

INFORME DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

2012-2018

Incumplimiento tributario en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto sobre la renta 2012 – 2018

Publicación elaborada por el Departamento de Estadísticas Fiscales,
División de Política Fiscal, DGH

Elaborado en: **Agosto – Setiembre 2021**

Revisado por:

Jorge Richard Muñoz Núñez, jefe del Depto. Estadísticas Fiscales.

Elaborado por:

Lic. Oscar Guillermo Fonseca Villalobos, MBA.

M.Sc. José Andrés Araya Mayo.



DIRECCIÓN GENERAL
DE HACIENDA

Esta es una publicación de la **Dirección General de Hacienda**
En caso de reproducción debe citarse la fuente.

Índice

INTRODUCCIÓN	5
ABREVIATURAS Y SIGLAS	6
GLOSARIO	7
1. RESUMEN EJECUTIVO	8
CONCLUSIONES PRINCIPALES ACERCA DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL IGV	9
CONCLUSIONES PRINCIPALES ACERCA DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR-PJ	9
CONCLUSIONES PRINCIPALES ACERCA DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR-PF	10
2. INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO DEL IGV	12
METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL IGV	12
ESTIMACIÓN DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL IGV	12
ESTIMACIONES DEL INGRESO POTENCIAL DEL IGV	13
<i>Ingreso potencial del IGV por sectores</i>	13
<i>Recaudación efectiva del IGV</i>	14
<i>Descomposición de la brecha de cumplimiento del IGV por sectores</i>	15
3. INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO DEL ISR PJ	18
METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR-PJ	18
ESTIMACIÓN DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR-PJ	21
ESTIMACIONES DEL INGRESO POTENCIAL DEL ISR-PJ	21
<i>Ingreso potencial del ISR-PJ por sectores</i>	21
<i>Recaudación efectiva del ISR-PJ</i>	22
<i>Descomposición de la brecha de cumplimiento del ISR-PJ por sectores</i>	23
4. INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO DEL ISR ASALARIADOS Y PFAL	25
METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DE LA BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR-ASALARIADOS Y PFAL	25
BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR DE ASALARIADOS	26
<i>Estimaciones del ingreso potencial del ISR de asalariados</i>	27
<i>Recaudación efectiva del ISR de asalariados</i>	27
BRECHA DE CUMPLIMIENTO DEL ISR PFAL	28
<i>Estimaciones del ingreso potencial del ISR-PFAL</i>	29
<i>Recaudación efectiva del ISR PFAL</i>	29
5. INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO TOTAL	30
6. BIBLIOGRAFÍA	31

Gráficos

Gráfico 1. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica _____	9
Gráfico 2. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ en Costa Rica _____	10
Gráfico 3. Brechas de cumplimiento del ISR-PF asalariados en Costa Rica _____	11
Gráfico 4. Brechas de cumplimiento del ISR-PFAL en Costa Rica _____	11
Gráfico 5. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica _____	13
Gráfico 6. Ingreso potencial del IGV (IP ^C) por sectores _____	14
Gráfico 7. Recaudación efectiva del IGV por sectores _____	15
Gráfico 8. Brechas de cumplimiento del IGV por sectores _____	16
Gráfico 9. Brechas de cumplimiento del IGV respecto de los ingresos potenciales por sectores _____	17
Gráfico 10. Relación teórica entre el excedente de explotación bruto y la base imponible del ISR _____	20
Gráfico 11. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ en Costa Rica _____	21
Gráfico 12. Ingreso potencial del ISR-PJ (IP ^C) por sectores _____	22
Gráfico 13. Recaudación efectiva del ISR-PJ por sectores _____	23
Gráfico 14. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ por sectores _____	24
Gráfico 15. Brechas de cumplimiento ISR Asalariados en Costa Rica _____	27
Gráfico 16. Ingreso potencial y recaudación efectiva ISR Asalariados en Costa Rica _____	28
Gráfico 17. Brechas de cumplimiento ISR-PFAL en Costa Rica _____	28
Gráfico 18. Ingreso potencial y recaudación efectiva ISR PFAL en Costa Rica _____	29
Gráfico 19. Estimación de la brecha de cumplimiento total en Costa Rica 2012 – 2018 _____	30

Cuadros

Cuadro 1. Estimación del incumplimiento total en Costa Rica 2012 – 2018 (como % del PIB) _____	8
--	---

Introducción

El presente informe realiza la actualización de las cifras sobre el incumplimiento tributario en Costa Rica hasta el año 2018, antes de los cambios asociados a la Ley 9.635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Este indicador es de gran relevancia y de alto interés nacional para el análisis del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El incumplimiento tributario incluye la evasión, la elusión¹ y la mora². La estimación de este indicador es una fuente importante de información para determinar acciones de la administración tributaria y de política fiscal. Le corresponde al departamento de Estadísticas Fiscales de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda su elaboración para el Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto sobre la Renta (ISR) tanto de las Personas Jurídicas (PJ) como de las Personas Físicas (PF).

La metodología de cálculo para ambos tributos fue desarrollada por el Fondo Monetario Internacional (FMI), con revisión de supuestos para una estimación más precisa³, por lo que los conceptos teóricos han sido desarrollados en estudios previos y se toman como referencia en este estudio. Esto permite obtener una cuantificación de incumplimiento tributario; las causas o motivos que lo generan no forman parte del marco metodológico utilizado, por lo que no son objeto de estudio en este informe.

Para desarrollar este método es necesario un esfuerzo interinstitucional donde participa el Ministerio de Hacienda, el Banco Central de Costa Rica (BCCR)⁴ y el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). Cada institución brinda los datos e información necesaria para ejecutar los modelos de medición. Por lo tanto, se agradece a las instituciones involucradas su valiosa colaboración y aporte para hacer este estudio posible.

¹ Conductas del contribuyente para evitar o minimizar el pago de impuestos aprovechando ambigüedades o vacíos en las leyes.

² Constituye el tributo no omitido en las declaraciones juradas pero dejado de ingresar al fisco, es decir, las declaraciones juradas con impuesto a pagar, pero no pagado.

³ (Ueda y Pecho, 2018) y (Hacienda, 2010-2013).

⁴ La estimación se realiza hasta el 2018 por cuanto el gran compilado de información necesaria provista por el BCCR se encuentra actualizada hasta dicho año.

Abreviaturas y siglas

BCCR	Banco Central de Costa Rica
CCSI	Clasificación Cruzada por Industria y Sector Institucional
CEI	Cuentas Económicas Integradas
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas
COU	Cuadro de Oferta y Utilización
D101	Declaración sobre el Impuesto a las Utilidades
D103	Declaración de Retenciones
D104	Declaración Impuesto sobre las Ventas
EBITDA	Ganancias antes de los intereses, los impuestos, la depreciación y la amortización
EEB	Excedente de explotación bruto
ENAH	Encuesta Nacional de Hogares
FMI	Fondo Monetario Internacional
IGV	Impuesto General sobre las Ventas
INEC	Instituto Nacional de Estadística y Censos
IPC	Índice de Precios al Consumidor
ISFLSH	Instituciones sin Fines de Lucro que sirven a los Hogares
ISR-PFAL	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con Actividad Lucrativa
ISR-PJ	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas
MH	Ministerio de Hacienda
PIB	Producto Interno Bruto
RA-GAP	Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos
RUT	Registro Único Tributario
UPF	Utilidad/pérdida contable financiera

Glosario

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 cumplimiento	El monto del impuesto potencial que no se logró obtener bajo la estructura de política tributaria vigente debido a un cumplimiento inferior al pleno. Es la diferencia entre el impuesto efectivo recaudado bajo la estructura de política tributaria vigente y el impuesto potencial estimado en el supuesto de pleno cumplimiento del contribuyente.
IP ^c	Ingreso del IGV potencial con la normativa vigente
Recaudación efectiva	Ingresos tributarios que fueron recaudados efectivamente
Recaudación potencial	Los ingresos tributarios máximos teóricos que podrían recaudarse

1. Resumen Ejecutivo

Este informe presenta las estimaciones de la brecha de cumplimiento del Impuesto General sobre las Ventas (IGV) y el Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas (ISR-PJ) aplicando la metodología del RA-GAP (Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos) del FMI, además para el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (ISR-PF), asalariados y trabajadores independientes, se utilizó metodología suministrada por el FMI basada en los datos de la Encuesta Nacional de Hogares (ENAH).

