



COSTA RICA

PROGRAMA DE ANÁLISIS DE BRECHAS TRIBUTARIAS EN LA ADMINISTRACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS: ANÁLISIS DE BRECHAS TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS Y EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS SOCIEDADES

Mayo de 2018

Este informe sobre Costa Rica fue preparado por un equipo de funcionarios del Fondo Monetario Internacional. Se basa en la información disponible en el momento en que se completó el informe en enero de 2018.

Para solicitar ejemplares de este informe, diríjase a

Fondo Monetario Internacional • Publication Services

PO Box 92780 • Washington, D.C. 20090

Teléfono: (202) 623-7430 • Fax: (202) 623-7201

Correo electrónico: publications@imf.org Sitio web: <http://www.imf.org>

Precio: USD 18,00 la copia impresa

Fondo Monetario Internacional
Washington, D.C.

Costa Rica

Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: Análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades

Junji Ueda y Miguel Pecho



Informe de asistencia técnica

Enero de 2018

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS	5
GLOSARIO	6
PREFACIO	8
RESUMEN EJECUTIVO	9
I. ANTECEDENTES	15
A. Características principales del IGV en Costa Rica	15
B. Desempeño de los ingresos por IGV	17
C. Características principales del IRS en Costa Rica	21
D. Desempeño del ingreso por IRS	22
II. ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IGV	25
A. Ingreso potencial de IGV y definición de las brechas tributarias del IGV	25
B. Estimación de la brecha de cumplimiento del IGV	26
C. Estimación de la brecha normativa del IGV	33
III. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IGV	37
A. Análisis del desempeño del ingreso por IGV	37
B. Recomendaciones para mejorar la estimación de la brecha tributaria del IGV	39
IV. ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IRS	41
A. Ingresos potenciales del IRS y definición de las brechas tributarias del IRS	41
B. Estimación de la brecha de la base imponible del IRS y de la brecha tributaria del IRS	47
V. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IRS	56
A. Análisis del desempeño del ingreso del IRS	56
B. Recomendaciones para mejorar el análisis de la brecha tributaria del IRS	58
GRÁFICOS	
1. Ingresos potenciales y brechas tributarias de IGV en Costa Rica	9
2. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica	10
3. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores	11
4. Brechas normativas del IGV en Costa Rica	12
5. Brecha tributaria del IRS en Costa Rica	13
6. Base imponible potencial y declarada del IRS	13
7. Ingreso por IGV como porcentaje del PIB	18
8. Ratio de eficiencia C de Costa Rica	19

9. Ratio de eficiencia C en países de América Latina y el Caribe	19
10. Recaudación neta devengada por IGV	20
11. Ratio de ingreso por IRS sobre PIB	22
12. Productividad del IRS en países de América Latina y el Caribe	23
13. Ingresos y obligaciones por IRS (D101)	24
14. Ingreso potencial y brechas tributarias del IGV	25
15. Brecha de cumplimiento del IGV	26
16. Ingreso potencial del IGV (IP ^C) por sectores	29
17. Recaudación efectiva del IGV por sectores	30
18. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores	31
19. Brechas de cumplimiento del IGV respecto de los ingresos potenciales por ventas internas por sectores	32
20. Brecha normativa del IGV	34
21. Descomposición de la brecha normativa del IGV	35
22. Ingresos Potenciales del IGV, IP ^{R2} por sectores	36
23. Variaciones en el ratio de ingresos del IGV sobre el PIB a partir de 2012	37
24. Variaciones en el ratio de eficiencia C a partir del 2012	38
25. Relación teórica entre el excedente de explotación bruto y la base imponible del IRS	43
26. Marco del RA-GAP para la brecha tributaria del IRS	45
27. Brecha de la base imponible del IRS	47
28. Brecha tributaria del IRS	48
29. Base imponible del IRS potencial y declarada	52
30. Brechas de la base imponible del IRS por sector en 2012	54
31. Variaciones en el ratio de la obligación del IRS de S11 sobre el PIB a partir de 2012	57
32. Variaciones en el ratio de eficiencia del IRS de S11 a partir de 2012	58

CUADROS

1. Umbrales de la escala de tasas del IRS, en miles de CRC	21
2. Pasos para estimar la base imponible y la obligación potenciales del IRS, porcentaje del PIB	51
3. Gastos tributarios en Costa Rica, porcentaje del PIB	73
4. Ratio de incumplimiento en Costa Rica, porcentaje del PIB	73

APÉNDICES

I. Cuadros de datos para los gráficos incluidos	61
II. Aplicación del modelo del RA-GAP al caso de Costa Rica	70
III. Informe sobre gastos tributarios e informe sobre incumplimiento tributario publicados por el MH	73

REFERENCIAS

Referencias	75
-------------	----

ABREVIATURAS Y SIGLAS

BCCR	Banco Central de Costa Rica
CF	Consumo final
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas
FAD	Departamento de Finanzas Públicas
IGV	Impuesto general sobre las ventas
INEC	Instituto Nacional de Estadísticas y Censos
IRPF	Impuesto a la renta de las personas físicas
IRS	Impuesto a la renta de las sociedades
IVA	Impuesto al valor agregado
MH	Ministerio de Hacienda
PIB	Producto interno bruto
RA-GAP públicos	Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos
SIFMI	Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente
UE	Unión Europea

GLOSARIO

Terminología utilizada en el análisis de brechas tributarias en el IGV

Brecha de veracidad	Diferencia entre los ingresos potenciales dado el marco normativo vigente y el IGV declarado o ajustado (componente de la brecha de cumplimiento)
Brecha de recaudación	Diferencia entre el IGV declarado o ajustado y el ingreso del IGV efectivamente recaudado (componente de la brecha de cumplimiento)
Brecha de cumplimiento	Diferencia entre el IGV potencial dado el marco normativo vigente (IP^C) y la recaudación efectiva del IGV
Brecha por gastos tributarios	Diferencia entre el IGV potencial si se grava gran parte del consumo final a una tasa única, pero se mantiene una pequeña cantidad de exenciones normales (IP^{R2}), y el IGV potencial con el marco normativo vigente (IP^C); un componente de la brecha normativa
Brecha normativa	Diferencia entre el IGV potencial si todo el consumo final estuviera gravado a la tasa única vigente sin exención alguna (IP^R) y el IGV potencial dado el marco normativo vigente (IP^C)
IP^C	Ingreso del IGV potencial con la normativa vigente
IP^R	Ingreso del IGV potencial calculado aplicando la tasa única a todo el consumo final sin exención alguna
IP^{R2}	Ingreso del IGV potencial con una estructura normativa del IGV que incluyera exenciones para la intermediación financiera, el alquiler y los servicios públicos no comercializables en el mercado
Ratio de eficiencia C	Ratio entre el IGV efectivo y el IGV potencial si todo el consumo final estuviera gravado a la tasa única vigente sin exención alguna (IP^R)

Terminología utilizada en el análisis de brechas tributarias del IRS

BI	Base imponible agregada, que muestra la renta imponible luego de considerar las pérdidas del año tributario y la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores.
----	---

BI-AT	Base imponible agregada para el año tributario, que muestra la renta imponible antes de considerar la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores
BIN-AT	Base imponible neta agregada para el año tributario, que muestra la renta imponible neta de valores negativos, luego de considerar las pérdidas del año tributario y la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores
Brecha de base imponible del IRS	Diferencia entre la base imponible (BI-AT) potencial y declarada, que presenta la medida en que los contribuyentes declaran una base imponible inferior a la correspondiente, antes de considerar la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores y créditos o adiciones tributarias
Brecha tributaria del IRS	Diferencia entre las obligaciones potencial y declarada del IRS
EEB	Excedente de explotación bruto
UPF	Utilidad/pérdida contable financiera

PREFACIO

En respuesta a una solicitud del Sr. Fernando Rodríguez Garro, Viceministro de Ingresos del Ministerio de Hacienda (MH), el Departamento de Finanzas Públicas (FAD) del FMI realizó un análisis de brechas tributarias del impuesto general sobre las ventas (IGV) y el impuesto a la renta de las sociedades (IRS) en Costa Rica. Entre el 26 de julio y el 8 de agosto de 2017, una misión encabezada por el Sr. Junji Ueda de FAD, con el Sr. Miguel Pecho, FAD, visitó San José para recopilar datos y otra información necesarios para llevar a cabo un análisis de brecha tributaria de acuerdo con el programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos del FMI (RA-GAP), y para evaluar los análisis de brecha tributaria propios del MH. Tras el modelado en la sede del FMI, la misión entregó los resultados para el análisis de la brecha tributaria para el IGV y el IRS, y evaluaciones de las estimaciones del MH en la segunda visita a San José, con el Sr. Patricio Barra, experto de corto plazo de FAD, del 23 al 29 de noviembre de 2017.

La misión desea expresar su sincero agradecimiento por la cooperación de los funcionarios del MH, especialmente a los Sres. Jorge Richard Muñoz Núñez y Óscar Guillermo Fonseca Villalobos, por la amabilidad de brindar a la misión los datos e información necesarios y por explicar en detalle el análisis de brecha tributaria del MH. La misión agradece también a los funcionarios del Banco Central de Costa Rica (BCCR) por haberle proporcionado datos y explicaciones acerca de las cuentas nacionales, indispensables para ejecutar el análisis vertido en este informe.

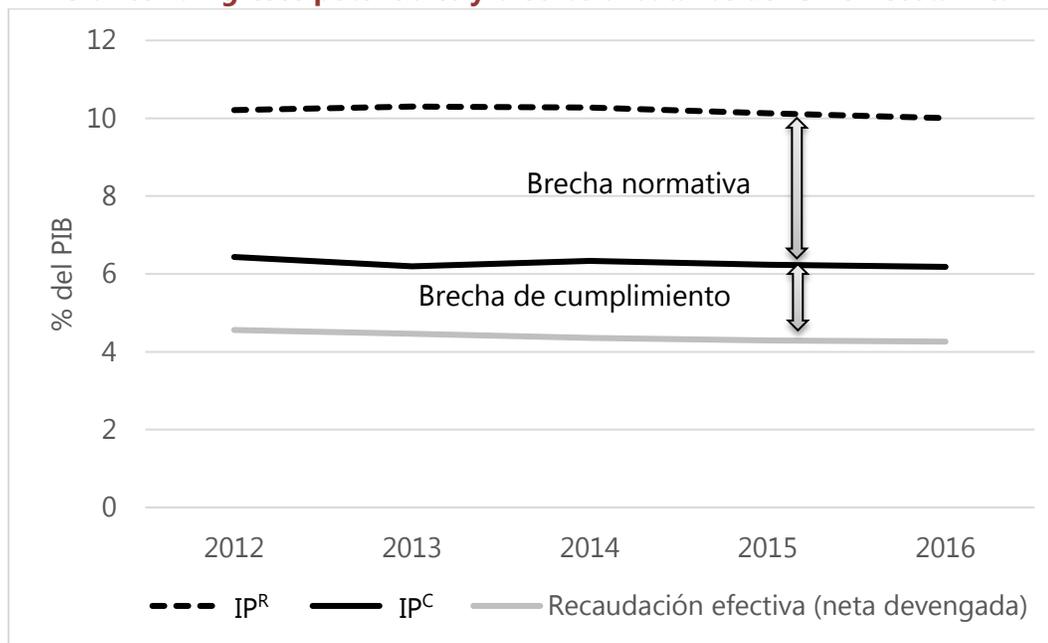
RESUMEN EJECUTIVO

Este informe presenta las estimaciones de la brecha tributaria del impuesto general sobre las ventas (IGV) y el impuesto a la renta de las sociedades (IRS) en Costa Rica aplicando la metodología del RA-GAP (Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos) del FMI.

Conclusiones principales acerca de la brecha tributaria del IGV

Se utilizó la metodología RA-GAP para la brecha tributaria del IGV a fin de estimar la brecha de cumplimiento y la brecha normativa del impuesto general sobre las ventas (IGV) en Costa Rica durante los años transcurridos entre 2012 y 2016. El ingreso potencial correspondiente al IGV con la normativa vigente se denomina aquí IP^C ; la diferencia entre el IP^C y la recaudación efectiva (neta devengada) se define como la brecha de cumplimiento. La diferencia entre el ingreso potencial con una estructura teórica del IGV que aplicara la tasa estándar a todo el consumo final sin exenciones (denominado IP^R) e IP^C se define como la brecha normativa (véase el Gráfico 1).

Gráfico 1. Ingresos potenciales y brechas tributarias de IGV en Costa Rica

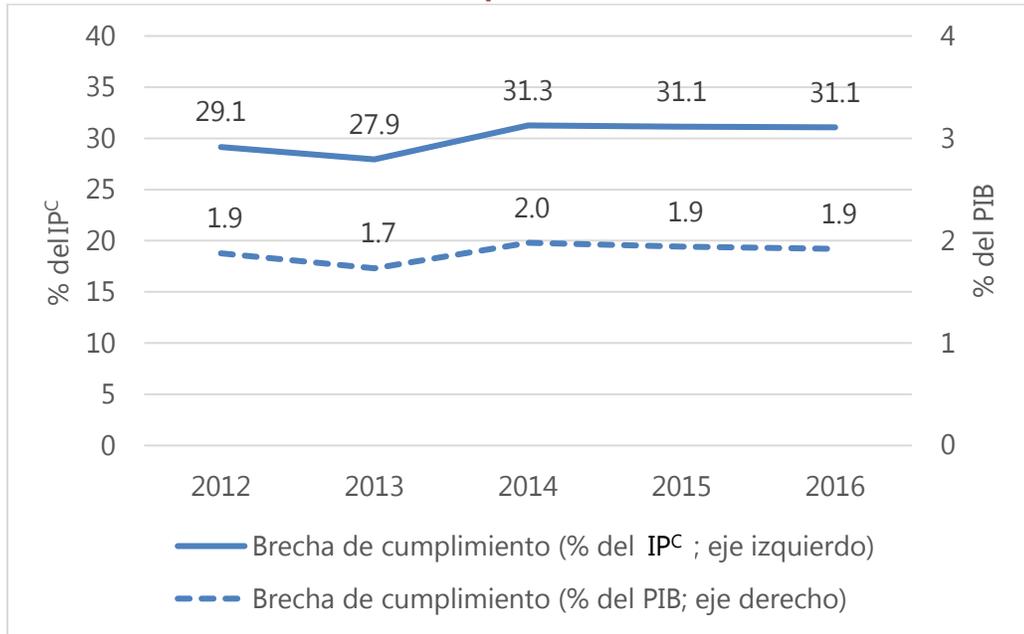


Fuente: Cálculos del personal técnico.

La brecha de cumplimiento estimada del IGV en Costa Rica se incrementó de 29% en 2012 a 31% en 2016 (véase el Gráfico 2). En 2016, la brecha de cumplimiento equivalió a 1,9% del PIB. La brecha de cumplimiento estimada es mayor que la brecha de cumplimiento promedio del

IVA de los países de Europa y de América Latina¹. Se observan brechas de cumplimiento amplias del IGV en relación con el PIB en los sectores de manufactura (C), comercio (G), y restaurantes y hoteles (I) (véase el Gráfico 3).

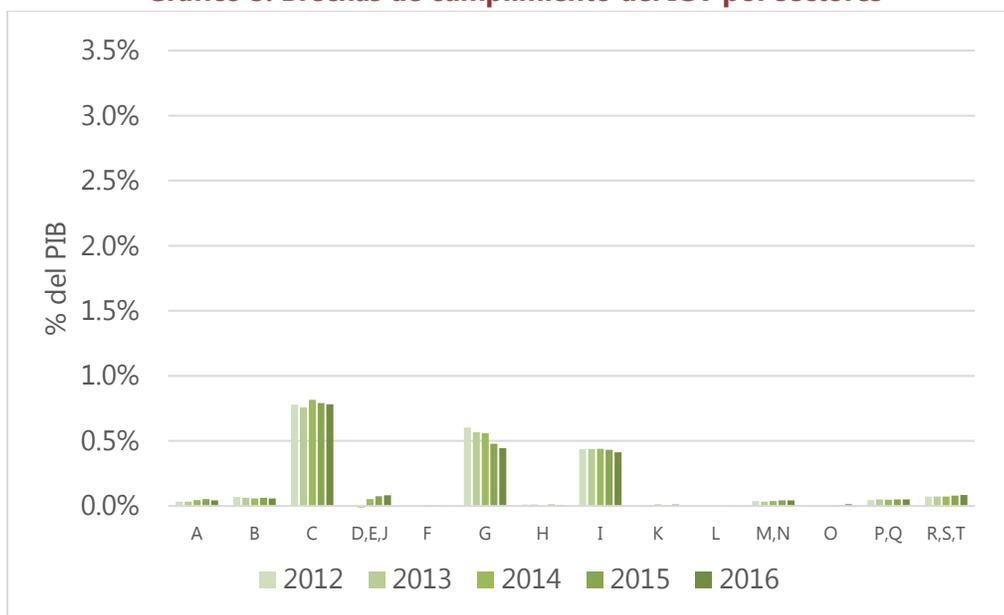
Gráfico 2. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica



Fuente: Cálculos del personal técnico.

¹ La brecha de cumplimiento promedio del IVA se estimó entre 12,8% y 14,8% del ingreso potencial en 28 países de la Unión Europea en el período comprendido entre 2011 y 2015 en Poniatowski et al., 2017, y en 27,3% en 13 países de América Latina entre 2006 y 2010 en CIAT, 2012.

Gráfico 3. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores

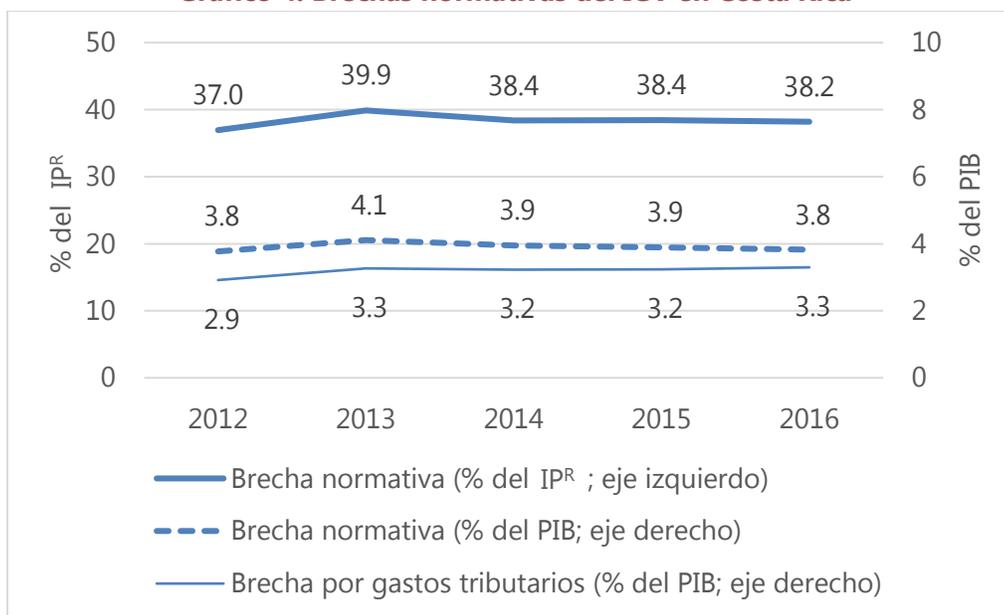


A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

Las brechas normativas estimadas del IGV fueron de alrededor de 4% del PIB entre 2012 y 2016 (véase el Gráfico 4). Las brechas normativas en relación con el IP^R son de entre 37% y 40%. La mayor parte de la brecha normativa del IGV consiste en la brecha por gastos tributarios del IGV, lo que revela los efectos de las decisiones normativas y sugiere que la base imponible legal del IGV es mucho menor que el consumo final total, a causa de las numerosas exenciones tributarias que rigen en Costa Rica. La brecha normativa es sistemáticamente mayor que la brecha de cumplimiento.

Gráfico 4. Brechas normativas del IGV en Costa Rica



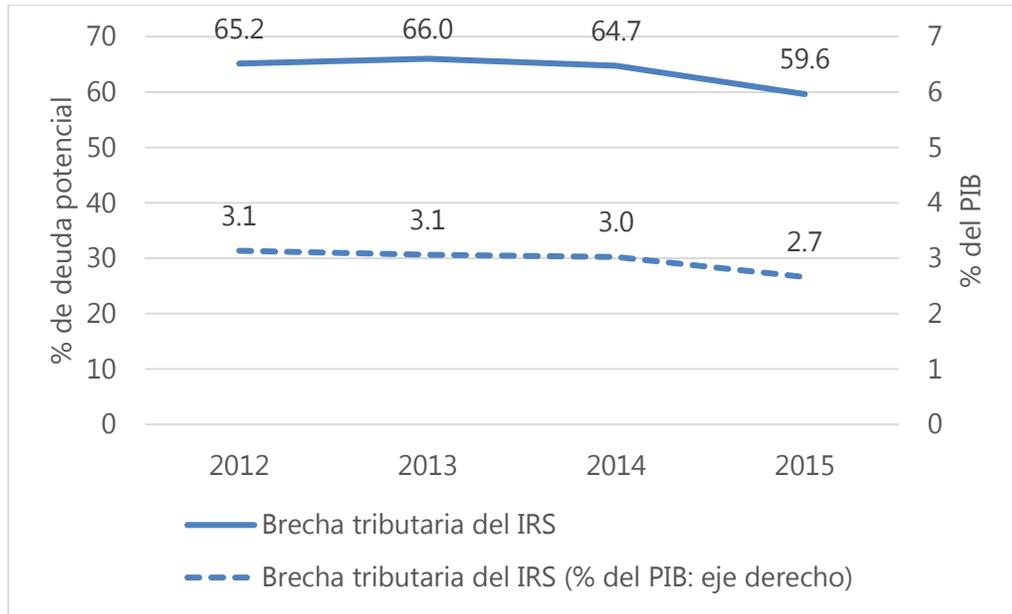
Fuente: Cálculos del personal técnico.

Resultados principales de la brecha tributaria del IRS

Se utilizó la metodología RA-GAP para estimar la brecha tributaria del IRS en Costa Rica para las sociedades no financieras durante el período comprendido entre 2012 y 2015. Las obligaciones potenciales por IRS se estimaron a partir del excedente de explotación bruto de las sociedades no financieras, excluyendo a las sociedades que operan en las zonas de libre comercio, con las correcciones necesarias para dar cuenta de las diferencias conceptuales entre el excedente de explotación bruto y la base imponible y obligaciones por IRS, y se las comparó con las obligaciones declaradas por IRS.

