



INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-11-2014
19 de diciembre, 2014

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

**INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE EL COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS**

2014

CONTENIDO

Páginanro.

RESUMEN EJECUTIVO (CALIBRI 12, MAYÚSCULA, NEGRITA)

1.	INTRODUCCIÓN.....	1
	ORIGEN DE LA AUDITORÍA	1
	OBJETIVO DE LA AUDITORÍA	1
	ALCANCE DEL ESTUDIO.....	1
	GENERALIDADES.....	2
	METODOLOGÍA APLICADA	2
	COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA.....	2
2	RESULTADOS.....	3
	LA EFECTIVIDAD EN LA RECAUDACIÓN Y CARGA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS HAN DISMINUIDO EN EL PERÍODO 2008-2014.....	3
	LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS SE HA VISTO AFECTADA POR LA RECOMPOSICIÓN DEL PIB POR ACTIVIDADES Y POR LA DISMINUCIÓN GENERAL DE IMPORTACIONES	6
	LA PÉRDIDA DE RENDIMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS SE APROXIMA A UN 0.1% DEL PIB, UNA VEZ AISLADO EL EFECTO RECOMPOSICIÓN Y LA BAJA DE IMPORTACIONES	13
3	CONCLUSIONES	15
4	DISPOSICIONES	15
	AL LICENCIADO HELIO FALLAS VENEGAS, EN SU CALIDAD DE MINISTRO DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.....	16
	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	17
CUADROS		
	CUADRO 1 IMPUESTO General sobre las Ventas. Recaudación Absoluta y relativa..	3
	CUADRO 2 IMPUESTO General sobre las Ventas. Índices de Productividad Total, Interno y de Importación. Base = Valor Agreg. Nal.....	9
	CUADRO3IMPUESTO General sobre las Ventas. Índices de Productividad Total, Interno y de Importación. Bases respectivas.....	11
	CUADRO4IMPUESTO General sobre las Ventas. Descomposición analítica del rendimiento con respecto al PIB.....	13

GRÁFICOS

GRÁFICO 1 IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS. COCIENTES AL PRODUCTO INTERNO BRUTO 2003-2014.....	4
GRÁFICO 2IGV TOTAL E INTERNO. COEFICIENTE DE EVASIÓN Y CARGA TRIBUTARIA. COSTA RICA 2000-2008	5
GRÁFICO 3COMPOSICIÓN PORCENTUAL DEL PIB, POR INDUSTRIAS (DIVISIONES CIU).....	6
GRÁFICO 4IGV-APROXIMACIÓN TOTAL. ALÍCUOTAS A VALOR AGREGADO. POR INDUSTRIAS.....	7
GRÁFICO 5IGV-APROXIMACIÓN TOTAL. DESCOMPOSICIÓN ANALÍTICA DE LA ALÍCUOTA. BAJA GENERAL Y RECOMPOSICIÓN DE LA BASE (VALOR AGREGADO NACIONAL).....	8
GRÁFICO 6IGV INTERNO. DESCOMPOSICIÓN ANALÍTICA DE LA ALÍCUOTA. BAJA GENERAL Y RECOMPOSICIÓN DE LA BASE (VALOR AGREGADO NACIONAL).....	10
GRÁFICO 7IGV-APROXIMACIÓN TOTAL. DESCOMPOSICIÓN ANALÍTICA DE LA ALÍCUOTA EFECTIVA BAJA GENERAL Y RECOMPOSICIÓN DE LA BASE (VALOR AGREG. NAL. Y EXTERNO).....	12
GRÁFICO 8IGV INTERNO. RECAUDACIÓN REAL Y ESTIMADA 2008-2015.....	14
ANEXOS	
ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	17
Cuadro A1. Recaudación del IGV según declaración formulario DGT-104.....	18
Cuadro A2. Índices a Valor Agregado de las Importaciones Formulario D104..	18

RESUMEN EJECUTIVO

¿Qué examinamos?

La Contraloría General efectuó una auditoría de carácter especial sobre el comportamiento y la efectividad de la recaudación del Impuesto sobre las Ventas, para el período 2008 a 2014, con el propósito de proponer medidas de mejoramiento que se estimen pertinentes.

¿Por qué es importante?

La temática en estudio resulta de gran importancia, ya que el Impuesto General sobre las Ventas constituye en la actualidad el principal ingreso tributario del Presupuesto Nacional, y su efectiva recaudación es vital para la prestación y el sostenimiento de los servicios que presta el Gobierno. Los resultados del estudio constituyen insumo importante para el análisis de política tributaria y la gestión tributaria relativa a este Impuesto.

¿Qué encontramos?

Se estableció que el rendimiento o efectividad del Impuesto General sobre las Ventas mostró un descenso significativo en el período 2008-2014. Mientras en el año 2008, el Impuesto General sobre las Ventas representaba un 39% del total de la recaudación tributaria o un 6% del Producto Interno Bruto (PIB), en el año 2014 dicho tributo alcanza solo un 36% del recaudo o un 4,7% del PIB.