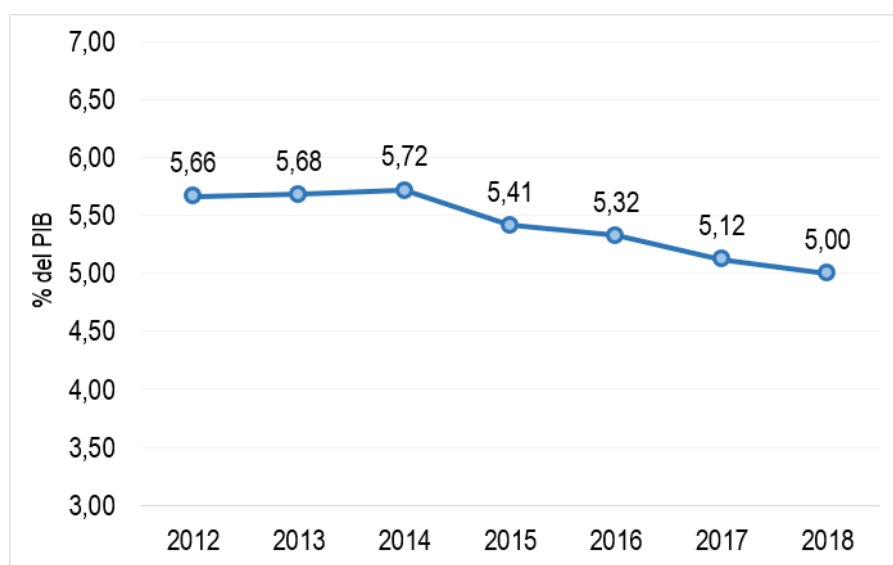
Los resultados de las brechas de cumplimiento del IGV y del ISR para el periodo 2012-2018 son los siguientes:

**Cuadro 1. Estimación de las brechas de cumplimiento total en Costa Rica
2012 – 2018
(como % del PIB)**

Estimación brechas de cumplimiento	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Total	5,66	5,68	5,72	5,41	5,32	5,12	5,00
Imp. General sobre Ventas	1,90	1,70	2,00	1,90	1,90	1,90	2,00
Imp. sobre la Renta	3,76	3,98	3,72	3,51	3,42	3,22	3,00
Asalariados y Pensionados	0,09	0,08	0,09	0,17	0,15	0,07	0,05
Personas Físicas con Actividad Lucrativa	0,58	0,80	0,63	0,64	0,68	0,77	0,81
Personas Jurídicas	3,10	3,10	3,00	2,70	2,59	2,38	2,14

Fuente: Elaboración propia

**Gráfico 1. Estimación de la brecha de cumplimiento total en Costa Rica
2012 – 2018
(como % del PIB)**



Fuente: Elaboración propia

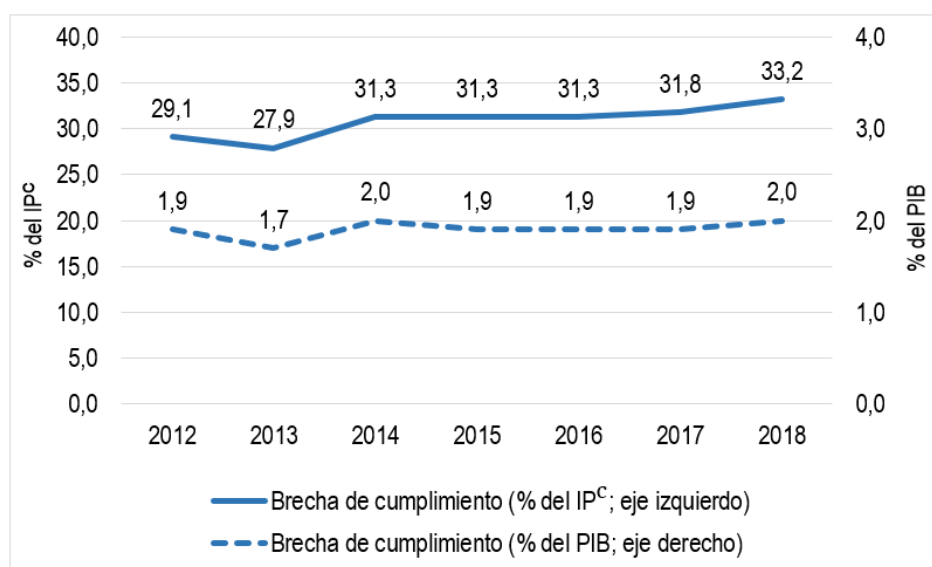
Las cifras muestran una disminución de las brechas de cumplimiento a lo largo del periodo en estudio, influenciado principalmente por el ISR, mientras que en el IGV se mantiene un comportamiento estable.

Conclusiones principales acerca de la brecha de cumplimiento del IGV

El ingreso potencial correspondiente al IGV con la normativa vigente al 2018 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 brecha de cumplimiento estimada del IGV en relación con su base potencial pasó de 29,1% en 2012 a 33,2% en 2018 (Gráfico 2), lo que es equivalente a 2,0% del PIB.

Gráfico 2. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica



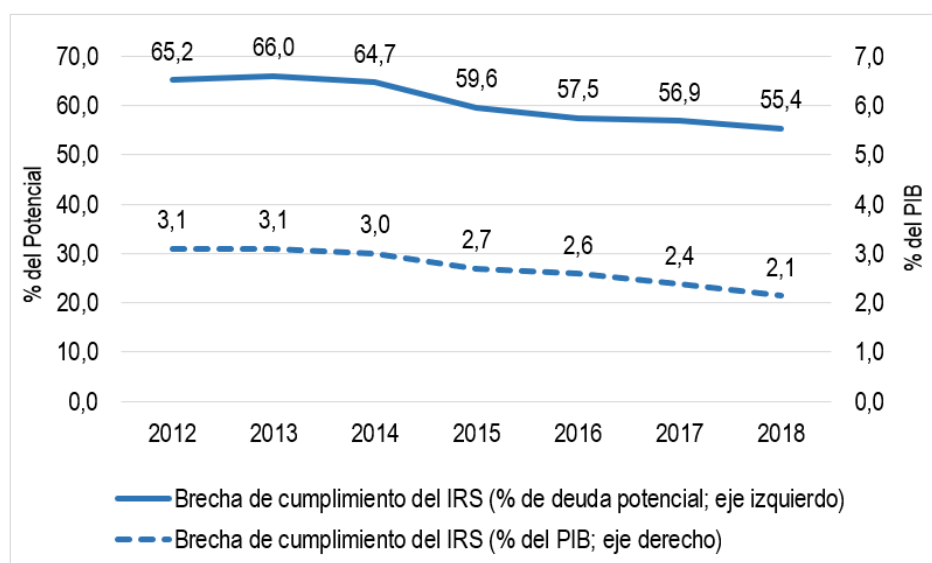
Fuente: Elaboración propia

Conclusiones principales acerca de la brecha de cumplimiento del ISR-PJ

La brecha de cumplimiento estimada del ISR-PJ se redujo entre 2012 y 2018 (Gráfico 3). Mientras que en 2012 esta brecha se estimó en 65,2% de la base

potencial, en 2018 esta disminuyó a 55,4%, lo cual equivale a 2,1% del PIB en 2018.

Gráfico 3. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ en Costa Rica



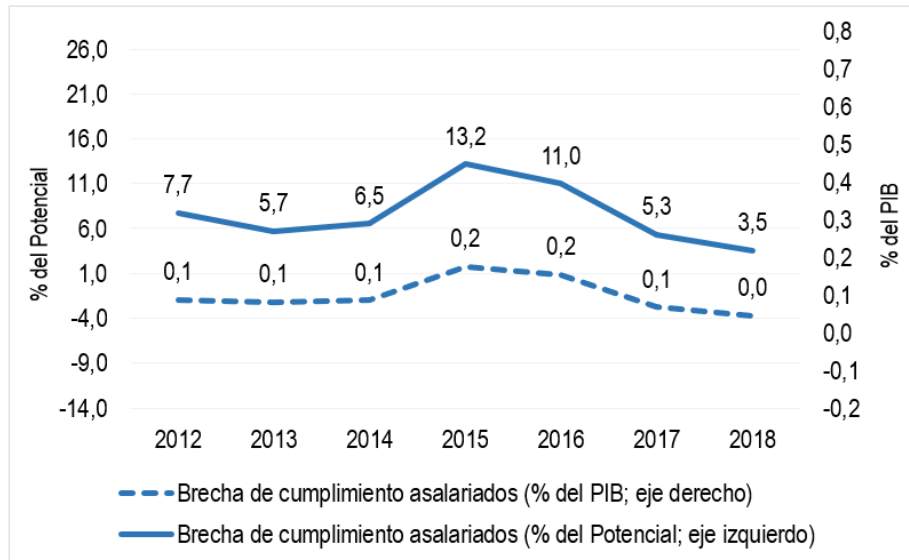
Fuente: Elaboración propia

Conclusiones principales acerca de la brecha de cumplimiento del ISR-PF

La brecha de cumplimiento del ISR-PF procede del cálculo sobre el ISR de los asalariados y el ISR declarado de las personas físicas con actividad lucrativa, los cuales se calculan por separado.