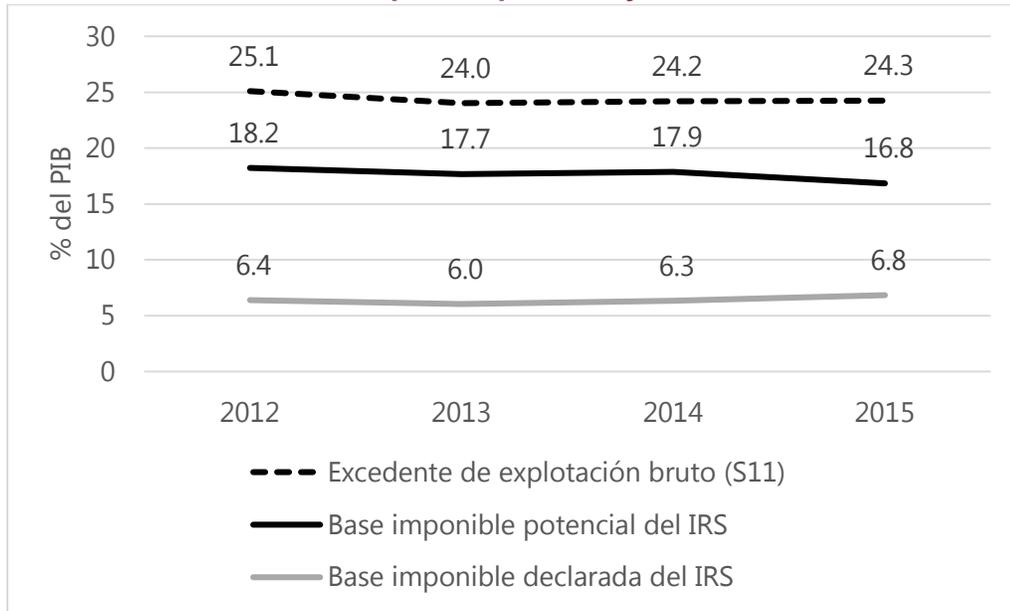
La brecha tributaria estimada del IRS se redujo ligeramente entre 2012 y 2015 (véase el Gráfico 5). En 2012, era de 65% de la base potencial y disminuyó a 60% en 2015. La brecha tributaria estimada del IRS equivalió a 2,7% del PIB en 2015. La brecha tributaria estimada refleja un incremento en la base imponible declarada del IRS en relación con el PIB, mientras que la base imponible potencial estimada del IRS en relación con el PIB se redujo ligeramente a lo largo del período (véase el Gráfico 6).

Gráfico 5. Brecha tributaria del IRS en Costa Rica



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Gráfico 6. Base imponible potencial y declarada del IRS



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Recomendaciones

Una buena práctica actual del MH consiste en contar con una unidad analítica dedicada a estimar las brechas de cumplimiento y el gasto tributario de los impuestos principales, y en publicar periódicamente los resultados. Tal práctica resulta sumamente ventajosa para analizar el comportamiento del ingreso tributario, tomando en cuenta las brechas de cumplimiento y normativas simultáneamente, utilizando datos y métodos coherentes. Se recomienda mantener la práctica actual, actualizando periódicamente las estimaciones con la incorporación de datos más recientes.

La adopción de la metodología RA-GAP, con datos actualizados de las cuentas nacionales, permitiría optimizar y mejorar el modelo de estimación de las brechas tributarias del IGV y el IRS. La ventaja del método RA-GAP es que utiliza datos de las cuentas nacionales para estimar la base imponible potencial del IGV y el IRS y las obligaciones correspondientes a esos impuestos, incorporando la estructura normativa vigente en su totalidad, y estimar las brechas tributarias generales. Luego, las brechas se desglosan entre las distintas actividades económicas (sectores).

Los análisis de las brechas de cumplimiento por sectores constituyen fuentes importantes de información para la gestión del riesgo de cumplimiento. Pueden ayudar a fortalecer los lazos entre el análisis y la gestión operativa del cumplimiento para acrecentar la inteligencia de negocios y contribuir con el diseño de la gestión del riesgo de cumplimiento en las direcciones de administración tributaria y aduanas del MH. Es muy recomendable comparar las estimaciones descendentes de la brecha de cumplimiento utilizando el modelo RA-GAP con el conocimiento y la información internos acerca del cumplimiento de los contribuyentes.

Se recomienda realizar ajustes adicionales para una asignación por sectores de las bases imponibles y las obligaciones efectivas para mantener la congruencia con la clasificación sectorial de los datos de las cuentas nacionales. Actualmente, las bases imponibles y las obligaciones efectivas se clasifican por las actividades primarias declaradas por cada contribuyente al MH, mientras que las cuentas nacionales utilizan información basada en una clasificación detallada de las entidades económicas. Por lo tanto, es necesario incorporar más información del BCCR para reflejar su clasificación en la asignación sectorial de la base imponible y las obligaciones efectivas. Eso mejorará el análisis de la brecha tributaria sectorial y la gestión del riesgo de cumplimiento por tomar en consideración características específicas de los contribuyentes de distintos sectores por parte del MH.

I. ANTECEDENTES

1. El Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos (RA-GAP) del FMI proporciona un análisis cuantitativo exhaustivo de la brecha tributaria entre el ingreso potencial y la recaudación efectiva². Las Divisiones de Administración de Ingresos Fiscales del Departamento de Finanzas Públicas llevan a cabo el programa, que apunta a ofrecer una evaluación de la brecha tributaria para un impuesto determinado. Se ocupan del impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto a la renta de las sociedades (IRS), con un posible desglose por factores explicativos y con la distribución por sector económicos, para ayudar a las administraciones de ingresos a monitorear la brecha tributaria y a determinar sus orígenes.

2. El objetivo principal de este informe es proporcionar las estimaciones de las brechas tributarias del impuesto general sobre las ventas (IGV) y el impuesto a la renta de las sociedades (IRS) en Costa Rica aplicando la metodología del RA-GAP. En el caso del IGV, se estiman dos brechas: la de cumplimiento, que indica la diferencia entre el ingreso potencial que podría haberse recaudado con el marco normativo vigente y la recaudación efectiva, y la brecha normativa, que muestra los efectos de la normativa del IGV en el ingreso potencial. En el caso del IRS, se estima la diferencia entre la base imponible y la obligación potenciales, por un lado, y las efectivamente declaradas, por el otro.

3. En este informe también se estudian las metodologías de los análisis de brecha tributaria que lleva a cabo el Ministerio de Hacienda (MH) para el IGV y el IRS. El MH ha estimado y publicado brechas de cumplimiento del IGV y el IRS para el período 2010-13, utilizando un método descendente y datos macroeconómicos para estimar el ingreso potencial. En función de los métodos y resultados del RA-GAP, se ofrecen algunas recomendaciones que podrían mejorar las estimaciones descendentes.

A. Características principales del IGV en Costa Rica

4. La ley actual del IGV de Costa Rica se promulgó en 1982. El diseño normativo durante el período abarcado en este informe es el siguiente:

- **Tasa:** Se aplica una tasa estándar de 13% a los bienes y servicios imponibles, excepto a la madera (10%) y la electricidad residencial (5%).

² En este informe, el ingreso tributario potencial se refiere a la recaudación de impuestos con cumplimiento pleno en el contexto de políticas tributarias específicas; por lo tanto, no se lo asocia con el concepto de "capacidad tributaria", que muestra el nivel máximo de ingresos tributarios que podría lograr un país modificando sus políticas tributarias; por ejemplo, elevando la tasa legal del impuesto.

- **Base imponible:** Hay distintos tratamientos para los bienes y servicios, y algunos tratamientos específicos que permiten exenciones.

La provisión de bienes es gravable excepto en el caso de bienes exportados, artículos de la canasta básica de alimentos, los medicamentos, el queroseno, los libros, los insumos agrícolas y la energía eléctrica que no supera los 250 kW/h. Los proveedores de estos bienes pueden reclamar el crédito tributario, resultando efectivamente en un régimen de tasa cero para estos bienes.

También hay una lista explícita de servicios imponibles, como los hoteles y restaurantes, los seguros generales, las telecomunicaciones, la reparación de bienes, el lavado y mantenimiento de vehículos de motor, y demás. Otros servicios no están sujetos al IGV, no otorgándose créditos tributarios por los insumos comprados para prestar esos servicios.

Además de los lineamientos generales mencionados, hay una larga lista de regímenes especiales de exención del IGV, estipulados en leyes distintas a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, tales como: i) compras o importación de insumos y equipos médicos, importación de maquinaria, equipos e insumos para agricultura, o compras o importación de universidades públicas; ii) compras o importación realizadas por proyectos de inversión bajo convenios con organizaciones internacionales; iii) compras o importación realizadas por organismos públicos y municipios; vi) compras o importación realizadas por sociedades que operan bajo el régimen de zonas de libre comercio.

- **Crédito tributario por insumos:** El artículo 14 de la Ley de IGV establece la limitación de los créditos tributarios por la compra de bienes y servicios imponibles utilizados para ventas gravables.

En general, no pueden solicitarse créditos tributarios por compras con fines administrativos asentadas como costos generales indirectos, que no pueden asignarse a costos directos de producción.

- i) Materias primas, insumos, envases y materiales de envasado, maquinaria, equipos, partes y repuestos, energía eléctrica y otros bienes *utilizados* en producción, comercialización o distribución.
- ii) Primas de seguro para la protección de bienes, maquinaria e insumos *utilizados* en producción, comercialización o distribución.
- iii) Equipos y materiales utilizados para gestión de desechos y control de calidad.

Hasta abril de 2013, los créditos tributarios por insumos estaban más restringidos y podían solicitarse únicamente para compras físicamente incorporadas o usadas directamente para producción. No se otorgaban créditos tributarios por insumos para distribución y comercialización.

- i) Materias primas, insumos, maquinarias y equipos *físicamente incorporados o utilizados directamente* en la producción o prestación de bienes o servicios imposables³.
- ii) Primas de seguros para la protección de bienes, maquinaria e insumos *físicamente incorporados o utilizados directamente* en la producción o prestación de bienes o servicios imposables.

Los créditos tributarios excedentes pueden arrastrarse y utilizarse para compensar obligaciones correspondientes al IGV en meses subsiguientes. Si las sociedades prevén que no habrá suficiente débito tributario que absorber en los tres meses subsiguientes, pueden solicitar utilizarlos para compensar otras obligaciones tributarias (compensaciones) y también pueden solicitarse reembolsos por todo crédito tributario excedente. Adicionalmente, existe un régimen para dar autorizaciones de compras libres de IGV (órdenes especiales de compra) a entidades con exceso estructural de crédito tributario, entre ellas los proveedores de bienes con régimen de tasa cero, como los exportadores.

- **Umbral:** No hay un umbral cuantitativo para el registro. Las entidades que provean bienes y servicios como negocios deben presentar sus declaraciones del IGV (D104). Los pequeños contribuyentes de determinadas industrias pueden aplicar a un régimen simplificado y presentar el D105⁴. La obligación de IGV de estos últimos contribuyentes es calculada trimestralmente aplicando factores a sus compras.
- **Retenciones:** Un mecanismo de pago por adelantado obliga a las compañías que procesan pagos con tarjeta de crédito o débito a retener hasta 6% de los valores de transacción de sus clientes obligados al IGV. Los clientes sujetos a retenciones pueden deducir el importe correspondiente en la declaración impositiva correspondiente.

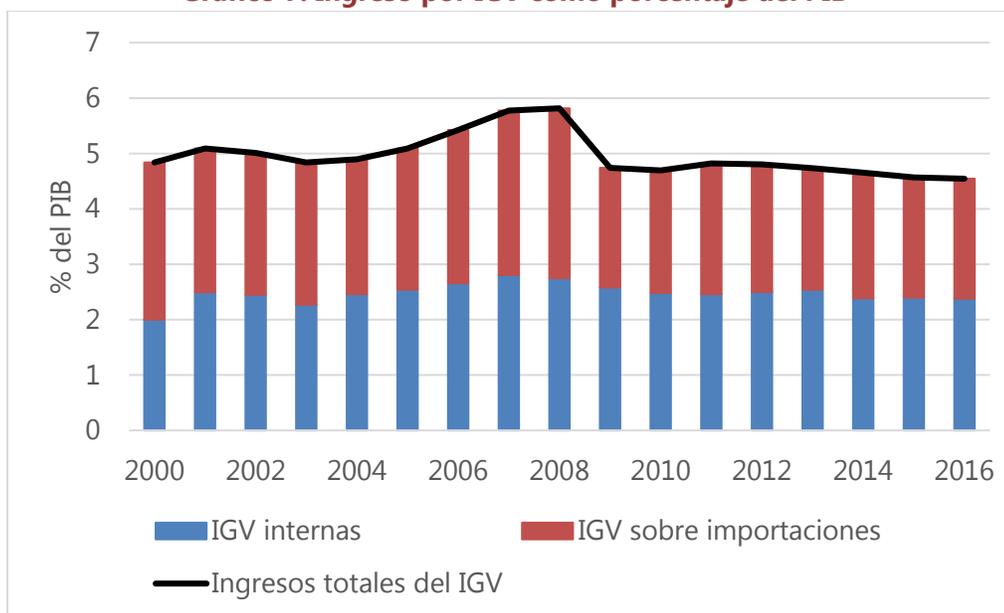
B. Desempeño de los ingresos por IGV

5. **El ingreso anual por IGV publicado por el MH se basa en la recaudación neta percibida durante un año de calendario.** El ingreso total por IGV como porcentaje del PIB se redujo gradualmente de 4,8% a 4,5% durante el periodo 2012–2016 (véase el Gráfico 7).

³ Inclúan adquisición de envases, materiales para envasado, envasado y etiquetado, gas y energía eléctrica.

⁴ Para ser calificado como pequeño contribuyente, (i) las compras anuales del contribuyente no pueden ser superiores a los 150 salarios básicos, (ii) el número de empleados no puede exceder de los cinco, y (iii) los activos fijos no pueden superar los 350 salarios básicos.

Gráfico 7. Ingreso por IGV como porcentaje del PIB



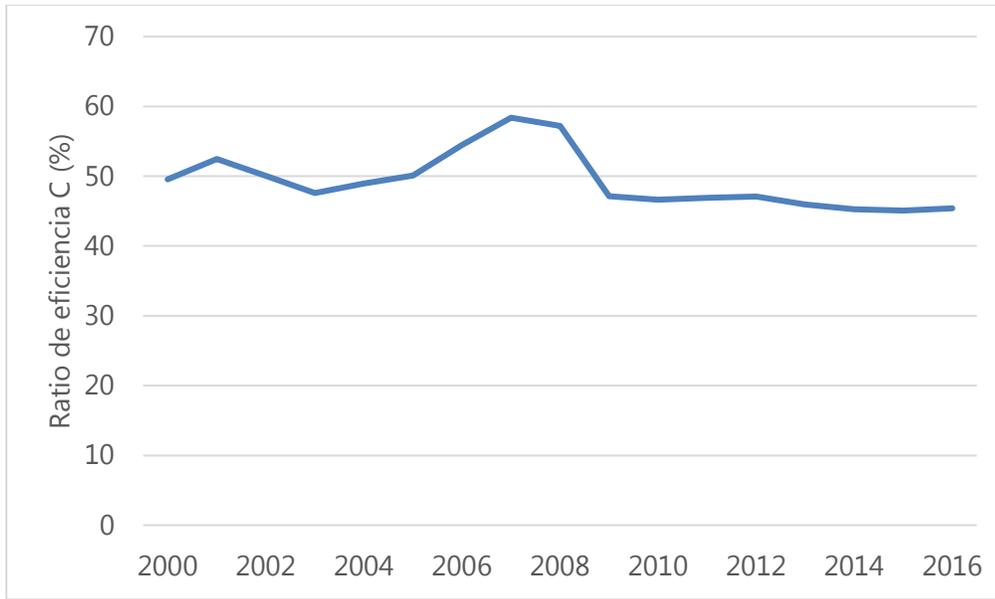
Fuente: Cálculos del personal técnico basados en datos provistos por el Ministerio de Hacienda y el BCCR.

6. El movimiento del ratio de eficiencia C, calculado desde los datos del MH, ha sido muy similar al del ratio del IGV sobre el PIB (véase el Gráfico 8). El ratio de eficiencia C, que indica la eficiencia general del sistema del IGV, muestra el ratio entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica de un impuesto de aplicación perfecta que grava a la tasa estándar todo el consumo final, sin exenciones (IP^R)⁵. El promedio del ratio de eficiencia C en Costa Rica entre 2012 y 2016 fue de 46%, por debajo del promedio de los países de América Latina y el Caribe (53 por ciento) (véase el Gráfico 9)⁶.

⁵ La variación anual en el ratio de eficiencia C puede descomponerse en la variación de la brecha de cumplimiento, la brecha normativa y los efectos monetarios. En la Sección III.A se muestra el resultado de esa descomposición.

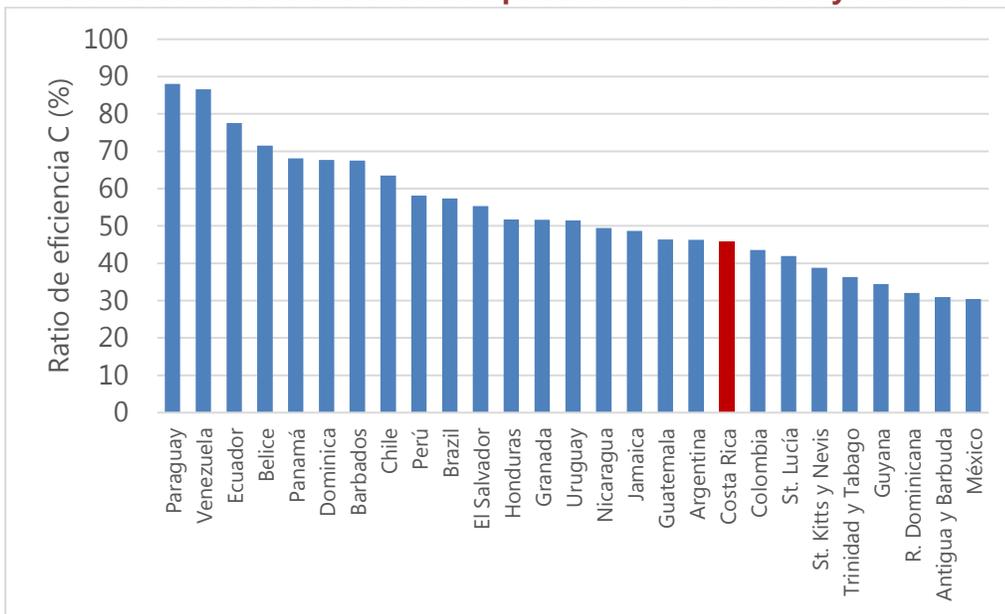
⁶ El Gráfico 9 muestra los ratios promedio de eficiencia C entre 2012 y 2015 de todos los países excepto Costa Rica. El ratio de eficiencia C de Costa Rica (46%) es el promedio entre 2012 y 2016.

Gráfico 8. Ratio de eficiencia C de Costa Rica



Fuente: Cálculos del personal técnico basados en datos provistos por el MH y el BCCR.

Gráfico 9. Ratio de eficiencia C en países de América Latina y el Caribe



Fuente: Cálculos del personal técnico.

7. A fin de medir el cumplimiento de los contribuyentes y el desempeño del ingreso, es necesario observar una serie de recaudaciones devengadas netas por IGV. La recaudación devengada neta de un año mide los pagos efectivos por obligaciones de IGV surgidas durante el año y los ajustes por crédito tributario excedente creado en el mismo año⁷. Las diferencias entre el ingreso total por IGV publicado por el MH y la recaudación devengada neta tienen dos

⁷ El concepto de recaudación neta devengada se explica en detalle en Hutton 2017, sección III B.

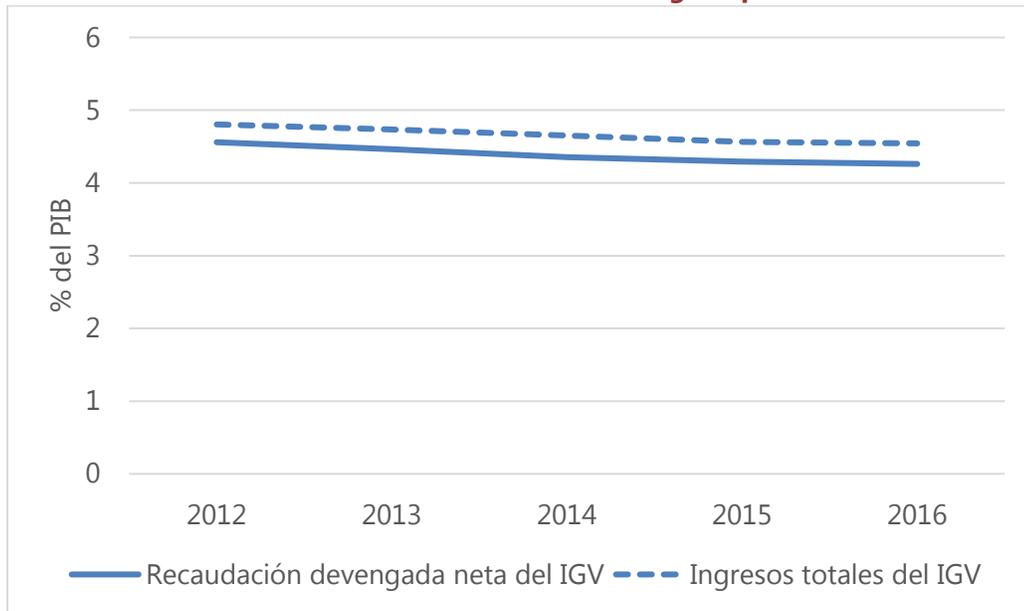
órigenes: 1) los efectos temporales y 2) el tratamiento de los créditos tributarios excedentes de IGV.

8. Los efectos temporales indican diferencias entre las obligaciones impositivas netas que surgen durante el año en cuestión y el importe cobrado durante ese año. En Costa Rica, las declaraciones mensuales de IGV que se presentan y pagan al mes siguiente. Por lo tanto, la recaudación neta devengada del año se calcula sumando los importes declarados entre febrero y enero del año siguiente, a fin de mostrar los importes declarados que surgen de enero a diciembre.

9. El exceso de crédito tributario del IGV puede utilizarse para extinguir otras obligaciones tributarias, pero los datos sobre el ingreso por IGV publicados por el MH no toman en cuenta el impacto negativo de esa compensación. Por lo tanto, el ingreso publicado por el MH puede ser más cuantioso que la recaudación devengada neta, que computa los créditos tributarios excedentes de IGV como una contribución negativa a la recaudación neta por IGV. Al mismo tiempo, la compensación de otras obligaciones tributarias con los créditos tributarios excedentes de IGV resulta en datos de importes de la recaudación percibida por otros impuestos que menores a las obligaciones declaradas.

10. De hecho, la recaudación neta devengada calculada a partir de los datos de las declaraciones de IGV (D104) son menores que el ingreso publicado por el MH (véase el Gráfico 10). En las siguientes secciones, se utiliza la recaudación neta devengada como serie principal de datos sobre la recaudación efectiva de IGV para calcular las brechas de cumplimiento en Costa Rica.

Gráfico 10. Recaudación neta devengada por IGV



Fuente: Cálculos del personal técnico.

C. Características principales del IRS en Costa Rica

11. El impuesto a la renta se introdujo en Costa Rica en 1946, y el diseño actual del IRS data de 1988. Desde entonces, la normativa no se ha modificado en su esencia.

- **Tasa:** Se aplica una tasa estándar de 30% a las entidades que están por encima de un umbral determinado de renta bruta. Las entidades más pequeñas están sujetas a tasas reducidas de 10% o 20%, de acuerdo con los umbrales que muestra el Cuadro 1.

Cuadro 1. Umbrales de la escala de tasas del IRS, en miles de CRC

Tasa		2012	2013	2014	2015	2016
10%	Hasta	45.525	47.451	49.969	52.710	52.320
20%	Hasta	91.573	95.447	100.513	106.026	105.241

- **Base:** El IRS de Costa Rica aplica un principio de territorialidad y grava la renta de fuente costarricense. La recepción de dividendos está exenta de IRS, y el interés y otros gastos financieros pueden deducirse. Las ganancias de capital no se incluyen en la renta bruta si no derivan de una actividad rentable habitual ni se generaron por la transferencia de activos sujetos a depreciación o amortización⁸.
- **Pérdidas:** Las empresas industriales pueden arrastrar pérdidas durante tres años, y las pérdidas incurridas en sus cinco primeros años de operación, durante cinco años. Las empresas agrícolas pueden arrastrar las pérdidas durante cinco años.
- **Exenciones:** Hay varios regímenes especiales de exenciones del IRS para i) empresas industriales, de procesamiento y servicios enmarcadas en el régimen de zonas de libre comercio; ii) organizaciones sin fines de lucro como cooperativas, asociaciones y fondos fiduciarios; iii) compañías alcanzadas por regímenes de agricultura y silvicultura; iv) compañías alcanzadas por el régimen de promoción del turismo; v) compañías dedicadas a la producción orgánica; y vi) entidades de propiedad estatal.
- **Umbral:** No hay un umbral cuantitativo para el registro. Las entidades que proveen bienes y servicios como negocios deben presentar declaraciones del IRS (D101). Los pequeños contribuyentes de determinadas industrias pueden aplicar a un régimen simplificado y presentar el D105, al igual que con el IGV⁹.