De acuerdo con el clasificador de los ingresos que se aplica en nuestro país, el Impuesto General sobre las Ventas tiene dos componentes, el de aduanas (que se cobra directamente en el momento de la importación de bienes), y el que se denomina interno (que es la parte del Impuesto que se recauda en la comercialización de los bienes y servicios dentro del país). Según el estudio realizado, en la citada disminución que muestra el rendimiento del Impuesto, se observa una baja más pronunciada en la recaudación aduanera, como porcentaje del PIB, pues solamente alcanza un 2.3% del PIB en el 2014 frente a 3.1% del PIB en el 2008, en contraposición a la parte interna, que representaba un 2.8% del PIB en 2008 contra 2,4% del PIB en 2014.

Se determinó que, en el período en estudio, la Recaudación del Impuesto General sobre las Ventas se ha visto disminuida debido en gran parte a la recomposición de las actividades económicas del país, así como por la disminución general de importaciones, entre otros factores que también están asociados a la gestión tributaria.

En este sentido, las actividades de servicios pasaron de representar un 41,8% del PIB en 2008 a un 50,8% del PIB en 2014 (9,04% del PIB más), mientras que comercio y manufactura, pasaron en ese período de 38,4% del PIB a 30,4% del PIB. El resto de las actividades bajan su representación en un 1% en el mencionado período.

Esta recomposición del Producto Interno Bruto por actividades ocurrida en el citado período, tiene gran importancia para el rendimiento del Impuesto General sobre las Ventas, por cuanto las industrias que mayoritariamente están gravadas con ese Impuesto de acuerdo con la Ley, son

principalmente el comercio y la manufactura, no así una gran parte de los servicios, con lo cual al modificarse la estructura de las actividades en la economía según lo indicado, se genera un menor rendimiento del citado tributo.

En este contexto, debe indicarse que la actividad de los servicios tiene una muy baja contribución al recaudo del Impuesto sobre las Ventas, a pesar de ser de las actividades más dinámicas de la economía en los últimos años.

Por otra parte, se observa una caída en las alícuotas del impuesto en las distintas actividades económicas, en el período del estudio, lo que significa que cada una de esas actividades aporta en general cada vez menos al Impuesto en términos relativos, derivado principalmente de una menor cantidad de importaciones por parte de esas actividades. Sin embargo, también se percibe a nivel interno un menor rendimiento aun considerando la recomposición de actividades, por el orden de 0.1% del PIB aproximadamente.

Se desprende de lo comentado anteriormente, la necesidad de revisar la estructura del Impuesto, en relación con las actividades económicas no sujetas y con las exoneraciones, así como la gestión y fiscalización del Tributo, todo con el fin de aumentar el rendimiento del Impuesto, en el contexto de una reforma fiscal, que contemple también el ajuste del Impuesto sobre la Renta, y la revisión del gasto público, principalmente del gasto corriente.

¿Qué sigue?

En el presente Informe se giran disposiciones al Ministro de Hacienda, para que se realice una valoración de la disminución del rendimiento del Impuesto General sobre las Ventas que se comenta en este informe, con el fin de proponer los ajustes normativos y de gestión, que resulten pertinentes; fortalecer los mecanismos de gestión y fiscalización del Impuesto sobre las Ventas; y remitir a esta Contraloría General, un informe al finalizar el período 2015, sobre la gestión, recaudación y fiscalización del Impuesto General sobre las Ventas, y los resultados alcanzados en relación con el rendimiento de dicho Impuesto.

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

**INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE EL COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS**

1. INTRODUCCIÓN

ORIGEN DE LA AUDITORÍA

- 1.1. El estudio se efectuó en cumplimiento del Plan Anual Operativo de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa del año 2014
- 1.2. La temática en estudio resulta de gran importancia, ya que el Impuesto General sobre las Ventas constituye en la actualidad el principal ingreso tributario del Presupuesto Nacional, y su efectiva recaudación es vital para la prestación y el sostenimiento de los servicios que presta el Gobierno. Esta Contraloría espera que este estudio sirva de insumo para el análisis de política tributaria y de eventuales medidas para el mejoramiento de la gestión tributaria.

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- 1.3. Evaluar el comportamiento y la efectividad de la recaudación del impuesto sobre las Ventas, con el propósito de proponer medidas de mejoramiento que se estimen pertinentes.

ALCANCE DEL ESTUDIO

- 1.4. El estudio comprendió un análisis de la recaudación del Impuesto General sobre las Ventas en los años 2008 a 2014 en forma global, así como a nivel de actividades económicas.¹ Profundiza en el indicador de efectividad o carga tributaria del Impuesto, para evaluar su comportamiento en el citado período, así como el efecto que sobre dicho indicador ha tenido la recomposición de los sectores en la economía, e indirectamente la gestión tributaria, entre otros factores.
- 1.5. El presente informe se realizó con base en información general sobre la contribución de las distintas actividades económica al Impuesto General sobre las Ventas y otros datos atinentes a dicho tributo, suministrada por el Ministerio de

¹ Según el Clasificador Internacional Industrial Uniforme (CIIU 3) a dos dígitos (divisiones CIIU).

Hacienda, así como en información de la producción por actividades económicas obtenida del Sistema de Cuentas Nacionales del Banco Central de Costa Rica.

- 1.6. La auditoría se realizó con base en el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.

