Publicaciones de las estimaciones	Estimaciones periódicas de brecha	Publicaciones de las estimaciones
Argentina	Si	No	Si	No
Bolivia	Si	Si	No	No
Brasil	No	No	No	No
Chile	Si	Si	Si	No
Colombia	Si	Si	Si	Si
Costa Rica	Si	Si	Si	Si
Ecuador	Si	No	Si	No
El Salvador	Si	No	Si	No
Guatemala	Si	Si	Si	Si
Honduras	Si	No	No	No
Jamaica	No	No	No	No
México	Si	Si	Si	Si
Nicaragua	No	No	No	No
Panamá	No	No	No	No
Paraguay	Si	Si	No	No
Perú	Si	Si	Si	No
República Dominicana	Si	No	Si	No
Uruguay	Si	Si	No	No
Estimaciones & Publicaciones	14	9	10	4

Fuente: Elaborado sobre la base de ISORA 2020

El cuadro nos permite apreciar que de un total de 18 países analizados, 14 dicen realizar estimaciones de evasión en IVA, mientras que 9 de ellos publican los informes y resultados. Por el lado del IRE, 10 de los países bajo análisis dicen estimar evasión en IRE, y solamente 4 de ellos mencionan que publican los resultados de los estudios de evasión en este impuesto. Estos resultados nos permiten apreciar que la práctica de estimación de evasión aún no está completamente extendida, y especialmente en el IRE, el estado de situación es similar al que destacábamos en nuestro trabajo anterior. Hay un menor número de estimaciones en el impuesto a las empresas.

2.2. Acercamiento a la Brecha Tributaria a partir de la Eficiencia recaudatoria

Una forma de acercarnos a la brecha tributaria, a partir de métodos indirectos, es a través de indicadores de eficiencia recaudatoria.

Un indicador de eficiencia recaudatoria, parte de la estimación de la recaudación potencial de un impuesto, para luego contrastar la recaudación observada con su potencial teórico.

En la sección siguiente de este trabajo presentaremos unas estimaciones propias basadas en indicadores de eficiencia recaudatoria en IVA e IRE, y aprovecharemos la información de gastos tributarios de los países bajo análisis para descomponer la brecha de eficiencia en dos componentes: *brecha de política* y *brecha de incumplimiento*. A continuación, presentaremos el planteo del cálculo de este indicador para cada impuesto.

2.3. La Eficiencia Recaudatoria del IVA

En el caso del IVA, la *Eficiencia-C* o el Ratio de Recaudación del IVA (*VRR*) son herramientas ampliamente utilizadas para el análisis de desempeño y evolución de la recaudación del impuesto, y permite al evaluador de políticas comprender la capacidad del impuesto de aumentar su capacidad de proveer ingresos. Según Keen (2013)¹⁴, este indicador se ha convertido en una herramienta ampliamente utilizada para evaluar el IVA, comparando implícitamente los ingresos que realmente recauda algún IVA con los ingresos que se obtendrían si el impuesto se aplicara perfectamente a una tasa uniforme, igual a la tasa estándar, sobre todo el consumo, sin excepciones.

OECD (2010)¹⁵, plantea que el objetivo es proporcionar medidas comparativas de la capacidad de los países para garantizar efectivamente la base fiscal potencial del IVA y es quién propone la ratio *VRR*. La relación hallada se encontrará entre 0 y 1 dado que la recaudación del impuesto será menor que la recaudación

¹⁴ The Anatomy of the VAT. Fiscal Affairs Department. IMF Working Paper. WP/13/111. Michael Keen.

¹⁵ Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. Measuring Performance of VAT. The VAT Revenue Ratio. OECD.

potencial, dado la existencia de excepciones y de evasión. El valor del indicador nos dirá que tan eficiente es el impuesto recaudando. Cuanto más cercano a 1 el valor diremos que el IVA analizado tiene niveles altos de eficiencia (bajos gastos tributarios, bajos niveles de evasión). La clave será identificar y cuantificar con precisión la Base Imponible. El planteo del indicador es el siguiente:

$$VRR_{IVA} = \frac{VR_{IVA}}{B_{IVA} \cdot r_{IVA}}$$

Donde:

VR = Recaudación del IVA

B = Base Imponible potencial

r = Tasa estándar del IVA

En el numerador nos encontramos con la Recaudación del IVA. Si bien los registros de recaudación para un período de tiempo (registros anuales, por ejemplo) suelen estar disponibles, a los efectos de la estimación puntual de un ejercicio económico lo ideal es contar con el impuesto devengado en el mismo período temporal en el que disponemos del registro de la Base Imponible Potencial.

Las Bases Potenciales que usaremos para nuestro análisis están expresadas en el año civil. En la práctica de determinación del impuesto, las obligaciones tributarias deben pagarse en una fecha posterior a la realización del hecho imponible. Esta práctica, implica que los registros recaudatorios tienen un desfase temporal respecto a la base imponible. Este desplazamiento podría producir que cambios en la eficiencia recaudatoria en un ejercicio se imputen en el ejercicio siguiente. Si queremos arribar a un panorama de largo plazo de la eficiencia recaudatoria, podemos contrastar la recaudación potencial y la recaudación efectiva, priorizando la evolución de la ratio más que los valores puntuales hallados.

En el denominador nos encontramos con dos elementos:

La Tasa estándar del IVA, a los efectos de este indicador, refiere a la tasa prevista en la norma legal del IVA en el país analizado. El objetivo es aplicar a la totalidad de la base imponible la tasa estándar de modo de calcular la recaudación potencial que se obtendría si el impuesto se aplicara perfectamente a una tasa uniforme,

sobre todo el consumo, sin excepciones. La práctica de estos impuestos nos muestra que estos aplican una tasa uniforme a la generalidad de bienes y servicios comprendidos, existiendo ciertas listas de excepciones para determinadas transacciones, en función de los objetos, de los sujetos, del espacio territorial donde se realizan las transacciones, entre otros. La tasa estándar, entonces, se obtiene de la norma del impuesto.

El segundo elemento que encontramos en el denominador es la Base Imponible. Para el indicador que estamos analizando esta variable será la provista por el Sistema de Cuentas Nacionales.

Los Impuestos al Valor Agregado, o impuestos generales a las ventas de bienes y servicios y en particular las figuras que estamos analizando para este conjunto de países, generalmente toman la forma de impuestos que recaen sobre la circulación de bienes y servicios, en todas las etapas de producción comercialización, hasta la última etapa, no aplicando a las exportaciones. Si bien formalmente se nomina a las empresas vendedoras como sujetos pasivos, o contribuyentes, en la práctica el impuesto es trasladable hacia adelante. Se trata de un impuesto indirecto cuyo sujeto incidido en última instancia es el consumidor final, o más en general todo aquel comprador que no tiene derecho a crédito fiscal (consumidores finales, Instituciones sin fines de lucro, el gobierno central).

Dado el set de datos estadísticas disponibles de los países¹⁶, recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Utilización del Ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales de cada país como aproximación a la base imponible final. La cuenta de utilización del ingreso muestra, la forma en que los hogares (CH), las unidades del gobierno (CG) y las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH) reparten su ingreso disponible entre el consumo final y el ahorro (UN 2008)¹⁷.

El gasto del consumo final de los hogares es el realizado por los hogares residentes en bienes o servicios de consumo. Incluye, entre otros la compra directa de bienes y servicios, y los bienes y servicios producidos y consumidos dentro del mismo hogar.

16 Las estadísticas macroeconómicas utilizadas para la estimación del impuesto potencial provienen de los Sistemas de Cuentas Nacionales de los países, o de las estadísticas disponibles por *UNdata*, un servicio de bases de datos de Naciones Unidas que provee datos y estadísticas oficiales de los países, o las estadísticas disponibles de *DataBank* una herramienta del Banco Mundial de análisis y visualización que contiene conjuntos de series de datos sobre una variedad de temas.

17 Sistema de Cuentas Nacionales. 2008. Comisión Europea. Fondo Monetario Internacional. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Naciones Unidas. Banco Mundial. Edición CEPAL.

La cuenta de utilización del ingreso también incluye el gasto en bienes o servicios tanto sean individuales como colectivos por parte del gobierno, así como por las ISFLSH.

Tal como lo expresa el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales el valor del consumo final efectivo del gobierno general es igual al valor de su gasto total de consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie. El valor del consumo final efectivo de las unidades gubernamentales es por lo tanto igual al valor de los gastos en que incurren al prestar servicios colectivos o de ciertos bienes o servicios individuales. Similar criterio debe ser adoptado para contabilizar el consumo de las ISFLSH. El valor del consumo final efectivo de las ISFLSH debe ser igual al valor de su gasto total en consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie.

Esta aproximación a la base imponible teórica que construiremos estará determinada por la suma de los tres factores antes mencionados, a los que les sustraeremos el registro efectivo de recaudación del impuesto, en la medida que las reglas de valoración de estas cuentas indican que el gasto se contabiliza por el total de la contraprestación pagada o valorada, la que incluye, entre otros el impuesto a las ventas o IVA.

$$VRR_{IVA} = \frac{VR_{IVA}}{[CH + CG + ISFLSH - VR_{IVA}] \cdot r_{IVA}}$$

A partir de esta aproximación, en el denominador estimamos la Recaudación Teórica del IVA (RTIVA) aplicando al importe mencionado la tasa legal estándar del impuesto. Como sabemos, el IVA es un impuesto que aplica a la generalidad de circulación de bienes y servicios, existiendo una tasa legal general y un conjunto de excepciones: bienes y servicios exonerados, bienes gravados a la tasa mínima, etc. La recaudación teórica entonces procurará mostrar el potencial recaudatorio de un impuesto que aplicase a la totalidad de los bienes y servicios una tasa única sin excepciones.

$$RT_{iva} = [CH + CG + ISFLSH - VR_{IVA}] \cdot r_{IVA}$$

Como mencionamos anteriormente el resultado de la ratio debería ubicarse entre 0 y 1. La diferencia entre la unidad y el VRR hallado, la denominaremos *ineficiencia recaudatoria*¹⁸. La *ineficiencia recaudatoria* será la brecha total entre el impuesto teórico y el impuesto efectivo.

En este punto nos preguntamos ¿cuáles son los componentes de la brecha total? Como mencionamos más arriba existen excepciones a la aplicación de la tasa legal la base imponible: bienes y servicios exonerados, bienes gravados a la tasa mínima, ciertos créditos o deducciones solo a efectos fiscales, etc.

El conjunto de las excepciones de un impuesto, se identifican y valoran en los informes de gastos tributarios de los países. CIAT sigue estos informes y tiene el registro sistemático de los gastos tributarios a nivel de país¹⁹, impuesto, ejercicio, tipo de gasto tributario, entre otras variables. Con esta información determinaremos lo que se denomina *brecha de política*.

Sobre la brecha de política, Keen (op.cit) y diversos autores, reconocen este componente y lo atribuye esencialmente a los gastos tributarios, calculado bajo el supuesto de cumplimiento total. La brecha de política se puede presentar en brechas atribuibles a diferentes características de las excepciones incluidas en el impuesto. Díaz de Sarralde (2017)²⁰, denomina a este concepto “Ineficiencia G”.

18 En la medida que identifiquemos correctamente a la base imponible del impuesto y el Sistema de Cuentas Nacionales capture la totalidad de la base que se propone exponer. Si la base imponible está sub-estimada, por ejemplo, podríamos arribar a un indicador de eficiencia superior a 1. Por el contrario, si las variables están sobre-estimadas determinaríamos un índice inferior al real, por lo que tendríamos la percepción de que el impuesto es menos eficiente de lo que es en realidad.

19 Ver TEDLAC. Base de datos de Gastos Tributarios. Disponible en: <https://www.ciat.org/gastos-tributarios/>

20 El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina. Santiago Díaz de Sarralde Miguez. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). 2017.

Como diferencia entre la unidad (equivalente a una eficiencia recaudatoria total, dada la base teórica), el índice de eficiencia recaudatoria y la porción de ineficiencia atribuible a la brecha de política, obtendremos residualmente un valor. Barreix et al (2012)²¹, denominan a esta diferencia como “Ineficiencia-X”, como analogía al concepto de que se aplica para denominar componentes explicativos de las pérdidas de eficiencia interna en una firma no explícitamente definidos.

Bajo el supuesto de que las variables seleccionadas expresan fielmente la base gravable del impuesto, y la identificación y estimación de los gastos tributarios es completa y coherente con estas variables, podríamos atribuir este diferencial completamente al incumplimiento. Keen (op.cit) lo denomina *brecha de incumplimiento*. En la práctica, aún la mejor selección de variables macroeconómicas, no explicarán perfectamente la base imponible del impuesto que queremos analizar. Por su parte los estudios de gastos tributarios tienen algunas debilidades en su construcción, al mismo tiempo que muchas de las veces la base de estimación de estos no son las cuentas macroeconómicas, sino los microdatos tributarios, por lo que, la última brecha, el diferencial hallado, será atribuible a varios conceptos, entre ellos el incumplimiento tributario.

2.4. La Eficiencia Recaudatoria del IRE

Anteriormente comentamos que, en el caso del IVA, la *Eficiencia-C* o el Ratio de Recaudación del IVA (VRR) son herramientas ampliamente utilizadas para el análisis del desarrollo y evolución de la recaudación del impuesto, comparando implícitamente los ingresos que realmente recauda el IVA con los ingresos que se obtendrían si el impuesto se aplicara perfectamente a una tasa uniforme, igual a la tasa estándar, sobre todo el consumo, sin excepciones.

Esta estimación de la brecha a partir de la eficiencia recaudatoria no está tan extendida en el caso de los IRE, así como tampoco lo están extendidas estimaciones (o publicaciones de estimaciones) de brecha tributaria

21 El impuesto al valor agregado: que sea lo que es. En Recaudar no Basta: Los impuestos como instrumento de desarrollo. Capítulo 6 Capítulo 6. Alberto Barreix y Fernando Velayos, en colaboración con Luis Cremades, Fernando Díaz Yubero, Miguel Pecho, Óscar Vázquez, Manuel Alarcón, Domingo Carbajo, Horacio Castagnola, Patricio Castro, Santiago Díaz de Sarralde, Rocío Ingelmo, Raúl Junquera, Gaspar Maldonado, Manuel Márquez, Enrique Rojas y Marcio Verdi.

en este impuesto por otras variantes de métodos indirectos o bien a través de algunas de las metodologías basadas íntegramente en datos tributarios que anteriormente comentamos, tal como lo apreciamos en el cuadro de resumen de la encuesta ISORA.