⁸ Un impuesto sobre las transferencias se aplica a las transferencias de bienes muebles sujetos a registro (2,5%) y las transferencias de bienes inmuebles (1,5%). Se aplica anualmente un impuesto municipal inmobiliario sobre el valor de los bienes inmuebles (0,25%).

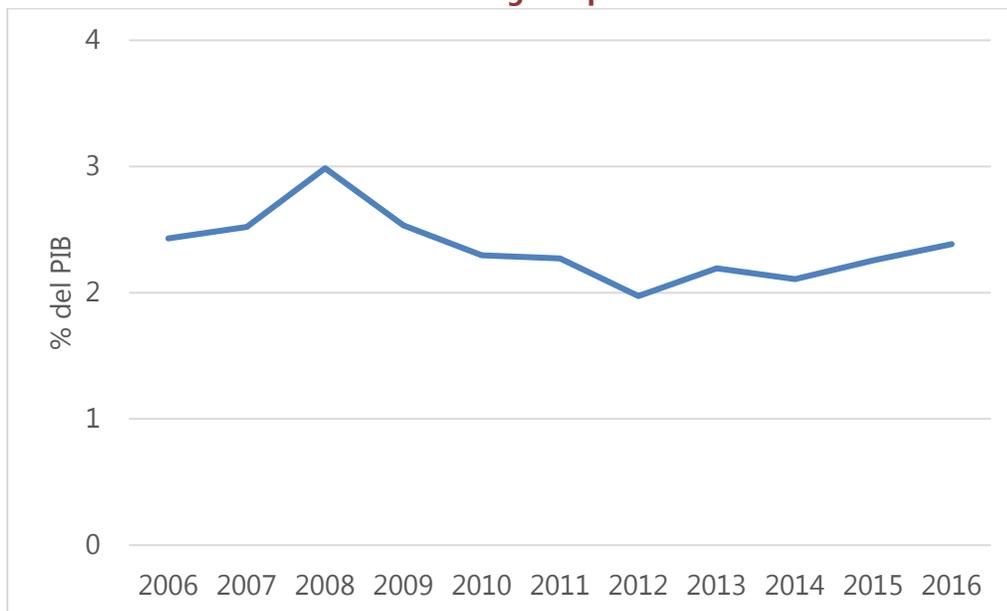
⁹ Para ser calificado como pequeño contribuyente, (i) las compras anuales del contribuyente no pueden ser superiores a los 150 salarios básicos, (ii) el número de empleados no puede exceder de los cinco y (iii) los activos fijos no pueden superar los 350 salarios básicos.

- **Período tributario:** El período tributario del IRS es un año, del 1 de octubre al 30 de septiembre, con algunas excepciones.
- **Retenciones:** El Estado o sus instituciones, municipios, empresas públicas y otras entidades públicas deben retener 2% del producto bruto sobre los importes de compras y contratos. Los importes retenidos pueden acreditarse para saldar obligaciones de IRS. Desde 2015, las empresas de tarjetas de crédito y débito están obligadas a retener 1,77% de los importes de transacción como parte de la obligación de IRS.

D. Desempeño del ingreso por IRS

12. El ingreso anual por IRS publicado por el MH se basa en la recaudación neta percibida durante el año de calendario. El ingreso total por IRS como porcentaje del PIB fluctuó entre 2% y 3% a lo largo de la década. A partir de 2012, el ingreso por IRS se incrementó, y el ratio es de 2,4% en 2016 (véase el Gráfico 11).

Gráfico 11. Ratio de ingreso por IRS sobre PIB

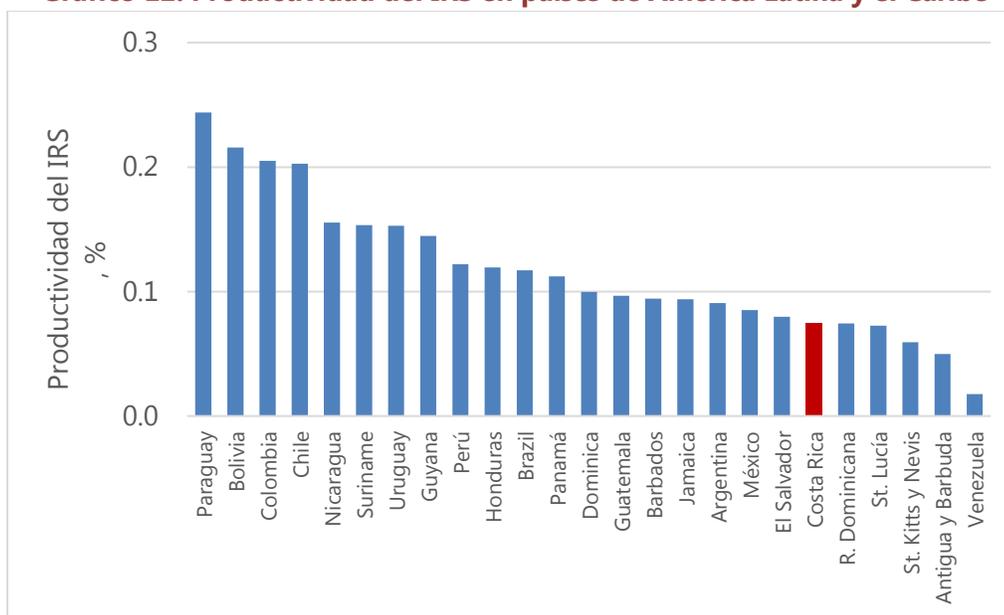


Fuente: Cálculos del personal técnico basados en datos provistos por el MH y el BCCR.

13. El promedio de la productividad del IRS en Costa Rica en 2015 fue de 0,075%, menor que el promedio de los países de América Latina y el Caribe (0,12%) (véase el Gráfico 12)¹⁰. La productividad del IRS indica cuánto ingreso por IRS en relación con el PIB genera un punto porcentual de la tasa del impuesto, indicio de la eficiencia global del IRS en un país para movilizar ingresos.

¹⁰ El Gráfico 12 muestra los ratios de eficiencia del IRS de los países en los últimos años con datos disponibles (2015 o 2016).

Gráfico 12. Productividad del IRS en países de América Latina y el Caribe



Fuente: Cálculos del personal técnico.

14. A fin de medir el cumplimiento subyacente de los contribuyentes y el desempeño de los ingresos en comparación con los valores potenciales estimados a partir de datos macroeconómicos, es necesario tomar en consideración las características de los datos de ingresos por IRS. Eso se debe a que los datos macroeconómicos muestran la actividad económica correspondiente a un año calendario, mientras que la recaudación neta percibida de ese año puede incluir ingresos provenientes de actividades económicas de otros años por los siguientes motivos:

- **Diferencias entre el año tributario y el año calendario:** La mayoría de las sociedades de Costa Rica tienen su ejercicio fiscal de octubre a septiembre y presentan sus declaraciones y pagos en diciembre. En el caso de esas sociedades, los pagos realizados en diciembre del año t reflejan la actividad económica realizada entre octubre del año $t-1$ y septiembre del año t .
- **Diferencias entre las fechas de declaración y pago:** Muchas sociedades multinacionales tienen su ejercicio fiscal de enero a diciembre y presentan sus declaraciones y pagos en marzo del año siguiente. En el caso de esas sociedades, los pagos realizados en marzo del año t reflejan la actividad económica realizada entre enero y diciembre del año $t-1$. Además, los pagos adelantados que efectúan en junio, septiembre y diciembre del año t reflejan los resultados de años anteriores.

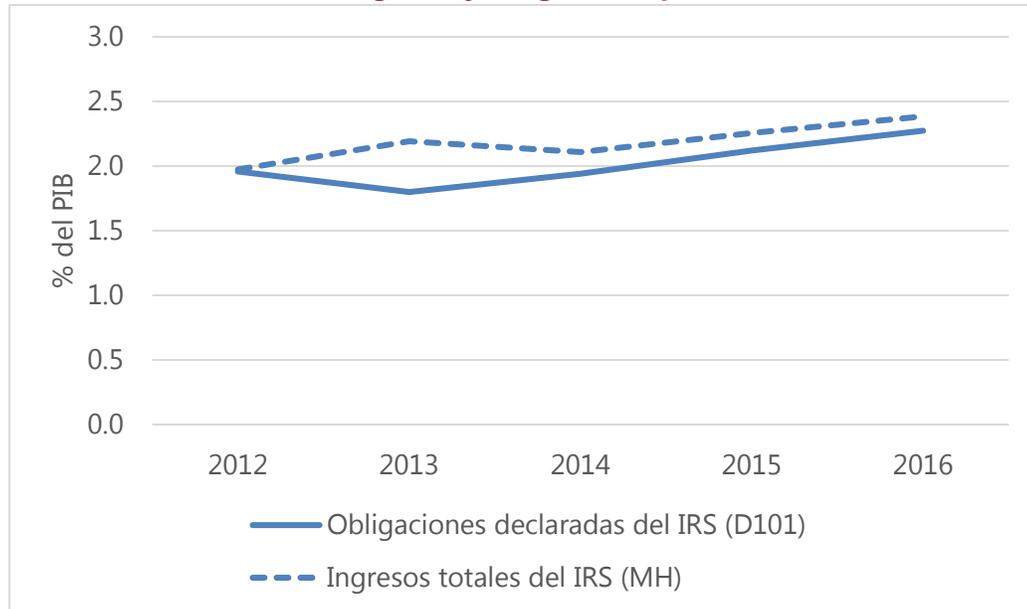
15. Más aún, la compensación entre créditos y débitos de los diferentes impuestos puede causar diferencias entre la recaudación percibida asentada por el MH y las obligaciones declaradas de IRS. La recaudación percibida por medio de pagos adelantados e importes retenidos por IRS puede emplearse para extinguir otras obligaciones tributarias, como

IGV y IRPF retenido por sueldos y salarios, que deben pagar las sociedades, pero los datos de los ingresos del IRS que publica el MH no toman en cuenta el impacto negativo de esas compensaciones. Por lo tanto, los ingresos del IRS publicada por el MH puede ser mayor que las obligaciones finales de IRS.

16. En las siguientes secciones, se comparan en forma agregada la base imponible y las obligaciones declaradas de IRS en el D101 con la base imponible y las obligaciones potenciales, a fin de medir las brechas de cumplimiento¹¹. Los datos de declaraciones del D101 para el año t incluyen la renta imponible y las obligaciones del ejercicio fiscal comprendido entre octubre del año $t-1$ y septiembre del año t para las sociedades, y el ejercicio fiscal comprendido entre enero y diciembre del año t para muchas sociedades multinacionales. Si bien no se ajustan exactamente a la actividad económica del año t , son mucho mejores que utilizar la recaudación neta percibida porque no reflejan las diferencias entre el momento de la declaración y el pago, ni la recaudación percibida que se utiliza para compensar otras obligaciones tributarias.

17. Las obligaciones declaradas agregadas de IRS en el D101 son menores que el ingreso anual por IRS publicado por el MH (véase el Gráfico 13). Además, los movimientos anuales son distintos entre sí; las obligaciones declaradas agregadas de IRS se redujeron a 1,8% del PIB en 2013 para volver a crecer a 2,3% del PIB en 2016.

Gráfico 13. Ingresos y obligaciones por IRS (D101)



Fuente: Cálculos del personal técnico basados en datos provistos por el MH y el BCCR.

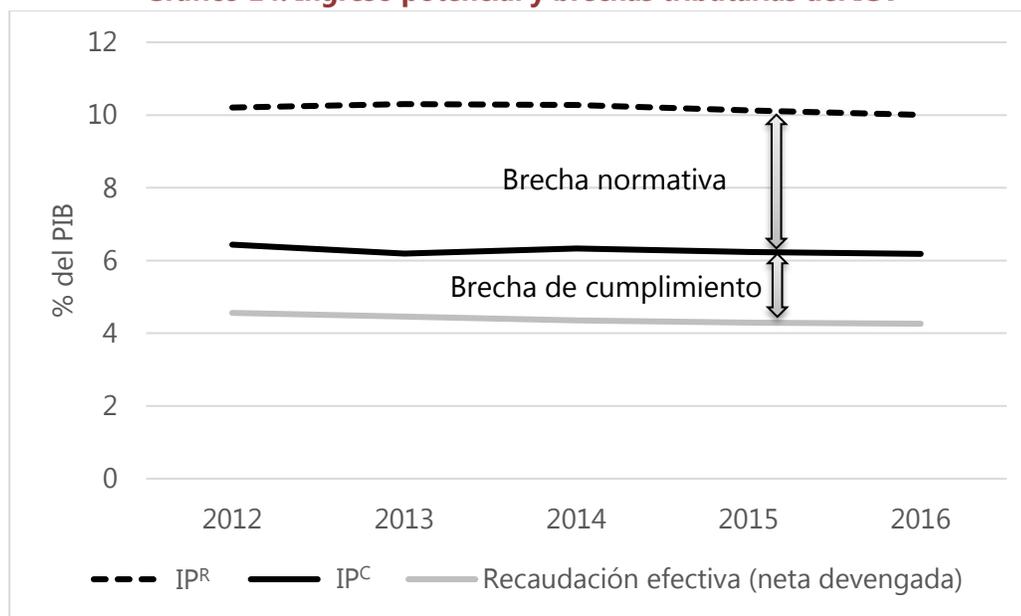
¹¹ Las brechas de cumplimiento estimadas por el MH para el período comprendido entre 2010 y 2013 también utilizan las obligaciones declaradas agregadas de IRS en el D101.

II. ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IGV

A. Ingreso potencial de IGV y definición de las brechas tributarias del IGV

18. Se utilizó la metodología del RA-GAP para estimar la brecha de cumplimiento y la brecha normativa del IGV en Costa Rica para el período de 2012 a 2016. Existen diversas medidas posibles del ingreso potencial del IGV, que conducen a distintas medidas de las brechas (véase el Gráfico 14). El ingreso potencial del IGV con la normativa vigente se denomina aquí IP^C ; la diferencia entre IP^C y la recaudación efectiva neta devengada se define como la brecha de cumplimiento. La diferencia entre el ingreso potencial con una estructura teórica del IGV en la que se aplicara la tasa estándar a todo el consumo final, sin exenciones (aquí denominada IP^R), e IP^C se define como la brecha normativa. El cociente de la recaudación efectiva por IGV sobre IP^R es el ratio de eficiencia C^{12} .

Gráfico 14. Ingreso potencial y brechas tributarias del IGV



Fuente: Cálculos del personal técnico.

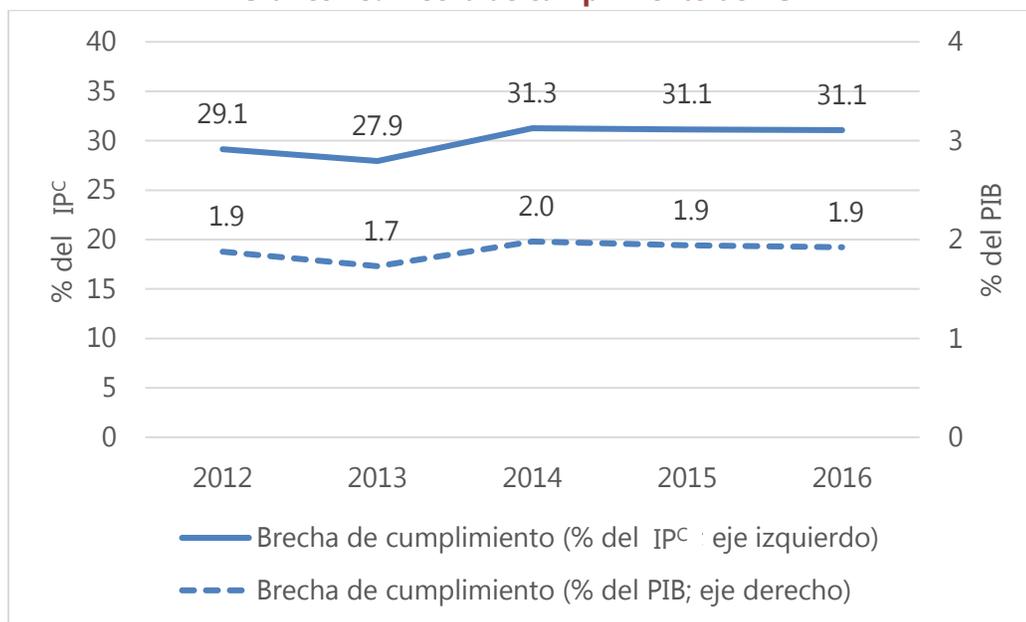
¹² Al calcular la brecha normativa, no se supone que el comportamiento de los contribuyentes sería distinto con otros marcos normativos. Por lo tanto, esos montos no deben interpretarse como estimaciones de los ingresos adicionales que se devengarían tras una transición a un marco normativo diferente, sino índices cuantitativos de la eficiencia de la normativa del IGV.

B. Estimación de la brecha de cumplimiento del IGV

Estimación de la brecha de cumplimiento del IGV

19. La brecha de cumplimiento estimada del IGV de Costa Rica aumentó de 29% en 2012 a 31% en 2016 (véase el Gráfico 15). En 2016, la brecha de cumplimiento equivalió a 1,9% del PIB. La brecha de cumplimiento estimada es mayor que la brecha promedio de los países de Europa y América Latina¹³.

Gráfico 15. Brecha de cumplimiento del IGV



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Ingreso potencial del IGV con la normativa vigente

Metodología y datos

20. La metodología RA-GAP para estimar el ingreso potencial del IGV consiste en aplicar el marco normativo vigente al valor agregado de cada sector económico para cuantificar la base imponible del IGV. Ese proceso sigue el que aplica cada contribuyente para determinar sus obligaciones de IGV. La obligación de IGV de cada contribuyente está determinada por el importe que paga a la Aduana por sus importaciones y el IGV que debe cobrar por el producto vendido a nivel interno, menos el IGV que pagó por sus insumos. El modelo para estimar el IGV potencial funciona a partir de cuadros de oferta y utilización, estimando el impuesto aplicable a importaciones, sumando el impuesto aplicable al producto vendido a nivel interno y restando cualquier crédito tributario aplicable a la demanda intermedia y a la formación bruta de capital fijo (insumos) de cada sector¹⁴.

¹³ Véase la nota al pie 1.

¹⁴ El método adoptado para estimar el ingreso potencial del IGV se describe con más detalle en el apéndice II.A.

21. Los cuadros de oferta y utilización proporcionados por el BCCR al momento de la estimación fueron para los años 2012 a 2015, e incluyen 183 productos básicos y 138 actividades económicas¹⁵. Por lo tanto, para cada uno de esos años, el ingreso potencial del IGV (IP^C) fue calculado aplicando a los cuadros de oferta y utilización los parámetros normativos correspondientes (tasas y exenciones) para cada año. Luego, el IP^C estimado para 15 actividades económicas en 2015 se extrapola a 2016 a partir de datos macroeconómicos sobre producción, importaciones y exportaciones en cada actividad individual.

Parámetros normativos

22. Las tasas y los ratios de exención y acreditación aplicados a transacciones específicas presentadas en los cuadros de oferta y utilización se establecieron como parámetros normativos clave en el modelo de estimación RA-GAP para exponer la normativa del IGV vigente durante el período. En cuanto a los tratamientos de la tasa cero y las exenciones, se confeccionó una lista comparando los elementos exentos y con tasa cero de la Ley y la reglamentación del IGV con las 183 categorías de productos básicos bajo la clasificación de las tablas de oferta y utilización. Si una categoría de productos básicos incluía subcategorías impositivas y exentas, se estableció un ratio de exención para esa categoría a partir de un ratio de importaciones exentas calculado sobre la base de datos de la Aduana y demás información disponible.

23. Para los ratios de acreditación, los parámetros se establecieron de tal modo de reflejar el artículo 14 de la Ley del IGV, tomando en cuenta las características de las transacciones para determinados productos básicos y actividades. Puesto que el artículo se modificó en abril de 2013, se establecieron ratios distintos para antes y después de la modificación.

Regímenes especiales del IGV

24. Las actividades económicas desarrolladas en las zonas de libre comercio recibieron un tratamiento diferenciado. Los cuadros de oferta y utilización proporcionados por el BCCR clasifican las actividades económicas de las zonas de libre comercio en columnas separadas bajo el encabezado "Regímenes especiales" para cada actividad económica, y se supuso que toda actividad desarrollada en esas zonas y toda importación hacia ellas estaba exenta de IGV en el modelo de estimación.

25. Los efectos de las exenciones por ventas locales a compradores específicos estipuladas en otras leyes se consideraron por separado. Debido a la escasez de datos sobre la clasificación de transacciones en el marco de las exenciones específicas, no fue posible incorporarlas directamente en el modelo de estimación RA-GAP usando los cuadros de oferta y

¹⁵ Los cuadros de oferta y utilización de 2016 se publicarán en marzo de 2018.

utilización mediante el establecimiento de parámetros normativos¹⁶. Por lo tanto, los importes agregados asentados en el análisis de gasto tributario que proporcionó el MH (“Exenciones Compras Locales Concretas” y “Exenciones Compras Locales Genéricas”) se restaron del ingreso potencial del IGV estimado a partir del modelo. Ese tratamiento asume que no hay más impuestos (efectos cascada) para las compras exentas en el marco de regímenes especiales para ventas internas¹⁷.

26. Los efectos del régimen simplificado del IGV para pequeños contribuyentes también se consideraron por separado al estimar el ingreso potencial del IGV. El régimen simplificado permite a los pequeños contribuyentes a declarar y pagar sus obligaciones de IGV en función de sus compras. En este informe, tanto el ingreso potencial del IGV como el efectivo excluyen a esos pequeños contribuyentes, y las obligaciones de IGV de éstos correspondientes a cada año, fueron restados del ingreso del IGV potencial y efectivo estimados.

Estimaciones del ingreso potencial del IGV

27. El ingreso potencial estimado del IGV con el marco normativo vigente (IP^C) se mantuvo estable entre 6,2% y 6,4% del PIB durante el período (véase el Gráfico 14). Puesto que la restricción a los créditos tributarios por insumos se flexibilizó en abril de 2013, el ingreso potencial estimado del IGV se redujo ligeramente, a causa del aumento en los insumos acreditables en el modelo de estimación.