GENERALIDADES

- 1.7. El Impuesto General sobre las Ventas (IGV), es la principal fuente presupuestaria del Gobierno de la República, regulado por la Ley del Impuesto General sobre las Ventas No. 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, y su reglamento decreto 14.082-H de 29 de noviembre de ese año. Su contribución a la recaudación tributaria se encuentra entre 35% y casi 40% en el último decenio, con una participación en el PIB (carga tributaria), de alrededor del 5%.

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.8. Se analizó el monto, composición y tendencia de la recaudación del Impuesto General sobre las Ventas, su carga tributaria, y los factores económicos que han incidido en dicha recaudación.
- 1.9. También se estudió la contribución al Impuesto de las distintas actividades económicas, según el Clasificador Internacional Industrial Uniforme (CIIU 3) a dos dígitos (divisiones CIIU), con la finalidad de determinar los efectos derivados de los cambios en la composición de la economía.
- 1.10. Para los efectos anteriores, se utilizó un enfoque de índices de Laspeyres y Paasche, mediante los cuales una suma ponderada es analizada con pesos o ponderaciones constantes (Laspeyres), o actualizados y variables (Paasche), aplicados a las tarifas o alícuotas totales (carga tributaria). La carga tributaria total es una suma ponderada de las respectivas cargas de industrias o actividades económicas, cuya participación en el PIB son las ponderaciones.

COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

- 1.11. El resultado del presente estudio fue presentado al Máster Fernando Rodríguez Garro, Viceministro de Ingresos, y al Lic. Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación, quienes expresaron sus observaciones.
- 1.12. Mediante oficio 13861 (DFOE-SAF-0517) de 09 de diciembre de 2014, el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República solicitó al Ministro de Hacienda remitir las observaciones que considerara pertinentes sobre el contenido del borrador del presente informe. Al respecto, mediante oficio DM-2338-2014 de 16 de diciembre de 2014 el Ministro de Hacienda a.i. comunicó a la Contraloría General de la República que la Dirección General de Tributación indicó no presentar observaciones al mencionado borrador.

2 RESULTADOS

LA EFECTIVIDAD EN LA RECAUDACIÓN Y CARGA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS HAN DISMINUIDO EN EL PERÍODO 2008-2014

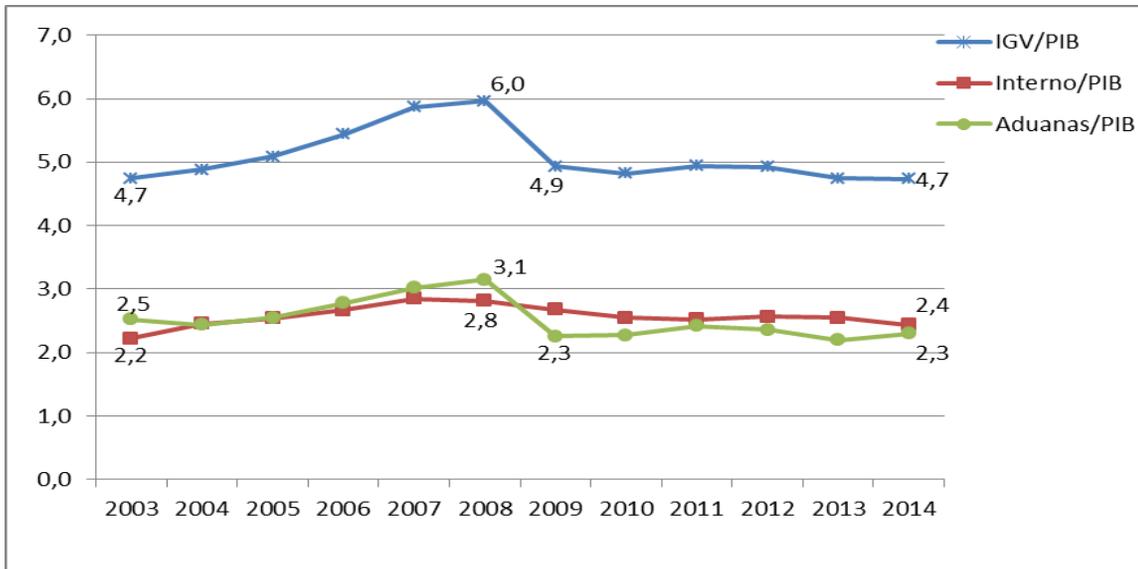
- 2.1. El Impuesto General sobre las Ventas (IGV) es la principal fuente presupuestaria del Gobierno de la República, regulado por la Ley del Impuesto General sobre las Ventas No. 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas. Como se observa en el Cuadro 1, en 2013-2014 aporta cerca de 36% de la recaudación tributaria, y su participación en el Producto Interno Bruto (PIB) es 4.7%. Estos valores son comparables a los de diez años atrás. (Cuadro 1 y Gráfico 1).
- 2.2. Se estableció que estos indicadores han tenido un descenso, particularmente en comparación con 2006-2008. Por ejemplo, en ese período llegó a sobrepasar el 39% de la recaudación, y alcanzó un 6% del PIB.
- 2.3. Conforme al clasificador de ingresos, el Impuesto sobre Ventas se desglosa en su componente interno y de aduanas, lo cual se resume en el Cuadro 1. Se observa una baja más pronunciada en la recaudación aduanera, como porcentaje del PIB, pues solamente alcanza un 2.3% en el 2014 frente a 3.1% en el 2008. Véase Gráfico 1.²