Rubin (2011)²², presenta una detallada lista y caracterización de estas estimaciones, y plantea que una de las razones del menor avance en las mismas es el grado de dependencia de las variables macroeconómicas a los datos de la Administración Tributaria. Esta endogeneidad es, para este autor, más acentuada en las variables macroeconómicas relacionadas con ingresos que con el consumo, convirtiéndose en uno de los factores que explican la menor extensión de estimaciones (o publicaciones de estimaciones) en el IRE con relación al IVA. Otro obstáculo para el autor, refiere a la dificultad para convertir el Excedente de Explotación Bruto en la base imponible del impuesto a las sociedades.

En la práctica los Impuestos a las rentas de las sociedades, a las rentas empresariales, o impuestos generales a las ganancias de las empresas que aquí hemos denominado genéricamente IRE, en general surgen de aplicar una alícuota proporcional sobre los resultados económicos (resultados contables) de las empresas, ajustados fiscalmente. Los resultados económicos son sometidos a ciertos ajustes fiscales, determinándose así la base imponible, el resultado fiscal.

Dada la forma de determinación de la base de cálculo del IRE y el set de datos estadísticas disponibles de los países, recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Generación del Ingreso, que reflejan la porción de valor agregado distribuida hacia el capital. La Cuenta de Generación del Ingreso, es una subcuenta de la Cuenta de Distribución Primaria del Ingreso (UN – 2008). En esta subcuenta se distribuye el valor agregado entre la mano de obra (remuneraciones), el capital y el gobierno (impuestos menos subvenciones). La parte correspondiente al capital queda reflejada en el saldo de esta cuenta, el Excedente de Explotación y/o Ingreso Mixto.

El saldo contable de la cuenta de generación del ingreso, la porción de valor agregado distribuida hacia el capital es resultado de deducir del Valor Agregado Bruto la remuneración de los asalariados y los impuestos menos las subvenciones sobre la producción. Este saldo mide el excedente o el déficit generado de la producción.

22 The practicality of a top-down approach to the direct tax gap. Marcus Rubin. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom (2011).

El saldo contable recibe el nombre de Excedente de Explotación, o Ingreso Mixto en el caso de las empresas no constituidas en sociedad propiedad de los hogares en las cuales el propietario aporta mano de obra cuya remuneración no puede discriminarse su rendimiento obtenido como empresario.

El saldo de la cuenta de generación del ingreso conceptualmente diferirá de la consolidación de los resultados contables de las empresas, en la medida que los primeros están expresados en las cuentas nacionales en términos brutos, sin considerar el consumo de capital fijo, ni la contraprestación por servicios financieros recibidos u otorgados.

El consumo de capital fijo es la disminución, durante el período contable, del valor corriente del stock de activos fijos que posee y que utiliza un productor, resultado del deterioro físico y obsolescencia normal. El término equivalente desde el punto de vista contable es la depreciación o amortización de activos fijos. Por su parte, la contraprestación por servicios financieros refiere a las rentas por pagar sobre los activos financieros o los recursos naturales recibidos en préstamo o arrendados por la empresa, o cualquier interés, renta o ingresos similares por cobrar por los activos financieros o los recursos naturales que son propiedad de la empresa (UN – 2008).

La generalidad de las estadísticas disponibles para esta estimación presenta los saldos de las cuentas de generación del ingreso en términos brutos. Como forma de aproximarnos al resultado neto contable de las empresas, deducimos de este saldo una estimación del consumo de capital fijo. La misma está ligada a la cuenta Formación Bruta de Capital Fijo, en la Cuenta de utilización del ingreso. La formación bruta de capital fijo comprende las adquisiciones de activos fijos nuevos y existentes mediante compra, trueque o formación de capital por cuenta propia, menos la disposición de activos existentes mediante venta o trueque. (UN 2008).

El contraste entre la recaudación teórica obtenida de aplicar la alícuota vigente en cada país/ejercicio sobre la base imponible teórica, y la recaudación efectiva será la eficiencia recaudatoria del IRE. La diferencia entre la unidad y la eficiencia recaudatoria así hallada la denominaremos *ineficiencia recaudatoria*. Con la información de los Gastos Tributarios en este impuesto, podremos determinar la porción de la brecha

asociada a brecha de política o *ineficiencia-G*, mientras que la *ineficiencia-X*, que contendría la evasión tributaria, será la diferencia entre la unidad, la eficiencia recaudatoria y la *Ineficiencia-G*, del mismo modo que lo expresado para el IVA en la subsección anterior.

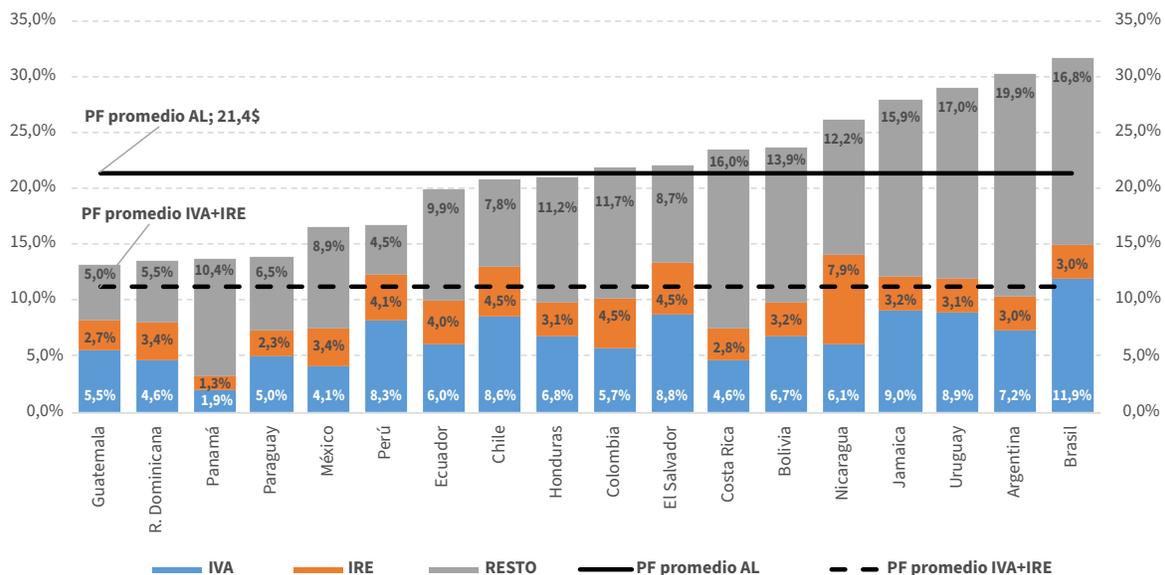
En la sección siguiente presentaremos algunas estadísticas relevantes de estos dos impuestos para los países de América Latina, y luego el desarrollo y resultados de las estimaciones de eficiencia recaudatoria y de los componentes de la brecha tributaria.

3 Presencia en la Recaudación del IVA e IRE

Como se comentó, este trabajo se enfocará en dos impuestos, que son dos columnas esenciales de la recaudación tributaria de los países de la región y del mundo. Por un lado, los impuestos generales a las ventas, típicamente el Valor Agregado (IVA), y por el otro los impuestos a las rentas empresariales, que llamaremos aquí Impuestos a las Rentas de las Empresas (IRE).

Utilizando las series de recaudación (BID-CIAT 2023)²³, y los registros recaudatorios de los países, identificando en particular a los impuestos al valor agregado, o impuestos a las ventas y a los impuestos a las rentas empresariales, en relación con las series del Producto Interno Bruto de los países, podemos estimar la presión tributaria total, y la incidencia específicamente de las recaudaciones de IVA de IRE y del resto de los componentes.

Gráfico 1: Presión Fiscal: Total, IVA e IRE. América Latina y el Caribe Promedio 2019 - 2021



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de estadísticas de Recaudación BID&CIAT y serie de CCNN de los países

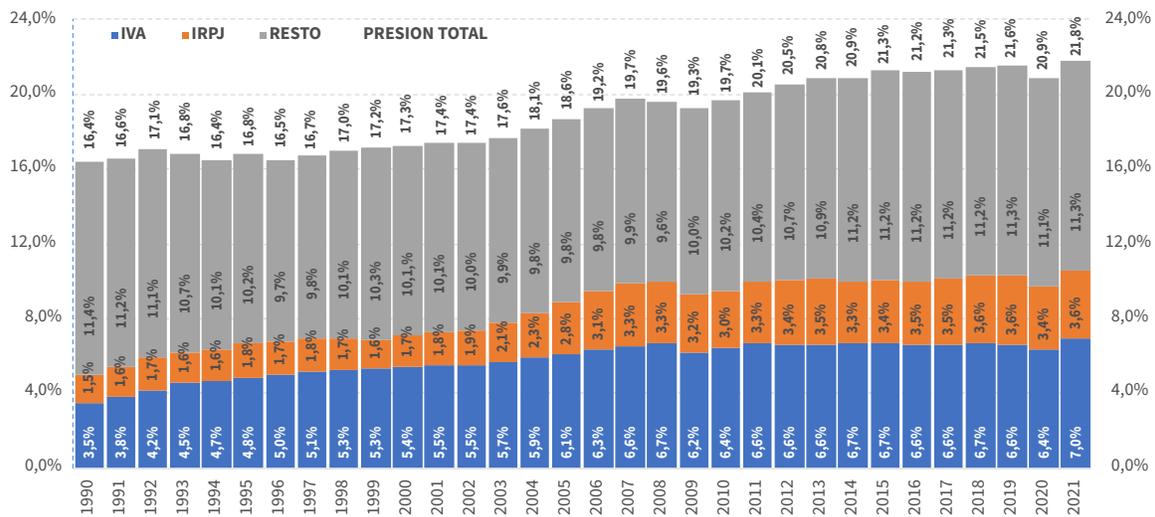
23 Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe. BID & CIAT 2020. <https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/>

En el último período registrado (2019 a 2021), podemos apreciar que la presión fiscal promedio de los países considerados equivalió al 21.4% del PIB, en promedio. Y la presión fiscal específicamente del IVA e IRE representa prácticamente el 50% de la presión total, con mayor o menor presencia de cada uno de estas figuras en los diferentes países.

En lo que respecta a los impuestos tipo IVA, observamos los registros más bajos de presión fiscal, en el período analizado, en Panamá – 1.9% - (*Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios –ITBMS, alícuota general 7%*); México – 4.1% - (*Impuesto al Valor Agregado – IVA, alícuota general 16%*); Costa Rica – 4.6% - (*Impuesto General Sobre las Ventas – IGV, alícuota general 13%*). En el otro extremo, nos encontramos con mayores presiones fiscales de IVA en la región en Jamaica – 9.0%- (*General Consumption Tax – GCT, alícuota general 15.0%*); Uruguay - 8.9% -(*Impuesto al Valor Agregado – IVA, alícuota general 22%*) y Brasil – 11.9% - (*Identificamos más de un tipo de IVA en Brasil, el Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Bens e Serviços- ICMS, el Imposto sobre produtos Industrializados – IPI, el Programa de Integração Social & Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social PIS/COFINS*).

El gráfico permite apreciar que los IRE tienen una presencia relativa menor en la presión fiscal, en relación con la presión de los IVA. De todos modos, el peso de este impuesto es relevante, constituyendo más de la mitad del peso del IVA y, como se mencionó, ambos representan alrededor del 50% de la presión fiscal promedio de los países de AL y C. Nicaragua se posiciona como el país con mayor presión fiscal del IRE (*Impuesto sobre la Renta y Ganancias de Sociedades, e Impuesto Sobre la Renta y Ganancias, 7.9% de presión fiscal promedio 2019 - 2021*). Por su parte Chile presenta una presión de 4.5% del IRE sobre el PIB (*la serie de esta estadística incluye Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Adicional de 40% sobre Empresas Públicas Tasa 8% Art. 6 Transitorio Ley 18985 e Impuesto Específico a la Actividad Minera*). Entre quienes muestran guarismos más bajos nos encontramos con Panamá 1.3% (*Impuesto Sobre la Renta de las Empresas – ISR, alícuota legal 25%*), Paraguay 2.3% (*Impuesto a las Rentas Empresariales, antes Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales e Industriales – IRACIS, e Impuesto a las Rentas Agropecuarias – IRAGRO, alícuotas legales 10%*).

Gráfico 2: Presión IVA, Presión IRE, Presión Resto, de largo plazo. Promedio Países América Latina y el Caribe. 1990 - 2021



Fuente: Elaborado sobre la base de estadísticas de Recaudación BID&CIAT, las series de recaudación de los países y serie de CCNN de los países.

En una mirada de largo plazo, podemos apreciar como la presión fiscal promedio de AL y C ha venido en aumento de forma consistente año tras año (con excepción de 2008, 2009 y 2020). Mientras que en 1990 la recaudación representó el 16,4% del PIB, en 2021 la presión fiscal fue de 21,8%, un crecimiento de 0,9 del PIB en relación con el año 2020.

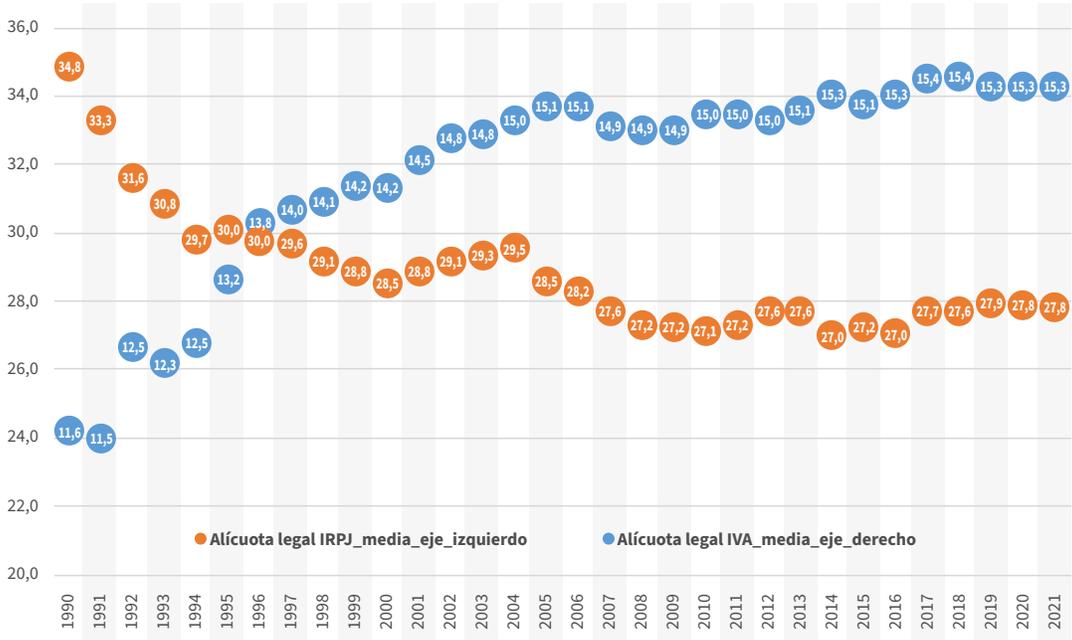
El gráfico permite apreciar, que los dos componentes que estamos analizando, el IVA y el IRE, son quienes explican ese crecimiento, ya que el tramo “Resto” se mantuvo en niveles 10 a 11% a lo largo de la serie²⁴. Al mismo tiempo, ambos se muestran sensibles al contexto, siendo quienes más explicaron las caídas de 2008 y 2020.