La brecha de cumplimiento estimada del ISR-PF asalariados muestra una disminución del 2012 al 2013, para luego aumentar alcanzando un máximo en 2015, para posteriormente tener una disminución hasta 2018 (Gráfico 4). Así, en 2012, era de 7,75% de la base potencial alcanzando la mayor brecha de incumplimiento en 2015, 13,16%, y disminuyó hasta 3,54% en 2018. Este impuesto tiende a presentar un incumplimiento bajo.

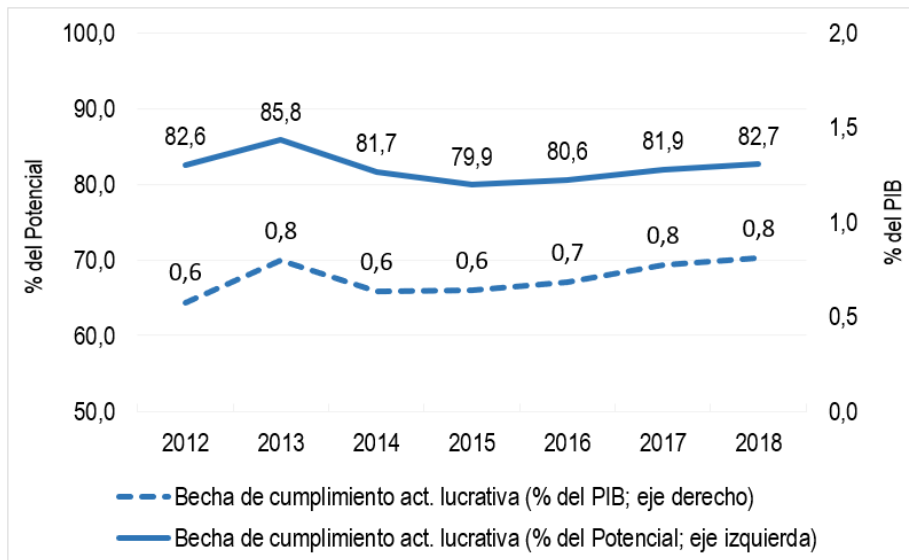
Gráfico 4. Brechas de cumplimiento del ISR-PF asalariados en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

La brecha de cumplimiento estimada del ISR-PFAL muestra un aumento del 2012 al 2013, para posteriormente mostrar una leve mejora al 2018 (Gráfico 5). Mientras en 2012, esta era 82,6% de la base potencial alcanzando la mayor brecha de cumplimiento en 2013 de 85,9%, y disminuyó hasta 82,7% en 2018. Este impuesto presenta un incumplimiento elevado a través del tiempo.

Gráfico 5. Brechas de cumplimiento del ISR-PFAL en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

2. Incumplimiento Tributario del IGV

Metodología para el cálculo de la brecha de cumplimiento del IGV

La metodología RA-GAP; proporcionada por el FMI en su misión de asistencia técnica en 2017, para estimar el ingreso potencial del IGV, consiste en aplicar el marco normativo vigente en el periodo de estudio, el cual es anterior a la reforma tributaria generada por la Ley 9.635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, al valor agregado de cada sector económico con base en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU), 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.

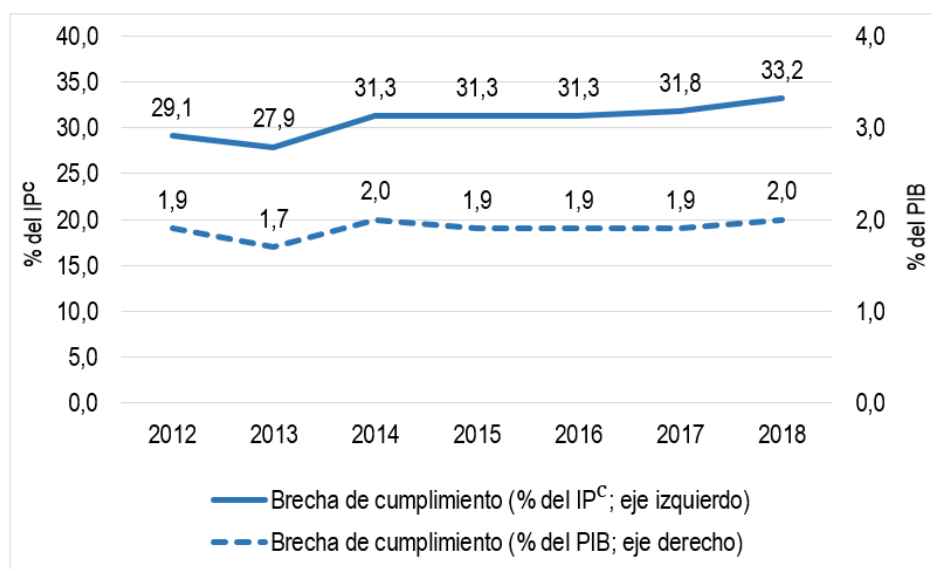
El modelo para estimar el IGV potencial funciona a partir de Cuadros de Oferta y Utilización (COU), estimando el impuesto aplicable a importaciones, sumando el impuesto aplicable al producto vendido a nivel interno y restando cualquier crédito tributario aplicable a la demanda intermedia y a la formación bruta de capital fijo (insumos) de cada sector.⁵

Estimación de la brecha de cumplimiento del IGV

La brecha de cumplimiento estimada del IGV aumentó de 29,1% en 2012 a 33,2% en 2018 con respecto al ingreso potencial (Gráfico 6). Lo anterior es equivalente a una brecha de cumplimiento de 2,0% del PIB.

⁵ El método adoptado para estimar el ingreso potencial del IGV se describe con más detalle en el apéndice II.A. Ver (Ueda y Pecho, 2018)

Gráfico 6. Brechas de cumplimiento del IGV en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

Estimaciones del ingreso potencial del IGV

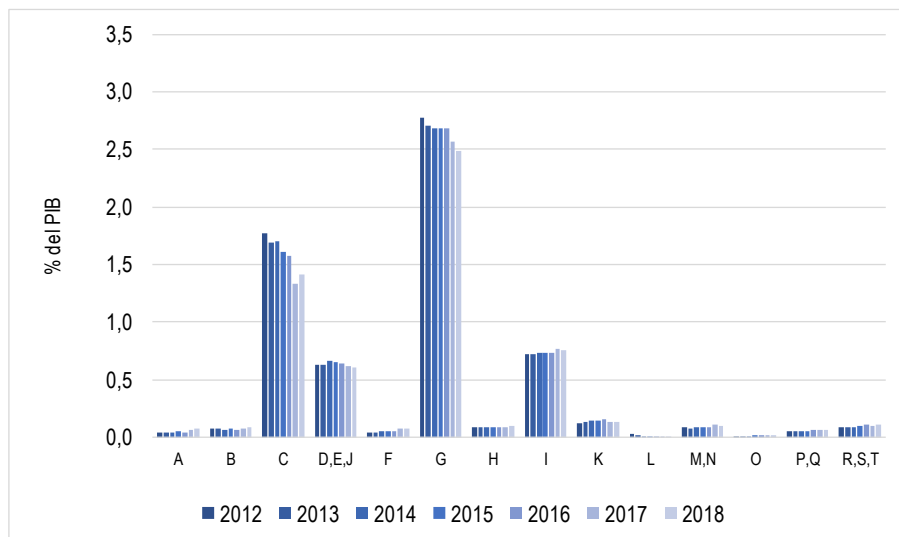
El ingreso potencial estimado del IGV con el marco normativo vigente al 2018 (IP^C) se redujo de 6,4% en 2012 a 5,9% en 2018, esto como porcentaje del PIB.