Cuadro 1
Impuesto General sobre las Ventas
Recaudación absoluta y relativa
Millones de colones y porcentajes

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Recaudación	397.377	485.168	626.707	797.850	936.721	831.279	920.298	1.029.811	1.122.978	1.176.745	1.290.000
% PIB	4,9	5,1	5,4	5,9	6,0	4,9	4,8	4,9	4,9	4,7	4,7
% Impuestos	37,6	38,3	39,7	39,3	38,9	36,7	36,9	37,2	37,3	35,6	36,2
Componente interno	199.392	241.951	306.955	387.047	442.228	451.367	486.600	525.172	584.638	631.851	665.000
Componente aduanas	197.985	243.217	319.752	410.803	494.493	379.912	433.698	504.639	538.340	544.893	625.000
% interno/PIB	2,4	2,5	2,7	2,8	2,8	2,7	2,5	2,5	2,6	2,5	2,4
%aduanas/PIB	2,4	2,5	2,8	3,0	3,1	2,3	2,3	2,4	2,4	2,2	2,3

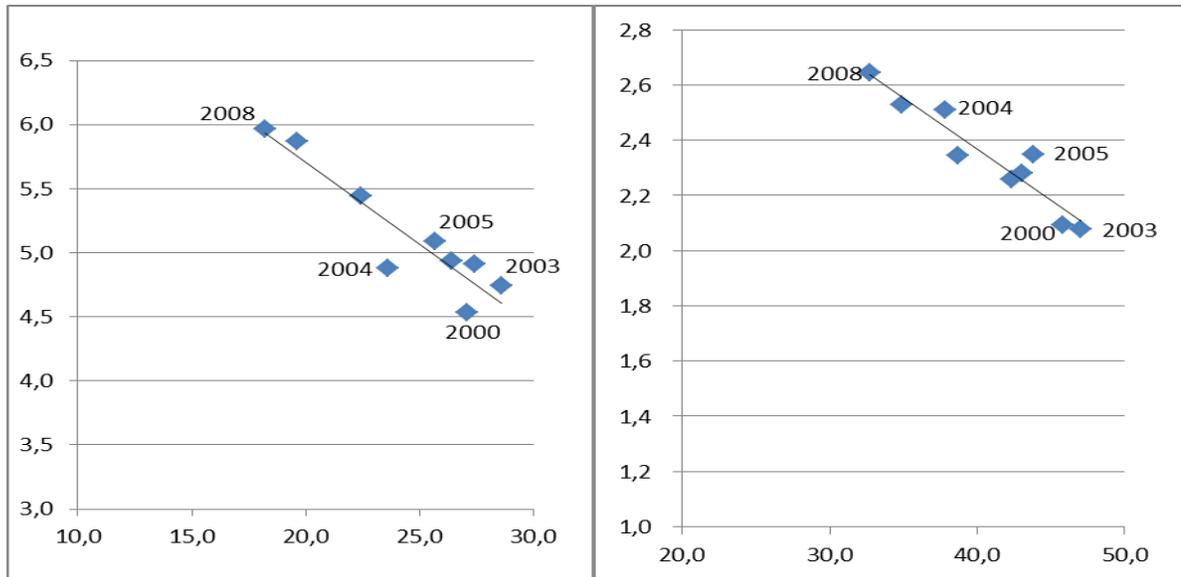
² A primera vista, ocurre una caída por una sola vez en 2009, sin embargo, el promedio 2013-2014 está por debajo de los años anteriores 2009-2012. En general, el punto de referencia es el año 2008 contra el período subsiguiente. Para 2014, las cifras del Cuadro 1 y Gráfico 1 son las incluidas en el presupuesto nacional.

Gráfico 1
Impuesto General de las Ventas
Cocientes al Producto Interno Bruto
2003-2014, en porcentajes



- 2.4. El Informe DFOE-SAF-IF-10-2010, de esta Contraloría, mediante una metodología uniforme desde 1991, muestra que el crecimiento de la carga tributaria hasta el 2008 se asocia (no como única causa) a descensos del coeficiente de evasión, el cual pasó de valores por encima del 27% en 2000-2003 a menos del 20% en 2007-2008. Ver gráfico 2.
- 2.5. A ese respecto, posteriormente el Ministerio de Hacienda ha presentado cálculos de un indicador de incumplimiento para los años 2010-2011, el cual se acerca al 30%. Sin embargo, la metodología no es enteramente comparable con la del DFOE-SAF-IF-10-2010, y dicha institución advierte que el indicador incluye elusión.