²⁴ Al interior de “Resto”, si bien la serie se mantiene estable en el tiempo, no hay un comportamiento homogéneo entre sus componentes ya que algunas figuras como los IRPF, han mostrado una mayor participación en la presión fiscal, consecuencia de reformas de reforzamiento de esta figura tributaria que han impuesto varios países de la región, mientras que otras han tenido una reducción de su presencia en la presión fiscal, como los selectivos o impuestos al comercio exterior.

El IVA e IRE actualmente representan prácticamente el 50% de la presión fiscal promedio de AL y C, mientras que al inicio de la serie ambos tenían una participación del 30% en la presión fiscal promedio. Esta mayor participación de ambas figuras es explicada por sucesivas reformas concentradas en estos impuestos, que han aplicado los países de la región, de ampliación de las bases imponibles, reducción de excepciones y una mayor concentración de las Administraciones Tributarias en la gestión de estos.

Dentro del resto de los componentes de la presión fiscal de los países se encuentra un gran número de figuras tributarias, entre las que se destacan la recaudación de las contribuciones a la seguridad social, los impuestos selectivos, y los impuestos a las rentas personales.

Gráfico 3: Alícuotas Legales de IVA e IRE. Promedio de países AL y C. 1990 - 2021



Fuente: Elaboración propia, sobre la base series de Alícuotas de Impuestos CIAT y legislación de países.

En lo que respecta a las alícuotas, y tratándose principalmente de impuestos que aplican a la base imponible una alícuota proporcional, se observó un aumento paulatino de las tasas de IVA en los países, pero manteniendo cierta heterogeneidad y una reducción hacia una convergencia en las alícuotas del IRE.

Al inicio de la serie, el IVA, presentaba una alícuota legal media de 11.6%²⁵, la misma mostró un crecimiento sostenido (con algunas excepciones a lo largo del tiempo) hasta alcanzar un valor medio de 15.3% actualmente. Si bien las reformas en este parámetro del tributo han tenido un sesgo hacia el alza, no se observa una tendencia hacia una convergencia en lo que respecta a la alícuota a aplicar en cada uno de estos países²⁶.

Por el lado del IRE, la evolución de la alícuota legal media nos muestra un descenso de esta, desde un valor promedio de 34.8 en 1990 hacia un valor medio de 27.8 en la actualidad. Al mismo tiempo, que el valor medio de la alícuota decreció, el análisis de los datos permite inferir que en este impuesto sí hubo reformas que tuvieron en cuenta el contexto regional, observándose una mayor convergencia de los gravámenes²⁷.

Debemos tener presente que el ajuste automático en frontera previsto en prácticamente todos los diseños de IVA minimiza las distorsiones que produce el impuesto en la competencia entre productos nacionales e importados, por lo que las jurisdicciones de la región pueden ser más libres de fijar la alícuota del IVA, sin considerar el contexto geográfico directo o el destino/origen de los productos que comercializa. Por el contrario, el IRE, puede convertirse en un atractivo o un detractor para recibir inversiones, por lo que este parámetro del impuesto (entre otros) suele ser establecido observando el impacto que puede producir en las decisiones de inversión, teniendo en consideración el contexto regional directo.

Por último, merece la pena comentar que, si bien estamos trabajando con un conjunto de países de la misma amplia región geográfica, los datos nos dicen que estos presentan capacidades recaudatorias bien diferentes (Gráfico 1). La presión fiscal de los 3 países con mayores niveles de recaudación es 2.4 veces mayor que la de la terna de países con menor recaudación. Y con respecto a los impuestos que estamos analizando, los datos muestran que, los países con más bajo nivel de presión fiscal suelen tener una mayor dependencia del IVA e

25 Nos referimos al promedio de las alícuotas generales que aplicaban en el IVA en cada país en cada año. No se consideró en esta visualización, alícuotas particulares, tasas reducidas, tasas incrementadas, etc.

26 Esta afirmación se sostiene del análisis del rango del intervalo intercuartílico de las series de alícuotas de los países. Mientras que en 1990 el 50% central de la distribución de las alícuotas era de 6 puntos (7,0:13,0), en 2018 el 50% central de la distribución fue de 5 puntos (13,0:18,0).

27 En el caso del IRE el intervalo intercuartílico de 1990 (32,0: 40,0), tenía una extensión de 8 puntos, mientras que ese rango se redujo a 4.5 puntos en 2021 (25,0: 29,5).

IRE. A excepción de Panamá y México, en los 9 países de menor presión fiscal (la mitad de abajo), el IVA+IRE, representa más del 50% de la presión total, mientras que, en los 9 países de mayor presión fiscal, a excepción de Nicaragua, la presencia de estos dos impuestos está por debajo del 50% del total de la presión fiscal. Estas diferentes proporciones, asociadas con las diferentes capacidades recaudatorias, nos dan la pauta de que los países de mayor presión fiscal tienen más diversificada la base recaudatoria, en relación con los países que menos recaudan, quienes son especialmente dependientes al IVA e IRE.

4 La Brecha entre la Recaudación Teórica y la Recaudación Efectiva

Como observamos en los puntos anteriores (Gráfico 1, Gráfico 2), la capacidad recaudatoria de los países analizados, medida a través de la evolución de la presión fiscal ha venido en aumento, empujada en buena medida por los dos impuestos bajos análisis, el IVA y el IRE.

En esta sección del trabajo nos enfocaremos en estimar la recaudación teórica de cada uno de estos impuestos, a partir de ciertos agregados macroeconómicos. A partir de allí, mediremos el peso de la recaudación efectiva en relación con la recaudación teórica, la eficiencia recaudatoria. Determinaremos la brecha económica del impuesto, como diferencia entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva y luego procuraremos discriminar la porción de la brecha atribuible a las excepciones existentes en el sistema tributario, para lo cual nos aprovecharemos de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC).

Por último y de forma residual estimaremos la proporción de la recaudación potencial atribuible, entre otros componentes, al incumplimiento tributario. El conocimiento de la recaudación efectiva, y de los gastos tributarios nos llevará a estimar la porción de la estimación de la recaudación potencial que no queda explicada, y que será atribuible a la brecha de incumplimiento.

Se trata de una estimación de la recaudación potencial a partir de una adaptación de los agregados macroeconómicos que más se adecuan como explicativos de la base imponible de cada impuesto bajo análisis, reconociendo las limitaciones de este indicador, las que fueron expresadas en la sección anterior.

4.1. Estimación de la Recaudación Teórica del IVA, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes

Los Impuestos al Valor Agregado, o impuestos generales a las ventas de bienes y servicios y en particular las figuras que estamos analizando para este conjunto de países, generalmente toman la forma de impuestos que recaen sobre la circulación de bienes y servicios, en todas las etapas de producción comercialización, hasta la última etapa, no aplicando a las exportaciones de bienes y servicios. Si bien formalmente se nomina a las empresas vendedoras como sujetos pasivos, o contribuyentes, en la práctica el impuesto es trasladable hacia adelante. Se trata de un impuesto indirecto cuyo sujeto incidido en última instancia es el consumidor final, o más en general todo aquel comprador que no tiene derecho a crédito fiscal (consumidores finales, Instituciones sin fines de lucro y el gobierno central).

Dada esta característica y el set de datos estadísticas disponibles de los países²⁸, recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Utilización del Ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales de cada país como aproximación a la base imponible final. La cuenta de utilización del ingreso muestra, la forma en que los hogares, las unidades del gobierno y las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH) reparten su ingreso disponible entre el consumo final y el ahorro (UN 2008).

El gasto del consumo final de los hogares es el realizado por los hogares residentes en bienes o servicios de consumo. Incluye, entre otros la compra directa de bienes y servicios, y los bienes y servicios producidos y consumidos dentro del mismo hogar.

La cuenta de utilización del ingreso también incluye el gasto en bienes o servicios tanto sean individuales como colectivos por parte del gobierno, así como por las ISFLSH.

²⁸ Las estadísticas macroeconómicas utilizadas para la estimación del impuesto potencial, provienen de los Sistemas de Cuentas Nacionales de los países, o de las estadísticas disponibles por UNdata, un servicio de bases de datos de Nacionales Unidas que provee datos y estadísticas oficiales de los países, o las estadísticas disponibles de DataBank una herramienta del Banco Mundial una de análisis y visualización que contiene colecciones de datos de series de tiempo sobre una variedad de temas.

Tal como lo expresa el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales, el valor del consumo final efectivo del gobierno general es igual al valor de su gasto total de consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie. El valor del consumo final efectivo de las unidades gubernamentales es por lo tanto igual al valor de los gastos en que incurren al prestar servicios colectivos o de ciertos bienes o servicios individuales. Similar criterio debe ser adoptado para contabilizar el consumo de las ISFLSH. El valor del consumo final efectivo de las ISFLSH debe ser igual al valor de su gasto total en consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie.

Esta aproximación a la base imponible teórica que construiremos estará determinada por la suma de los tres factores antes mencionados, a los que les sustraeremos el registro efectivo de recaudación del impuesto, en la medida que las reglas de valoración de estas cuentas indican que el gasto se contabiliza por el total de la contraprestación pagada o valorada, la que incluye, entre otros el impuesto a las ventas o IVA.

A partir de esta aproximación, estimamos la recaudación teórica del IVA aplicando a ese importe la tasa legal general del impuesto. Como sabemos el IVA es un impuesto que aplica a la generalidad de circulación de bienes y servicios, existiendo una tasa legal estándar y un conjunto de excepciones: bienes y servicios exonerados o bienes gravados a la tasa mínima. La recaudación teórica entonces procurará mostrar el potencial recaudatorio de un impuesto que aplicase a la totalidad de los bienes y servicios una tasa única sin excepciones.

Cuadro 2: Estimación de la Recaudación Potencial, Brecha Tributaria y Componentes. IVA

Ord	Variable	Fuente
(a)	(+) Consumo Final de los Hogares	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data (https://data.worldbank.org/indicator/) & UNdata (https://data.un.org/)
(b)	(+) Consumo del Gobierno e ISFLSH	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data (https://data.worldbank.org/indicator/) & UNdata (https://data.un.org/)
(c)	(-) Recaudación efectiva IVA	Base de datos de recaudación BID-CIAT (https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/) & Informes de Recaudación países
(d)	(=) Consumo Final sin IVA	Estimación
(e)	(*) <i>Alícuota legal del Impuesto</i>	Histórico de Alícuotas de los Impuestos - CIAT (https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/) & Legislación de los países
(f)	{(d)*(e)} (=) Recaudación Potencial de IVA	Estimación
(g)	(-) Recaudación efectiva IVA	Base de datos de recaudación BID-CIAT (https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/) & Informes de Recaudación países
(h)	{(f) – (g)} (=) Brecha Tributaria IVA	Estimación
(i)	{(g)/(f)} (=) Eficiencia Recaudatoria IVA	Estimación
(j)	{1-(i)} (=) (h)/(f) (=) Ineficiencia Recaudatoria IVA	Estimación
(k)	(+) Gastos Tributarios IVA	Base de datos de Gastos Tributarios del CIAT (https://www.ciat.org/gastos-tributarios/) & Informes de Gastos Tributarios Países.
(l)	{(k)/(f)} (=) Ineficiencia_gt	Estimación
(m)	{1 - (i) - (l)} (=) Ineficiencia_x	Estimación

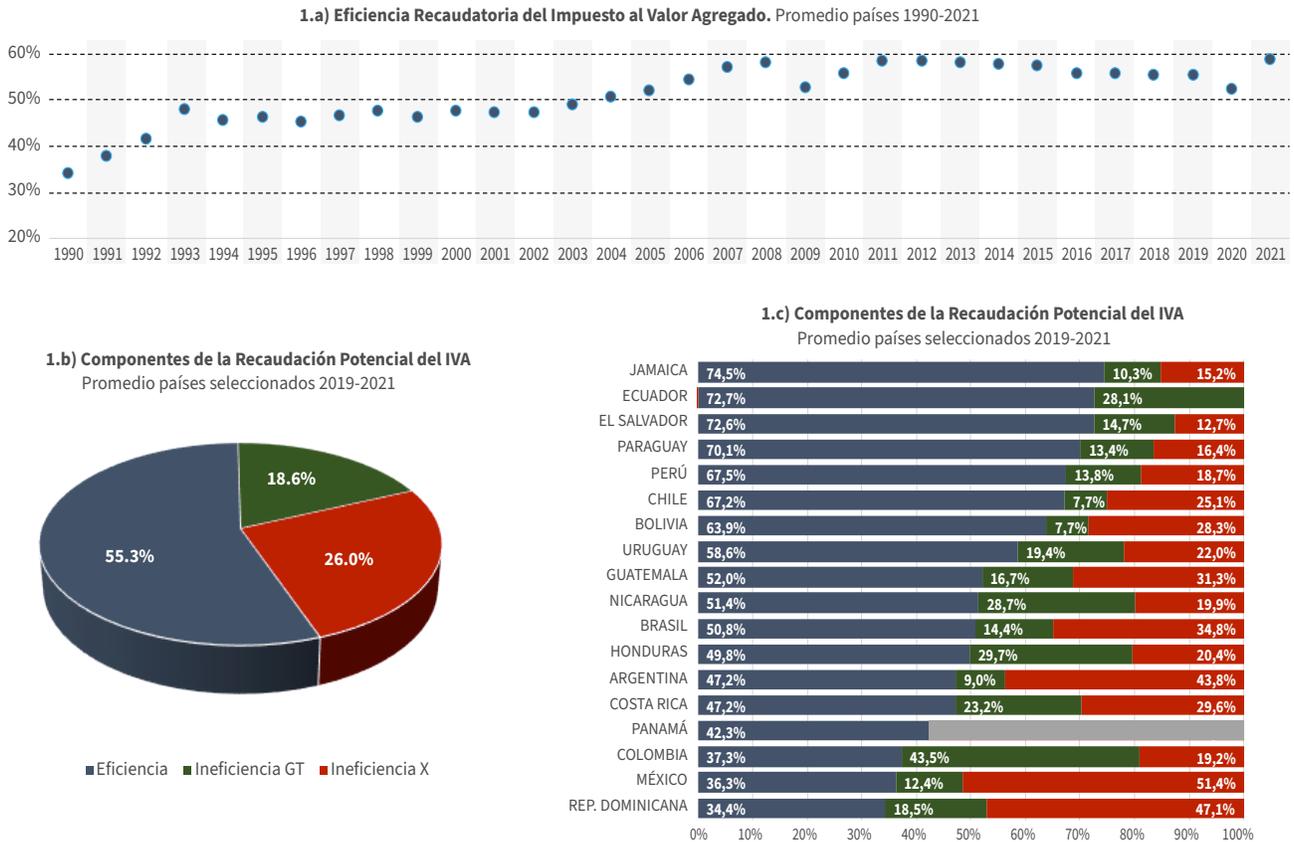
Las excepciones existentes en este impuesto son valoradas en los estudios de gastos tributarios, por lo que una parte de la brecha tributaria hallada será atribuible a la existencia de estas excepciones.