Ingreso potencial del IGV por sectores

El ingreso potencial del IGV (IP^C) por sectores indica la distribución de la base imponible del IGV (Gráfico 7). Debido a que el sistema vigente del IGV, para los años en estudio, excluía 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) y los restaurantes y hoteles (I).

El ingreso potencial en relación con el PIB en el sector manufacturero y el sector comercio, muestran una tendencia a la baja desde 2012. Cabe destacar que la proporción de valor agregado de los servicios se incrementó en la economía, según datos de las cuentas nacionales.

Gráfico 7. Ingreso potencial del IGV (IPC) 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: Elaboración propia

Recaudación efectiva del IGV

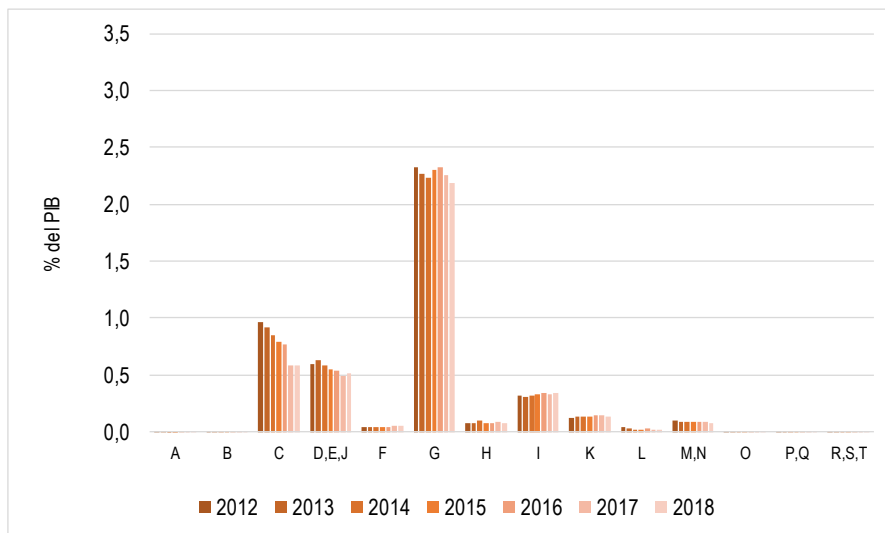
Para calcular las brechas de cumplimiento se utilizó una serie de recaudaciones devengadas netas. Esa serie se calculó como las diferencias entre débitos y créditos de cada contribuyente a partir de datos de las declaraciones de IGV (D104) durante cada año. Además, se sumaron la recaudación de IGV por importaciones en la Aduana y los ajustes de la administración tributaria, y se restaron los montos de declaraciones no pagadas durante cada año.

La recaudación efectiva del IGV se clasificó por actividad económica sobre la base de la información de los contribuyentes registrados ante el Ministerio de Hacienda (Gráfico 8). La recaudación efectiva del IGV se concentra en los sectores comercio (G), industrias manufactureras (C), la electricidad, el gas, el agua y cloacas y comunicaciones (D, E, J), además de los restaurantes y hoteles (I).

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 nacionales y el registro de contribuyentes en el caso de los contribuyentes que operan en diversos sectores a la vez.

Gráfico 8. Recaudación efectiva del IGV por sectores



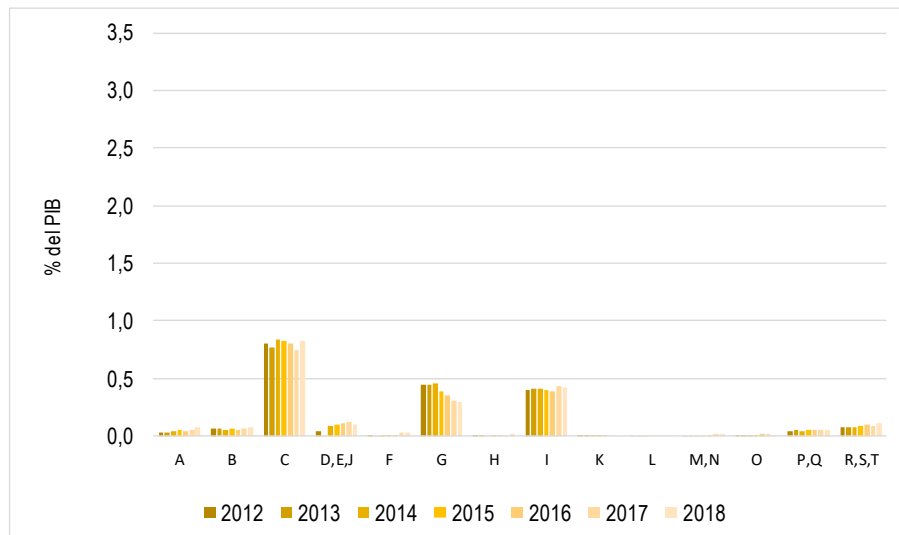
A	Agricultura, silvicultura, pesca	H	Transporte	O	Administración pública
B	Minería	I	Restaurantes y hoteles	P	Educación
C	Industrias manufactureras	J	Comunicaciones	Q	Salud
D	Electricidad, gas	K	Servicios financieros	R	Servicios recreativos
E	Agua y cloacas	L	Servicios de vivienda	S	Otros servicios personales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

Fuente: Elaboración propia

Descomposición de la brecha de cumplimiento del IGV por sectores

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. (Gráfico 9). Puesto que la clasificación sectorial del ingreso potencial y efectivo por IGV no es coherente en su totalidad, las brechas de cumplimiento estimadas por sector pueden contener algunos errores y sesgos; aun así, ofrecen información valiosa sobre el origen de las brechas de cumplimiento.

Gráfico 9. 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		

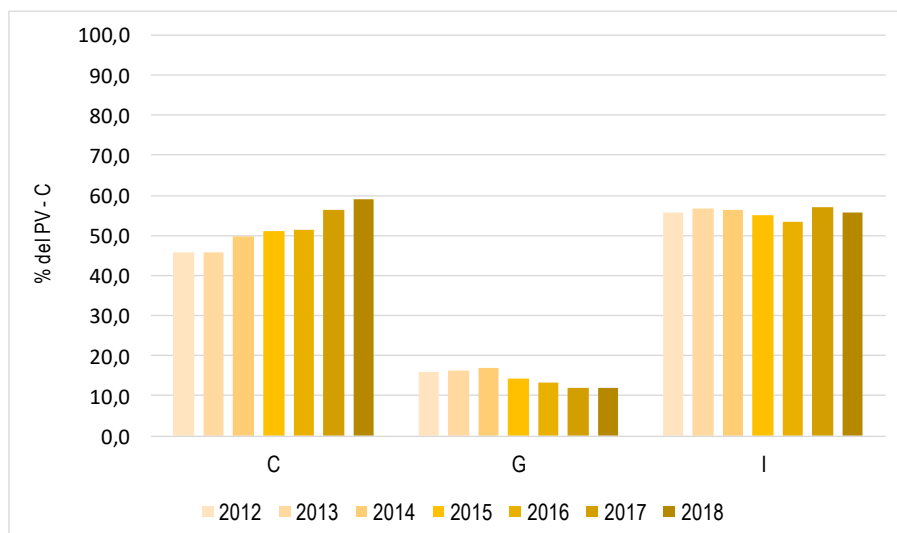
Fuente: Elaboración propia

Se registraron importantes brechas de cumplimiento respecto del PIB en los sectores manufacturero (C), de comercio (G) y de restaurantes y hoteles (I) (Gráfico 9).

Por otro lado, 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 10).

Se observa un aumento constante en el sector manufacturero (C), una leve disminución en el sector comercio (G), mientras que el sector de restaurantes y hoteles (I) muestra un incumplimiento constante a través del tiempo.

Gráfico 10. Brechas de cumplimiento del IGV respecto de los ingresos potenciales 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: Elaboración propia

3. Incumplimiento Tributario del ISR PJ

Metodología para el cálculo de la brecha de cumplimiento del ISR-PJ

El RA-GAP del FMI para la brecha del ISR-PJ 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 ISR, y luego a comparar los resultados estimados con las declaraciones e ingresos efectivos. Dado que ciertas industrias pueden estar ejerciendo actividades económicas en varios sectores, se toma la decisión de agrupar aquellos donde esta característica es recurrente.