Gráfico 2
IGVTotal (izquierda) e Interno (derecha)
Coeficiente de Evasión (eje horizontal)
y Carga Tributaria (eje vertical)
Costa Rica 2000-2008



2.6. La disminución de los índices de productividad o carga tributaria de este impuesto a partir del 2009 se pueden asociar a mayor evasión-se infiere de la relación mostrada en el gráfico 2-, en razón de que, en términos generales, en la medida que la carga tributaria aumenta o disminuye, se presenta un movimiento inverso en el coeficiente de evasión.³ A su vez, la menor participación de las importaciones en la recaudación –que es una etapa de cobro con ventajas relativas y con mayor alícuota media- a causa del desempeño de la economía, y una recomposición de la producción nacional, como se verá, también han tenido un efecto relevante en dicha disminución.

2.7. Como resultado de esta pérdida de productividad, y dada la importancia relativa del impuesto para las arcas fiscales, el aumento que se ha venido presentando en los gastos del Gobierno no ha podido ser cubierto con ingresos corrientes; en consecuencia, el déficit financiero y la deuda han estado en aumento. Cabe

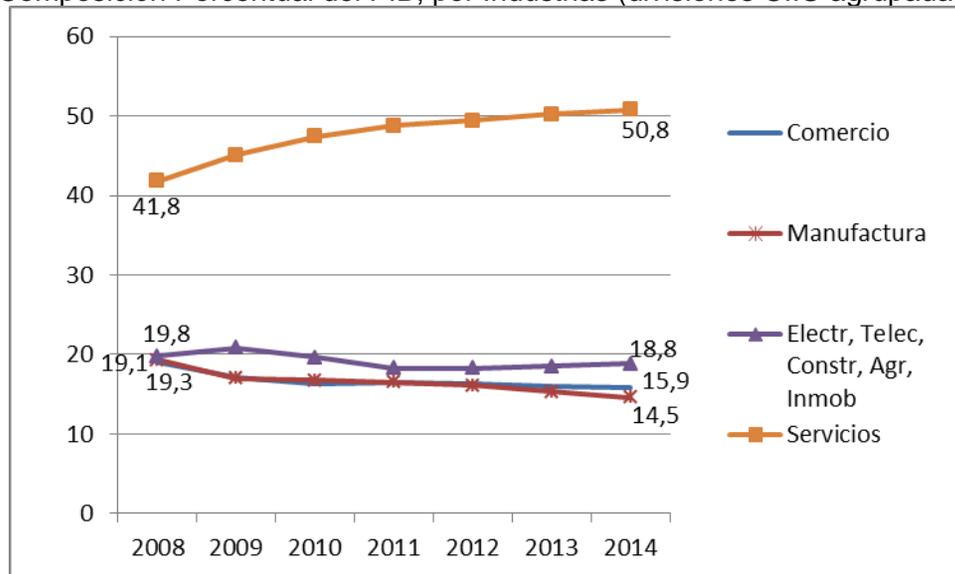
³ La carga tributaria es la recaudación dividida por el PIB, mientras el coeficiente de productividad o efectividad es la anterior dividida por la tarifa general, en este caso 13%.

mencionar que desde el año 2002, distintos gobiernos han presentado iniciativas para convertir el tributo en un Impuesto sobre el Valor Agregado completo, mediante la inclusión de bienes y servicios no sujetos o exentos, y otras medidas que potencien la recaudación; no obstante, los proyectos de ley correspondientes finalmente no se han logrado concretar e implementar.⁴

LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS SE HA VISTO AFECTADA POR LA RECOMPOSICIÓN DEL PIB POR ACTIVIDADES Y POR LA DISMINUCIÓN GENERAL DE IMPORTACIONES

- 2.8. En el estudio realizado, se determinó que el rendimiento del Impuesto General sobre las Ventas, se ha visto disminuido por una recomposición del Producto Interno Bruto por actividades, así como por la disminución general de las importaciones, en el período en estudio.
- 2.9. En el siguiente gráfico se puede observar la recomposición que ha tenido el Producto Interno Bruto por actividad, para el período comprendido 2008 - 2014.⁵

Gráfico 3
Composición Porcentual del PIB, por Industrias (divisiones CIU agrupadas)

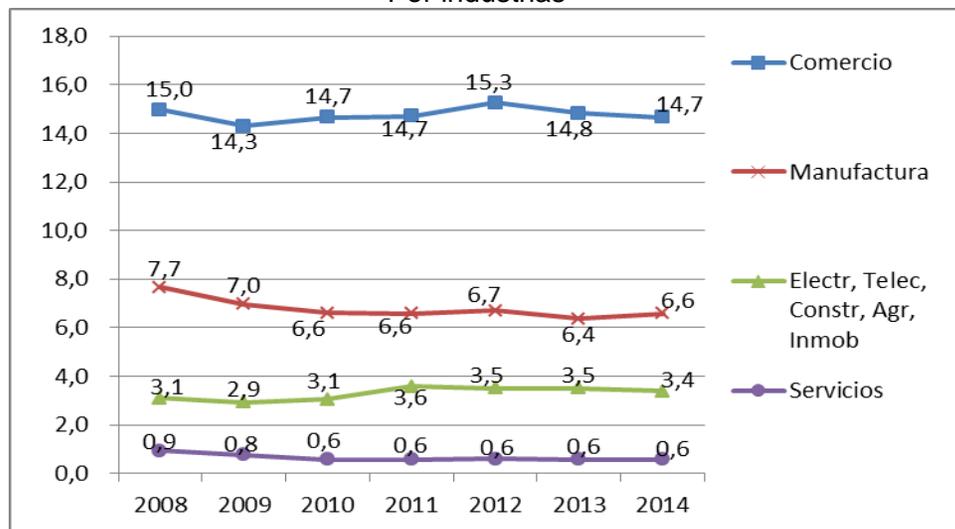


⁴ Particularmente, los proyectos tramitados con expedientes legislativos 15.516, 16.326, 17.959.