Ingreso potencial del IGV por sectores

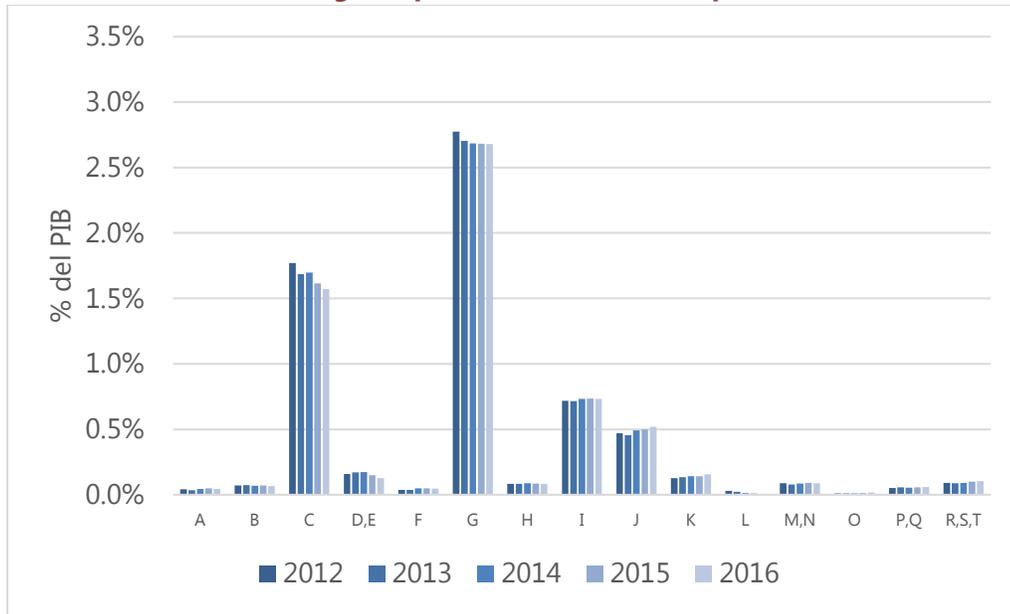
28. El ingreso potencial del IGV (IP^C) por sectores indica la distribución de la base imponible del IGV en Costa Rica (véase el Gráfico 16)¹⁸. Debido al alcance limitado del sistema vigente del IGV, que excluye servicios a grandes negocios y personas, una amplia base imponible potencial del IGV fue estimada en sectores con limitados bienes y servicios gravables, entre ellos el comercio (G), las manufacturas (C), los restaurantes y hoteles (I), y los servicios de información y comunicaciones (J). El ingreso potencial en relación con el PIB en el sector manufacturero muestra una tendencia a la baja desde 2012, porque la proporción de valor agregado creado en ese sector se redujo de 14,8% a 12,3%, mientras que la proporción de valor agregado de los servicios se incrementó en la economía de Costa Rica, según datos de las cuentas nacionales.

¹⁶ Las exenciones a importaciones de compradores específicos estipuladas en otras leyes se incorporaron en los parámetros normativos para exenciones aplicables a importaciones utilizando datos detallados de la Aduana, y el ingreso potencial del IGV las refleja.

¹⁷ Puesto que el análisis del gasto tributario del MH no incluía los datos sobre “Exenciones Compras Locales Genéricas” de 2015, se utilizó un promedio a partir de 2012 (excluyendo 2015) para 2015.

¹⁸ Los datos del IGV potencial del Gráfico 16 son antes de las correcciones por las exenciones a las ventas internas y de los efectos del régimen simplificado, porque no hay clasificación sectorial de los datos.

Gráfico 16. Ingreso potencial del IGV (IP^C) por sectores



A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

Recaudación efectiva del IGV

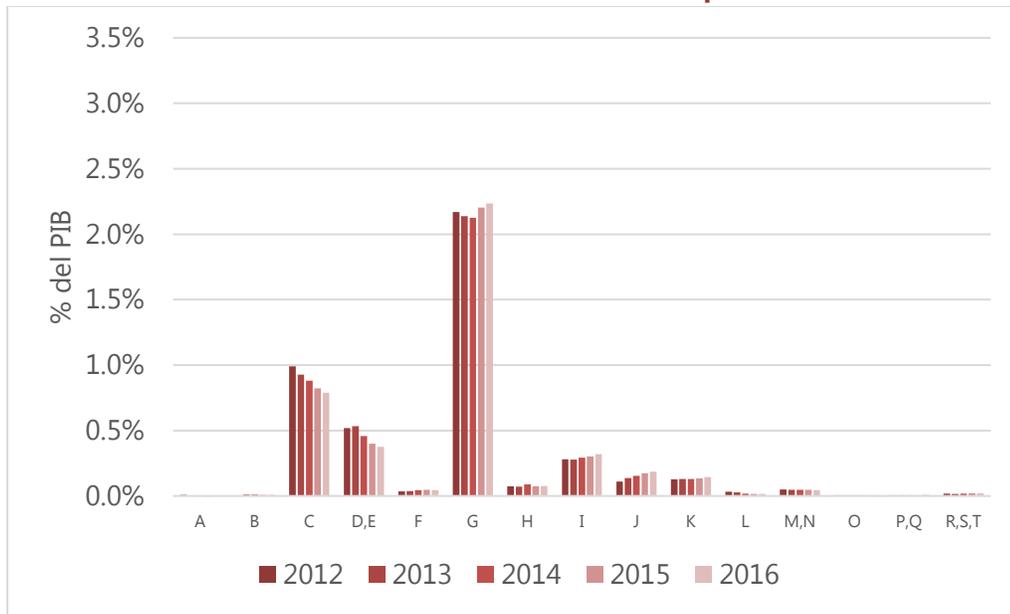
29. Como se mencionó en la sección I, se utilizó una serie de recaudaciones devengadas netas para calcular las brechas de cumplimiento. Esa serie se calculó como las diferencias entre débitos y créditos de cada contribuyente a partir de datos de las declaraciones de IGV (D104) durante un año. Además, se sumaron la recaudación de IGV por importaciones en la Aduana y los ajustes de la administración tributaria, y se restaron los aumentos netos en los atrasos durante un año.

30. La recaudación efectiva del IGV se clasificó por actividad económica sobre la base de la información de los contribuyentes registrados en el MH (véase el Gráfico 17)¹⁹. Se observó una recaudación efectiva cuantiosa del IGV en el caso del comercio (G), las manufacturas (C), la electricidad, el gas y el agua (D, E), y los restaurantes y hoteles (I). Es importante señalar que la clasificación sectorial de la recaudación efectiva se basa en la actividad primaria de los contribuyentes y, por lo tanto, puede haber incongruencias entre las cuentas

¹⁹ Los datos sobre la recaudación efectiva del Gráfico 17 son antes de las correcciones por ajustes y atrasos, porque no se dispone de datos sectoriales sobre ellos.

nacionales y el registro de contribuyentes en el caso de los grandes contribuyentes que operan en diversos sectores a la vez, como el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE), un proveedor estatal de servicios eléctricos y de telecomunicaciones. En los datos de las cuentas nacionales, las entidades de negocio grandes se dividen y clasifican en actividades diferenciadas. Al comparar la recaudación efectiva con las estimaciones de la recaudación potencial elaboradas a partir de las cuentas nacionales, esas incongruencias deben considerarse con mucha atención²⁰.

Gráfico 17. Recaudación efectiva del IGV por sectores



A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

Descomposición de la brecha de cumplimiento: Brecha de veracidad y brecha de recaudación

31. Se puede descomponer la brecha de cumplimiento en dos partes, una brecha de recaudación y una de veracidad. La brecha de recaudación es la diferencia entre la recaudación efectiva y el monto total de IGV declarado o ajustado adeudado a la administración tributaria, mientras que la brecha de veracidad es la diferencia entre el monto de IGV declarado o ajustado

²⁰ El BCCR clasifica las actividades económicas en función de establecimientos de negocio individuales y descompone el valor agregado y el excedente operativo de cada empresa en diversas actividades. Un método típico consiste en descomponer el valor agregado y el excedente operativo de las empresas del sector comercial (G) en manufacturas (C) y comercio (G).

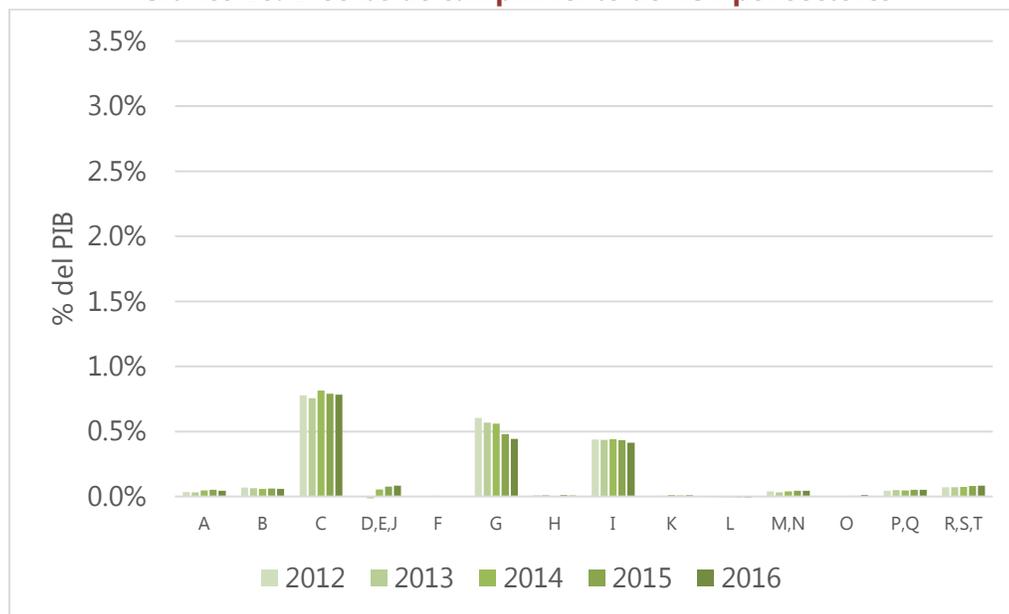
y el IGV potencial. También puede hacerse referencia a esas dos brechas como la porción identificada (la brecha de recaudación) y la porción no identificada (la brecha de veracidad) de la brecha de cumplimiento.

32. En Costa Rica, la mayor parte de la brecha tributaria corresponde a la brecha de veracidad. Las brechas de recaudación del IGV, medidas según el aumento de los atrasos, se mantuvieron en el nivel de 0,1% del PIB, mientras que las brechas de cumplimiento generales fueron de entre 1,7% y 2,0% del PIB entre 2012 y 2016.

Descomposición de la brecha de cumplimiento por sectores

33. Las diferencias entre el ingreso potencial con la normativa vigente (IP^c) y la recaudación efectiva en cada sector permiten conocer la distribución sectorial de las brechas de cumplimiento. (véase Gráfico 18). Puesto que la clasificación sectorial del ingreso potencial y efectivo por IGV no es coherente en su totalidad, las brechas tributarias estimadas por sector pueden contener algunos errores y sesgos; aun así, ofrecen información valiosa sobre el origen de las brechas tributarias.

Gráfico 18. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores

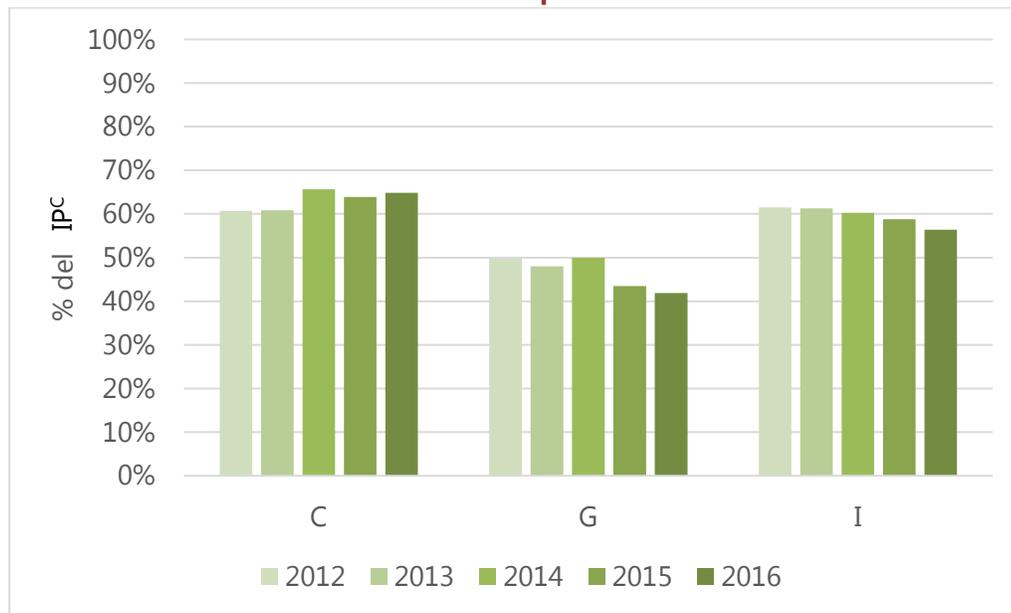


A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

34. Se registraron importantes brechas de cumplimiento respecto del PIB en los sectores manufacturero (C), de comercio (G) y de restaurantes y hoteles (I). Un análisis por sector más detallado indica que las grandes brechas de cumplimiento de las industrias manufactureras corresponden sobre todo a los productores de alimentos, lo que incluye los productos lácteos y carnes, y los servicios de reparación de maquinaria y equipamiento. Las brechas de cumplimiento respecto de los ingresos potenciales por ventas internas de esos sectores mostraron que las brechas de cumplimiento relativas fueron importantes en los sectores manufacturero (C) y de restaurantes y hoteles (I), mientras que la brecha fue relativamente menor en el caso del comercio (G) (Gráfico 19).

Gráfico 19. Brechas de cumplimiento del IGV respecto de los ingresos potenciales por ventas internas por sectores



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Posibles fuentes de error para la estimación de las brechas de cumplimiento

35. Las siguientes son las posibles fuentes de error de las brechas de cumplimiento del IVG estimadas a nivel general y sectorial:

- Problemas con las cuentas nacionales:** Los ingresos potenciales se estiman sobre la base del supuesto de que los datos de las cuentas nacionales logran capturar todas las actividades económicas sujetas al IGV, lo que incluye la producción interna y las importaciones. Si las cuentas nacionales subestiman las actividades económicas y las importaciones por alguna razón, como una subestimación de las importaciones o la omisión de las actividades económicas no observadas, la brecha de cumplimiento se subestimarán también.

- **Asignación sectorial de la formación de capital:** Los datos sobre la formación bruta de capital fijo de cada actividad económica cubren un período de tiempo limitado, por lo que se supuso que los ratios de cada actividad económica son iguales a los de 2012.
- **Asignación sectorial de inventarios y exportaciones:** Los datos sobre los cambios de inventarios y exportaciones de cada actividad económica no estaban disponibles, por lo que se supuso que los ratios de cambios en inventarios y exportaciones de cada actividad económica sean iguales a los ratio de producción o importaciones.
- **Extrapolación a 2016:** Los cuadros de oferta y utilización detallados están disponibles hasta 2015, y los resultados estimados para 2016 están basados en datos macroeconómicos. Cualquier cuadro de oferta y utilización más reciente y todo dato macroeconómico se someterá a revisión, y las estimaciones de ingresos potenciales y brechas tributarias cambiarán en consecuencia.
- **Problemas de parámetros normativos:** Los ingresos potenciales estimados dependen de los parámetros normativos fijados para los ratios de exención y acreditación, algunos de los cuales están basados en una cantidad de datos reducida, en especial en el caso de las ventas internas. Por lo tanto, todo sesgo de los parámetros relacionado con ventas imponibles/no imponibles o acreditables/no acreditables puede generar errores en los ingresos potenciales y las brechas tributarias estimados.
- **Problemas de clasificación de sectores:** Las diferencias en la clasificación de sectores, causadas por las operaciones en varios sectores de las entidades de negocio grandes o las discrepancias entre los datos de las cuentas nacionales y los datos de registro de los contribuyentes pueden redundar en sesgos en las brechas de cumplimiento sectoriales. Además, los efectos de los regímenes especiales que permiten que algunas entidades específicas compren bienes y servicios sin pagar el IGV afectarán la asignación efectiva de ingresos del IGV netos en el sector, mientras que la asignación de los ingresos del IGV potenciales no tiene en cuenta el régimen.

C. Estimación de la brecha normativa del IGV

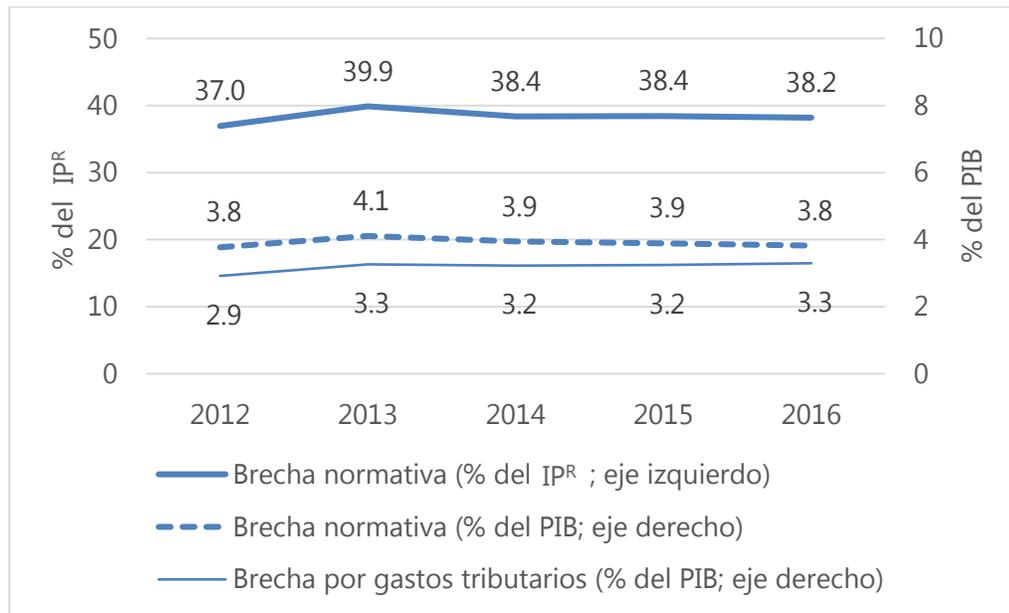
Estimaciones de la brecha normativa del IGV

36. La brecha normativa es la diferencia entre el ingreso teórico calculado aplicando la tasa única a todo el consumo final (IP^R) y el ingreso potencial con la normativa vigente (IP^C). No sería una opción viable implementar un marco normativo para IP^R, pero se trata de una referencia importante para medir la eficiencia general de un sistema tributario de manera coherente en distintos países, a fin de permitir comparaciones entre países similares²¹.

²¹ En las cuentas nacionales, el consumo final incluye el consumo difícil de gravar con IVA (como la intermediación financiera), las transacciones imputadas (el alquiler imputado de viviendas ocupadas por sus propietarios) y las transacciones no comercializables en el mercado (como los servicios públicos, y la salud y la educación públicas), sin incluir el consumo interno de no residentes.

37. Las brechas normativas estimadas fueron de aproximadamente 4% del PIB entre 2012 y 2016 (véase el Gráfico 20). Las brechas normativas respecto de IP^R fueron de entre 37% y 40%, lo que sugiere que la base imponible legal del IGV fue mucho menor que el consumo final total en Costa Rica. El nivel de la brecha normativa fue sostenidamente superior al de la brecha de cumplimiento.

Gráfico 20. Brecha normativa del IGV



Fuente: Cálculos del personal técnico.

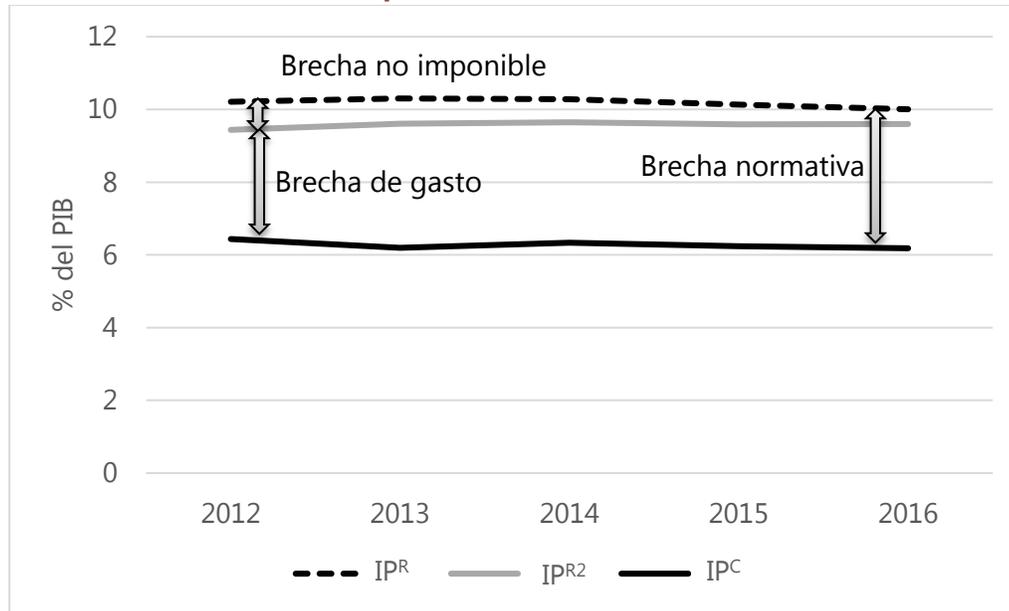
Brecha por gastos tributarios y brecha no imponible

38. La brecha por gastos tributarios se define como la diferencia entre el IP^C y los ingresos potenciales en el contexto de una estructura normativa de políticas del IGV (IP^{R2}) (véase el Gráfico 21). Se dio por sentado que los servicios de intermediación financiera, la renta de propiedades residenciales (tanto la imputada como la efectiva) y los servicios públicos no comercializables en el mercado escapan a la estructura normativa de políticas del IGV. Además, como hay otro impuesto que reemplaza el IGV de los combustibles, también se supuso que los combustibles sujetos a dicho impuesto no son imponibles cuando se calcula IP^{R2} . Al excluir los efectos de esos elementos no imponibles (la brecha no imponible), la brecha por gastos tributarios muestra los efectos sobre los ingresos potenciales de las decisiones discrecionales de políticas sobre exenciones y alícuotas reducidas. Estos efectos usualmente son reconocidos como gastos tributarios²².

²² Además, la brecha no imponible refleja los efectos del consumo final por parte de los no residentes: un mayor consumo por parte de no residentes redundaría en una menor brecha no imponible. No es considerado parte de la base imponible del IGV cuando se calcula IP^R porque se registra como exportaciones, y no como consumo final, en las cuentas nacionales. Si es considerado parte de la base imponible de IGV cuando se calcula IP^{R2} .

39. La brecha por gastos tributarios del IGV se mantuvo estable, entre 2,9% del PIB y 3,3% del PIB, y representó la mayor parte de la brecha normativa global desde 2012 (véase el Gráfico 20). Eso significa que la base imponible legal del IGV ha sido acotada, principalmente a causa de las grandes exenciones de bienes y servicios que suelen estar sujetos al IVA en otros países, además de las exenciones específicas de compras estipuladas por otras leyes. El nivel estimado de la brecha por gastos tributarios del IGV en general fue coherente con las estimaciones de gasto tributario del MH correspondientes al IGV, aunque las diferencias están aumentando gradualmente²³.

Gráfico 21. Descomposición de la brecha normativa del IGV



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Ingresos potenciales por el IGV por sector según el marco normativo de referencia

40. El ingreso potencial en el contexto de una estructura normativa de políticas del IGV (IP^{R2}) puede estimarse en relación con actividades económicas específicas usando el modelo RA-GAP (véase el Gráfico 22). El IP^{R2} estimado en cada sector ilustra cómo los cambios normativos afectan la distribución de las obligaciones tributarias potenciales entre sectores, teniendo en cuenta los cambios en el débito y crédito tributarios.