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 ISR-PJ. 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.

Las obligaciones potenciales por ISR-PJ de este estudio se estimaron a partir del excedente de explotación bruto de las sociedades no financieras, excluyendo a las sociedades que operan en zonas francas, con las correcciones necesarias para dar cuenta de las diferencias conceptuales entre el excedente de explotación bruto y la base imponible, y obligaciones por ISR-PJ.

Se utilizan datos de las Cuentas Económicas Integradas (CEI) para cada año, y con ello se realizan los siguientes ajustes (ver gráfico 11). El PIB está compuesto por la Remuneraciones de empleados, Renta Mixta, Impuesto sobre la Producción y las Exportaciones Netas de Impuestos, además del Excedente de Explotación Bruto (EEB). El EEB es el punto de partida para las correcciones necesarias para estimar la Base Imponible, por lo cual se le deberán añadir lo correspondiente a D1.1 que consideran Intereses Percibidos, Dividendos, Alquileres, la Renta de origen extranjero (en el caso de que fueran imponible) y las Ganancias de Capital. El EEB, se define como la ganancia o beneficio de las sociedades por su participación en la actividad productiva. Mientras que la renta mixta contiene implícitamente un elemento de remuneración por el trabajo efectuado por el

propietario u otros miembros del hogar, que no puede ser identificado separadamente de su ingreso como empresario.

Los Impuestos sobre la Producción son los pagos obligatorios que las unidades productivas hacen a las unidades del Gobierno. Se desagregan en impuestos sobre los productos por pagar sobre los bienes y servicios cuando estos se producen, suministran, venden, transfieren o disponen; y otros impuestos sobre la producción, que comprenden todos los impuestos, excepto los que gravan los productos, que recaen sobre las empresas por el hecho de dedicarse a la actividad productiva. No incluyen los impuestos sobre los beneficios u otras rentas percibidas por las sociedades.

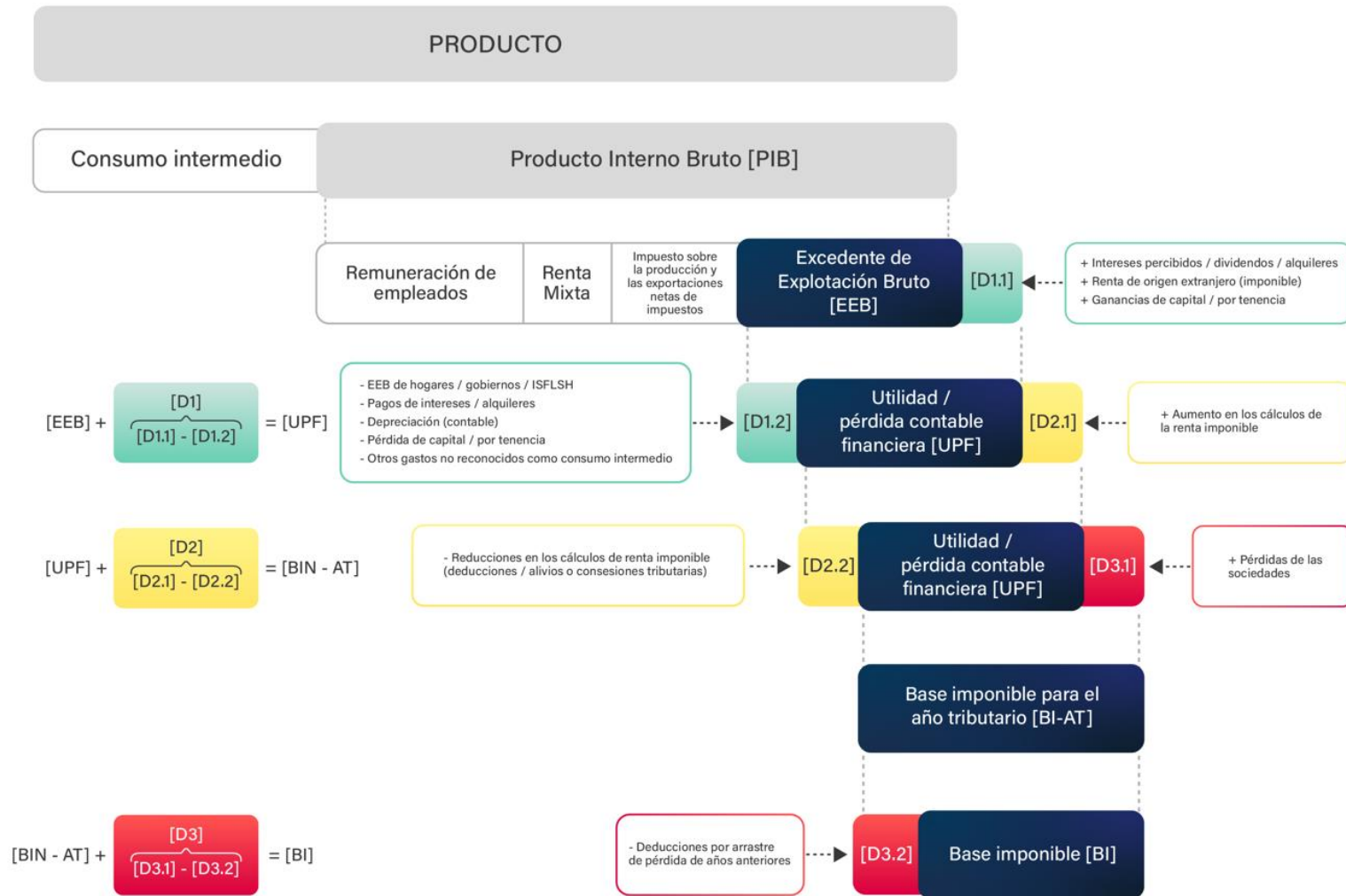
Exportaciones de bienes y servicios Netas de Impuestos son todas las transferencias de propiedad de bienes de los residentes a los no residentes y de servicios proporcionados de los productores residentes a los no residentes del país. Incluyen las compras en territorio interno realizadas por los organismos extraterritoriales y los hogares no residentes, excluyendo cualquier impuesto aplicable si fuera el caso.

Para obtener la utilidad/pérdida contable financiera (UPF), como aproximación al estado de resultados contable financiero, se le debe sustraer D1.2 que contiene el EEB de hogares, gobiernos e ISFLSH, los pagos de intereses y/o alquileres, depreciación (contable), pérdida de capital y otros gastos no reconocidos como consumo intermedio y añadirle D2.1 que corresponde a los aumentos o reducciones de los cálculos de la renta imponible según la política financiera contable vigente.

Esto da como resultado una base imponible neta para el año tributario (BIN-AT) a la cual hay que deducirle D2.2 que corresponde a reducciones de los cálculos de renta imponible y se le suman las pérdidas de las sociedades, por cuanto en la legislación no existen bases imponibles negativas, mientras que en el EEB si pueda darse esta situación. Finalmente, a la base imponible para el año tributario (BI-AT) se le restan las deducciones por arrastre de pérdida de años anteriores (D3.2) para obtener la Base Imponible (BI). El total de dichas correcciones se pueden apreciar en el gráfico 10⁶.

⁶ Para un mayor detalle revisar del punto 57 al 61 del documento (Ueda y Pecho, 2018).