Una vez obtenida la recaudación teórica, el contraste de la recaudación efectiva con la teórica nos mostrará la *eficiencia recaudatoria* del impuesto. Con los datos disponibles podremos construir una serie larga de eficiencia recaudatoria, e inferir si la mejora observada en la recaudación del impuesto es atribuible únicamente a cambios nominales al alza de las tasas (como se apreció en el gráfico) o bien también a una mejora en la eficiencia recaudatoria, qué, cómo se apreció su cálculo, pero no necesariamente su origen, es independiente del nivel de la alícuota legal.

Si la recaudación efectiva alcanzase la misma magnitud que la recaudación teórica, estaríamos frente a un impuesto que recauda todo su potencial, un caso teórico en el que no existiría brecha de política (gastos tributarios) ni brecha de incumplimiento (evasión). La evidencia empírica nos mostrará que la eficiencia recaudatoria es inferior a 1, dado que la recaudación efectiva es menor que la recaudación potencial. La brecha global la determinaremos como la diferencia entre 1 menos el cociente entre la recaudación efectiva sobre la recaudación teórica.

Con el valor de la brecha, y a partir de los montos de gastos tributarios en el IVA, que los países reportan estamos en condiciones de estimar la porción de la brecha económica atribuible a este concepto. La brecha de política.

**Gráfico 4: Eficiencia recaudatoria del IVA 1990 – 2021 (1.a)
Componentes de la Recaudación teórica 2019 – 2021 (1.b; 1.c)**



Nota: En el caso de Panamá dada la metodología utilizada en el cálculo del gasto tributario (que resultaría en una ineficiencia G superior a la ineficiencia total) no podemos realizar la desagregación entre Ineficiencia G e Ineficiencia X.

Por último, el remanente entre la unidad, la eficiencia recaudatoria y la porción de *ineficiencia* atribuible a los gastos tributarios determinaremos la porción de ineficiencia no atribuible a política, que en alguna medida está explicada por el incumplimiento tributario. Debemos tener presente que, desde la estimación inicial, cuando escogemos las variables más representativas de la base imponible del impuesto, estamos aproximando la recaudación potencial, tanto la eficiencia recaudatoria, como la diferencia atribuible a incumplimiento son estimaciones, por lo que este resultado final no necesariamente manifiesta la tasa de evasión en el IVA. De todos modos, en la medida que las variables macroeconómicas consideradas tienen unos criterios de contabilización aplicados sistemáticamente, y al contar con una serie larga, sí podremos apreciar la tendencia del indicador como una mejor medida a evaluar si la eficiencia recaudatoria del impuesto a aumentado, o bien como ha sido la trayectoria de los demás componentes de la brecha tributaria.

La figura anterior resume los resultados hallados.

En primer lugar (gráfico 1.a) mostramos la eficiencia recaudatoria media del IVA, para el período 1990 - 2021. La misma fue calculada como el promedio anual de la eficiencia recaudatoria hallada en cada país. El seguir una serie larga, nos permite apreciar la mejora sostenida que ha experimentado este indicador a lo largo del tiempo. Desde valores inferiores al 0.4 a inicios de la serie, la ratio entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica ha mostrado mejoras hasta alcanzar un primer máximo en 2007.

A partir de 2007, el indicador inmediatamente muestra una caída, y luego cierta estabilidad (con sesgo a la baja), una nueva caída pronunciada en 2020, e inmediatamente a continuación, pasa al nivel máximo observado (2021 = .584). La caída observada en 2020 es coherente con la pronunciada caída en la presión fiscal mostrada más arriba y analizada en detalle en el documento de Presión Fiscal Equivalente CIAT (2023)²⁹. Diferentes mecanismos de prórrogas y beneficios tributarios introducidos en este impuesto por los países, atendiendo a la pandemia, tuvieron un efecto rápido en la recaudación de este impuesto, que por su forma de determinación reacciona inmediatamente ante cambios en los parámetros.

Este resultado, es explicativo de por qué este impuesto juega un papel tan importante en la recaudación y por qué el mismo explica el crecimiento sostenido de la presión fiscal en el período analizado. Además de que creció la capacidad recaudatoria del impuesto, medida en este indicador a través del aumento de las tasas legales (véase Gráfico 3), la eficiencia recaudatoria no neutralizó este efecto, sino que al contrario lo fortaleció. Y aumentos de eficiencia recaudatoria en escenarios de aumento de las capacidades recaudatorias del instrumento, resultarán en mejoras en los niveles de recaudación.

El gráfico (1.b), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países incluidos en el análisis. El período considerado es el último trienio disponible, y allí podemos apreciar, además de que la eficiencia recaudatoria estimada es de .553, la brecha tributaria se divide en una porción equivalente al 0.186 atribuible a la brecha de política y de un 0.260 a brecha de incumplimiento.

El sub-gráfico (1.c), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA a nivel de país.

²⁹ Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023).

Cuadro 3: Componentes de la Recaudación Potencial del IVA. Países seleccionados 2019 - 2021

País	Eficiencia	Ineficiencia GT	Ineficiencia X
Argentina	0,47	0,09	0,44
Bolivia	0,64	0,08	0,28
Brasil	0,51	0,14	0,35
Chile	0,67	0,08	0,25
Colombia	0,37	0,43	0,19
Costa Rica	0,47	0,23	0,30
Ecuador	0,73	0,28	-0,01
El Salvador	0,73	0,15	0,13
Guatemala	0,52	0,17	0,31
Honduras	0,50	0,30	0,20
Jamaica	0,74	0,10	0,15
México	0,36	0,12	0,51
Nicaragua	0,51	0,29	0,20
Panamá*	0,42		
Paraguay	0,70	0,13	0,16
Perú	0,67	0,14	0,19
República Dominicana	0,34	0,19	0,47
Uruguay	0,59	0,19	0,22
Promedio	0,55	0,19	0,26

Nota: *En el caso de Panamá dada la metodología utilizada en el cálculo del gasto tributario (que resultaría en una ineficiencia G superior a la ineficiencia total) no podemos realizar la desagregación entre ineficiencia G e ineficiencia X.

La ratio de eficiencia recaudatoria a nivel de país se ubica entre 0.34 y 0.74, con media de 0.55.

Como comentamos en este documento la *ineficiencia* recaudatoria puede descomponerse en dos grandes componentes, por un lado, la no recaudación por la existencia de excepciones a la regla general de tributación, y por el otro la no recaudación atribuible, entre otros factores, al incumplimiento. El primero de estos componentes lo estimamos utilizando los reportes de gastos tributarios, mientras que el segundo lo determinamos por diferencia entre el nivel teórico de eficiencia (1), menos la suma de los dos componentes antes determinados.

Si bien el promedio de la ineficiencia atribuible a uno otro factor es de 0.186 y 0.260 para gastos tributarios e incumplimiento respectivamente, al analizar los datos podemos apreciar que existe una mayor dispersión

en los resultados a nivel país en estos de los observados para la eficiencia³⁰. Esto en cierta medida puede ser atribuible a diferentes niveles de gasto tributarios, pero también a diferentes criterios metodológicos aplicados por los países para reconocer y estimar los mismos. Por el lado de la ineficiencia por incumplimiento, al ser una estimación residual, su resultado es dependiente de los niveles de eficiencia recaudatoria y de gasto tributarios.

En el Apéndice IV de este documento contrastamos la eficiencia recaudatoria, con las ratios estimadas para los países de la OECD para el mismo período³¹. Ese análisis nos permite apreciar que, desde el punto de vista de este indicador, ambos conjuntos de naciones están logrando los niveles de eficiencia recaudatoria similares con este mismo instrumento.

Debemos tener presente que la estimación de la base imponible teórica a través de la combinación de variables macroeconómicas escogidas no representa cabalmente la base imponible del impuesto, sino que es un acercamiento a la misma. Por lo que la Ineficiencia_x hallada como un valor residual, luego de deducir a la recaudación potencial la recaudación efectiva y los gastos tributarios, tiene un componente de discrepancia entre la estimación de la base imponible y la verdadera base imponible y un componente de ineficiencia efectiva, esta última en cierta medida atribuible al incumplimiento tributario o evasión. En la medida que la elaboración de las Cuentas Nacionales mantiene y actualiza sus estimaciones a partir de una metodología sistemática y consecuente, los cambios de valor del indicador o la tendencia de este índice a lo largo de la serie puede ser un indicador de cambios en los niveles de incumplimiento.

4.2. Estimación de la Recaudación Teórica del IRE, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes

Los Impuestos a las rentas de las sociedades, a las rentas empresariales, o impuestos a las ganancias de las empresas que aquí hemos denominado genéricamente IRE, en general surgen de aplicar una alícuota proporcional sobre los resultados económicos (resultados contables) de las empresas. Estos resultados contables son sometidos a ciertos ajustes fiscales, determinándose así la base imponible, también llamada, en este impuesto, resultado fiscal. Al mismo tiempo suelen convivir con este impuesto regímenes simplificados que, a sabiendas de la mayor complejidad para la determinación de la base imponible, que requiere la

30 El rango total de eficiencia es 0.40, de ineficiencia atribuible a GT 0.43 y de ineficiencia atribuible al incumplimiento es 0.58.

31 Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021.

existencia de una contabilidad completa, apelan a solamente algunas de las variables de actividad, para la determinación de la *ganancia fiscal*, o bien del propio impuesto.

Dada esta forma, esa base de cálculo y el set de datos estadísticas disponibles de los países, recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Generación del Ingreso, que reflejan la porción de valor agregado distribuida hacia el capital. La Cuenta de Generación del Ingreso, es una subcuenta de la Cuenta de Distribución Primaria del Ingreso (UN – 2008). En esta subcuenta se distribuye el valor agregado entre la mano de obra (remuneraciones), el capital y el gobierno (impuestos menos subvenciones). La parte correspondiente al capital queda reflejada en el saldo de esta cuenta, el Excedente de Explotación o Ingreso Mixto.

El saldo contable de la cuenta de generación del ingreso, la porción de valor agregado distribuida hacia el capital es resultado de deducir del Valor Agregado Bruto la remuneración de los asalariados y los impuestos menos las subvenciones sobre la producción. Este saldo mide el excedente o el déficit generado de la producción.

El saldo contable recibe el nombre de Excedente de Explotación, o ingreso mixto en el caso de las empresas no constituidas en sociedad propiedad de los hogares en las cuales el propietario aporta mano de obra cuya remuneración no puede discriminarse su rendimiento obtenido como empresario. El saldo de la cuenta de generación del ingreso conceptualmente diferirá de la consolidación de los resultados contables de las empresas, en la medida que los primeros suelen estar expresados en las cuentas nacionales en términos brutos, sin considerar el consumo de capital fijo, ni la contraprestación por servicios financieros recibido u otorgados.

El consumo de capital fijo es la disminución, durante el período contable, del valor corriente del stock de activos fijos que posee y que utiliza un productor, resultado del deterioro físico y obsolescencia normal. El término equivalente desde el punto de vista contable es la depreciación o amortización de activos fijos. Por su parte, la contraprestación por servicios financieros refiere a las rentas por pagar sobre los activos financieros o los recursos naturales recibidos en préstamo o arrendados por la empresa, o cualquier interés, renta o ingresos similares por cobrar por los activos financieros o los recursos naturales que son propiedad de la empresa (UN – 2008).

La generalidad de las estadísticas disponibles para esta estimación presenta los saldos de las cuentas de generación del ingreso en términos brutos. Como forma de aproximarnos al resultado neto contable de

las empresas, deducimos de este saldo una estimación del consumo de capital fijo. La misma está ligada a la cuenta Formación Bruta de Capital Fijo, en la Cuenta de utilización del ingreso. La formación bruta de capital fijo comprende las adquisiciones de activos fijos nuevos y existentes mediante compra, trueque o formación de capital por cuenta propia, menos la disposición de activos existentes mediante venta o trueque. (UN 2008).

Cuadro 4: Estimación de la Recaudación Potencial, Brecha Tributaria y Componentes. IRE