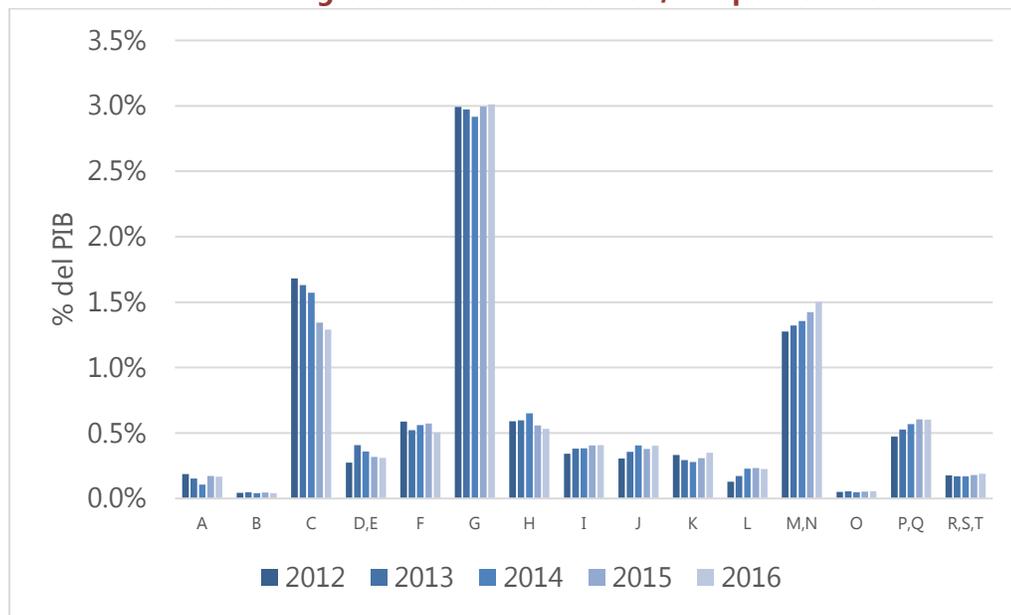
41. Las cantidades estimadas de IP^{R2} fueron mucho más altas que las de IP^C en especial en los sectores de servicios. En particular, IP^{R2} fue elevado en el caso de los servicios empresariales (M, N), los servicios de construcción (F) y los servicios de transporte (H). Eso significa que pasar del IGV actual a un sistema completo de IVA con una base imponible más amplia aumentaría las obligaciones tributarias de los sectores de servicios, que actualmente

²³ Los gastos tributarios del IGV respecto del PIB estimados por el MH, tras FMI (2011), fueron de 3,04% en 2012, 3,13% en 2013, 2,94% en 2014, 2,85% en 2015, y 2,89% en 2016.

escapan al alcance del impuesto. En el caso de las manufacturas (C) y el comercio (G), los valores estimados de IP^{R2} no difirieron significativamente de IP^C , porque se espera que un sistema completo de IVA aumente tanto los débitos y créditos tributarios en esos sectores.

42. La gestión de un sistema completo de IVA exige un esfuerzo adicional por parte de la administración tributaria. Se espera que los ingresos adicionales se cobren en sectores que actualmente escapan al alcance del sistema del IGV, y para mejorar los mecanismos de registro, declaración y pago se necesitarían esfuerzos adicionales, ya que el sector incluye a muchas pequeñas y medianas empresas cuyo control es relativamente difícil. Por ende, una reforma tributaria tendiente a modernizar el sistema actual del IGV para convertirlo en un sistema completo de IVA requiere iniciativas combinadas y coordinadas con la administración tributaria.

Gráfico 22. Ingresos Potenciales del IGV, IP^{R2} por sectores



A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

III. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IGV

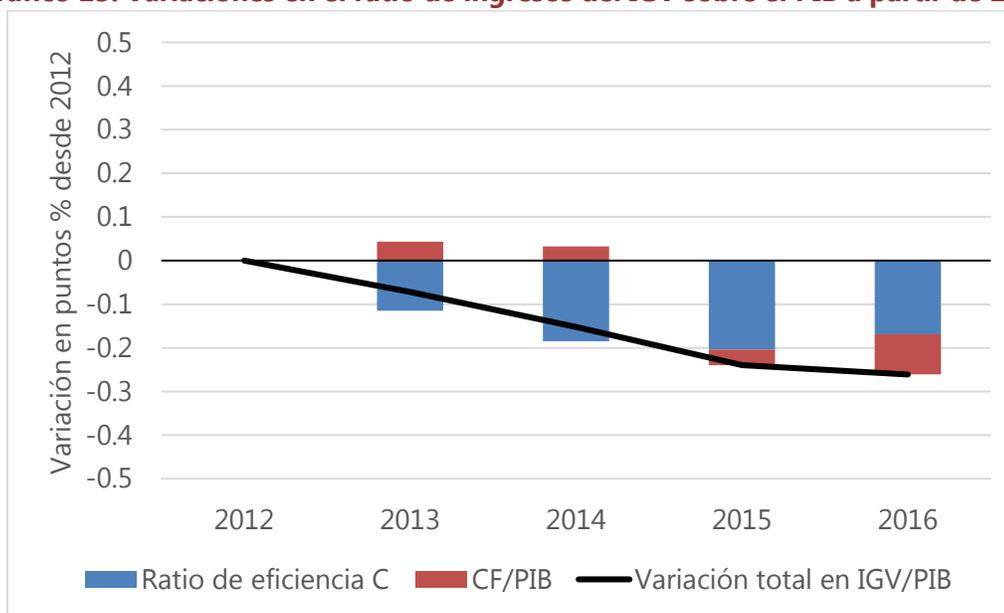
A. Análisis del desempeño del ingreso por IGV

43. Las estimaciones de las brechas tributarias del IGV pueden ofrecer más información sobre el desempeño del ingreso general por IGV, comentado en la sección I. En primer lugar, los cambios anuales en el ratio de ingresos efectivos por IGV sobre el PIB pueden desglosarse en tres factores: los cambios en la tasa legal del IGV (τ^{IGV}), el ratio de consumo final (CF) sobre el PIB, y el ratio de eficiencia C. Sigue la siguiente ecuación:

$$\begin{aligned}\frac{IGV}{PIB} &= \frac{IGV}{CF} \times \frac{CF}{PIB} \\ &= \tau^{IGV} \times \frac{CF}{PIB} \times \left[\frac{IGV}{\tau^{IGV} \times CF} \right]\end{aligned}$$

44. La baja reciente del ratio IGV sobre el PIB registrada después de 2012 puede explicarse a partir de la reducción del ratio de eficiencia C (véase el Gráfico 23). Esto significa que la tasa de crecimiento de los ingresos del IGV ha sido menor que la tasa de crecimiento del consumo final. Tras 2015, la reducción del ratio de consumo final sobre el PIB contribuyó negativamente al desempeño del ingreso del IGV. No hubo cambios en la tasa legal.

Gráfico 23. Variaciones en el ratio de ingresos del IGV sobre el PIB a partir de 2012



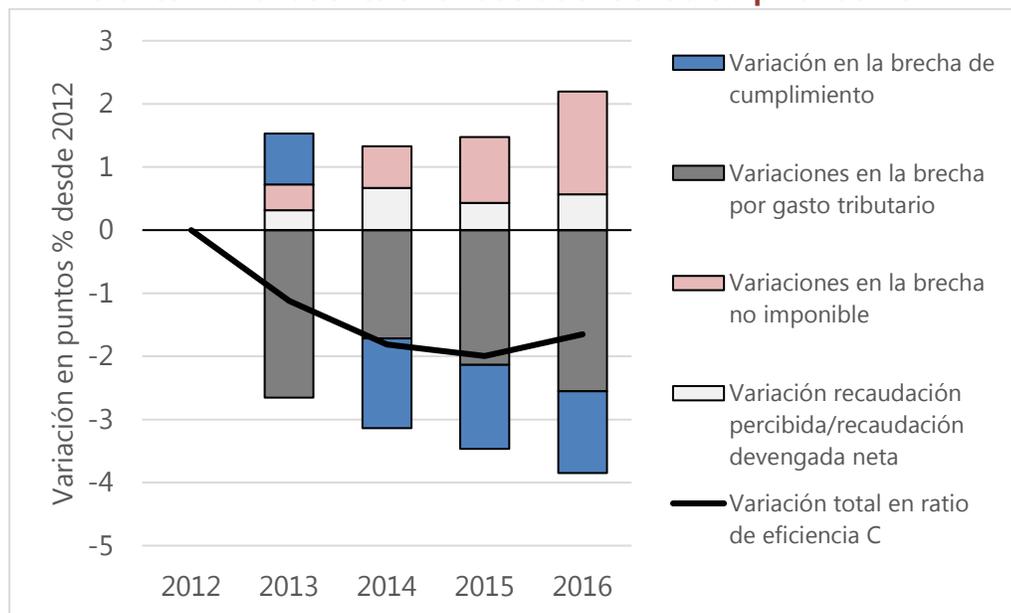
Fuente: Cálculos del personal técnico.

45. Las variaciones anuales del ratio de eficiencia C calculado se analizaron utilizando las brechas normativas y de cumplimiento estimadas. Los resultados del análisis de las secciones anteriores se utilizaron para descomponer las variaciones interanuales del ratio de eficiencia C calculado sobre la base de las recaudaciones percibidas en cuatro componentes:

- Variaciones en la brecha de cumplimiento (una brecha menor resulta en una mayor eficiencia),
- Variaciones en la brecha por gasto tributario (una brecha menor resulta en una mayor eficiencia),
- Variaciones en la brecha no imponible (una brecha menor resulta en una mayor eficiencia), y
- Diferencia entre la recaudación percibida y la recaudación devengada neta (cuando el crecimiento de la recaudación percibida es mayor que el crecimiento de la recaudación devengada, aumenta la eficiencia).

46. Las variaciones en el ratio de eficiencia C registradas desde 2012 se descompusieron en los cuatro factores anteriores (véase el Gráfico 24). Muestra que las variaciones negativas en el ratio de eficiencia C registradas desde 2012 pueden atribuirse principalmente a un aumento de la brecha por gastos tributarios y a un aumento de la brecha de cumplimiento tras 2013. La reducción de la brecha no imponible contribuyó a compensar parcialmente los efectos de los aumentos en la brecha por gastos tributarios y la brecha de cumplimiento en el período. La contribución positiva de la diferencia entre lo percibido y lo devengado significa que la tasa de crecimiento de la recaudación percibida del IGV fue mayor que la recaudación devengada neta.

Gráfico 24. Variaciones en el ratio de eficiencia C a partir del 2012



Fuente: Cálculos del personal técnico.

B. Recomendaciones para mejorar la estimación de la brecha tributaria del IGV

47. El MH publica sus propias estimaciones de la brecha de cumplimiento del IGV desde 2014. La publicación reciente, en diciembre de 2015, cubre el período que va de 2010 a 2013, usando un enfoque descendente con datos del lado de la demanda²⁴. Todo indica que el procedimiento para estimar las brechas de cumplimiento generales sigue prácticas estándar en lo relativo al método descendente con datos del lado de la demanda, comenzando con el consumo final por parte de los hogares, excluyendo luego el consumo de bienes y servicios exentos y sumando el IGV no deducible por el consumo intermedio y la formación de capital. Además, tiene en cuenta los efectos de otros tratamientos especiales del IGV.

48. Una buena práctica actual aplicada en el MH es la de contar con una unidad analítica dedicada a estimar tanto las brechas de cumplimiento como el gasto tributario de los principales impuestos, y publicar regularmente los resultados. Eso resulta muy ventajoso al momento de analizar el desempeño de los ingresos de los impuestos, teniendo en cuenta tanto la brecha de cumplimiento como la normativa, simultáneamente usando los datos y métodos coherentes. Se recomienda seguir con la práctica actual, actualizando regularmente las estimaciones mediante la incorporación de los datos a medida que se habiliten.

49. La adopción de la metodología del RA-GAP, con datos de las cuentas nacionales actualizados, ayudaría a optimizar y mejorar el modelo de estimación de las brechas tributarias del IGV. Como el año base de los datos de las cuentas nacionales se actualizó a 2012 con nuevos métodos de recopilación y datos, es obligatorio usar los cuadros de oferta y utilización y otros datos de las cuentas nacionales publicados recientemente para estimar la base imponible potencial. La ventaja del método del RA-GAP es que utiliza los datos de los cuadros de oferta y utilización publicados anualmente para estimar los ingresos generales y sectoriales del IGV anualmente de manera simultánea, incorporando totalmente la estructura normativa actual del IGV.

50. Los análisis de las brechas de cumplimiento por sector constituyen fuentes importantes de información para la gestión del riesgo de cumplimiento. Eso puede ayudar a reforzar los vínculos entre el análisis y la gestión operativa a fin de aumentar la inteligencia de negocios y respaldar el diseño de una gestión de riesgo de cumplimiento en los departamentos de administración tributaria y aduanas del MH. Por ende, se recomienda comparar las estimaciones descendentes de la brecha de cumplimiento usando el modelo RA-GAP con conocimiento interno e información acerca del cumplimiento de los contribuyentes.

51. Se recomienda hacer correcciones adicionales sobre la asignación sectorial de la base imponible y la obligación efectivas a fin de mantener la coherencia con la clasificación de sectores de las cuentas nacionales. Actualmente, la base imponible y la obligación efectivas

²⁴ Véase MH 2015.

se clasifican en función de las actividades primarias que cada contribuyente informa al MH, mientras que las cuentas nacionales usan información basada en la clasificación de establecimientos empresariales detallados. Por ende, es necesario incorporar más información del BCCR a fin de reflejar la clasificación, con el objeto de asignar la base imponible y la obligación efectivas. Esto mejorará el análisis de la brecha tributaria sectorial y la gestión de riesgo de cumplimiento, con un estudio de las características específicas de los contribuyentes de cada sector realizado por el MH.

Problemas estimando los ingresos potenciales del IGV

52. A fin de mejorar aún más la estimación de los ingresos del IGV potenciales, existen varios problemas técnicos que deben ser atendidos por el MH:

- Los supuestos utilizados en el modelo de estimación de ingresos potenciales deben ser más explícitos y entendibles, en especial en el caso del ratio de exenciones de cada categoría de los productos básicos, a fin de que los supuestos de los parámetros normativos pueden evaluarse y modificarse con facilidad.
- Gestionar y extraer sistemáticamente los datos necesarios para cuantificar las exenciones específicas de cada comprador en el mercado local a partir de las declaraciones de IGV y otra información, en el contexto de los regímenes específicos de exenciones del IGV.
- Mejorar la asignación de la base imponible potencial entre los sectores, en especial usando los datos de exportaciones registrados por la Aduana, y manteniendo la coherencia con los datos agregados de las cuentas nacionales.
- Mantener la coherencia entre el análisis de gasto tributario oficial y la estimación de la brecha de cumplimiento. A tal fin, se recomienda usar los mismos parámetros normativos y datos para estimar los impactos de las exenciones sobre la estimación de la brecha de cumplimiento y del gasto tributario.

Problemas tratando la recaudación efectiva del IGV

53. Aplican varias recomendaciones para el tratamiento de la recaudación efectiva del IGV:

- Preparar una serie de recaudaciones devengadas netas del IGV sobre la base de las declaraciones sobre débitos y créditos de manera sistemática. Es un procedimiento necesario para verificar la tendencia subyacente del desempeño en materia de ingreso del IGV, sin incluir los efectos de la compensación contra obligaciones del IGV en períodos subsiguientes y obligaciones de otros impuestos usando los excesos de crédito. Monitorear los excesos de créditos arrastrables a fin de evitar un aumento negativo en las obligaciones futuras del gobierno.
- Cuantificar y supervisar explícitamente los atrasos de pago del IGV, a fin de evaluar correctamente el desempeño del ingreso del impuesto. Eso permite un desglose de las brechas de cumplimiento generales en brechas de veracidad y brechas de recaudación.

IV. ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IRS

A. Ingresos potenciales del IRS y definición de las brechas tributarias del IRS

54. El RA-GAP (Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos) del FMI para la brecha del IRS está basado en el enfoque descendente. Dicho enfoque apunta a estimar la base imponible y los ingresos potenciales a partir de los datos macroeconómicos existentes con consideraciones integrales de las diferencias teóricas entre la cobertura de los datos macroeconómicos estadísticos y la base imponible efectiva del IRS, y luego a comparar los resultados estimados con las declaraciones e ingresos efectivos. Aunque las estimaciones descendentes de las brechas tributarias tendrán márgenes de errores, este método tiene la ventaja de usar datos existentes sin costos adicionales, y provee una evaluación inicial del incumplimiento general en un país.

55. El enfoque descendente tiene una condición básica: que los datos macroeconómicos se recopilen independientemente de la base imponible y la obligación tributarias declaradas. En Costa Rica, los datos de las cuentas nacionales son recopilados por el BCCR utilizando diversos datos de encuestas estadísticas, y las declaraciones de impuestos no son la fuente inicial de datos sobre producción y valor agregado²⁵. Esto garantiza que la comparación entre la base imponible potencial del IRS tomada de las cuentas nacionales y las declaraciones efectivas ofrezca estimaciones razonables de las brechas tributarias del IRS.

Marco para la estimación

56. El excedente de explotación bruto (EEB) de las sociedades en las cuentas nacionales es un punto de partida adecuado para estimar la base imponible potencial del IRS en un país. El EEB de las sociedades muestra la magnitud del valor agregado generado a nivel interno por las sociedades que no es asignado a los empleados a través de las remuneraciones o a los gobiernos a través de impuestos sobre la producción y las importaciones. Por lo tanto, está conceptualmente cerca del EBITDA (ganancias antes de los intereses, los impuestos, la depreciación y la amortización) de las sociedades.

57. A fin de estimar la base imponible potencial del IRS, es preciso tener en cuenta las diferencias conceptuales entre la base imponible (BI) y el EEB. Se muestran en el Gráfico 25, categorizados en tres tipos:

- Las diferencias entre el EEB en las cuentas nacionales y la utilidad contable financiera agregada (UPF) de los contribuyentes del IRS.

²⁵ Véase BCCR, 2016.

- Las diferencias entre la UPF y la base imponible neta agregada del año tributario (BIN-AT).
- Las diferencias entre la BIN-AT y la base imponible agregada (BI), luego de considerar las pérdidas del año tributario y la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores.

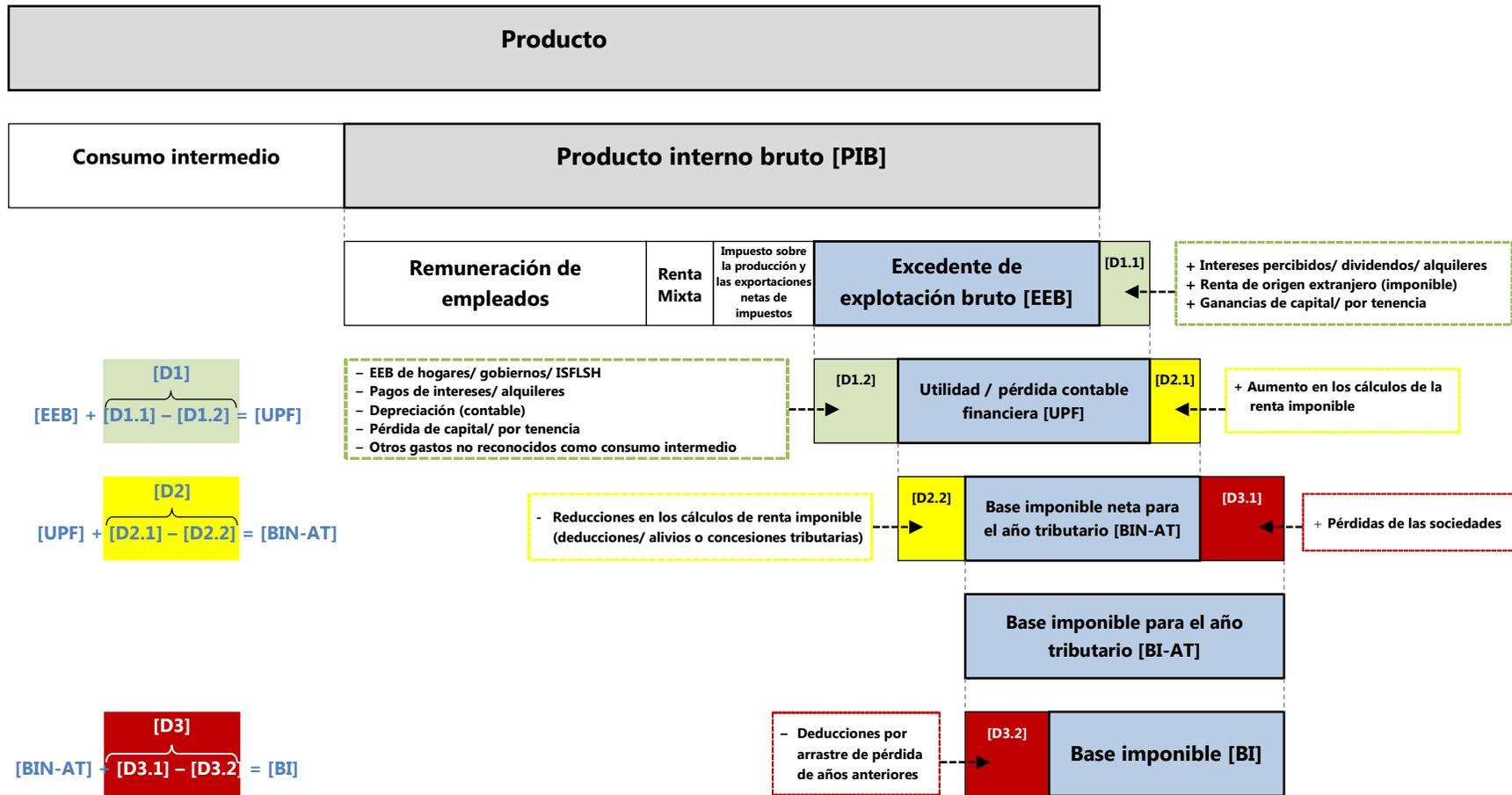
58. Las diferencias entre el excedente de explotación bruto y la utilidad contable financiera provienen de diferencias conceptuales en los métodos de cálculo del excedente de explotación y los resultados contables. El excedente de explotación bruto se calcula a partir del producto restando el consumo intermedio, la remuneración de los empleados, los impuestos sobre la producción y las importaciones menos los subsidios de las sociedades, mientras que la utilidad contable financiera se calcula como la diferencia entre los ingresos/renta y los gastos/costos. Por ejemplo, si existen diferencias conceptuales entre el producto en las cuentas nacionales y los ingresos/renta en la contabilidad financiera, se necesitan ajustes que reflejen esa diferencia. Los ejemplos típicos son los intereses percibidos, los dividendos y el alquiler sobre tierras y recursos naturales, que no se registran como producto en las cuentas nacionales.

59. Las diferencias entre la utilidad contable financiera y la base imponible neta para el año tributario provienen de los ajustes obligatorios realizados en la utilidad financiera en el cálculo de la base imponible del IRS. Pueden haber ajustes tanto positivos como negativos, ya que pueden reflejar ingresos/renta no imponibles y costos/gastos no deducibles. Se incluyen en las declaraciones del IRS que presentan los contribuyentes.

60. Las diferencias entre la base imponible neta para el año tributario y la base imponible corresponden a los tratamientos asimétricos que recibe la base imponible positiva (utilidad) y la negativa (pérdida) en el cálculo de la base imponible del IRS. Las sociedades no pueden solicitar un reembolso directo por las pérdidas que registren en un período tributario; deben arrastrar las pérdidas y deducirlas en períodos tributarios posteriores. Por ende, la base imponible del IRS, antes de la deducción por arrastre de pérdidas de años anteriores, se debe calcular agregando las rentas imponibles positivas creadas por las sociedades hacedoras de utilidades durante el período tributario. Entretanto, el excedente de explotación bruto, la utilidad contable financiera y la base imponible neta para el año tributario son valores agregados que tienen en cuenta utilidades y pérdidas, es decir, las pérdidas del año tributario han sido ya compensadas. Por ende, la base imponible agregada del año tributario debe derivarse volviendo a sumar el valor absoluto de las pérdidas registradas en el año tributario a la base imponible neta agregada para el año tributario.