Gráfico 11. Relación teórica entre el excedente de explotación bruto y la base imponible del ISR

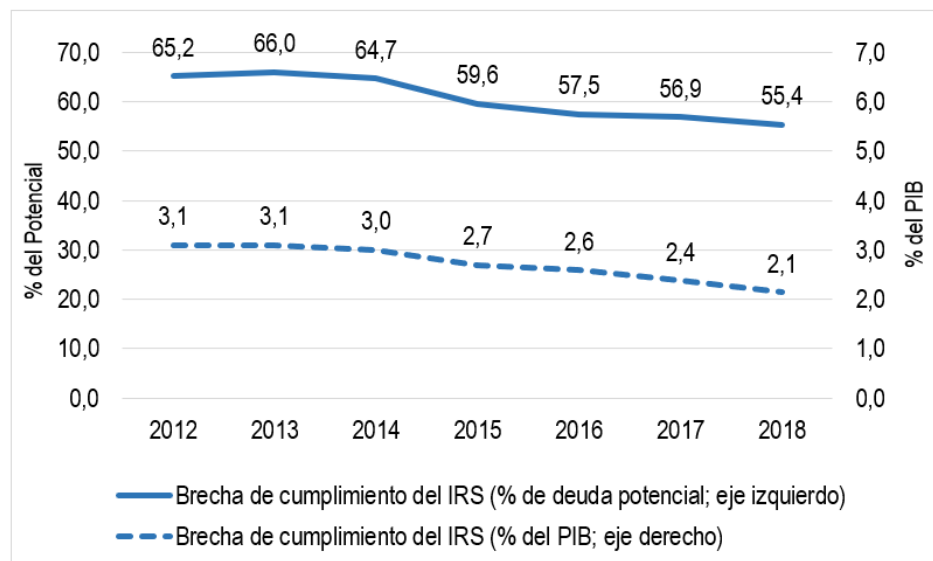


Fuente: Marco analítico del RA-GAP para la brecha de cumplimiento del ISR-PJ, FMI.

Estimación de la brecha de cumplimiento del ISR-PJ

La brecha de cumplimiento estimada del ISR-PJ disminuyó de 65,2% en 2012 a 55,4% en 2018, respecto al ingreso potencial (Gráfico 12). En 2018, la brecha de cumplimiento fue 2,1% del PIB.

Gráfico 12. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

Estimaciones del ingreso potencial del ISR-PJ

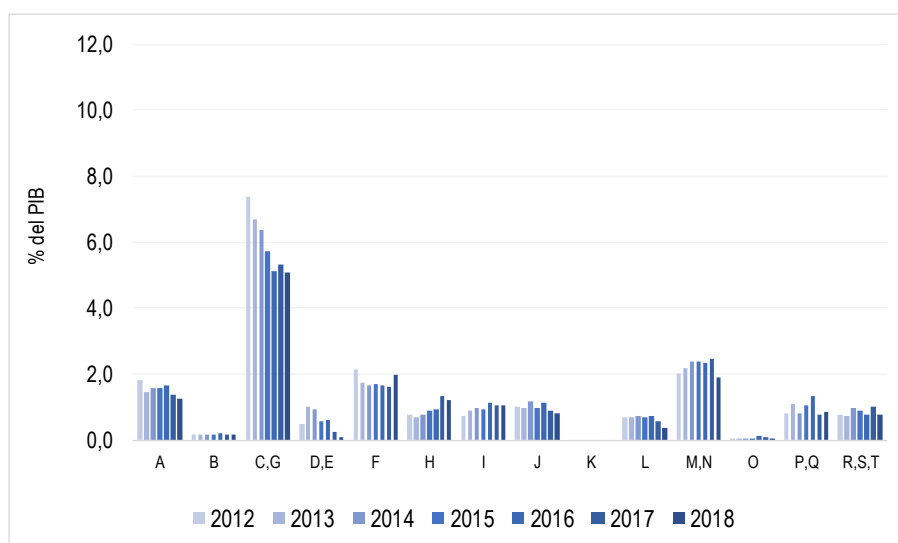
El ingreso potencial estimado del ISR-PJ con el marco normativo vigente (IP^C) se redujo de 4,7% en 2012 a 3,9% en 2018.

Ingreso potencial del ISR-PJ por sectores

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

El ingreso potencial del ISR-PJ (IP^C) por sectores indica la distribución de la base imponible del ISR-PJ (Gráfico 13). El ingreso potencial en relación con el PIB en el sector manufacturero (C) y el sector comercio (G), muestran una tendencia a la baja desde 2012, sectores como el de agricultura, silvicultura y pesca (A), construcción (F) y los de servicios empresariales, administrativos y de apoyo (M, N) han mantenido un ingreso potencial estable a lo largo del periodo en estudio.

Gráfico 13. Ingreso potencial del ISR-PJ (IP^C) por sectores



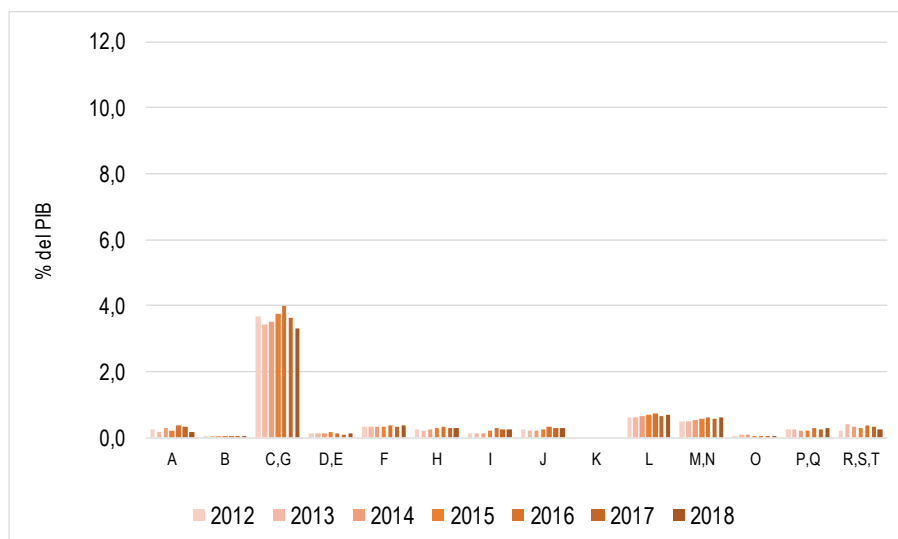
A Agricultura, silvicultura, pesca	H Transporte	O Administración pública
B Minería	I Restaurantes y hoteles	P Educación
C Industrias manufactureras	J Comunicaciones	Q Salud
D Electricidad, gas	K Servicios financieros	R Servicios recreativos
E Agua y cloacas	L Servicios de vivienda	S Otros servicios personales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

Fuente: Elaboración propia

Recaudación efectiva del ISR-PJ

La base y la obligación del ISR-PJ efectivos se extrajeron de la serie de datos de declaraciones D101, excluyendo a las sociedades financieras, las entidades gubernamentales y las empresas de zona franca en cada año. Para la distribución sectorial se utilizó la actividad primaria de cada contribuyente como se encuentra en el Registro Único Tributario (RUT) (Gráfico 14).

Gráfico 14. Recaudación efectiva del ISR-PJ 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		

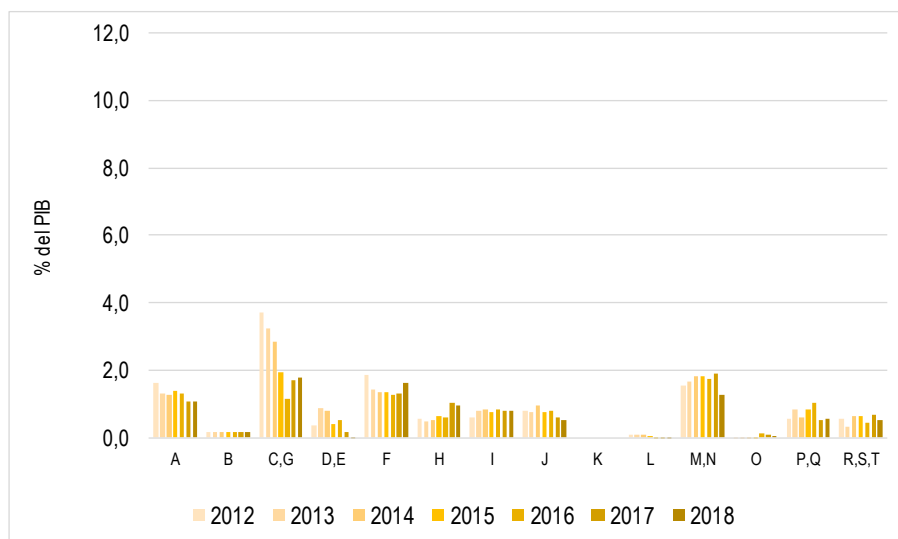
Fuente: Elaboración propia

Descomposición de la brecha de cumplimiento del ISR-PJ por sectores

Los datos del excedente de explotación bruto anuales correspondientes a las actividades económicas son publicados por el BCCR, y la base imponible del ISR-PJ 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 ISR-PJ, 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 ISR-PJ sectorial exige varios supuestos para la asignación de las partidas, por lo que los resultados estimados a nivel sectorial deberían ser usados con gran cuidado.