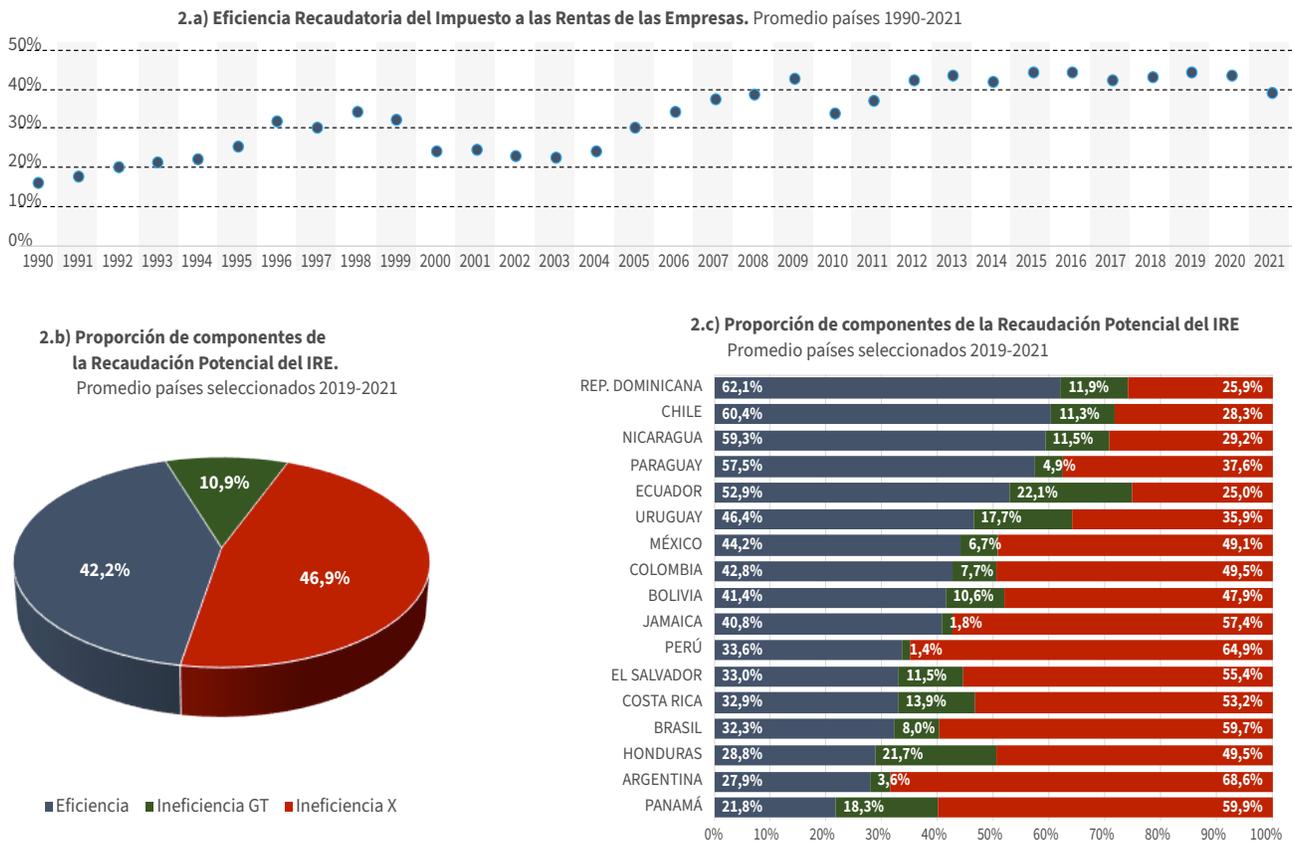
Ord	Variable	Fuente
(a)	(+) Excedente Bruto de Explotación	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data (https://data.worldbank.org/indicator/) & UNdata (https://data.un.org/)
(b)	(+) Ingreso Mixto Bruto	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data (https://data.worldbank.org/indicator/) & UNdata (https://data.un.org/)
(c)	(-) Consumo de Capital Fijo	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data (https://data.worldbank.org/indicator/) & UNdata (https://data.un.org/). Cuenta de Referencia, CKF (t-1)
(d)	(=) Resultado neto empresas	Estimación
(e)	(*) <i>Alícuota legal del Impuesto</i>	Histórico de Alícuotas de los Impuestos - CIAT (https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/) & Legislación de los países
(f)	(=) Recaudación Potencial de IRE	Estimación
(g)	(-) Recaudación efectiva IRE	Base de datos de recaudación BID-CIAT (https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/) & Informes de Recaudación países
(h)	(=) Brecha Tributaria IRE	Estimación
(i)	$\{(g)/(f)\}$ (=) Eficiencia Recaudatoria IRE	Estimación
(j)	$\{1-(i)\}$ (=) $\{(h)/(f)\}$ (=) Ineficiencia Recaudatoria IRE	Estimación
(k)	(+) Gastos Tributarios IRE	Base de datos de Gastos Tributarios del CIAT (https://www.ciat.org/gastos-tributarios/) & Informes de Gastos Tributarios Países.
(l)	$\{(k)/(f)\}$ (=) Ineficiencia _{gt} IRE	Estimación
(m)	$\{1 - (i) - (l)\}$ (=) Ineficiencia _x IRE	Estimación

Las estadísticas macroeconómicas utilizadas para la estimación del impuesto teórico provienen de los Sistemas de Cuentas Nacionales de los países, o de las estadísticas disponibles por *UNdata*, un servicio de bases de datos de Naciones Unidas que provee datos y estadísticas oficiales de los países, o las estadísticas disponibles de *DataBank* una herramienta del Banco Mundial de análisis y visualización que contiene conjuntos de series de datos sobre una variedad de temas.

La estimación de la base imponible teórica entonces constituirá en la suma de los saldos de la cuenta de generación del Ingreso, menos una estimación del consumo de capital fijo. El Impuesto potencial, se estima para cada país y cada ejercicio como la aplicación de la alícuota vigente sobre la base así estimada.

Las excepciones existentes en el IRE son valoradas en los estudios de gastos tributarios, por lo que parte de la brecha tributaria hallada podrá ser atribuible a la existencia de estas excepciones. Una vez obtenida la recaudación teórica, el contraste de la recaudación efectiva con la teórica nos mostrará la *eficiencia recaudatoria* del impuesto. Con la información disponible podremos construir una serie larga de eficiencia recaudatoria, e inferir si la mejora observada en la recaudación del impuesto es atribuible a una mejora en la eficiencia recaudatoria.

Gráfico 5: Eficiencia recaudatoria del IRE 1990 - 2021 (2.a)
Componentes de la Recaudación teórica 2019 – 2021 (2.b; 2.c)



La figura anterior resume los resultados hallados.

En primer lugar (gráfico 2.a) mostramos la eficiencia recaudatoria media del IRE, para el período 1990 - 2021. La misma fue calculada como el promedio anual de la eficiencia recaudatoria hallada en cada país en cada año.

El seguir una serie larga, nos permite apreciar una mejora experimentada por este indicador a lo largo del tiempo, con altibajos. Desde valores en el entorno de 0.2 a inicios de la serie, la relación entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica ha mostrado mejoras sostenidas (con excepción de 2000, 2010 y 2021) hasta alcanzar un máximo en 2019 (por debajo de 0.5).

Los resultados para los períodos más recientes, son coherentes con las series de presión fiscal mostradas más arriba así como con el análisis en detalle incluido en Presión Fiscal Equivalente en América Latina (CIAT-

2023)³². Por la forma de determinación de este impuesto, ligada a los resultados del ejercicio económico anterior, los cambios que se pudieron haber introducido atendiendo al contexto de la pandemia (en 2020 y 2021), pudieron no haber tenido un impacto tan inmediato como el observado en el IVA. La lectura de serie de presión fiscal, nos muestra que este si bien este impuesto tuvo una recuperación en 2021, luego de la caída en 2020, la misma fue inferior a la recuperación de la presión fiscal total, o la del propio IVA, lo que explica las diferentes tendencias entre ambos indicadores.

Si bien el valor de este indicador de eficiencia a lo largo de la serie es inferior al indicador de eficiencia del IVA (Gráfico 1.a), el indicador de IRE ha mostrado una tasa de crecimiento superior al indicador de eficiencia del IVA, más que duplicando su valor desde el inicio hacia el final de la serie. En la sección siguiente analizaremos más en detalle la relación entre ambos indicadores.

La evolución de la eficiencia recaudatoria de este impuesto explica la mayor presencia que el impuesto ha mostrado en la presión fiscal de largo plazo (Gráfico 2).

El sub-gráfico (2.b), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IRE calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países incluidos en el análisis. El período considerado es el último trienio disponible, y allí podemos apreciar, además de que la eficiencia recaudatoria estimada es de .422, la brecha tributaria se constituye con una porción de 0.109 atribuible a la brecha de política y de un 0.469 a ineficiencia_x, la que incluye la brecha de incumplimiento.

El sub-gráfico (3.a), muestra estáticamente la composición de la estimación de la recaudación teórica del IRE a nivel de país. La misma corresponde al resultado promedio del último trienio de la serie de datos.

32 Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023).

Cuadro 5: Componentes de la Recaudación Potencial del IRE
Países seleccionados 2019 - 2021

País	Eficiencia	Ineficiencia GT	Ineficiencia X
Argentina	0,28	0,04	0,69
Bolivia	0,41	0,11	0,48
Brasil	0,32	0,08	0,60
Chile	0,60	0,11	0,28
Colombia	0,43	0,08	0,49
Costa Rica	0,33	0,14	0,53
Ecuador	0,53	0,22	0,25
El Salvador	0,33	0,12	0,55
Honduras	0,29	0,22	0,50
Jamaica	0,41	0,02	0,57
México	0,44	0,07	0,49
Nicaragua	0,59	0,12	0,29
Panamá	0,22	0,18	0,60
Paraguay	0,58	0,05	0,38
Perú	0,34	0,01	0,65
República Dominicana	0,62	0,12	0,26
Uruguay	0,46	0,18	0,36
Total general	0,42	0,11	0,47

Nota: En el caso de Guatemala, la indisponibilidad de información de las variables macroeconómicas necesarias para la estimación, no permitieron estimar los valores de eficiencia/ineficiencia recaudatoria para este país.

La ratio de eficiencia recaudatoria a nivel de país se ubica entre 0.22 y 0.62, con media de 0.42.

Como comentamos en este documento la *ineficiencia* recaudatoria puede descomponerse en dos grandes elementos, por un lado, la no recaudación por la existencia de excepciones a la regla general de tributación, y por el otro la no recaudación atribuible, entre otros factores, al incumplimiento. El primero de estos componentes lo estimamos utilizando los reportes de gastos tributarios, mientras que el segundo lo determinamos por diferencia entre el nivel teórico de eficiencia (1), menos la suma de los dos componentes antes determinados.

Podemos apreciar que si bien el promedio de la ineficiencia atribuible a uno otro factor es de 0.11 y 0.47 para gastos tributarios e incumplimiento respectivamente, al analizar los datos podemos apreciar que existe una mayor dispersión en los resultados a nivel país en estos de los observados para la eficiencia³³. Esto en cierta medida es atribuible a diferentes niveles de gastos tributarios, pero también a diferentes criterios metodológicos aplicados por los países para reconocer y estimar los mismos. Por el lado de la ineficiencia por incumplimiento, al ser una estimación residual, su resultado es dependiente de los niveles de eficiencia recaudatoria y de gastos tributarios.

Debemos tener presente que la estimación de la base imponible teórica a través de la combinación de variables macroeconómicas escogidas no representa cabalmente la base imponible del impuesto, sino que es un acercamiento a la misma. Por lo que la ineficiencia_x hallada como un valor residual, luego de deducir a la recaudación potencial la recaudación efectiva y los gastos tributarios, tiene un componente de discrepancia entre la estimación de la base imponible y la verdadera base imponible y un componente de ineficiencia efectiva, esta última en cierta medida atribuible al incumplimiento tributario o evasión.

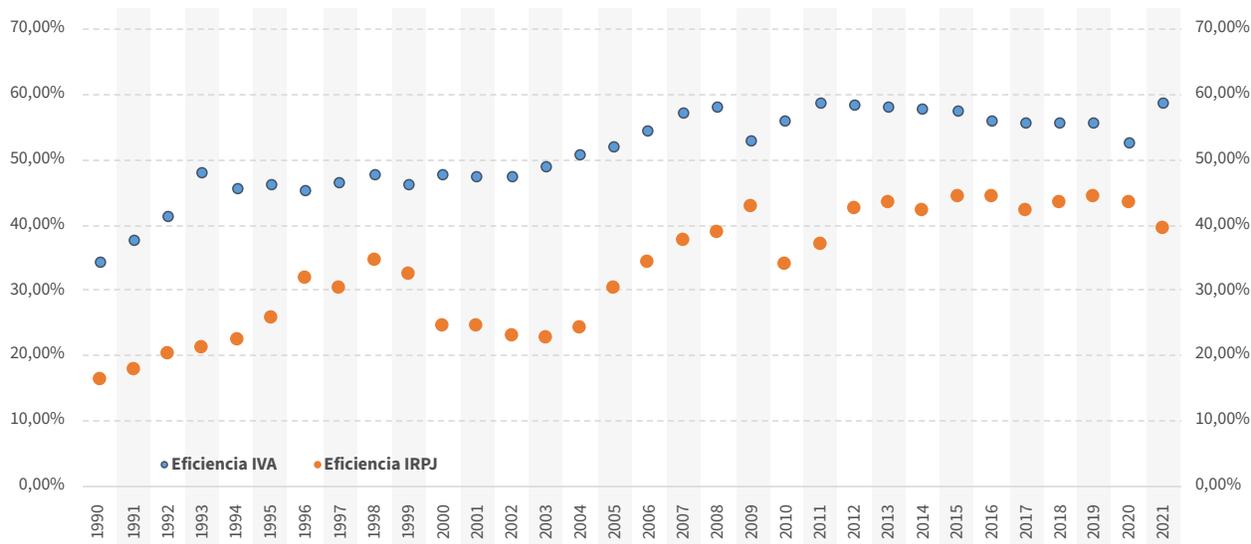
Al mismo tiempo, los IRE suelen contener ciertos ajustes fiscales, que producen alteraciones entre el resultado contable y el resultado fiscal del impuesto del ejercicio, que no necesariamente están comprendidos en el resultado del gasto tributario. Algunos gastos reales no son admitidos fiscalmente, y algunas deducciones legales como el ajuste de pérdidas de ejercicios anteriores, no son considerados gastos tributarios. En la medida que la elaboración de las Cuentas Nacionales mantiene y actualiza sus estimaciones a partir de una metodología sistemática y consecuente, los cambios de valor del indicador o la tendencia de este índice a lo largo de la serie puede ser un indicador de cambios en los niveles de incumplimiento.

³³ El coeficiente de variación ($CV = \text{desvío estándar} / \text{media}$) es de 0.25 para la ratio de eficiencia, 0.61 para la ineficiencia atribuible a gastos tributarios y de 0.32 para la ineficiencia residual, atribuible al incumplimiento.

5 Eficiencia Recaudatoria y Presión Fiscal

Al contrastar los resultados de eficiencia recaudatoria de IVA e IRE en el período analizado, resulta cierta evidencia de las tendencias paralelas en ambas series. Y más allá de la armonización y coordinación de las cuentas nacionales, base de estimación de la recaudación teórica, la estimación de la eficiencia recaudatoria de cada impuesto se realizó de manera independiente y con un set diferente de variables, por lo que esta semejanza en la tendencia de las series puede ser atribuible a la endogeneidad de las bases imponibles entre ambos impuestos. Una mejora en la declaración de ingresos, una reducción de la subdeclaración de ingresos, por ejemplo, se traduce en una mayor eficiencia recaudatoria tanto en el IVA como en el IRE.

Gráfico 6: Eficiencia recaudatoria del IVA & IRE
1990 - 2021



A lo largo de todo el período de tiempo podemos apreciar que la eficiencia recaudatoria del IVA es superior al indicador referido al IRE, aunque la brecha se acorta al final de la serie, con excepción de la última observación donde al tiempo que crece el indicador del IVA, cae el del IRE.

Al inicio de este trabajo comentamos que un factor común de ambas figuras está relacionado con la base imponible, o más bien con la forma de la determinación de la base imponible. Ambos impuestos, comparten parcialmente la misma. Mientras que la base imponible del IVA es determinada como la diferencia entre los inputs menos los outputs gravados con el impuesto, con algunas reglas de determinación específicas, la base imponible del IRE es determinada como los inputs menos los outputs totales, con algunas reglas de determinación específica.