61. La base imponible potencial se deriva deduciendo el monto de las pérdidas arrastrables de años anteriores de la base imponible potencial bruta del año tributario en la medida en que la legislación lo permita. La obligación potencial del IRS se estima multiplicando ésta por las tasas legales y ajustando los créditos tributarios y obligaciones adicionales que no se hayan tenido en cuenta en el cálculo de la base imponible.

Gráfico 25. Relación teórica entre el excedente de explotación bruto y la base imponible del IRS



Fuente: Marco analítico del RA-GAP para la brecha tributaria del IRS.

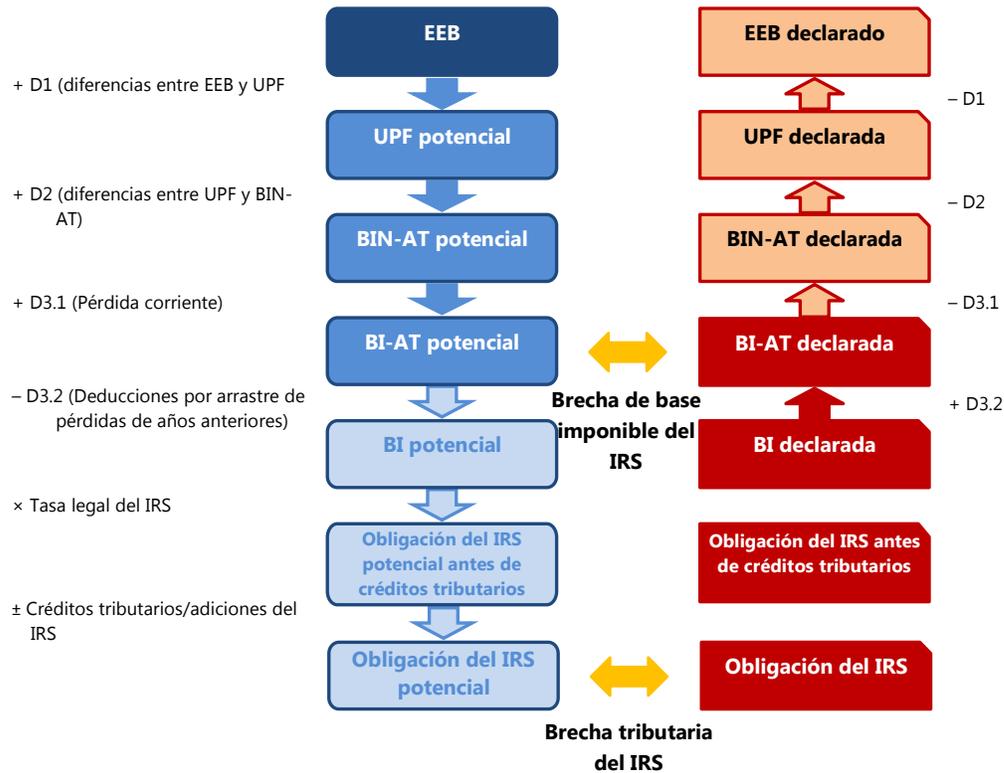
Concepto de la brecha tributaria

62. Los procedimientos para estimar la base imponible y la obligación del IRS potenciales se resumen en el Gráfico 26. Existen varios indicadores que muestran la base imponible y la obligación del IRS potenciales (*indicadores potenciales*) del lado izquierdo del Gráfico 26, basados en el excedente de explotación bruto de las cuentas nacionales. Pueden compararse con los indicadores desarrollados sobre la base de los valores efectivamente declarados por los contribuyentes (*indicadores declarados*) a la derecha del Gráfico 26. Como indicadores primarios de cumplimiento del IRS, se adoptan dos indicadores en el marco del RA-GAP: la *brecha de la base imponible del IRS*, calculada como la diferencia entre la base imponible para el año tributario potencial y declarada, y la *brecha tributaria del IRS*, que se calcula como la diferencia entre la obligación del IRS potencial y declarada²⁶.

63. El marco del RA-GAP propone usar no solo la brecha tributaria del IRS, sino también la brecha de la base imponible del IRS para entender la tendencia y variaciones del incumplimiento de los contribuyentes. Se espera que la brecha tributaria del IRS muestre la magnitud relativa de los efectos de la renta imponible no declarada respecto de la obligación tributaria potencial de cada año. Sin embargo, la brecha tributaria del IRS no logra detectar las variaciones anuales en el cumplimiento de los contribuyentes, porque la base imponible y la obligación potenciales se ven afectados por deducciones por el arrastre de pérdidas de años anteriores. Incluso si la renta no declarada y la actividad económica se mantienen las mismas año tras año, la brecha tributaria del IRS calculada puede fluctuar por el tamaño de las deducciones correspondientes a las pérdidas arrastrables de años anteriores. A fin de entender los efectos de la renta no declarada de cada año respecto de otros años, es necesario analizar las variaciones anuales en la brecha de la base imponible del IRS.

²⁶ En la mayoría de los países, el nivel de la brecha de la base imponible del IRS respecto de la base imponible potencial es menor que el nivel de la brecha tributaria del IRS respecto de la obligación potencial, porque las bases imponibles potencial y efectiva del IRS utilizadas en el cálculo de la brecha de la base imponible del IRS no incluyen las deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores ni los créditos tributarios.

Gráfico 26. Marco del RA-GAP para la brecha tributaria del IRS



Fuente: Marco analítico del RA-GAP para la brecha tributaria del IRS, elaborado por el personal técnico.

64. Cabe señalar que las estimaciones descendentes de las brechas tributaria del IRS no pretenden medir directamente la evasión fiscal o la erosión de la base y el traslado de beneficios de las sociedades. La brecha tributaria estimada no muestra la proporción de la renta nacional que debería haberse obtenido en un país si se transfieren a otros países por medios legales, ya que esas actividades a menudo se reflejan también en los datos de las cuentas nacionales²⁷.

Alcance de la estimación de la brecha tributaria del IRS

65. Es importante determinar el alcance correcto del análisis de la brecha tributaria del IRS, en especial los segmentos objetivo. El alcance razonable depende de la cobertura de la legislación del IRS para las entidades empresariales y de la disponibilidad de datos detallados. Luego, los datos apropiados del excedente de explotación bruto deben tomarse de las cuentas nacionales, pero corrigiéndolo restando las rentas de las entidades exentas del IRS.

²⁷ Véase OCDE, 2015 en detalle.

66. En este informe, el análisis de la brecha tributaria del IRS de Costa Rica se concentró en las sociedades no financieras (S11)²⁸. Esto se debió a que es más difícil estimar la base imponible potencial del IRS usando datos de las cuentas nacionales I, por algunas complicaciones, en los casos de las sociedades financieras (S12), el gobierno general (S13) y las instituciones sin fines de lucro (S15). En el caso de las sociedades financieras, el valor económico agregado calculado como servicios de intermediación financiera medidos indirectamente (SIFMI) y las primas de seguros netas puede diferir significativamente de sus rentas gravables, lo que refleja ganancias/pérdidas de capital y cambios en las reservas financieras, y por ende se necesitan tratamientos más cuidadosos para aplicar el enfoque descendente y para ofrecer estimaciones adecuadas²⁹. En el caso del gobierno general y las instituciones sin fines de lucro, no hay datos suficientes para especificar a las entidades imponibles y cuantificar las rentas imponibles de las entidades públicas clasificadas en S13 y de las instituciones sin fines de lucro clasificadas en S15³⁰.

67. Además, el análisis de este informe no incluye a las sociedades que funcionan en las zonas de libre comercio. Existe un amplio espectro de incentivos tributarios recibidos por estas sociedades, lo que incluye la exención de utilidades del IRS³¹. Se espera naturalmente que el cumplimiento en declarar utilidades y obligaciones de IRS sea diferente entre sociedades cuyas utilidades están sujetas al IRS y las sociedades de las zonas de libre comercio, por lo que sería deseable realizar análisis separados³². Como los datos de las cuentas nacionales y las de declaraciones del IRS distinguen las sociedades de zonas de libre comercio (bajo el encabezado de "Regímenes Especiales") de otros, es posible excluirlas. El presente informe se concentra entonces en medir el incumplimiento de las sociedades no financieras, con la excepción de las sociedades de las zonas de libre comercio.

68. El período de estimación del análisis de la brecha del IRS se fijó entre 2012 y 2015, en función de los datos de las cuentas nacionales disponibles. Los datos sobre el excedente de explotación bruto y la renta de la propiedad de las sociedades no financieras están disponibles solo de 2012 a 2015.

²⁸ De acuerdo a los estándares internacionales definidos por el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN 2008), las entidades económicas domésticas que mantienen transacciones con otras entidades son clasificadas en cinco sectores institucionales, denominados de S11 a S15: (S11) Sociedades no financieras; (S12) Sociedades financieras; (S13) Gobierno General; (S14) Hogares; (S15) Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (NPISH).

²⁹ Las obligaciones agregadas del IRS de las sociedades financieras representan aproximadamente 12%–15% de las obligaciones totales del IRS en el período.

³⁰ El excedente de explotación bruto registrado en los hogares (S14) son los alquileres imputados por viviendas ocupadas por sus dueños. Como no están sujetos a impuestos, no deben tenerse en cuenta al momento de estimar la base imponible potencial del IRS en Costa Rica.

³¹ Véase sección I y OCDE, 2017, Capítulo 2.

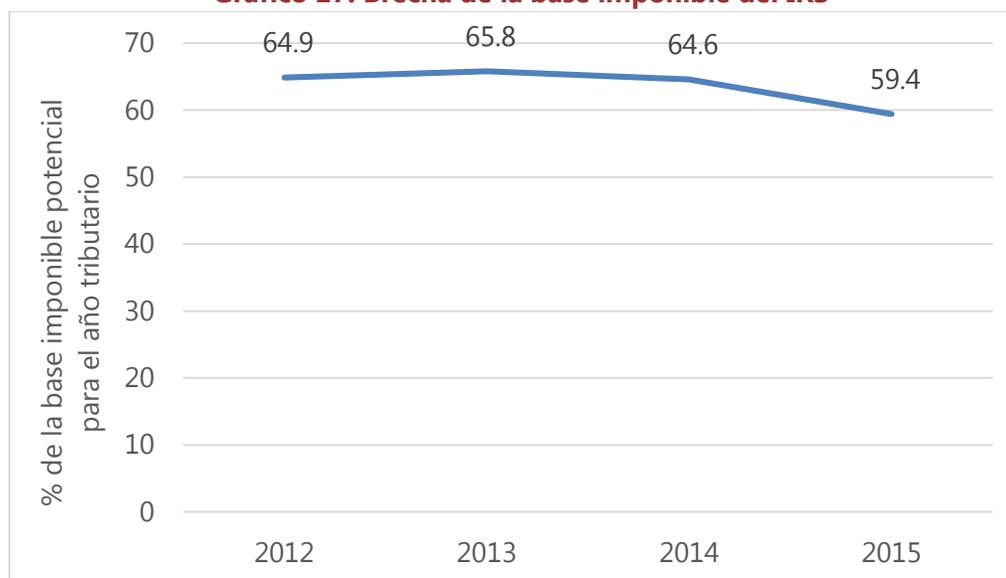
³² Se entiende que las empresas de las zonas de libre comercio difieren en muchos aspectos de las empresas que producen principalmente para el mercado interno, en términos de empleo de trabajadores calificados, salarios, propiedad e inversiones. Véase Saborío, 2015.

B. Estimación de la brecha de la base imponible del IRS y de la brecha tributaria del IRS

Estimaciones de las brechas tributarias del IRS

69. La brecha de la base imponible del IRS estimada para las sociedades no financieras decreció ligeramente entre 2012 y 2015 (véase el Gráfico 27). Fue de 65% de la base imponible potencial en 2012, y bajó a 59% en 2015. Una reducción de la brecha de la base imponible del IRS en 2015 podría ser el resultado de la aplicación de un mecanismo de retención, aunque se necesitan análisis adicionales para cuantificar su impacto.

Gráfico 27. Brecha de la base imponible del IRS

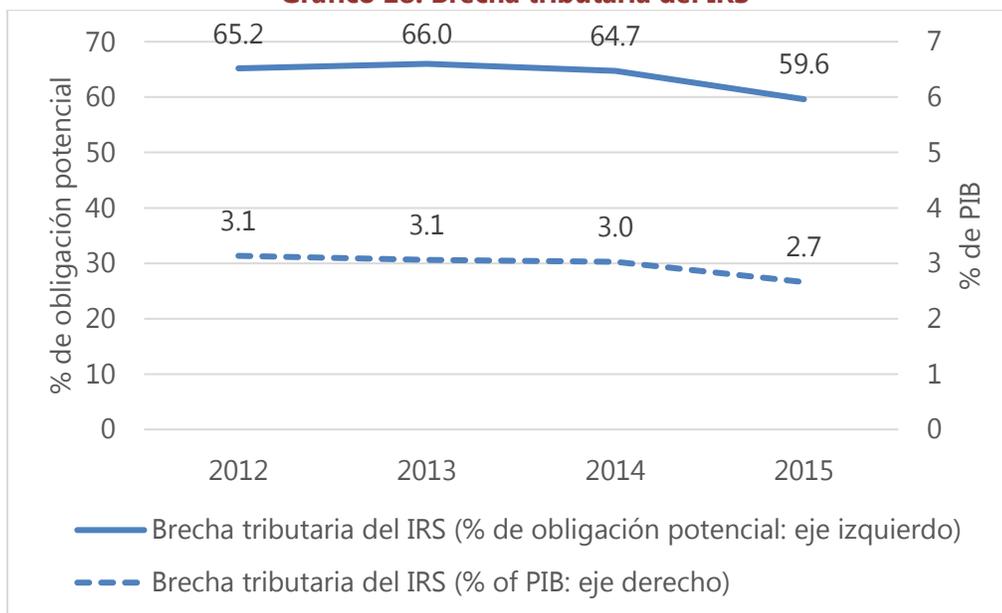


Fuente: Cálculos del personal técnico.

70. El nivel estimado de la brecha tributaria del IRS fue equivalente a 2,7%–3,1% del PIB durante el período (véase el Gráfico 28). La brecha tributaria del IRS respecto de la obligación potencial del IRS es cercana a la brecha de la base imponible porque la proporción de las deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores sobre las bases imponibles es muy menor, por las restricciones apretadas que existen sobre el arrastre de pérdidas en Costa Rica. Como la brecha tributaria estimada del IRS en el informe corresponde únicamente a las sociedades no financieras, sin incluir las sociedades de la zona de libre comercio, el nivel de la brecha tributaria no puede compararse con el nivel de la brecha tributaria del IRS estimada por el MH para el período comprendido entre 2010 y 2013, usando datos correspondientes a todas las sociedades³³.

³³ En Brockmeyer y Hernandez, 2016, se estima la brecha de cumplimiento del IRS usando información de terceros recopilada de transacciones de negocios reportadas (D151) y retenciones (D150 y D153), y se obtiene que el 19% de las obligaciones del IRS no fue declarado en 2012. Es parte del incumplimiento general verificado por la información de terceros. La brecha tributaria del IRS estimada en este informe fue mucho mayor que la parte verificada, lo que sugiere que el incumplimiento no verificado por la información de terceros también sería importante.

Gráfico 28. Brecha tributaria del IRS



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Indicadores potenciales

71. Todos los pasos para la estimación de la base imponible y la obligación del IRS potenciales usando los datos de las cuentas nacionales y las declaraciones tributarias (D101) se muestran en el cuadro 2. Los datos usados en cada paso y los problemas técnicos pertinentes se describen en los siguientes párrafos.

Alcance del análisis

72. A fin de excluir los efectos de las sociedades de la zona de libre comercio, el excedente de explotación bruto para “Regímenes Especiales” (RE) se restó del excedente de explotación bruto total de las sociedades no financieras. Según los datos de las cuentas nacionales, el excedente de explotación bruto del RE representa 8,1%–8,7% del excedente de explotación bruto total de las sociedades no financieras durante el período.

Diferencias entre el excedente de explotación bruto y la utilidad contable financiera

73. Los ingresos de la propiedad percibidos y pagados se tuvieron en cuenta para ajustar el excedente de explotación bruto a la utilidad contable financiera. Los ingresos de la propiedad percibida incluyen los intereses, la renta distribuida de las sociedades (dividendos), otras rentas por inversiones y los alquileres, y los ingresos de la propiedad pagada incluye los intereses y los alquileres. Los datos agregados sobre los ingresos de la propiedad percibidos y

pagados por las sociedades no financieras se tomaron de los datos de las cuentas nacionales³⁴.

74. La depreciación es una de las principales fuentes de diferencias conceptuales entre el excedente de explotación bruto y la utilidad contable financiera. Como las cuentas nacionales de Costa Rica agregan los datos sobre consumo de capital fijo sobre la base del costo histórico, se supone que el consumo de capital fijo representa la depreciación anual de los activos de las sociedades.

75. Se necesitan otras correcciones para estimar la utilidad contable financiera potencial. Los pagos netos de transferencias corrientes y de capital, otros impuestos corrientes y prestaciones sociales se restaron en función del supuesto de que comprenden gastos netos para calcular la utilidad contable financiera de las sociedades. Los gastos en investigación y desarrollo también se restaron, ya que no se reconocen como consumo intermedio: la mayoría se calcula como costo inmediato para el cálculo de la utilidad contable financiera³⁵. Como el sistema del IRS en Costa Rica sigue el principio territorial, no se realizan correcciones por las rentas de fuente extranjera para estimar la utilidad contable financiera y la base tributaria potenciales.

Diferencias entre la utilidad contable financiera y base imponible neta agregada para el año tributario

76. La diferencia entre la utilidad contable financiera y la base imponible neta agregada para el año tributario se estimó usando las rentas no imponibles y los costos no deducibles declarados en D101. Las rentas no imponibles a restar de la utilidad contable financiera potencial comprenden una parte de intereses, dividendos y otras, y se estimaron a partir de un conjunto de datos de rentas no imponibles declaradas de las sociedades grandes³⁶. Además, el monto de utilidad presunta de las sociedades bajo el régimen simplificado se restó a fin de excluir del análisis a los pequeños contribuyentes³⁷.

³⁴ A fin de mantener la coherencia con el cálculo del excedente de explotación bruto, los intereses percibidos y pagados no deben incluir márgenes que representen un pago implícito por los servicios (SIFMI) prestados por las empresas prestadoras de servicios financieros al momento de entregar préstamos. El excedente de explotación se calcula teniendo en cuenta los SIFMI. Se considera que las sociedades financieras producen SIFMI cuando ofrecen servicios de préstamos y depósitos; y las compras de SIFMI por parte de otros sectores se tratan como consumos intermedios.

³⁵ Además, se dio por sentado que otras deducciones por concesiones o reservas, que no se reconocen como consumo intermedio, podrían estimarse a partir de los costos no deducibles declarados de las sociedades.

³⁶ Las rentas no imponibles declaradas (C34 de D101) incluyen los efectos de retornos y descuentos, que ya se reflejaron en la estimación del excedente de explotación bruto. Así, los efectos de retornos y descuentos se excluyen utilizando los datos correspondientes a las sociedades grandes.

³⁷ La utilidad presunta se calculó dividiendo la obligación tributaria de las sociedades bajo el régimen simplificado por la tasa de 10% aplicada a las sociedades pequeñas.

Diferencias entre la base imponible neta y la base imponible agregadas para el año tributario

77. La base imponible neta agregada potencial para el año tributario debe convertirse a la base imponible agregada potencial para el año tributario sumando las pérdidas agregadas para el año tributario. Como no hay otros datos confiables sobre las pérdidas agregadas de las sociedades o la distribución de las rentas de las sociedades de Costa Rica, fue necesario recurrir a los datos de las declaraciones de impuestos a fin de cuantificar las pérdidas agregadas para el año tributario.

78. La base imponible potencial se calculó deduciendo las pérdidas arrastrables de años anteriores. Como los datos sobre las deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores solo están disponibles en el caso de las grandes sociedades, se dio por sentado que el ratio de pérdidas arrastrables de años anteriores sobre la renta imponible para las sociedades más pequeñas es igual al de las grandes sociedades.

Obligación del IRS potencial

79. La obligación del IRS potencial se calculó a partir de la base imponible potencial del IRS multiplicada por la tasa efectiva del IRS. Como hay tres tasas del IRS distintas, basadas en el volumen de ventas, se calculó una única tasa efectiva promedio tomando el cociente de la obligación agregada del IRS declarada (antes de considerar los créditos tributarios) sobre la renta imponible agregada declarada de cada año³⁸. Por último, se restó el crédito agregado del IRS usando datos sobre los créditos del IRS declarados, y se calculó la obligación del IRS potencial.

80. Se estimó que la obligación del IRS potencial fue de entre 4,5% y 4,8% del PIB durante el período (véase el cuadro 2). La base imponible neta potencial estimada bajó de 18,2% del PIB en 2012 a 16,8% del PIB en 2015, lo cual guardó coherencia con una caída del ratio del excedente de explotación bruto sobre el PIB durante el período (véase el Gráfico 29).

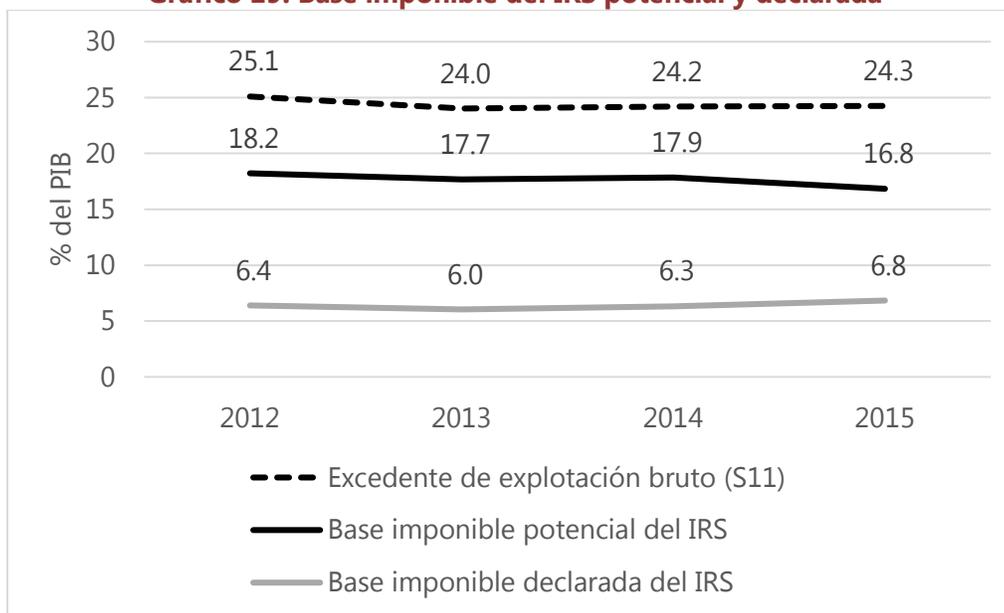
³⁸ Esto supone que las declaraciones de impuestos individuales usan las tasas del IRS correspondientes a sus ventas. Sin embargo, una investigación reciente señala que las sociedades que están cerca de los umbrales de las tasas diferenciadas del IRS están ajustando las ventas declaradas para mantenerse debajo de los umbrales (Bachas y Soto, 2017). Eso implica que el cálculo de la tasa efectiva podría subestimar la obligación del IRS potencial.