⁵ Los servicios excluyen Telecomunicaciones y Correo, incluidos por razones estadísticas en el grupo “resto de actividades”, en las que se computan también Electricidad-Gas-Agua, Construcción, Actividades Inmobiliarias, Agricultura-Caza-Pesca, Extracción de Minas y Canteras. En el resto de este informe, el PIB o Valor Agregado es a Precios Básicos, y sin restar “Servicios de Intermediación Financiera medidos Indirectamente.” Para 2014, se toma el primer semestre en el análisis de esta sección.

- 2.10. Se desprende del cuadro, que las agrupadas como “servicios” pasaron de representar un 41,8% del PIB en 2008 a un 50,8% del PIB en 2014 (9,0% del PIB más), mientras que comercio y manufactura, cuyas líneas se traslapan en la parte baja del gráfico, pasaron en ese período de 38,4% del PIB a 30,4% del PIB (disminución conjunta de 8,0% del PIB). El resto de las actividades bajan su representación en un 1% en el mencionado período, hasta 18.8%.
- 2.11. Esta recomposición del Producto Interno Bruto por actividades ocurrida en dicho período, tiene gran importancia para el rendimiento del Impuesto General sobre las Ventas, por cuanto las industrias que mayoritariamente están gravadas con ese Impuesto, son principalmente el comercio y la manufactura, no así una gran parte de los servicios, con lo cual al modificarse la estructura de las actividades en la economía, se genera un menor rendimiento del citado tributo.
- 2.12. Debe recordarse que, de acuerdo con la Ley General del Impuesto sobre las Ventas, la mayoría de los servicios no están sujetos a dicho tributo, con algunas excepciones establecidas taxativamente en tal normativa.

Gráfico 4
IGV-Aproximación Total
Alícuotas a Valor Agregado
Por industrias



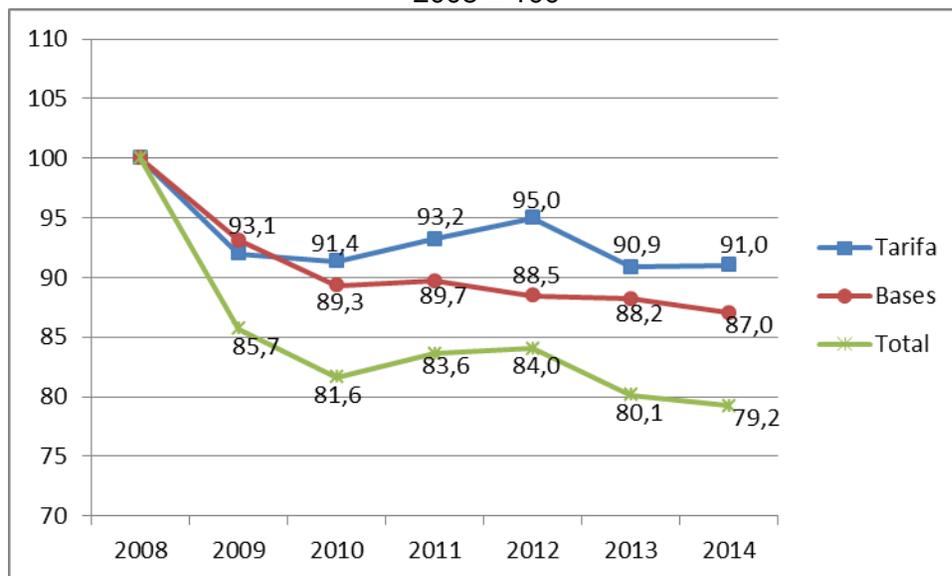
- 2.13. Adicionalmente a la recomposición del Producto Interno Bruto, esta Contraloría observa que la mayoría de las actividades ha disminuido su rendimiento o alícuota (es decir están contribuyendo cada menos a la recaudación del impuesto), al

menos entre los puntos extremos del período, lo cual se debe en buena parte - como se mostrará más adelante- a una menor cantidad de importaciones por parte de esos sectores. En el gráfico 4 se muestra las alícuotas del IGV, según dichas actividades económicas, para el período en comentario, en donde se puede ver la referida disminución en casi todas las actividades.⁶

2.14. Como se desprende del gráfico 1 anterior, la carga tributaria del IGV disminuyó de un 6% del PIB en 2008 a un 4,7% del PIB en 2014, sea un 21%, lo cual, de ese porcentaje, se puede atribuir en un 9% puntos a una caída general de las alícuotas por actividades, y 13% a la recomposición de dichas actividades en la economía.⁷ El cuadro 2 presenta el cálculo mediante la metodología de índices, el cual se representa en el Gráfico 5 para el IGV total y en el Gráfico 6 para el Interno.