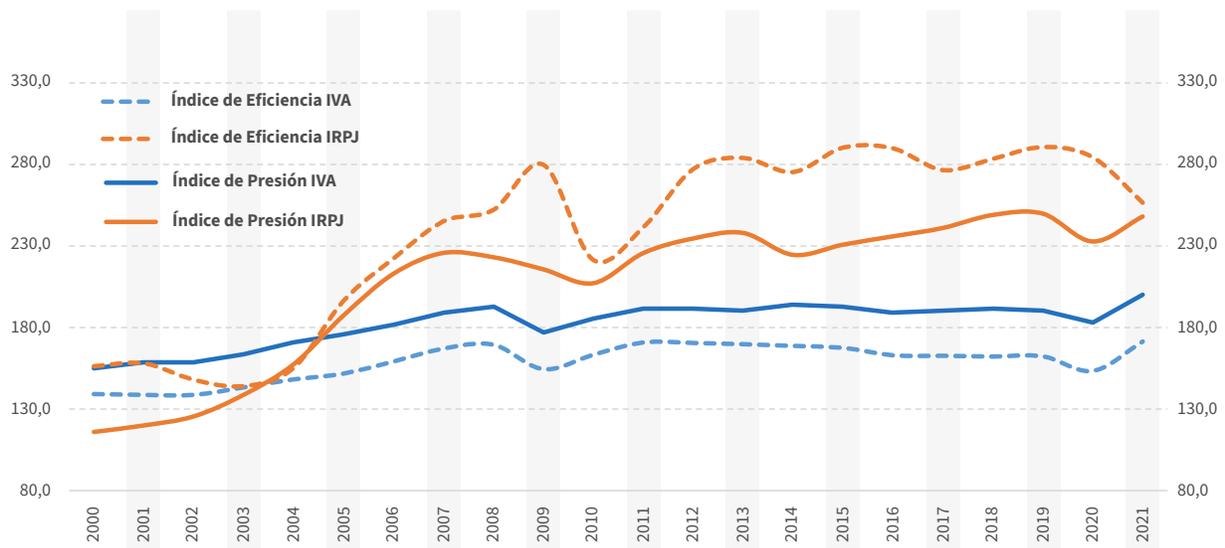
Esta conexión alta en la forma y cálculo de la base imponible de uno y otro impuesto determina que ciertos cambios en los inputs o en los outputs generen efectos en ambas bases imponibles al mismo tiempo. Por ejemplo, una caída en la facturación en un ejercicio impacta a la baja en la base imponible tanto del IVA como del IRE, reduciéndolas. Del mismo modo un aumento en la facturación, aún acompañado de un aumento en los outputs, probablemente producirá un aumento en la base imponible nominal de ambos impuestos, haciendo crecer con ella la recaudación.

La base imponible del IVA es mayor en proporción a los ingresos o facturación, que la base imponible del IRE, por lo que esta última es más sensible ante alteraciones en la facturación, por ejemplo, sub/facturación. Y, de hecho, si bien sobre el final de la serie las eficiencias se acercan (con excepción de la última observación), el componente de Ineficiencia_X del IRE es superior a la Ineficiencia_X del IVA (*Sub-gráficos 1-(a) y 2-(a)*).

Anteriormente mostramos que la presión fiscal de los países incluidos en este análisis ha experimentado un crecimiento a lo largo del período de tiempo analizado. Al mismo tiempo apreciamos que la evolución de la recaudación de los impuestos con los que estamos trabajando explicaba en buena medida esa performance el indicador principal. Luego observamos que las reformas realizadas en los países habían redundado en un aumento de la alícuota estándar que aplica el IVA, mientras que, en el IRE, los cambios apuntaban hacia una convergencia de las alícuotas lo que había impactado en una reducción de la tasa media legal del impuesto en los países.

A los efectos de contrastar la incidencia de la eficiencia recaudatoria en la evolución de la presión fiscal de cada impuesto, construimos índices base 1990=100, para los indicadores de eficiencia, así como para los indicadores de presión fiscal.

Gráfico 7: Índices de eficiencia recaudatoria del IVA e IRE & Índices de presión fiscal ³⁴
1990 - 2021 (base 1990 = 100)



La figura anterior nos es útil para contrastar de a pares de variables. En primer lugar, vemos el índice de eficiencia en el IVA (línea azul punteada) y el índice de presión IVA (línea azul continua). Al mismo tiempo vemos el índice de eficiencia IRE (línea naranja punteada) y el índice de presión fiscal IRE (línea naranja continua).

Es esperable que cada par de índices tenga una trayectoria similar³⁵, pero la posición de cada indicador al interior de los pares es elocuente. Mientras que el índice de presión fiscal del IVA mostró una trayectoria por encima del índice de eficiencia del impuesto, lo contrario sucede con el IRE, la eficiencia recaudatoria tuvo mejor performance que la presión fiscal del impuesto (salvo en la última observación donde convergen). Este fenómeno parcialmente puede ser atribuible a las reformas que se sucedieron, vistas a nivel de alícuota. Mientras que en el IVA los cambios de tasa a priori potenciaron su capacidad recaudatoria, su eficiencia no lo acompañó en velocidad. Por el lado del IRE, donde predominaron las reducciones de alícuota, el impuesto mejoró su eficiencia recaudatoria, probablemente generando ganancias extras recaudatorias de las que se hubieran observado si la eficiencia se mantuviese a los mismos niveles anteriores a las reformas.

³⁴ En Apéndice VI, pueden verse los valores puntuales de cada una de las series de los índices expresados en el gráfico.

³⁵ Siendo la presión fiscal del impuesto la recaudación efectiva sobre el PIB, y la eficiencia recaudatoria la relación entre la recaudación efectiva sobre la recaudación teórica ambos indicadores comparten igual numerador.

C Consideraciones Finales

En la sección anterior presentamos los resultados de una aproximación a la medición de la brecha tributaria en los IVA e IRE de los países de la región a partir de estimaciones de la recaudación teórica de cada impuesto, y de la eficiencia recaudatoria, contando para ello con la información del sistema de cuentas nacionales, estadísticas de cuentas nacionales de organismos internacionales, las series de recaudación tributaria, los parámetros principales de los impuestos y los resultados de los estudios disponibles de gastos tributarios.

Se obtuvieron unos resultados que indican que la eficiencia recaudatoria de ambos impuestos vino en aumento a lo largo del período de análisis, a impulso principalmente de reducciones en el incumplimiento tributario. Si bien la eficiencia del IRE es más baja que la del IVA, se observó que la recaudación del primero tuvo una mejor performance en acortar la brecha que en el IVA, donde la brecha, en el período más reciente se mantuvo estable.

De todos modos, aún persisten espacios de acción, constatándose unos niveles de ineficiencia de 0.447 y 0.578 para el IVA e IRE respectivamente. Al mismo tiempo mientras que en el IVA la ineficiencia se reparte en proporciones similares entre brecha de política (gastos tributarios) e ineficiencia atribuible a evasión, en el IRE predomina esta última, teniendo una menor presencia la ineficiencia de política. Es menester considerar como comentamos anteriormente que en IRE, existen excepciones de la base imponible, que la alejan de la base real (las ganancias empresariales) y que no están comprendidas como gastos tributarios, lo que incide en el resultado de la brecha de incumplimiento.

Señalamos algunas de las limitaciones de este acercamiento a la brecha tributaria.

Por tratarse de un método indirecto, el mismo parte de una estimación de la base imponible de cada impuesto valiéndose del set de estadísticas macroeconómicas disponible, más apropiado.

No necesariamente el set de estadísticas refleja cabalmente la base imponible del impuesto.

Una parte de las estadísticas estaban disponibles en las exposiciones propias de los países, en segundo lugar, se recurrió desde bases datos de organismos internacionales que las recopilan e informan. Para casillas faltantes se recurrió a interpolación lineal, manteniendo las relaciones técnicas históricas.

Las estadísticas macroeconómicas se presentan en el ejercicio devengado, mientras que las series de recaudación tienen un desfase en relación con ese devengamiento, que a su vez suele ser diferente según se trate del IVA o del IRPF. Este desacoplamiento puede producir un retraso en la evolución del índice calculado. Este hecho puede ser visible en los resultados de los ejercicios 2020 y 2021, donde los países aplicaron medidas paliativas-tributarias para contribuir con las empresas/personas, ante la situación provocada por la pandemia el COVID-19, exoneraciones temporarias, diferimientos de impuestos, etc.

No existen series largas de gastos tributarios, sobre todo de los períodos más antiguos que esta estimación cubre. Para casillas faltantes se recurrió a interpolación lineal, manteniendo las relaciones técnicas históricas.

El trabajo abordó la eficiencia recaudatoria del conjunto de países que la base de datos de gastos tributarios cuenta con registros contabilizados, adhiriéndose a la estimación informes nuevos de los países de modo de ampliar la serie.

Referencias

Barbone, Luca et al. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states. Center for Social and Economic Research (CASE). 2013.

Barreix, Alberto; Bès, Martín; Díaz de Sarralde, Santiago; Velayos, Fernando. Recaudar No Basta, Los Impuestos Como Instrumentos de Desarrollo. Capítulo 9: El IVA, que sea lo que es. Banco Interamericano de Desarrollo. 2012.

Burke, Anthony. Measuring tax gaps 2019 edition Tax gap estimates for 2017-18. HM Revenue and Customs. 2019.

Patricio Barra, Eric Hutton, and Polina Prokof'yeva. Corporate Income Tax Gap Estimation by Using Bottom-Up Techniques in Selected Countries The Revenue Administration Gap Analysis Program. Technical Notes and Manuals. IMF. 2023.

Cardoza, Marvin. Estimación del Gasto Tributario del ITBMS de la República de Panamá. CIAT. 2018.

Cardoza, Marvin. Estimación del Gasto Tributario del ISR de la República de Panamá. CIAT. 2018.

Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 – Final Report. European Commission. 2020.

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago. El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina. CIAT. DT 05/2017. 2017.

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago; Moran, Dalmiro. Panorama de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT: Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19. CIAT. 2021.

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago; Moran, Dalmiro; López, Julio; Maldonado, Gaspar. Reporte de Recaudación COVID-19 (RRC). CIAT. 2022.

Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2018 a 2020. Argentina. 2020.

Ebrill, Liam; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. The Modern VAT. International Monetary Fund. 2001.

Gomez-Sabaini, Juan Carlos; Morán, Dalmiro. Evasión tributaria en América Latina Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. CEPAL. 2016.

Hutton, Eric. The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation. International Monetary Fund. 2017.

ISORA. International Survey on Revenue Administration (FMI, IOTA, OCDE, BAD y CIAT).

IRS. Tax Year 2006 Tax Gap Estimate – Summary of Estimation Methods. 2012.

Keen, Michael. The Anatomy of the VAT. International Monetary Fund. 2013.

Keen, Michael; Perry, Victoria; de Mooij, Ruud; Matheson, Thornton; Schatan, Roberto; Mullins, Peter; Crivelli, Ernesto; Gupta, Sanjeev. Spillovers in International Corporate Taxation. International Monetary Fund. IMF Policy Paper. 2014.

Mirrlees, James; Adam, Stuart; Besley Timothy; Blundell, Richard; Bond, Stephen; Chote, Robert; Grammie Malcom; Johnson, Paul; Myles, Gareth & Poterba, James. Tax by Design. Institute of Fiscal Studies. 2013.

Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023).

Naciones Unidas; Comisión Europea; Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico; Fondo Monetario Internacional; Banco Mundial; Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Manual.

OECD. Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues Measuring Performance of VAT. The VAT Revenue Ratio. 2011.

OECD. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021.

OECD. Revenue Statistics. 1965 – 2019. Consumption tax revenues under covid-19: Lessons from the 2008 global financial crisis. 2020.

OECD. Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021. Reportes de países. 2021.

Peláez Longinotti, Fernando. Panorama de los Gastos Tributarios de América Latina. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT. 2023.

Peláez Longinotti, Fernando. Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial. DT-01-2022. CIAT. 2022.

Pecho, Miguel; Peláez, Fernando; Sánchez, Jorge. Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2012.

Rojas, Agnes; Moran, Dalmiro. Equivalent Fiscal Pressure in Latin America and The Caribbean. An analysis of the stylized facts in the past decade. CIAT. DT 05/2018. 2018.

Rubin, Marcus. The Practicality of the Top-Down Approach to Estimating the Direct Tax Gap. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom.

Sallusti, Federico. Measuring profit shifting in Italy with propensity score matching and receiver operating characteristics analysis (PS-ROC) method. UNCTAD Research Paper No. 64 UNCTAD/SER.RP/2021/7.

Ueda, Junji. Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology. International Monetary Fund. 2018.

Apéndice I.

Fuentes de Información de cada país

Argentina	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Recaudación	Administración Federal de Ingresos Públicos
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Informes de Gastos Tributarios	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal
Series de Cuentas Nacionales	INDEC, Dirección Nacional de Cuentas Nacionales
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Bolivia	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Estadísticas Económicas - Instituto Nacional de Estadística
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Brasil	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais
Series de Recaudación	https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Chile	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central Chile - Cuentas Nacionales de Chile 2013-2020
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central Chile - Cuentas Nacionales de Chile 2018-2021
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Colombia	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Informes de Gastos Tributarios	DIAN. Coordinación de Estudios Económicos - Gasto Tributario en el IVA e Impuesto sobre la Renta 2017 - 2018
Series de Cuentas Nacionales	DANE - Departamento Administrativo Nacional de Estadística
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Costa Rica	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central de Costa Rica - Cuentas Nacionales Base 2017
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Ecuador	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central del Ecuador - Cuentas Nacionales
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de Cuentas Nacionales	Instituto Nacional de Estadística y Censos
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

El Salvador	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central de Reserva - Sistema de Cuentas Nacionales
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Guatemala	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco de Guatemala - Cuentas Nacionales
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Honduras	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	Informe de Gasto Tributario - Secretaría de Finanzas
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Departamento de Estadísticas Macroeconómicas, BCH
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Jamaica	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Statistical Institute of Jamaica
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

México	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Instituto Nacional de Estadística y Geografía **** INCOMPLETA LA INFORMACIÓN SOLO TRIMESTRES
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Nicaragua	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central de Nicaragua - Series de CCNN 2006
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Panamá	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Informe de Gastos Tributarios	Estimación del Gasto Tributario del ITBMS de la República de Panamá. Marvín Cardoza
Informe de Gastos Tributarios	Estimación del Gasto Tributario del ISR de la República de Panamá. Marvín Cardoza
Series de Cuentas Nacionales	Instituto Nacional de Estadística y Censo Panamá - Princip serie 1996-2006 - SCN Panamá
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Paraguay	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central del Paraguay - Sistema_de_Cuentas_Nacionales_Paraguay_Serie_2008_2018
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Perú	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Instituto Nacional de Estadística e Informática - Cuentas Nacionales
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

República Dominicana	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central República Dominicana
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Uruguay	Fuentes de Información
Series de Recaudación	Presión Fiscal Equivalente (PFE) de América Latina y el Caribe - 1990-2021 - BID/CIAT
Series de Recaudación	Global Revenue Statistics Database - OCDE
Series de Recaudación	Informes anuales de recaudación de la Dirección General Impositiva
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2018
Series de Gastos Tributarios	TEDLAC - Base de Datos de Gastos Tributarios CIAT 2023
Series de Cuentas Nacionales	Banco Central del Uruguay & Instituto Nacional de Estadística
Series de Cuentas Nacionales	UN/ DATA + DATABANK
Series de alícuotas de Impuestos	CIAT - DATA. Alícuotas de Impuestos en América Latina
Series de alícuotas de Impuestos	Statutory Corporate Income Tax Rates Database - OCDE
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide Corporate Tax Guide - 2022 EY - EYGM Limited
Series de alícuotas de Impuestos	Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide - 2023 EY - EYGM Limited

Apéndice II.