Las brechas fueron considerables respecto del PIB en los sectores manufacturero (C) y comercio (G), construcción (F), agricultura, silvicultura y pesca (A) y servicios empresariales (M, N). Los sectores C y G muestran una disminución del 2012 al 2018, mientras que los demás sectores mencionados no muestran mayores variaciones en su comportamiento (Gráfico 15).

Gráfico 15. Brechas de cumplimiento del ISR-PJ 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: Elaboración propia

4. Incumplimiento Tributario del ISR Asalariados y PFAL

Metodología para el cálculo de la brecha de cumplimiento del ISR-asalariados y PFAL

La metodología aplicable al ISR asalariados y ISR-PFAL fue suministrada por el FMI basada en datos de encuestas nacionales, pero no corresponde al método RA-GAP, por lo que es posible calcular la brecha de cumplimiento, pero no discernir los resultados entre sectores económicos⁷.

Para estimar la base imponible del ISR de los asalariados a partir de la ENAHO se tomaron en consideración únicamente los trabajadores que reportaron ser empleados para un patrón, empresa o empleados de casas particulares, esto se realizó tanto en la ocupación principal o secundaria con el fin de abarcar los ingresos totales gravables, además se considera un cumplimiento pleno en las obligaciones de los trabajadores del sector público por su nivel de formalización en las obligaciones tributarias.

Las variables de los asalariados permiten estimar el ingreso gravable total del trabajador y se seleccionan de la ENAHO en virtud de representar efectivamente la base imponible gravada salarial. Las variables utilizadas son el salario principal monetario bruto, salario secundario monetario bruto, otros ingresos al salario principal, bonificaciones del salario principal, salario principal independiente formal y salario secundario independiente formal.

Se utiliza el tiempo total laborado del año para totalizar los montos que representan el salario total gravable potencial en virtud del tiempo real que los miembros del hogar estuvieron empleados. Se ajustan los datos de la encuesta a lo reflejado en las cuentas nacionales en el rubro de sueldos y salarios en dinero para obtener una mayor precisión de la masa salarial total, y con el esquema de rangos y tasas de cada año se obtiene el impuesto potencial antes de aplicar créditos.

⁷ Dicha metodología está plasmada en el informe sobre “Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013”. Se le realizaron mejoras técnicas en procura de estimaciones más precisas donde se ha revaluado las principales variables de ingreso a considerar con el objetivo de asignar una base imponible más exacta, además se planteó el supuesto de que existe pleno cumplimiento en el ISR sobre los salarios del sector público. Por lo cual, se debe considerar que los resultados obtenidos en este informe difieren con respecto a los de años anteriores por estas mejoras técnicas.

En cuanto a las personas físicas con actividad lucrativa se consideraron únicamente los individuos identificados como patronos o cuenta propia tanto en la ocupación principal o secundaria, tomando en cuenta las ganancias reportadas de sus actividades de trabajador independiente en la ENAHO con el propósito de obtener la base imponible potencial.

Para reflejar el monto de la renta gravable para cada individuo se utilizan variables que solamente correspondan a la ganancia del trabajador independiente la cual se toma como base imponible potencial. Las siguientes variables que permitan reflejar la ganancia neta que sería sujeta a impuestos; ganancia principal independiente no agropecuario, ganancia secundaria independiente, ganancia principal socio familiar independiente, ganancia principal independiente agropecuario y gastos personales principal independiente formal.

De igual manera, se utiliza el tiempo total laburado del año para totalizar los montos que anualmente serían susceptibles a declarar como ISR-PFAL. Se ajustan los datos de la encuesta a lo reflejado en las cuentas nacionales con el ingreso mixto bruto como aproximación de la ganancia de las ISR-PFAL, y con el esquema de rangos y tasas de cada año se obtiene el impuesto potencial antes de aplicar créditos. Asimismo, se considera si procede la aplicación del monto exento a las personas que son asalariadas y al mismo tiempo tienen actividad lucrativa como trabajador independiente.

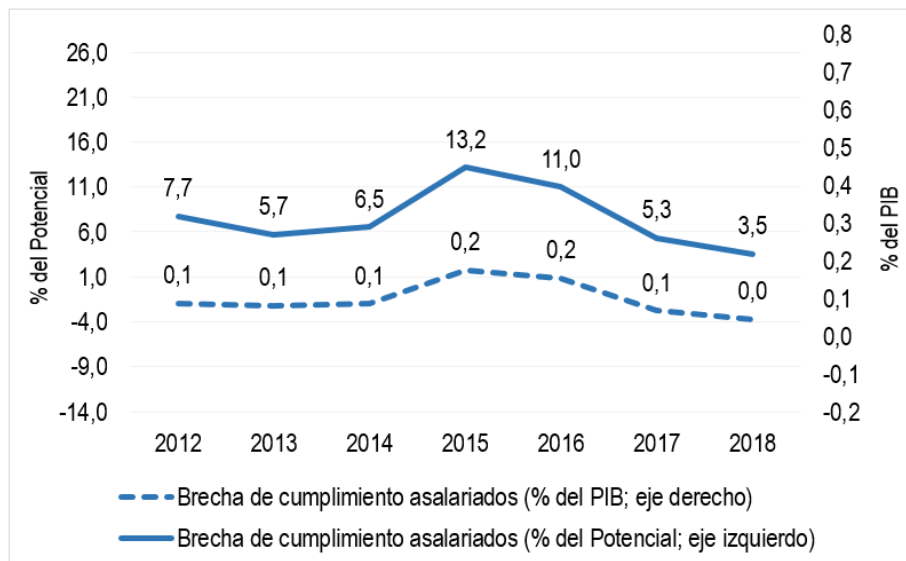
Una vez obtenidas las obligaciones potenciales de los asalariados y las ISR-PFAL se procede al cálculo de los créditos fiscales a los cuales estaría sujeto por condición de discapacidad, hijos menores a 18 años e hijos entre 18 y 25 años que se encuentren estudiando y por cónyuge, estos se realizan dependiendo de las condiciones de los miembros del hogar y sus características que permitan el crédito bajo los criterios preestablecidos en la reglamentación vigente. El crédito es aplicable siempre y cuando haya una obligación de ISR potencial de la persona a la cual se pueda sustraer el beneficio fiscal. El ISR potencial con los créditos sustraídos refleja el monto potencial del impuesto el cual se compara con los datos efectivos de recaudación.

Brecha de cumplimiento del ISR de asalariados

La brecha de cumplimiento estimada del ISR de asalariados disminuyó del 2012 al 2013, para posteriormente alcanzar un máximo de 13,16% en 2015, desde el cual muestra una reducción significativa hasta alcanzar 3,54% en el 2018 (Gráfico 16). En 2018, la brecha de cumplimiento fue a 0,05% del PIB. Por la formalidad que implican los salarios que se encuentran por encima del monto exento, además

de la retención que se da en el mismo, hacen que el ISR a los salarios tenga un incumplimiento relativamente bajo.

Gráfico 16. Brechas de cumplimiento ISR Asalariados en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

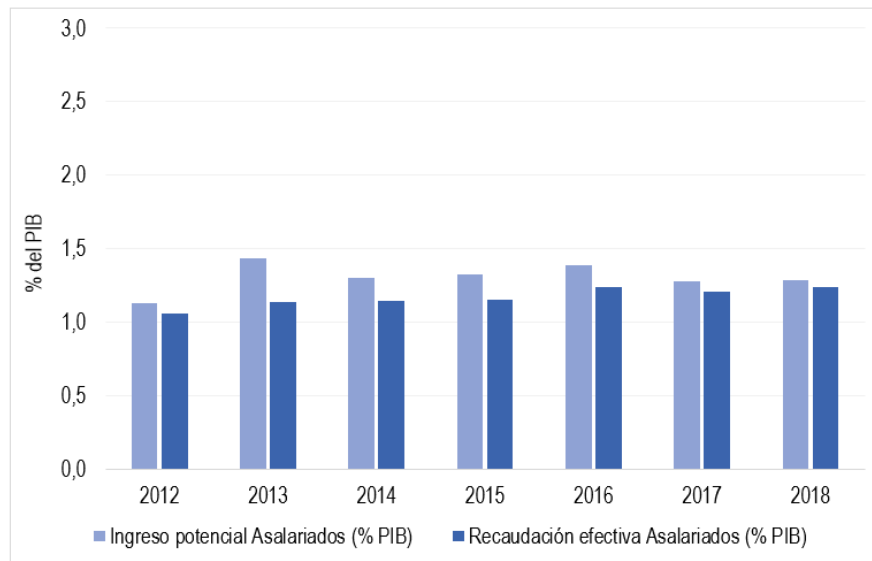
Estimaciones del ingreso potencial del ISR de asalariados

El ingreso potencial estimado del ISR de asalariados con el marco normativo vigente (IP^C) presenta un promedio de 1,31% del PIB a lo largo del periodo en estudio, con un mínimo de 1,13% en el 2012 y un máximo de 1,43% en 2013. Para 2018 el ingreso potencial fue 1,29% del PIB.