Gráfico 5

IGV- Aproximación al Total: Descomposición analítica de la alícuota Baja general y recomposición de la base (Valor Agregado Nacional) 2008 = 100



⁶ El IGV Aproximación Total es igual a Columna 30 más Columna 37 del formulario D104. Ver nota 13.

⁷ Tratándose de cocientes, la descomposición es multiplicativa ($0.792 = 0.91 \times 0.87$), por lo cual en términos aditivos no cierra con exactitud. En logaritmos la descomposición sí es aditiva ($\ln 0.792 = \ln 0.91 + \ln 0.87$), de modo que la baja (del log de la) alícuota es de 23.3 puntos, de los cuales 9.4 se atribuyen a caída general o “pura” de alícuotas, y 13.9 a recomposición de la base. Grosso modo, un 60% se atribuye a esta recomposición, y 40% a la baja de las alícuotas.

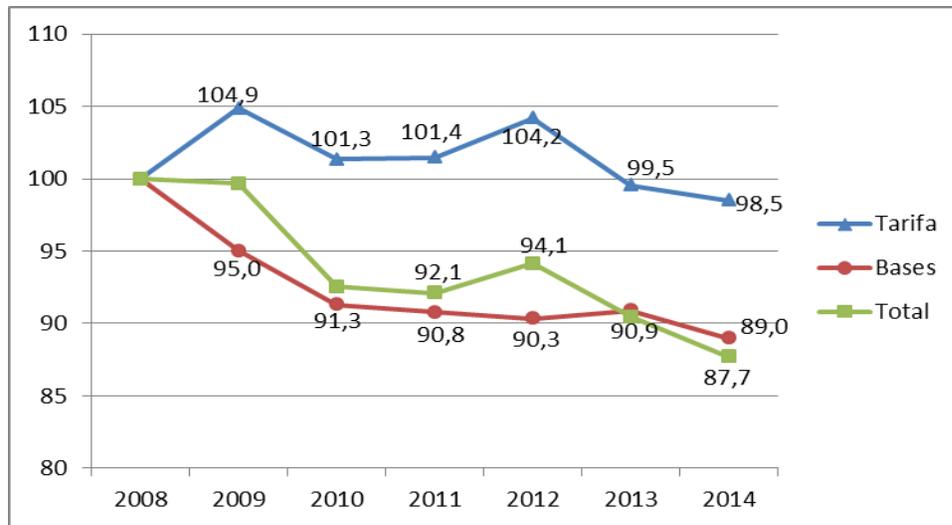
Cuadro 2
Impuesto General sobre las Ventas
Índices de productividad Total, Interno y de Importación, Base = Valor Agreg. Nal.
2008 = 100

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
IGV-APROXIMACIÓN TOTAL							
Tarifa/PIB	5,35	4,59	4,37	4,48	4,50	4,29	4,24
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	85,7	81,6	83,6	84,0	80,1	79,2
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	92,0	91,4	93,2	95,0	90,9	91,0
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	93,1	89,3	89,7	88,5	88,2	87,0
Tarifa con estructura de base de 2008	5,35	4,92	4,89	4,98	5,08	4,86	4,87
IGV INTERNO							
Tarifa/PIB	2,88	2,87	2,66	2,65	2,71	2,60	2,52
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	99,7	92,5	92,1	94,1	90,5	87,7
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	104,9	101,3	101,4	104,2	99,5	98,5
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	95,0	91,3	90,8	90,3	90,9	89,0
Tarifa con estructura de base de 2008	2,88	3,02	2,92	2,92	3,00	2,86	2,84
IGV ADUANAS							
Créditos de importación/Import. D104	2,48	1,72	1,71	1,82	1,79	1,69	1,72
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	69,5	69,0	73,7	72,3	68,1	69,4
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	77,1	79,8	84,1	84,2	80,8	82,6
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	90,2	86,5	87,6	85,9	84,3	84,0
Tarifa con estructura de base de 2008	2,47	1,90	1,97	2,08	2,08	2,00	2,04

2.15. Puede observarse en el bloque intermedio del Cuadro 2, e igualmente en el Gráfico 6, que para el IGV Interno el índice Laspeyres de alícuota se mantiene cercano a 100, mientras la recomposición de las actividades económicas origina la caída de la alícuota total.⁸ Por el contrario, en el componente aduanas, ambos factores de alícuota y de recomposición de las actividades, son relevantes en la baja del rendimiento.

⁸ El índice está ligeramente por encima de 100 hasta el 2012, y luego baja, también ligeramente. Es una señal de debilitamiento de la recaudación en 2013 y 2014, incluso considerando la recomposición del PIB.

Gráfico 6
IGV Interno: Descomposición analítica de la alícuota
Baja general y recomposición de la base (Valor Agregado Nacional)



2.16. Adicionalmente, debe indicarse que, los créditos de importación o componente de aduanas del IGV, pueden asociarse más apropiadamente con las importaciones, gravadas como también no gravadas.⁹El Cuadro 3 presenta el resultado de esta asociación en su bloque inferior. La alícuota supera por poco margen el nivel de 2008 –todos los años con la salvedad del 2011-, e igualmente el índice tanto de alícuota como de recomposición, son de orden cercano a 100, lo cual indica que la alícuota en relación con importaciones es muy estable, y es la caída de estas últimas lo que reduce la productividad en relación con el PIB.¹⁰

⁹ Si se consideran solamente las importaciones gravadas, la alícuota da muy cercana a 13% todos los años. El componente de aduanas se refiere al contenido en el formulario de la DGT 104, pero el resultado es muy similar con datos de la Dirección General de Aduanas (clasificación económica CUODE).