Series de eficiencia IVA 1990 - 2021 por país. CIAT

País	ARG	BOL	BRA	CHI	COL	CRI	ECU	ELS	GUA	HON	JAM	MEX	NIC	PAN	PAR	PER	RDO	URU	PROM
1990	0,22	0,38	0,56	0,56	0,32	0,54	sd	sd	0,37	sd	0,06	0,29	sd	0,35	sd	0,12	0,25	0,40	0,34
1991	0,26	0,39	0,45	0,62	0,31	0,48	sd	sd	0,37	sd	0,17	0,40	0,55	0,36	sd	0,24	0,23	0,42	0,38
1992	0,40	0,42	0,46	0,67	0,35	0,42	sd	sd	0,44	sd	0,31	0,31	0,59	0,43	sd	0,28	0,24	0,44	0,41
1993	0,48	0,51	0,42	0,71	0,31	0,42	0,35	0,46	0,47	sd	0,57	0,27	0,67	0,45	0,91	0,36	0,30	0,43	0,48
1994	0,48	0,60	0,51	0,69	0,38	0,46	0,34	0,50	0,44	sd	0,52	0,29	0,33	0,47	0,53	0,45	0,29	0,43	0,45
1995	0,45	0,59	0,51	0,66	0,36	0,50	0,35	0,56	0,49	sd	0,57	0,22	0,22	0,48	0,63	0,48	0,30	0,44	0,46
1996	0,44	0,59	0,50	0,70	0,36	0,57	0,34	0,50	0,45	sd	0,49	0,22	0,24	0,46	0,57	0,46	0,31	0,45	0,45
1997	0,45	0,64	0,48	0,68	0,36	0,42	0,37	0,52	0,51	sd	0,48	0,24	0,30	0,48	0,61	0,50	0,36	0,47	0,46
1998	0,44	0,64	0,47	0,67	0,34	0,49	0,41	0,53	0,52	sd	0,47	0,23	0,38	0,47	0,63	0,50	0,37	0,49	0,47
1999	0,42	0,58	0,48	0,65	0,32	0,48	0,36	0,52	0,57	sd	0,45	0,25	0,40	0,44	0,55	0,48	0,41	0,48	0,46
2000	0,41	0,51	0,50	0,67	0,37	0,49	0,59	0,55	0,59	0,51	0,42	0,26	0,39	0,40	0,53	0,49	0,42	0,45	0,47
2001	0,36	0,55	0,52	0,65	0,38	0,52	0,75	0,57	0,56	0,45	0,40	0,26	0,37	0,35	0,50	0,47	0,38	0,45	0,47
2002	0,38	0,58	0,52	0,67	0,37	0,50	0,75	0,58	0,54	0,46	0,44	0,26	0,39	0,33	0,49	0,48	0,39	0,38	0,47
2003	0,43	0,60	0,52	0,67	0,40	0,47	0,70	0,59	0,53	0,50	0,50	0,28	0,42	0,40	0,54	0,50	0,33	0,41	0,49
2004	0,48	0,64	0,55	0,67	0,41	0,49	0,67	0,61	0,56	0,51	0,50	0,29	0,44	0,42	0,55	0,52	0,33	0,46	0,50
2005	0,47	0,70	0,55	0,67	0,42	0,50	0,68	0,66	0,55	0,51	0,46	0,29	0,47	0,45	0,57	0,56	0,31	0,49	0,52
2006	0,49	0,75	0,54	0,64	0,47	0,54	0,68	0,70	0,56	0,54	0,51	0,32	0,44	0,53	0,58	0,61	0,35	0,50	0,54
2007	0,52	0,80	0,53	0,68	0,45	0,58	0,70	0,70	0,62	0,57	0,50	0,32	0,45	0,57	0,58	0,66	0,38	0,63	0,57
2008	0,52	0,88	0,56	0,71	0,48	0,57	0,69	0,70	0,57	0,58	0,43	0,32	0,43	0,63	0,59	0,74	0,35	0,65	0,58
2009	0,49	0,77	0,51	0,60	0,43	0,47	0,65	0,65	0,51	0,47	0,43	0,29	0,41	0,62	0,55	0,64	0,31	0,68	0,53
2010	0,48	0,83	0,53	0,63	0,45	0,46	0,71	0,69	0,53	0,49	0,45	0,31	0,44	0,64	0,68	0,70	0,32	0,67	0,56
2011	0,48	0,99	0,52	0,64	0,49	0,46	0,77	0,72	0,56	0,54	0,43	0,30	0,48	0,67	0,71	0,76	0,31	0,66	0,58
2012	0,47	1,04	0,51	0,65	0,47	0,46	0,77	0,71	0,55	0,52	0,46	0,30	0,51	0,69	0,67	0,75	0,30	0,63	0,58
2013	0,48	1,06	0,51	0,64	0,41	0,45	0,80	0,69	0,53	0,49	0,57	0,27	0,51	0,66	0,68	0,74	0,30	0,62	0,58
2014	0,47	1,01	0,49	0,64	0,43	0,44	0,80	0,69	0,52	0,50	0,51	0,31	0,53	0,63	0,74	0,72	0,32	0,62	0,58
2015	0,46	0,91	0,48	0,64	0,42	0,44	0,80	0,68	0,50	0,55	0,57	0,31	0,52	0,60	0,74	0,68	0,37	0,60	0,57
2016	0,45	0,84	0,47	0,63	0,39	0,44	0,69	0,64	0,49	0,59	0,60	0,33	0,53	0,62	0,75	0,65	0,33	0,56	0,56
2017	0,46	0,78	0,48	0,64	0,38	0,42	0,74	0,65	0,50	0,58	0,65	0,31	0,55	0,59	0,74	0,64	0,33	0,56	0,55
2018	0,47	0,75	0,49	0,66	0,39	0,41	0,77	0,68	0,50	0,55	0,66	0,33	0,46	0,54	0,73	0,67	0,34	0,55	0,55
2019	0,46	0,70	0,49	0,64	0,40	0,43	0,76	0,71	0,50	0,53	0,78	0,32	0,49	0,49	0,69	0,66	0,35	0,55	0,55
2020	0,46	0,55	0,50	0,63	0,35	0,45	0,66	0,70	0,49	0,45	0,73	0,39	0,48	0,38	0,69	0,60	0,31	0,58	0,52
2021	0,49	0,67	0,54	0,75	0,38	0,53	0,76	0,77	0,57	0,52	0,73	0,38	0,57	0,40	0,73	0,76	0,37	0,63	0,58

Apéndice III.

Series de eficiencia IRE 1990 - 2021 por país. CIAT

País	ARG	BOL	BRA	CHI	COL	CRI	ECU	ELS	HON	JAM	MEX	NIC	PAN	PAR	PER	RDO	URU	PROM
1990	0,13	sd	0,16	0,32	0,08	sd	sd	sd	0,17	0,33	sd	sd	0,04	sd	sd	sd	0,07	0,34
1991	0,17	sd	0,09	0,42	0,16	sd	sd	sd	0,19	0,24	sd	0,16	0,05	sd	sd	sd	0,09	0,38
1992	0,23	sd	0,17	0,52	0,12	sd	sd	sd	0,23	0,25	sd	0,28	0,09	sd	0,00	sd	0,14	0,41
1993	0,40	sd	0,14	0,46	0,11	sd	sd	sd	0,22	0,25	sd	0,25	0,10	sd	0,00	sd	0,18	0,48
1994	0,37	sd	0,20	0,58	0,10	sd	sd	sd	0,22	0,26	sd	0,08	0,12	sd	0,11	sd	0,18	0,45
1995	0,38	sd	0,25	0,65	0,09	sd	sd	sd	0,30	0,26	sd	0,12	0,15	sd	0,16	sd	0,19	0,46
1996	0,25	sd	0,32	1,32	0,08	sd	sd	sd	0,28	0,22	sd	0,14	0,10	sd	0,24	sd	0,22	0,45
1997	0,27	sd	0,27	1,22	0,09	sd	sd	sd	0,24	0,19	sd	0,16	0,17	sd	0,21	sd	0,19	0,46
1998	0,33	sd	0,29	1,55	0,07	sd	sd	sd	0,30	0,19	sd	0,16	0,09	sd	0,20	sd	0,24	0,47
1999	0,48	sd	0,28	1,17	0,07	sd	sd	sd	0,31	0,21	sd	0,17	0,16	sd	0,14	sd	0,25	0,46
2000	0,40	0,19	0,21	0,83	0,21	sd	0,15	sd	0,19	0,21	sd	0,16	0,13	0,11	0,12	sd	0,24	0,47
2001	0,41	0,22	0,20	0,75	0,28	sd	0,21	sd	0,25	0,16	sd	0,16	0,10	0,09	0,14	sd	0,22	0,47
2002	0,17	0,19	0,30	0,73	0,26	sd	0,22	0,18	0,24	0,17	0,01	0,20	0,07	0,09	0,13	0,54	0,18	0,47
2003	0,25	0,19	0,26	0,50	0,24	sd	0,23	0,22	0,25	0,20	0,00	0,29	0,07	0,08	0,19	0,45	0,15	0,49
2004	0,39	0,20	0,27	0,57	0,28	sd	0,26	0,23	0,26	0,16	0,00	0,27	0,10	0,11	0,19	0,33	0,24	0,50
2005	0,45	0,27	0,34	0,76	0,27	sd	0,31	0,28	0,29	0,19	0,08	0,28	0,11	0,16	0,26	0,46	0,33	0,52
2006	0,49	0,27	0,34	0,95	0,30	0,27	0,34	0,31	0,30	0,25	0,08	0,28	0,14	0,30	0,38	0,41	0,37	0,54
2007	0,51	0,30	0,37	0,99	0,36	0,29	0,33	0,39	0,34	0,26	0,10	0,29	0,15	0,31	0,46	0,60	0,31	0,57
2008	0,39	0,34	0,42	0,91	0,34	0,38	0,31	0,34	0,37	0,29	0,11	0,29	0,18	0,30	0,45	0,68	0,44	0,58
2009	0,39	0,40	0,45	0,90	0,40	0,36	0,41	0,39	0,36	0,28	0,11	0,37	0,26	0,46	0,40	0,82	0,47	0,53
2010	0,34	0,36	0,38	0,67	0,32	0,29	0,32	0,23	0,29	0,34	0,11	0,32	0,22	0,34	0,36	0,42	0,45	0,56
2011	0,36	0,35	0,44	0,73	0,34	0,29	0,38	0,33	0,33	0,30	0,12	0,38	0,18	0,44	0,45	0,47	0,41	0,58
2012	0,36	0,40	0,40	0,97	0,47	0,26	0,44	0,23	0,31	0,30	0,24	0,42	0,32	0,53	0,50	0,64	0,39	0,58
2013	0,33	0,42	0,42	0,80	0,42	0,30	0,53	0,33	0,35	0,30	0,38	0,49	0,30	0,43	0,45	0,64	0,48	0,58
2014	0,32	0,49	0,39	0,75	0,42	0,27	0,55	0,28	0,35	0,25	0,32	0,51	0,30	0,46	0,46	0,61	0,40	0,58
2015	0,33	0,63	0,38	0,67	0,44	0,30	0,86	0,24	0,36	0,29	0,41	0,51	0,28	0,49	0,38	0,51	0,44	0,57
2016	0,31	0,63	0,39	0,63	0,40	0,30	0,60	0,28	0,40	0,33	0,45	0,57	0,31	0,49	0,37	0,54	0,49	0,56
2017	0,29	0,52	0,32	0,59	0,40	0,30	0,55	0,29	0,39	0,40	0,43	0,56	0,25	0,49	0,32	0,54	0,51	0,55
2018	0,29	0,51	0,30	0,65	0,44	0,31	0,63	0,30	0,41	0,38	0,45	0,58	0,27	0,49	0,35	0,49	0,50	0,55
2019	0,29	0,55	0,31	0,71	0,43	0,34	0,56	0,31	0,36	0,41	0,44	0,60	0,24	0,59	0,36	0,57	0,45	0,55
2020	0,29	0,40	0,27	0,66	0,47	0,30	0,60	0,36	0,23	0,41	0,51	0,52	0,32	0,58	0,31	0,66	0,47	0,52
2021	0,25	0,29	0,39	0,44	0,39	0,34	0,43	0,32	0,27	0,40	0,38	0,66	0,09	0,56	0,34	0,64	0,47	0,58

Apéndice IV. **Eficiencia_C IVA América Latina y Caribe VRR Países OECD**

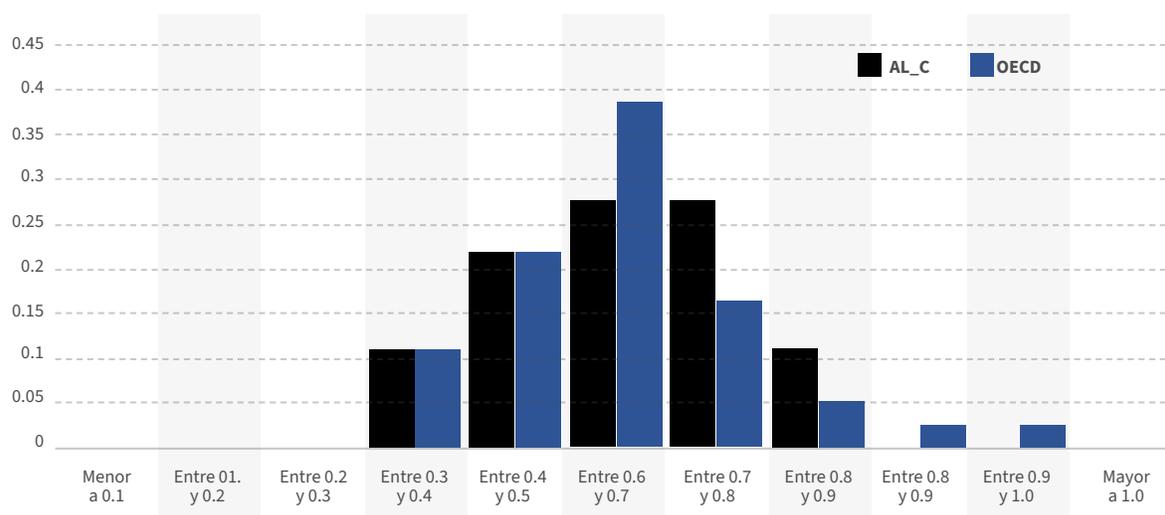
OECD (2021)³⁶, en la decimotercera actualización de su publicación sobre tendencias de los impuestos al consumo, calcula y renueva para el conjunto de países que la integran, el VRR. De acuerdo con esta publicación el objetivo es proporcionar medidas comparativas de la capacidad de los países para garantizar efectivamente la base fiscal potencial del IVA.