Recaudación efectiva del ISR de asalariados

La base y la obligación del ISR de asalariados efectivos se extrajeron de la serie de datos de declaraciones D103, en lo concerniente a las retenciones de salarios por periodo devengado. En promedio, la recaudación del ISR de asalariados fue 1,17%. En 2018, por ejemplo, la recaudación fue 1,24% del PIB (Gráfico 17).

Gráfico 17. Ingreso potencial y recaudación efectiva ISR Asalariados en Costa Rica

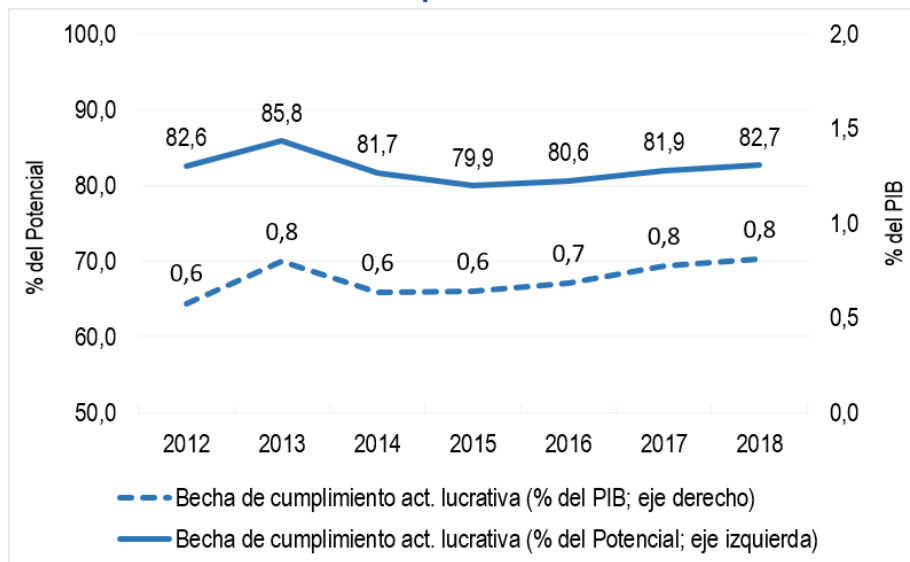


Fuente: Elaboración propia

Brecha de cumplimiento del ISR PFAL

La brecha de cumplimiento estimada del ISR de personas físicas con actividad lucrativa aumentó del 2012 al 2013, disminuyendo levemente hasta el 2015, para posteriormente mantener un ligero repunte hasta alcanzar un 82,68% en el 2018. (Gráfico 18). La brecha de cumplimiento fue 0,81% del PIB en 2018, el menor cumplimiento de este tipo de impuesto arroja incumplimiento como porcentaje del PIB relativamente altos y estables a través del tiempo.

Gráfico 18. Brechas de cumplimiento ISR-PFAL en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia

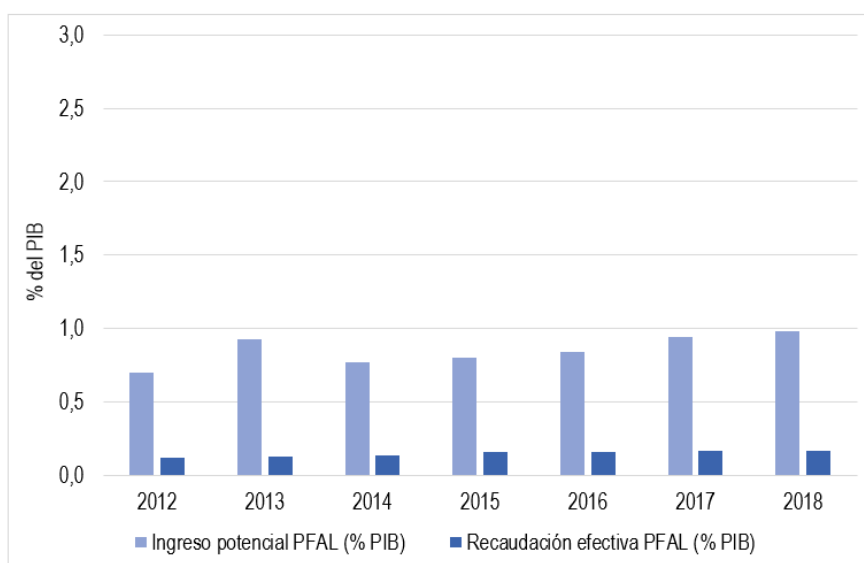
Estimaciones del ingreso potencial del ISR-PFAL

El ingreso potencial estimado del ISR-PFAL con el marco normativo vigente (IP^C) promedio fue 0,85% del PIB a lo largo del periodo en estudio, con un mínimo de 0,70% en 2012 y un máximo de 0,98% en 2018.

Recaudación efectiva del ISR PFAL

La base y la obligación del ISR-PFAL efectivos se extrajeron de la serie de datos de declaraciones D101. En promedio, la recaudación del ISR-PFAL fue de un 0,15%. En el 2018 la recaudación fue de 0,17% (Gráfico 19).

Gráfico 19. Ingreso potencial y recaudación efectiva ISR PFAL en Costa Rica

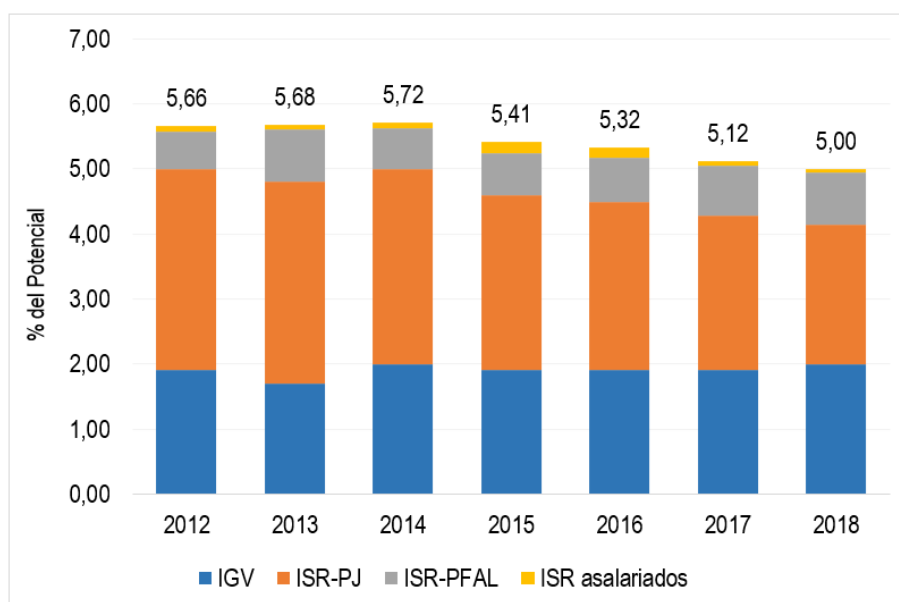


Fuente: Elaboración propia

5. Incumplimiento tributario total

El incumplimiento de los tributos en el estudio muestra una disminución a través del tiempo, registrando 5,7% en el 2012 a 5,0% en el 2018, como resultado principalmente de un mayor cumplimiento en el ISR-PJ y cumplimientos estables por parte de los otros tributos.

**Gráfico 20. Composición de la brecha de cumplimiento total en Costa Rica
2012 – 2018
(como % del PIB)**



Fuente: Elaboración propia

6. Bibliografía

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

Hacienda, M. d. (2010-2013). *Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas*. San José.

Ueda, J., y Pecho, M. (2018). *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*. Washington DC: Fondo Monetario Internacional.