Cuadro 2. Pasos para estimar la base imponible y la obligación potenciales del IRS, porcentaje del PIB

	Año			
	2012	2013	2014	2015
Excedente de explotación bruto (S11)	25,1	24,0	24,2	24,3
[-] Excedente de explotación bruto de Regímenes Especiales	2,0	1,9	2,0	2,1
Excedente de explotación bruto de Régimen Definitivo	23,1	22,1	22,2	22,2
[+] Renta de la propiedad percibida neta	0,3	1,3	1,2	0,8
[-] Depreciaciones	4,3	4,2	4,0	4,0
[-] Otros pagos netos de transferencias y deducciones netas	3,8	3,5	3,9	4,7
Utilidad contable financiera potencial	15,3	15,6	15,5	14,3
[+] Costos no deducibles	1,5	1,4	1,4	2,0
[-] Rentas no imponibles	2,5	1,9	2,2	2,1
[-] Utilidad bajo el régimen simplificado	0,0	0,0	0,0	0,0
Base imponible neta potencial del año en curso	14,2	15,1	14,6	14,2
[+] Pérdida del año en curso	4,0	2,6	3,2	2,6
Base imponible potencial del año en curso	18,2	17,7	17,9	16,8
[-] Deducción por pérdida arrastrables de años anterior	0,1	0,1	0,0	0,1
Base imponible potencial	18,1	17,6	17,8	16,8
[x] Tasa del IRS efectiva sobre base imponible	27,7%	27,6%	27,6%	27,7%
Obligación del IRS potencial antes de créditos tributarios	5,0	4,9	4,9	4,7
[-] Créditos tributarios	0,2	0,2	0,2	0,2
Obligación del IRS potencial	4,8	4,6	4,7	4,5

Fuente: Cálculos del personal técnicos.

Gráfico 29. Base imponible del IRS potencial y declarada



Fuente: Cálculos del personal técnico.

Indicadores efectivos

81. El MH preparó una serie de datos de panel de declaraciones de impuestos de contribuyentes del IRS anónimos, correspondiente al período 2012–16. La serie contiene datos integrales de la declaración del IRS, siguiendo una forma de declaración de cada año. La base y la obligación del IRS efectivos se extrajeron de la serie de datos, excluyendo a las sociedades financieras, las entidades gubernamentales y las sociedades de la zona de libre comercio en cada año³⁹.

82. El valor declarado agregado de la base imponible del IRS del año tributario aumentó gradualmente y pasó de 6,4% del PIB en 2012 a 6,8% en 2015 (véase el Gráfico 29). La obligación del IRS agregado de las sociedades pasó de 1,7% del PIB en 2012 a 1,9% en 2015, que creció más rápido que la base imponible del IRS.

83. Es preciso señalar que la base imponible y la obligación del IRS declarados de un año no coinciden exactamente con las actividades económicas registradas durante un año calendario. Los indicadores ideales de la base imponible y la obligación del IRS declarados son aquellos que surgen de las actividades económicas en un año calendario, porque la base potencial se calcula para un año calendario sobre la base de las cuentas nacionales. Sin embargo, como se indica en la sección I, el período tributario de la mayoría de los contribuyentes de

³⁹ La clasificación de los contribuyentes en los sectores institucionales (S11-S15) siguió la información proporcionada por el BCCR. Como la información sobre la clasificación de sectores institucionales (S11-15) no estuvo perfectamente disponible en el caso de los contribuyentes individuales, se dio por sentado que los contribuyentes sin información de su clasificación sectorial institucional por parte del BCCR están incluidos en S11.

Costa Rica difiere del año calendario, porque el año fiscal habitual comienza en octubre y termina en septiembre del año siguiente.

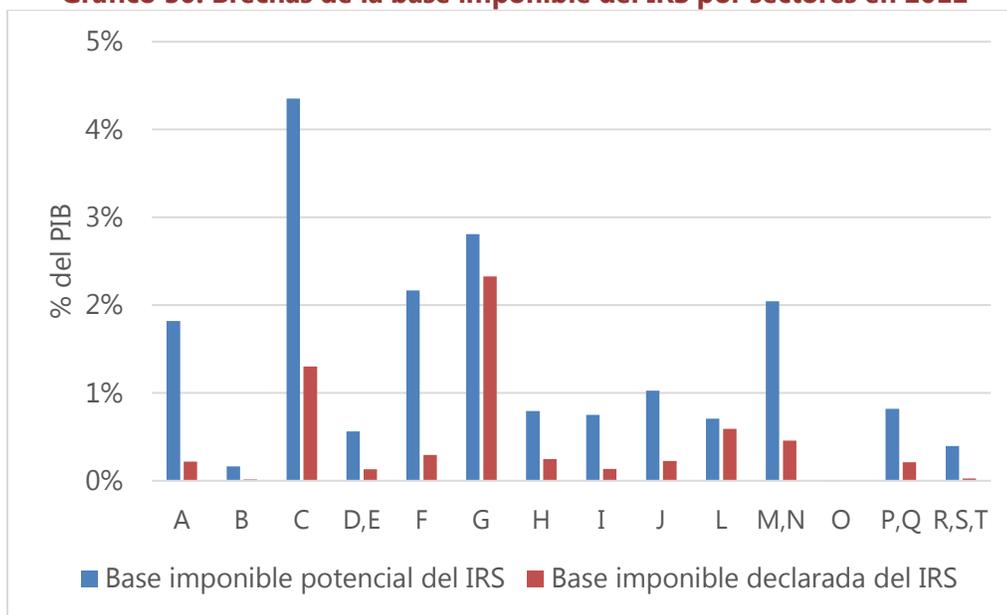
Brechas de la base imponible del IRS sectoriales

84. Los datos del excedente de explotación bruto anuales correspondientes a las actividades económicas son publicados por el BCCR, y la base imponible del IRS potencial de cada sector puede estimarse usando los datos. Sin embargo, algunos de los datos necesarios para corregir el excedente de explotación bruto a la base y la obligación del IRS, como la renta de la propiedad y las transferencias, no se suministran para cada actividad económica. Por ende, la estimación de la base y la obligación del IRS sectorial exige varios supuestos para la asignación de las partidas, por lo que los resultados estimados presentados más adelante a nivel sectorial deberían ser usados con gran cuidado.

85. La comparación entre la base imponible potencial del IRS estimada por sector y la base imponible del IRS declarada por sector muestra grandes brechas en la mayoría de los sectores en 2012 (véase el Gráfico 30). En particular, las brechas fueron considerables respecto del PIB en los sectores manufacturero (C), construcción (F), agricultura, silvicultura y pesca (A) y servicios empresariales (M, N). Cabe señalar, sin embargo, que las brechas sectoriales estimadas podrían contener errores y sesgos, porque la clasificación sectorial de las bases imponibles del IRS potencial y declarada no son totalmente coherentes entre sí, por varias razones analizadas en el caso de las brechas de cumplimiento del IGV sectoriales⁴⁰.

⁴⁰ A fin de conservar la coherencia de la clasificación de sectores entre las cuentas nacionales y el registro de contribuyentes, es necesario reasignar obligaciones efectivas basadas en las actividades de los establecimientos de negocio; por ejemplo, es necesario reasignar una parte de las obligaciones del sector de comercio (G) al sector manufacturero (C) por los establecimientos de negocio que deberían estar clasificados en el sector C, a pesar que la actividad primaria de toda la sociedad es el sector G. Esto generaría una brecha mayor en el sector de comercio (G) y una menor en el sector manufacturero (C).

Gráfico 30. Brechas de la base imponible del IRS por sectores en 2012



A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales
F Construcción	M Servicios empresariales	T Actividades de los hogares
G Comercio	N Servicios administrativos, de apoyo	

Fuente: Cálculos del personal técnico.

Posibles fuentes de errores para la estimación de las brechas tributarias del IRS

86. Las siguientes son las posibles fuentes de errores de las brechas tributaria del IRS generales y sectoriales estimadas:

- Problemas para los datos de las cuentas nacionales:** Como se analizó en el caso del IGV, la base y la obligación potenciales se estiman a partir del supuesto de que los datos de las cuentas nacionales capturan la totalidad de las actividades económicas, lo que incluye las transacciones y las transferencias de rentas sujetas a impuestos. Si las cuentas nacionales las subestiman por alguna razón, como una subestimación de las actividades económicas no observadas o transferencias de rentas faltantes, las brechas tributarias del IRS también estarán subestimadas. Además, los datos de las cuentas nacionales correspondientes a períodos pasados se someten a revisiones, lo que inevitablemente redundará en correcciones de las brechas tributarias del IRS estimadas.
- Estimación de indicadores potenciales basada en datos de declaraciones de impuestos:** Algunas correcciones al calcular la base imponible y la obligación potenciales se realizaron usando datos de las declaraciones de impuestos, en especial en el caso de las rentas no

imponibles, los costos no deducibles, las pérdidas y los créditos tributarios, con el supuesto de que no hay diferencia entre los valores reales y los declarados. Sin embargo, existen incentivos para que los contribuyentes declaren valores que reducen sus obligaciones tributarias. Por ende, es probable que esos factores creen sesgos sistémicos en la base y la obligación potenciales estimados para el IRS, causando que la brecha tributaria estimada sea muy baja.

- **Limitaciones de los datos para mitigar las diferencias conceptuales:** Como solo las sociedades grandes presentan la declaración de impuestos D101 con partidas detalladas, algunos de las correcciones se estimaron usando los datos sobre grandes sociedades, como las rentas no imponibles (intereses y dividendos), costos no deducibles y deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores. Además, no se cuenta con información detallada acerca del contenido de la renta no imponible y los costos no deducibles, por lo que las correcciones del excedente de explotación bruto a la utilidad contable financiera no pueden basarse en componentes detallados de esas rentas y costos. Pueden generar sesgos no cuantificables en la estimación de la base y la obligación potenciales del IRS.
- **Clasificación sectorial de los datos de declaraciones de impuestos:** como la información de la clasificación por sectores institucionales (S11-S15) no estuvo perfectamente disponible para todos los contribuyentes individuales, la exclusión de las entidades clasificadas en S12-S15 no sería perfecta. Además, las posibles diferencias de clasificación de actividades económicas entre las cuentas nacionales y el registro de contribuyentes debidas a las operaciones multisectoriales de las grandes sociedades podrían redundar en sesgos en las brechas tributarias del IRS sectoriales.
- **Diferencias en un período:** Si bien la base y la obligación del IRS potenciales se basan en el excedente de explotación bruto y otros datos estadísticos del año calendario t , la mayor parte de los datos de declaraciones del IRS del año t contienen datos que reflejan las actividades económicas del período que va de octubre del año $t-1$ a septiembre del año t .

V. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA DEL IRS

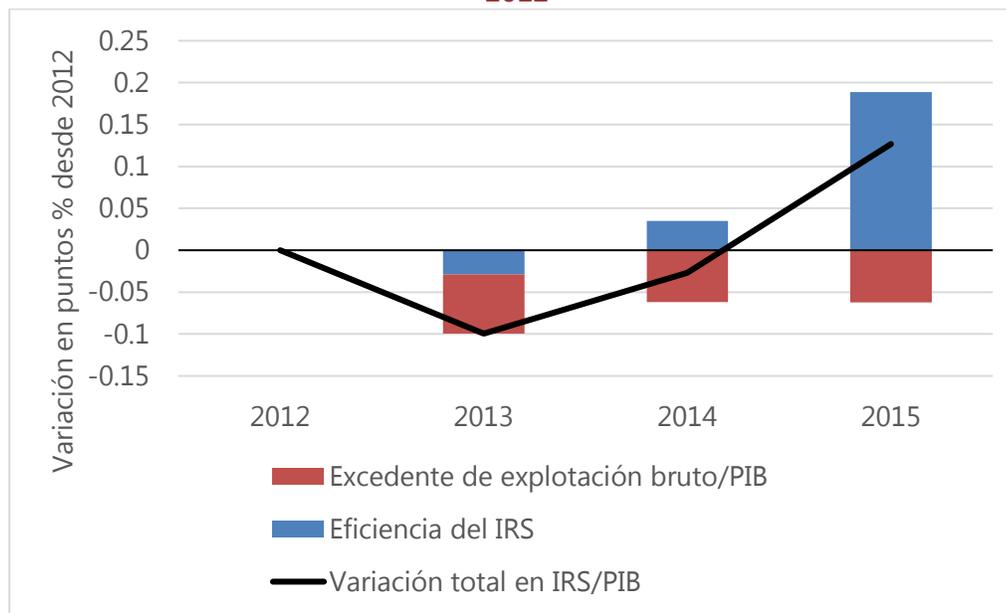
A. Análisis del desempeño del ingreso del IRS

87. Las estimaciones de las brechas tributarias del IRS pueden ofrecer más información sobre el desempeño del ingreso del IRS. Las variaciones interanuales en el ratio de ingresos efectivos de IRS sobre el PIB puede desglosarse en tres factores; las variaciones en la tasa legal del IRS (τ^{IRS}), el ratio del excedente de explotación bruto sobre el PIB y el ratio de eficiencia del IRS. La ecuación es la siguiente:

$$\begin{aligned}\frac{IRS}{PIB} &= \frac{IRS}{GOS} \times \frac{GOS}{PIB} \\ &= \tau^{IRS} \times \frac{GOS}{PIB} \times \left[\frac{IRS}{\tau^{IRS} \times GOS} \right]\end{aligned}$$

88. El movimiento reciente de la obligación del IRS de las sociedades no financieras (S11) puede explicarse a partir de los ratios de eficiencia del IRS y del excedente de explotación bruto sobre el PIB (véase el Gráfico 31). En 2013, la caída de la eficiencia del IRS y del ratio del excedente de explotación bruto sobre el PIB redundó en una menor obligación del IRS respecto del PIB. Desde 2014, un aumento del ratio de eficiencia del IRS de S11 contribuyó al aumento de la obligación del IRS respecto del PIB. El ratio de eficiencia del IRS de S11 pasó de 21,9% en 2013 a 24,8% en 2015.

Gráfico 31. Variaciones en el ratio de la obligación del IRS de S11 sobre el PIB a partir de 2012



Fuente: Cálculos del personal técnico.

89. Las variaciones interanuales en el ratio de eficiencia del IRS pueden desglosarse además en varios factores. Incluyen los efectos de cambios en:

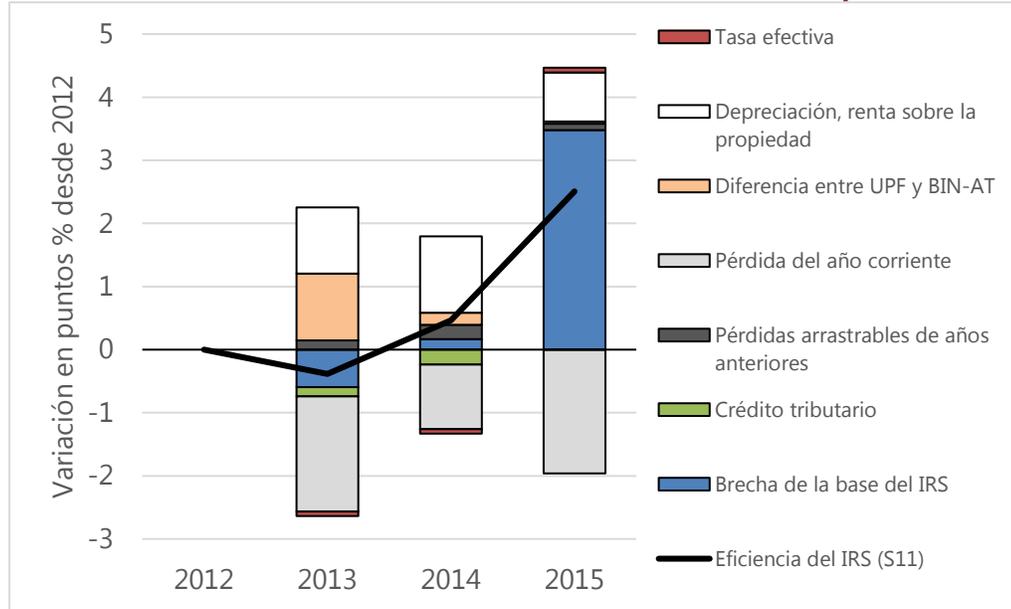
- 1) La brecha de la base imponible del IRS (una menor brecha resulta en una mayor eficiencia).
- 2) Las rentas de la propiedad y la depreciación (una menor diferencia entre el excedente de explotación bruto y la utilidad contable financiera implica una mayor eficiencia).
- 3) Las deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores (menores deducciones implican una mayor eficiencia).
- 4) Las pérdidas para el año tributario (mayores pérdidas corrientes implican una mayor eficiencia⁴¹).
- 5) Las diferencias entre la utilidad contable financiera y la base imponible neta agregada para el año tributario (diferencias menores implican una mayor eficiencia).
- 6) Los créditos tributarios (créditos tributarios más pequeños implican una mayor eficiencia).
- 7) La tasa efectiva (una mayor tasa efectiva implica una mayor eficiencia).

90. El aumento reciente del ratio de eficiencia del IRS se puede atribuir principalmente a una reducción en la brecha de la base imponible del IRS (véase el Gráfico 32). Otras contribuciones positivas al ratio de eficiencia del IRS provienen de las menores diferencias entre el excedente de explotación bruto y la utilidad contable financiera (por la reducción de la

⁴¹ Esto se debe a que las menores pérdidas implican menor renta imponible bruta del mismo monto de la renta imponible neta.

depreciación y los pagos netos por las rentas de la propiedad), y de las menores diferencias entre la utilidad contable financiera y la base imponible neta agregada para el año tributario (por la disminución de la renta no imponible). Una reducción de las pérdidas corrientes y el aumento del crédito tributario contribuyeron negativamente al ratio de eficiencia del IRS. La tasa efectiva del IRS se mantuvo estable y no afectó el ratio de eficiencia del IRS.

Gráfico 32. Variaciones en el ratio de eficiencia del IRS de S11 a partir de 2012



Fuente: Cálculos del personal técnico.

B. Recomendaciones para mejorar el análisis de la brecha tributaria del IRS

91. El MH publica sus propias estimaciones de las brechas tributarias del IRS desde 2014. La publicación reciente de diciembre de 2015 correspondió al período comprendido entre 2010 y 2013, con un enfoque descendente, y cubrió todas las sociedades sujetas al IRS⁴². Se usó el excedente de explotación neto agregado de las cuentas nacionales y se restaron las rentas no imponibles declaradas y los gastos tributarios del IRS para estimar la obligación del IRS potencial. La obligación estimada se comparó con la obligación del IRS declarado.

92. Se recomienda adoptar la metodología del RA-GAP, usando los datos de las cuentas nacionales actualizados para estimar las brechas tributarias del IRS. A causa de la actualización de los datos de las cuentas nacionales, es necesario usar el cuadro económico integrado de publicación reciente para estimar la base y la obligación del IRS potenciales.

⁴² Véase MH, 2015.

Además, las correcciones adicionales propuestas en el modelo del RA-GAP mejorarán la estimación de la base y la obligación del IRS potenciales y las brechas tributarias del IRS.

93. Limitar el alcance a las sociedades no financieras (S11) permite concentrar más el análisis y evita que lo afecten las fuentes de sesgos posibles. Teniendo en cuenta las dificultades técnicas de la estimación de la base y la obligación del IRS a partir de las cuentas nacionales sobre sociedades financieras, es más sencillo estimar las brechas tributarias del IRS de sociedades no financieras⁴³. Además, las diferencias conceptuales entre el excedente de explotación y la base imponible son significativas en el caso de las entidades clasificadas como gobierno general (S13) e instituciones sin fines de lucro (S15)⁴⁴.

94. Como se comenta en el caso de las brechas de cumplimiento del IGV, los análisis detallados de las brechas sectoriales deben respaldar una mejor gestión del cumplimiento. Se recomienda comparar las estimaciones descendentes de la brecha de cumplimiento usando el modelo RA-GAP con conocimiento interno e información acerca del cumplimiento de los contribuyentes. Además, en el caso del IRS, un enfoque ascendente para estimar las brechas tributarias usando los resultados de auditorías aleatorias/operacionales de segmentos específicos ofrecería información complementaria valiosa a las estimaciones descendentes. Se espera que contribuyan a fortalecer los vínculos entre el análisis de brecha tributaria y la gestión de riesgo de cumplimiento de las operaciones en la administración tributaria.

Problemas con la base imponible y la obligación del IRS potenciales

95. A fin de mejorar la exactitud del análisis, es deseable identificar perfectamente los sectores institucionales (S11-S15) de los contribuyentes individuales. Como la clasificación institucional de entidades económicas está dada por el BCCR, colaboraciones adicionales entre el MH y el BCCR es recomendable a fin de contar con información coherente.

96. Con datos y análisis sobre las diferencias conceptuales entre el excedente de explotación bruto y la renta imponible sería posible mejorar la estimación de la base imponible y obligación del IRS potenciales y las brechas tributarias del IRS. En especial, contar con información más detallada acerca del contenido de las rentas no imponibles y los costos no deducibles de todas las sociedades contribuiría a cuantificar de manera adecuada los ajustes necesarios.

97. Además, existen varios problemas técnicos que debe tener en cuenta el MH. Sería positivo un análisis de la distribución de la renta imponible y las pérdidas del año tributario, en especial en el caso de algunas sociedades que tienen pérdidas continuamente. Además, contar

⁴³ Como la cantidad de sociedades financieras es limitada y la mayoría de las sociedades financieras grandes está sujeta a auditorías regulares, el uso de los resultados de las auditorías operacionales sería un mejor enfoque para cuantificar las brechas tributarias del IRS correspondientes.

⁴⁴ El excedente de explotación bruto registrado en los hogares (S14) es el alquiler imputado de viviendas ocupadas por sus propietarios. Como no está sujeto a impuestos, no debe incluirse como base potencial del IRS.

con mejores datos sobre las deducciones por pérdidas arrastrables de años anteriores ayudaría mucho a analizar las diferencias entre la base imponible corriente y la base imponible efectiva.

Problemas con las declaraciones del IRS

98. A fin de entender el desempeño de ingresos del IRS, se recomienda contar con un análisis adicional de la relación entre las declaraciones del IRS y las recaudaciones percibidas del IRS. El análisis debería considerar la fuente de las diferencias entre las recaudaciones percibidas y la obligación declarada del IRS, incluidas los atrasos (las brechas de recaudación), los efectos de las diferencias entre el año fiscal y el año calendario, las diferencias de momento en que se realizan las declaraciones y los pagos, y los efectos de compensar los pagos anticipados recaudados y los montos retenidos con otras obligaciones tributarias.

99. Es necesario buscar la coherencia de las clasificaciones sectoriales entre las cuentas nacionales y la administración tributaria. Esto ayudará a mejorar el análisis de brechas tributarias sectoriales, ya que ofrece datos con mayor coherencia entre la base imponible y la obligación del IRS potenciales y declaradas.