Tal como comentamos en las secciones anteriores el VRR y la Eficiencia_C son indicadores directamente comparables en la medida que se basan en el mismo set de estadísticas las que operan en las mismas posiciones en el cálculo de la ratio.

La reciente publicación de la OCDE estima para un conjunto de 36 países, integrantes de esa organización, el indicador VRR para el período comprendido entre 1992 a 2018. Nuestra ratio se calculó para el período 1990 - 2021, el que comprende totalmente al período considerado en el trabajo de referencia, para un conjunto de 18 países. La publicación de OCDE y los países de América Latina y el Caribe seleccionados en nuestra muestra, tienen tres países en común: Chile, México y Colombia. Las estimaciones para estos tres países son coincidentes en ambos estudios.

36 Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021.

Gráfico 8. Histogramas de Distribución de Frecuencias Relativas
OCDE_{VRR} & AL_CEF_C Promedio 2016 - 2018.



Resulta muy interesante apreciar las similitudes en la distribución de los resultados para ambos indicadores. El gráfico anterior lo hace para los valores promedio del índice país del último trienio disponible en cada uno de los trabajos. 2016 a 2018, es decir, el trienio más reciente disponible en ambos trabajos. En ninguno de los 53 países analizados (36 de la OCDE, 18 de AL y C y 3 en común), la Eficiencia_C (o el VRR) están por debajo de 0.3. De hecho, el valor más bajo corresponde al mismo país para ambos estudios.

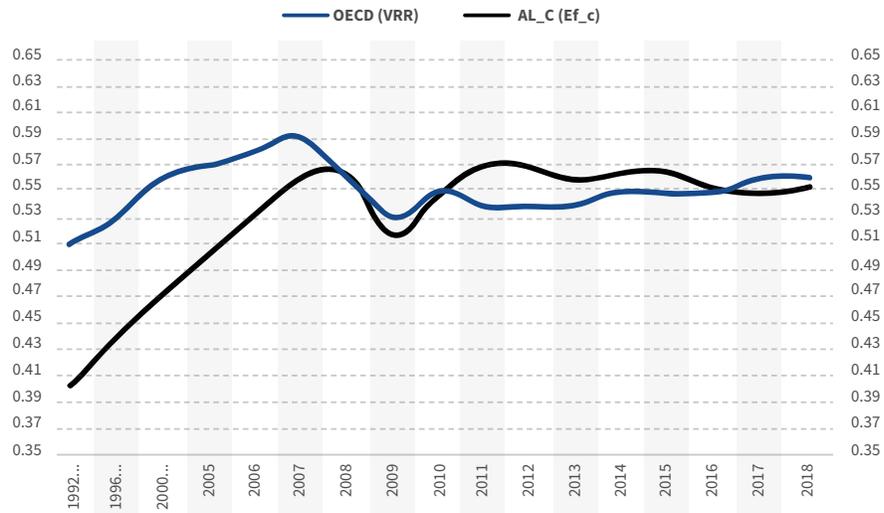
Por el lado derecho de la gráfica observamos que solo en OECD se observan ratios de VRR por encima de 0.8. En particular 2 observaciones de la OECD están por encima de 0.8, una de ellas está ubicada entre 0.9 y 1.0. Por su parte los valores más altos de Eficiencia_C en América Latina y el Caribe se encuentran en el tramo 0.7 a 0.8.

Apreciamos que OCDE presenta una moda en las observaciones del VRR ubicadas entre 0.5 y 0.6 (14 de 36 observaciones están ubicadas en ese tramo), mientras que América Latina y el Caribe la presentan en el doble tramo: entre 0.5 y 0.6 y 0.6 y 0.7 (10 observaciones de 18 están ubicadas en ese tramo). El Promedio del indicador de ambos conjuntos de países se ubica en este último trienio entre 0.55 y 0.56³⁷.

37 Promedio ((OCDE = 0.559, AL_C = 0.551), Mediana (OCDE = 0.552, AL_C = 0.570), Desvío Estándar (OCDE = 0.132, AL_C = 0.121).

Desde el punto de vista de este indicador, parecería que ambos conjuntos de naciones están logrando los niveles de eficiencia recaudatoria equivalentes con el mismo instrumento. Dado que ambos estudios analizan estos indicadores para un período largo de tiempo, estamos en condiciones de contrastar el valor promedio histórico para ambos conjuntos de naciones. En el gráfico a continuación podemos apreciar estas secuencias.

Gráfico 9: Evolución indicadores de eficiencia recaudatoria. Promedios anuales OCDEVRR & AL_CEF_C 1992 - 2018.



En el período analizado, observamos que ambos indicadores muestran una trayectoria similar. En primer lugar, una etapa de crecimiento (de aproximadamente 0.50 a 0.60 en los países de la OECD entre 1992 y 2007 y de aproximadamente 0.40 a 0.55 en los países de AL_C entre 1992 y 2008). Luego un registro de caída, en los países de la OECD entre 2008 y 2009 y en América Latina en 2009 puntualmente, seguidos de una recuperación inmediata en el año siguiente, hasta mantener unos niveles estables en el entorno de 0.55 a 0.57 hasta el final de la serie. La principal diferencia es la mejor dinámica del indicador en América Latina y el Caribe a inicios de la serie.

El IVA es un pilar fundamental para la recaudación de los países de América Latina y el Caribe, y lo es también para los países de la OECD. El freno en la trayectoria de mejora de la eficiencia recaudatoria observada hasta 2007 (2008), puede ser explicado por los componentes de la brecha tributaria. Los países de nuestra región han obtenido logros en el combate contra el incumplimiento, lo que se infiere de dispersos estudios de evasión en IVA, mientras que el componente de política, los gastos tributarios parecen mostrarse más rígidos a la baja. Aún existe espacio de crecimiento de la capacidad recaudatoria de este instrumento.

Apéndice V.

Series de Ratio VRR. Países OECD

País	1992	1996	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Australia				0.56	0.54	0.54	0.49	0.51	0.49	0.47	0.47	0.49	0.48	0.50	0.50	0.48	0.47
Austria	0.61	0.60	0.61	0.58	0.57	0.58	0.59	0.58	0.58	0.58	0.59	0.58	0.58	0.59	0.59	0.60	0.60
Belgium	0.50	0.46	0.51	0.50	0.51	0.51	0.49	0.47	0.49	0.48	0.48	0.47	0.47	0.46	0.47	0.47	0.47
Canada	0.43	0.47	0.49	0.50	0.47	0.51	0.49	0.49	0.49	0.48	0.47	0.47	0.47	0.48	0.48	0.49	0.49
Chile	0.63	0.67	0.64	0.67	0.64	0.68	0.71	0.60	0.63	0.64	0.65	0.64	0.64	0.64	0.63	0.64	0.64
Colombia			0.35	0.42	0.47	0.45	0.48	0.43	0.44	0.49	0.46	0.41	0.42	0.41	0.38	0.37	0.38
Czech Republic		0.43	0.42	0.56	0.52	0.54	0.56	0.55	0.52	0.55	0.57	0.56	0.58	0.58	0.60	0.62	0.61
Denmark	0.56	0.57	0.59	0.62	0.64	0.65	0.61	0.58	0.57	0.58	0.59	0.57	0.57	0.58	0.60	0.61	0.62
Estonia		0.72	0.71	0.70	0.82	0.81	0.67	0.73	0.66	0.67	0.69	0.66	0.69	0.72	0.72	0.74	0.74
Finland		0.54	0.61	0.61	0.61	0.60	0.58	0.56	0.55	0.56	0.56	0.55	0.55	0.54	0.55	0.56	0.57
France	0.54	0.53	0.51	0.52	0.52	0.51	0.50	0.47	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.49	0.49	0.50	0.51
Germany	0.61	0.60	0.61	0.55	0.57	0.55	0.56	0.55	0.55	0.56	0.56	0.55	0.55	0.56	0.56	0.56	0.57
Greece	0.47	0.41	0.45	0.47	0.46	0.48	0.46	0.39	0.44	0.37	0.37	0.36	0.37	0.38	0.44	0.43	0.44
Hungary	0.30	0.43	0.52	0.48	0.54	0.58	0.56	0.61	0.52	0.51	0.52	0.52	0.56	0.59	0.55	0.56	0.59
Iceland	0.63	0.54	0.58	0.61	0.64	0.59	0.52	0.44	0.42	0.42	0.43	0.43	0.44	0.51	0.53	0.57	0.55
Ireland	0.45	0.52	0.61	0.66	0.67	0.63	0.55	0.46	0.47	0.46	0.44	0.45	0.48	0.48	0.49	0.48	0.49
Israel		0.66	0.62	0.61	0.62	0.66	0.65	0.65	0.65	0.66	0.64	0.65	0.63	0.63	0.63	0.63	0.63
Italy	0.37	0.39	0.43	0.39	0.41	0.41	0.39	0.36	0.40	0.40	0.37	0.37	0.37	0.37	0.37	0.39	0.38
Japan	0.68	0.71	0.68	0.70	0.70	0.68	0.66	0.66	0.68	0.68	0.68	0.69	0.69	0.73	0.72	0.72	0.72
Korea	0.62	0.57	0.58	0.61	0.60	0.60	0.60	0.62	0.64	0.64	0.66	0.64	0.66	0.60	0.66	0.69	0.68
Latvia		0.53	0.51	0.57	0.61	0.61	0.49	0.38	0.42	0.42	0.46	0.49	0.51	0.52	0.54	0.54	0.58
Lithuania		0.46	0.52	0.52	0.56	0.61	0.58	0.47	0.49	0.51	0.50	0.50	0.51	0.51	0.51	0.53	0.53
Luxembourg	0.45	0.54	0.68	0.85	0.82	0.96	0.96	0.97	0.99	1.06	1.11	1.16	1.23	0.95	0.92	0.86	0.89
Mexico	0.30	0.21	0.25	0.29	0.32	0.32	0.33	0.30	0.32	0.31	0.31	0.28	0.32	0.32	0.33	0.32	0.34

Apéndice V. Series de Ratio VRR. Países OECD

País	1992	1996	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Netherlands	0.55	0.54	0.57	0.55	0.57	0.58	0.56	0.52	0.54	0.52	0.52	0.47	0.47	0.49	0.51	0.52	0.53
New Zealand	0.96	0.99	0.99	1.03	1.03	0.96	0.96	0.97	1.10	0.93	0.94	0.94	0.96	0.97	0.96	0.99	0.99
Norway	0.58	0.61	0.67	0.57	0.61	0.63	0.57	0.55	0.56	0.56	0.57	0.57	0.56	0.56	0.57	0.57	0.58
Poland	0.00	0.42	0.42	0.47	0.51	0.53	0.50	0.45	0.47	0.47	0.43	0.42	0.44	0.44	0.45	0.50	0.52
Portugal	0.46	0.55	0.60	0.56	0.51	0.51	0.49	0.43	0.48	0.45	0.47	0.46	0.49	0.50	0.49	0.51	0.52
Slovak Republic	0.00	0.45	0.43	0.61	0.58	0.53	0.53	0.47	0.46	0.49	0.43	0.47	0.49	0.52	0.50	0.52	0.52
Slovenia	0.00	0.00	0.68	0.67	0.68	0.69	0.68	0.59	0.59	0.59	0.57	0.59	0.58	0.58	0.58	0.59	0.60
Spain	0.59	0.44	0.52	0.56	0.56	0.52	0.41	0.29	0.44	0.38	0.40	0.39	0.41	0.43	0.43	0.44	0.45
Sweden	0.40	0.49	0.51	0.54	0.55	0.56	0.57	0.55	0.57	0.57	0.55	0.55	0.55	0.57	0.58	0.59	0.59
Switzerland		0.67	0.73	0.72	0.74	0.73	0.74	0.70	0.72	0.71	0.71	0.71	0.70	0.69	0.68	0.69	0.69
Turkey	0.37	0.43	0.46	0.40	0.42	0.38	0.37	0.36	0.41	0.44	0.40	0.44	0.40	0.42	0.40	0.41	0.40
United Kingdom	0.42	0.43	0.44	0.44	0.44	0.44	0.43	0.43	0.44	0.44	0.43	0.44	0.44	0.45	0.45	0.45	0.45
Unweighted Average	0.51	0.53	0.56	0.57	0.58	0.59	0.56	0.53	0.55	0.54	0.54	0.54	0.55	0.55	0.55	0.56	0.56

Fuente: Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021

Apéndice VI.

Índices de Eficiencia e Índice de Presión Fiscal IVA e IRE 2000 – 2018

Moneda / Ejercicio	Índice de eficiencia IVA	Índice de eficiencia IRE	Índice de presión IVA	Índice de presión IRE
1990	100,0	100,0	100,0	100,0
1991	110,5	108,8	109,2	103,8
1992	121,1	125,2	120,5	113,2
1993	140,2	130,8	130,6	106,7
1994	133,3	137,9	134,9	106,2
1995	135,2	157,7	139,4	117,2
1996	132,6	195,9	144,4	113,5
1997	136,3	187,0	147,9	117,1
1998	139,3	212,4	151,1	107,7
1999	135,4	200,4	152,7	101,1
2000	139,3	150,2	155,4	113,1
2001	138,8	151,9	158,4	116,8
2002	138,8	142,5	158,8	122,0
2003	143,5	138,9	164,0	134,3
2004	148,4	149,2	170,7	151,7
2005	151,9	187,3	175,7	179,5
2006	159,4	211,2	181,6	203,3
2007	167,4	232,3	188,6	215,1
2008	169,9	238,7	192,7	212,6
2009	154,7	264,3	177,0	205,7
2010	163,7	210,3	185,0	197,9
2011	171,3	228,8	191,2	215,0
2012	170,9	261,8	191,0	223,3
2013	170,2	268,1	190,6	226,5
2014	169,1	260,1	193,4	214,0
2015	167,9	274,0	193,0	219,8
2016	163,3	273,6	188,9	224,5
2017	163,0	261,2	190,5	229,3
2018	162,5	267,6	191,5	236,7
2019	162,7	274,3	190,9	237,5
2020	153,6	268,5	182,7	221,6
2021	171,8	242,8	200,3	235,8



Serie **Documentos de Trabajo**



Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio web: www.ciat.org