Apéndice I. Cuadros de datos para los gráficos incluidos

Datos de los Gráficos 1 y 14. Ingresos potenciales y brechas tributarias de IGV en Costa Rica, % del PIB

Año	IP ^R	IP ^C	IGV devengado neto
2012	10,2	6,4	4,6
2013	10,3	6,2	4,5
2014	10,3	6,3	4,4
2015	10,1	6,2	4,3
2016	10,0	6,2	4,3

Datos de los Gráficos 2 y 15. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica

Año	Brecha de cumplimiento (% de IP ^C ; eje izquierdo)	Brecha de cumplimiento (% de PIB; eje derecho)
2012	29,1	1,9
2013	27,9	1,7
2014	31,3	2,0
2015	31,1	1,9
2016	31,1	1,9

Datos de los Gráficos 3 y 18. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores, % del PIB

Sector	2012	2013	2014	2015	2016
A	0,03%	0,03%	0,05%	0,05%	0,04%
B	0,07%	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%
C	0,78%	0,76%	0,82%	0,79%	0,78%
D, E, J	0,00%	-0,05%	0,05%	0,07%	0,08%
F	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
G	0,60%	0,57%	0,56%	0,48%	0,44%
H	0,01%	0,01%	0,00%	0,01%	0,01%
I	0,44%	0,44%	0,44%	0,43%	0,41%
K	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
L	0,00%	-0,01%	-0,01%	-0,01%	-0,01%
M, N	0,04%	0,03%	0,04%	0,04%	0,04%
O	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,01%
P, Q	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%
R, S, T	0,07%	0,07%	0,07%	0,08%	0,08%

Datos de los Gráficos 4 y 20. Brechas normativas del IGV en Costa Rica

Año	Brecha normativa (% de IP^R; eje izquierdo)	Brecha normativa (% de PIB; eje derecho)	Brecha por gastos tributarios (% de PIB; eje derecho)
2012	37,0	3,8	2,9
2013	39,9	4,1	3,3
2014	38,4	3,9	3,2
2015	38,4	3,9	3,2
2016	38,2	3,8	3,3

Datos de los Gráficos 5 y 28. Brecha tributaria del IRS en Costa Rica

Año	Brecha tributaria del IRS (% de la obligación potencial: eje izquierdo)	Brecha tributaria del IRS (% del PIB: eje derecho)
2012	65,2	3,1
2013	66,0	3,1
2014	64,7	3,0
2015	59,6	2,7

Datos de los Gráficos 6 y 29. Base imponible potencial y declarada del IRS, % del PIB

Año	EEB (S11)	Base imponible potencial del IRS	Base imponible declarada del IRS
2012	25,1	18,2	6,4
2013	24,0	17,7	6,0
2014	24,2	17,9	6,3
2015	24,3	16,8	6,8

Datos del Gráfico 7. Ingresos por IGV como porcentaje del PIB, % del PIB

Año	IGV de importaciones	IGV interno	Ingresos totales del IGV
2000	2,8	2,0	4,8
2001	2,6	2,5	5,1
2002	2,6	2,5	5,0
2003	2,6	2,3	4,8
2004	2,4	2,5	4,9
2005	2,6	2,5	5,1
2006	2,8	2,7	5,4
2007	3,0	2,8	5,8
2008	3,1	2,7	5,8
2009	2,2	2,6	4,7
2010	2,2	2,5	4,7
2011	2,4	2,5	4,8
2012	2,3	2,5	4,8
2013	2,2	2,5	4,7
2014	2,3	2,4	4,7
2015	2,2	2,4	4,6
2016	2,2	2,4	4,5

Datos del Gráfico 8. Ratio de eficiencia C de Costa Rica

Año	Ratio de eficiencia C (%)
2000	49,5
2001	52,5
2002	50,0
2003	47,6
2004	49,0
2005	50,1
2006	54,5
2007	58,4
2008	57,2
2009	47,2
2010	46,6
2011	46,9
2012	47,1
2013	45,9
2014	45,3
2015	45,1
2016	45,4

Datos del Gráfico 9. Ratio de eficiencia C en países de América Latina y el Caribe

País	Ratio de eficiencia C (%)
Paraguay	88,0
Venezuela	86,6
Ecuador	77,5
Belice	71,5
Panamá	68,1
Dominica	67,7
Barbados	67,5
Chile	63,5
Perú	58,2
Brasil	57,4
El Salvador	55,3
Honduras	51,8
Granada	51,6
Uruguay	51,5
Nicaragua	49,5
Jamaica	48,6
Guatemala	46,4
Argentina	46,3
Costa Rica	45,8
Colombia	43,6
St. Lucía	42,0
St. Kitts y Nevis	38,8
Trinidad y Tobago	36,3
Guyana	34,4
República Dominicana	32,1
Antigua y Barbuda	30,9
México	30,4

Datos del Gráfico 10. Recaudación neta devengada por IGV, % del PIB

Año	Recaudación devengada neta del IGV	Ingresos totales del IGV
2012	4,6	4,8
2013	4,5	4,7
2014	4,4	4,7
2015	4,3	4,6
2016	4,3	4,5

Datos del Gráfico 11. Ratio de ingresos del IRS sobre el PIB, % del PIB

Año	Ingresos de IRS
2006	2,4
2007	2,5
2008	3,0
2009	2,5
2010	2,3
2011	2,3
2012	2,0
2013	2,2
2014	2,1
2015	2,3
2016	2,4

Datos del Gráfico 12. Productividad del IRS en países de América Latina y el Caribe

País	Productividad del IRS (%)
Paraguay	0,244
Bolivia	0,216
Colombia	0,205
Chile	0,203
Nicaragua	0,156
Suriname	0,153
Uruguay	0,153
Guyana	0,145
Perú	0,122
Honduras	0,119
Brasil	0,117
Panamá	0,112
Dominica	0,100
Guatemala	0,097
Barbados	0,094
Jamaica	0,094
Argentina	0,091
México	0,085
El Salvador	0,080
Costa Rica	0,075
República Dominicana	0,074
St. Lucía	0,073
St. Kitts y Nevis	0,059
Antigua y Barbuda	0,050
Venezuela	0,018

Datos del Gráfico 13. Ingresos y obligaciones por IRS (D101), % del PIB

Año	Obligaciones del IRS (D101)	Ingresos totales del IRS (MH)
2012	2,0	2,0
2013	1,8	2,2
2014	1,9	2,1
2015	2,1	2,3
2016	2,3	2,4

Datos del Gráfico 16. Ingresos potenciales del IGV (IP^C) por sectores, % del PIB

Sector	2012	2013	2014	2015	2016
A	0,04%	0,03%	0,05%	0,05%	0,04%
B	0,07%	0,07%	0,07%	0,07%	0,07%
C	1,77%	1,68%	1,70%	1,61%	1,57%
D, E	0,16%	0,17%	0,17%	0,15%	0,13%
F	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%
G	2,77%	2,70%	2,68%	2,68%	2,68%
H	0,08%	0,08%	0,09%	0,09%	0,08%
I	0,72%	0,72%	0,73%	0,74%	0,73%
J	0,47%	0,45%	0,49%	0,50%	0,52%
K	0,13%	0,14%	0,14%	0,14%	0,16%
L	0,03%	0,02%	0,01%	0,01%	0,01%
M, N	0,09%	0,08%	0,09%	0,09%	0,09%
O	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,02%
P, Q	0,05%	0,06%	0,05%	0,06%	0,06%
R, S, T	0,09%	0,09%	0,09%	0,10%	0,10%

Datos del Gráfico 17. Recaudación efectivos del IGV por sectores, % del PIB

Sector	2012	2013	2014	2015	2016
A	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
C	0,99%	0,93%	0,88%	0,82%	0,79%
D, E	0,52%	0,53%	0,46%	0,40%	0,38%
F	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%
G	2,17%	2,14%	2,12%	2,20%	2,24%
H	0,07%	0,07%	0,09%	0,07%	0,08%
I	0,28%	0,28%	0,29%	0,30%	0,32%
J	0,11%	0,14%	0,15%	0,17%	0,19%
K	0,13%	0,13%	0,13%	0,13%	0,14%
L	0,03%	0,03%	0,02%	0,02%	0,02%
M, N	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%
O	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
P, Q	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
R, S, T	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%

Datos del Gráfico 19. Brechas de cumplimiento del IGV respecto de los ingresos potenciales por ventas internas por sectores, % del IP^C

Sector	2012	2013	2014	2015	2016
C	60,7%	60,8%	65,7%	63,9%	64,9%
G	49,7%	48,0%	50,0%	43,5%	41,9%
I	61,5%	61,3%	60,2%	58,8%	56,4%

Datos del Gráfico 21. Descomposición de la brecha normativa del IGV, % del PIB

Año	IP ^R	IP ^{R2}	IP ^C
2012	10,2	9,4	6,4
2013	10,3	9,6	6,2
2014	10,3	9,6	6,3
2015	10,1	9,6	6,2
2016	10,0	9,6	6,2

Datos del Gráfico 22. Ingresos Potenciales del IGV, IP^{R2} por sectores, % del PIB

Sector	2012	2013	2014	2015	2016
A	0,19%	0,15%	0,11%	0,17%	0,17%
B	0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%
C	1,68%	1,63%	1,57%	1,34%	1,29%
D, E	0,27%	0,41%	0,36%	0,32%	0,31%
F	0,59%	0,52%	0,56%	0,57%	0,51%
G	2,99%	2,97%	2,92%	2,99%	3,01%
H	0,59%	0,60%	0,65%	0,56%	0,53%
I	0,34%	0,38%	0,38%	0,40%	0,41%
J	0,31%	0,36%	0,41%	0,38%	0,40%
K	0,33%	0,29%	0,28%	0,31%	0,35%
L	0,13%	0,17%	0,23%	0,23%	0,23%
M, N	1,28%	1,32%	1,36%	1,42%	1,50%
O	0,05%	0,06%	0,05%	0,05%	0,06%
P, Q	0,47%	0,53%	0,57%	0,60%	0,60%
R, S, T	0,18%	0,17%	0,17%	0,18%	0,19%

Datos del Gráfico 23. Variaciones en el ratio de ingresos del IGV sobre el PIB a partir de 2012, cambios en puntos porcentuales desde 2012

Año	Eficiencia C	CF/PIB	Variación total en IGV/PIB
2012	-	-	-
2013	-0,11	0,04	-0,07
2014	-0,18	0,03	-0,15
2015	-0,20	-0,04	-0,24
2016	-0,17	-0,09	-0,26

Datos del Gráfico 24. Variaciones en el ratio de eficiencia C a partir del 2012, cambios en puntos porcentuales desde 2012

Año	Cambios en brechas de cumplimiento	Cambios en brecha por gasto tributario	Cambios en brecha no imponible	Diferencia percibida/devengado	Cambio total en la eficiencia C
2012	-	-	-	-	-
2013	0,81	-2,65	0,41	0,32	-1,12
2014	-1,42	-1,72	0,66	0,67	-1,81
2015	-1,33	-2,13	1,04	0,43	-2,00
2016	-1,29	-2,55	1,63	0,56	-1,65

Datos del Gráfico 27. Brecha de base imponible del IRS

Año	Brecha de base imponible del IRS
2012	64,9
2013	65,8
2014	64,6
2015	59,4

Datos del Gráfico 30. Brechas de base imponible del IRS por sector en 2012, % del PIB

Sector	Base imponible potencial del IRS	Base imponible declarada del IRS
A	1,82%	0,22%
B	0,16%	0,01%
C	4,35%	1,30%
D, E	0,56%	0,13%
F	2,17%	0,29%
G	2,81%	2,33%
H	0,79%	0,25%
I	0,75%	0,13%
J	1,03%	0,22%
L	0,71%	0,59%
M, N	2,04%	0,46%
O	0,00%	0,00%
P, Q	0,82%	0,21%
R, S, T	0,39%	0,03%

Datos del Gráfico 31. Variaciones en el ratio de la obligación del IRS de S11 sobre el PIB a partir de 2012, cambios en puntos porcentuales desde 2012

Año	Eficiencia del IRS	EEB/PIB	Cambio total en IRS sobre el PIB
2012	-	-	-
2013	-0,03	-0,07	-0,10
2014	0,03	-0,06	-0,03
2015	0,19	-0,06	0,13

Datos del Gráfico 32. Variaciones en el ratio de eficiencia del IRS de S11 a partir de 2012, cambios en puntos porcentuales desde 2012

Año	Tasa efectiva	Depreciación, renta de la propiedad	Diferencia entre UPF y BIN-AT	Pérdida del año corriente	Pérdida arrastrable	Crédito tributario	Brecha de base imponible del IRS	Eficiencia del IRS (S11)
2012	-	-	-	-	-	-	-	-
2013	-0,07	1,05	1,06	-1,83	0,15	-0,15	-0,59	-0,39
2014	-0,07	1,21	0,19	-1,03	0,22	-0,24	0,17	0,46
2015	0,08	0,78	0,04	-1,96	0,10	0,00	3,48	2,51

Apéndice II. Aplicación del modelo del RA-GAP al caso de Costa Rica

A. El modelo del RA-GAP para los ingresos potenciales del IGV

Los ingresos potenciales provenientes del IGV (IP^C , IP^{R2}) se estimaron a partir de un modelo de la base imponible del IGV, aplicando datos estadísticos y parámetros normativos que reflejan la legislación normativa actual pertinente a este impuesto en Costa Rica. El modelo RA-GAP está diseñado para estimar la base imponible de los sectores individuales teniendo en cuenta las importaciones y la producción interna imponibles, menos los créditos tributarios por insumos aplicables al consumo intermedio y la formación de capital.

Los valores de las importaciones, la producción y el consumo intermedio por sector para materias primas específicas fueron extraídos de los cuadros de oferta y utilización y de las matrices de importación provistas por el BCCR entre 2012 y 2015. Las compras agregadas de bienes de capital (formación de capital fijo bruto) para materias primas específicas fueron aplicadas por sector mediante una asignación realizada por el BCCR para 2012⁴⁵. Las exportaciones agregadas y los cambios en los inventarios de materias primas específicas se asignaron por sector utilizando los coeficientes de producción e importaciones por sector.

Aplicando los parámetros normativos sobre la tasa de IGV, exenciones, y tasa cero para productos básicos específicos y sectores, se calcularon los ingresos potenciales del IGV desde 2012 hasta 2015. Los ingresos potenciales estimados agregados a 15 sectores en 2015 se extrapolaron a 2016 aplicando el aumento del valor agregado, las importaciones, y las exportaciones de esos sectores, y el crecimiento agregado de la formación de capital desde 2015 hasta 2016.

Tasa de IGV

Al calcular IP^C , se aplicó una tasa estándar de 13% a los bienes y servicios imponibles, excepto la madera, a la cual se aplicó una tasa reducida de 10%; y energía residencial, a la cual se aplicó una tasa reducida de 5% durante el período. Se calculó una tasa efectiva para el margen comercial (servicio comercial provisto por mayoristas y minoristas) tomando el promedio ponderado de bienes imponibles y no imponibles con margen comercial.

Al calcular IP^{R2} , se aplicó una tasa estándar de 13% a todos los bienes y servicios imponibles.

⁴⁵ Véase Saborío et al., 2016.

Exenciones del IGV y la tasa cero para productos básicos específicos

Al calcular IP^C , se hizo una lista de exenciones y tasa cero para importaciones y ventas internas de productos básicos específicos con el fin de reflejar las políticas, comparando los tratamientos individuales de las exenciones y la tasa cero estipulados en las leyes y reglamentos del IGV con las categorías de productos básicos contempladas en la clasificación del cuadro de oferta y utilización. Si la categoría de productos básicos de este cuadro incluye subcategorías que sean tanto impositivas como exentas o a tasa cero, se establece un ratio de tasa cero y un ratio de exención para la categoría del cuadro de oferta y utilización a partir de un ratio de importaciones a tasa cero o eximidas con los datos aduaneros y otros datos disponibles.

Al calcular IP^{R2} , se estableció que solo los servicios financieros (NP146, NP147, NP148), el alquiler de propiedades residenciales (NP153), la producción no comercial y la producción para uso final propio (producción de AE086UF, AE087UF, AE088UF, AE109UF, AE114UF, AE136, AE086NM, AE114NM, AE124, AE125, AE126, AE127NM, AE128NM, AE130NM), y combustibles (NP073, NP074, NP075) quedarán exentos del IGV.

Ratio de gravabilidad del IGV para sectores individuales

Al calcular IP^C , se asumió que todas las actividades de todos los sectores, excepto aquellos clasificados dentro del régimen especial o zona de libre comercio (Regímenes Especiales), eran totalmente impositivas.

Al calcular IP^{R2} , se asumió que todos los sectores eran totalmente gravables.

Restricciones a los créditos tributarios por insumos

Al calcular IP^C , los ratios de acreditación de compras de bienes y servicios específicos correspondientes a sectores individuales se establecieron de conformidad con el Artículo 14 de la Ley de IGV y considerando las características de las transacciones.

Al calcular IP^{R2} , se asumió que todas las compras de bienes y servicios impositivas son totalmente acreditables.

Exenciones del IGV para compradores específicos

Para calcular IP^C , los valores agregados de las exenciones del IGV para compradores específicos estipulados en otras leyes se descontaron de los ingresos potenciales del IGV estimados con el modelo RA-GAP. Estos valores fueron extraídos del informe de gastos tributarios suministrados por el MH ('Exenciones Compras Locales Concretas' y 'Exenciones Compras Locales Genéricas').

B. Datos utilizados en el modelo del RA-GAP

Datos para estimar los ingresos potenciales del IGV y el IRS

- Cuadros de oferta y utilización, 2012–15 (BCCR; consultados en agosto de 2017)
- Matrices de importación, 2012–15 (BCCR; suministradas en agosto de 2017)
- Cuentas económicas integradas, 2012–15 (BCCR; consultadas en agosto de 2017)
- Cuentas nacionales de Costa Rica, año de referencia 2012, 2012–16 (BCCR; consultadas en agosto de 2017)
- Datos de la balanza de pagos, 2010–16 (BCCR; consultados en junio de 2017)
- Datos de importaciones y exportaciones, 2012–16 (MH; suministrados en agosto de 2017)
- Compras directas de no residentes en el territorio nacional 2012–15 (BCCR; suministradas en octubre de 2017)

Datos actuales sobre declaraciones e ingresos del IGV y el IRS

- Ingresos totales del Gobierno Central, 1990–2016, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/12840-detalle-de-los-principales-ingresos-del-gobierno-central>, consultados en septiembre de 2017
- Datos sobre declaraciones del IGV (D104) 2012–16 (MH; suministrados en agosto de 2017)
- Datos sobre declaraciones del IRS (D101) 2012–16 (MH; suministrados en agosto de 2017)
- Total de ingresos del IGV y el IRS del régimen simplificado 2012–16 (MH; suministrados en agosto de 2017)
- Datos del IRS de importaciones 2012–16 (MH; suministrados en agosto de 2017)

Apéndice III. Informe sobre gastos tributarios e informe sobre incumplimiento tributario publicados por el MH

Informe sobre gastos tributarios

Desde 2010, el MH publica un informe anual sobre gastos tributarios, y el informe más reciente, que se publicó en agosto de 2017, abarcó el período de 2010 a 2016. Dicho informe presenta estimaciones de los ingresos renunciados por los principales impuestos con detalle de varios componentes. Se estima que los gastos tributarios promedio del período 2010–16 fueron de 5,09% del PIB en total.

El informe presenta la base legal que respalda las diferentes exenciones, tasas reducidas, créditos y otras disposiciones fiscales especiales, explica la metodología adoptada para elaborar las estimaciones y describe las fuentes de los datos.

Cuadro 3. Gastos tributarios en Costa Rica, porcentaje del PIB

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
IGV	2,94	2,97	3,04	3,13	2,90	2,83	2,89
IRS	0,80	0,70	0,77	0,77	0,80	0,75	1,15
Otros ingresos	0,96	1,00	0,99	1,10	1,07	1,04	1,05
Otros	0,32	0,34	0,30	0,28	0,26	0,26	0,25
Total	5,02	5,01	5,10	5,28	5,03	4,88	5,34

Fuente: MH, 2017.

Informe de incumplimiento tributario

Desde 2014, el MH publica un informe de la brecha de cumplimiento, y el informe más reciente, que fue publicado en diciembre de 2015, abarca el período de 2010 a 2013. Incluye el IGV, el IRS y el IRPF, y aplica un método descendente.

Cuadro 4. Ratio de incumplimiento en Costa Rica, porcentaje del PIB

	2010	2011	2012	2013
IGV	2,36	2,30	2,31	2,36
IRS	4,33	4,18	4,06	4,23
IRPF	1,52	1,50	1,44	1,63

Fuente: MH, 2015.

Brecha tributaria del IGV

Los datos de los cuadros de oferta y utilización y las encuestas de gastos de hogares se usan para calcular la base imponible potencial. La base imponible potencial considera el consumo final y el consumo intermedio imponibles que no otorgan el derecho de reclamar créditos tributarios por insumos, es decir, destinados a la producción de bienes exentos o no "físicamente incorporados" ni "usados directamente" en la producción o prestación de bienes o servicios imponibles. Se hacen ajustes para sumar el consumo en el territorio de no residentes y restar la base imponible potencial relacionada con el régimen simplificado del IGV. La recaudación percibida se usa como recaudación efectiva de la estimación de la brecha de cumplimiento.

Brecha tributaria del IRS

Comenzando con las cifras del PIB, se sustraen diferentes categorías del valor agregado bruto para obtener un excedente de explotación neto. Luego se hacen correcciones adicionales para estimar obligaciones potenciales. Las correcciones implican considerar las deducciones de pérdidas arrastrables de períodos previos, otras rentas no imponibles, costos no deducibles y los efectos de diferentes regímenes de exenciones. Las obligaciones del IRS declaradas se usan como recaudación efectiva para estimar la brecha tributaria.

Brecha tributaria del IRPF

Los datos de la encuesta de gastos de hogares se usan para calcular las obligaciones y la base imponible potenciales, considerando sueldos y salarios por rentas laborales y rentas mixtas por rentas comerciales, corregidos por factores de no reporte suministrados por el INEC (Instituto de Estadísticas y Censos Nacionales). También, se suman las pensiones y otros ingresos jubilatorios, y se hacen correcciones para descontar rentas no imponibles y reflejar concesiones y alivios tributarios y créditos familiares. Las recaudaciones percibidas se usan como recaudación efectiva para estimar la brecha tributaria.

Referencias

Bachas, Pierre, y Mauricio Soto, 2017, *Not(ch) Your Average Tax System: Corporate Taxation under Weak Enforcement*, documento de trabajo.

Banco Central de Costa Rica, 2016, *Sistema de Cuentas Nacionales de Costa Rica en el marco del Cambio de Año Base 2012*, BCCR.

Brockmeyer, Anne, y Marco Hernández, 2016, *Taxation, Information, and Withholding: Evidence from Costa Rica*, documento de trabajo sobre investigaciones políticas n.º 7600, Washington, Banco Mundial.

CIAT (2012), "Estimating Tax Noncompliance in Latin America: 2000-2010", documento de trabajo, Tax Studies and Research Directorate n.º 3-2012.

Fondo Monetario Internacional, 2011, *Costa Rica: Medición del Incumplimiento y del Gasto Tributario en Costa Rica*, Informe de asistencia técnica, Washington, Fondo Monetario Internacional.

Hutton, E., 2017, *The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*, manuales y notas técnicas 17/04, Washington, Fondo Monetario Internacional.

Ministerio de Hacienda, 2017, *Costa Rica: El Gasto Tributario, Metodología y Estimación Año 2016, Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y otros Tributos*.

Ministerio de Hacienda, 2016, *Costa Rica: Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2017, *OECD Tax Policy Reviews: Costa Rica 2017*, OECD Publishing, París.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2015, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París.

Poniatowski, Grzegorz, Mikhail Bonch-Osmolovskiy y Misha Belkindas, 2017, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, Informe final 2017, CASE Network Studies & Analyses Report, N.º 492/2017.

Saborío, Gabriela, 2015, *Costa Rica: An Extended Supply-Use Table, Paper prepared for the 23rd I/OA Conference*, Ciudad de México, junio de 2015, BCCR.

Saborío, Gabriela, Manuel Esteban Sánchez Gómez y Fabián Ramírez Gamboa, 2016, *Decomposing Gross Fixed Capital Formation by Economic Activity for Costa Rica 2012-2013*, BCCR.