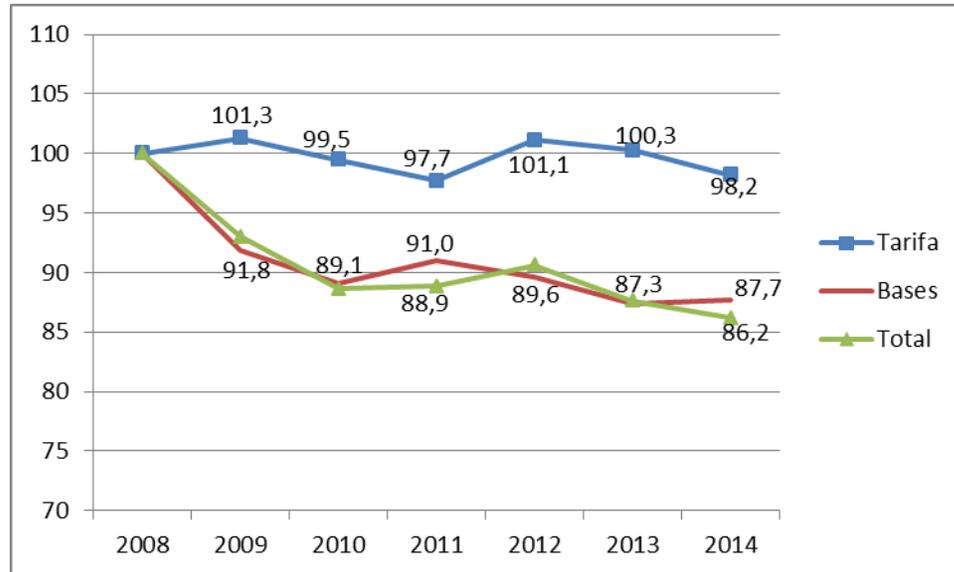
¹⁰La alícuota media en importaciones no es muy disímil entre actividades (formulario 104), ni se ha dado una recomposición relevante de importaciones entre declarantes de este impuesto por actividades. Por tanto, la caída en productividad con respecto al PIB, se origina en el menor volumen general de importaciones. Así, para las importaciones se pueden calcular los índices Importaciones/PIB como se hace para la recaudación, y dan muy similares a los de IGV Aduanas/PIB que figuran en el Cuadro 2. Ver Cuadro A2 en Anexo.

Cuadro 3
Impuesto General sobre las Ventas
Índices de productividad Total, Interno y de Importación, Bases respectivas
2008 = 100

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
IGV-APROX. TOTAL contra PIB+IM							
Tarifa/PIB	4,06	3,78	3,60	3,61	3,68	3,56	3,50
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	93,0	88,7	88,8	90,6	87,6	86,2
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	101,3	99,5	97,7	101,1	100,3	98,2
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	91,8	89,1	91,0	89,6	87,3	87,7
Tarifa con estructura de base de 2008	4,06	4,11	4,04	3,97	4,11	4,07	3,99
IGV INTERNO contra PIB							
Tarifa/PIB	2,88	2,87	2,66	2,65	2,71	2,60	2,52
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	99,7	92,5	92,1	94,1	90,5	87,7
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	104,9	101,3	101,4	104,2	99,5	98,5
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	95,0	91,3	90,8	90,3	90,9	89,0
Tarifa con estructura de base de 2008	2,88	3,02	2,92	2,92	3,00	2,86	2,84
IGV ADUANAS contra Importaciones							
Créditos de importación/Import. D104	7,76	8,00	7,95	7,57	8,01	8,17	8,14
Tarifa Base 2008 = 100	100,0	103,1	102,5	97,6	103,2	105,3	104,9
Índice Laspeyres Tarifas	100,0	102,6	102,5	95,9	102,5	103,9	102,3
Índice Paasche Composición de la Base	100,0	100,5	100,0	101,7	100,7	101,3	102,6
Tarifa con estructura de base de 2008	7,76	7,96	7,96	7,45	7,96	8,06	7,94

2.17. En cuanto al IGV Total, los resultados anteriores para el Interno y el de Aduanas indican que un análisis del IGV Total en asocio del Valor Agregado Nacional + Importaciones conduce al mismo resultado, como se verifica en Cuadro 3 en su bloque superior, y Gráfico 7. Así, el cálculo de tarifa con estructura constante de esa base es estable.

Gráfico 7
IGV aprox. Total: Descomposición analítica de la alícuota efectiva
Baja general y recomposición de la base (Valor Agreg. Nal. y Externo)
2008 = 100



- 2.18. En resumen, de los resultados expuestos se puede afirmar que el rendimiento del Impuesto sobre las Ventas, ha tenido una disminución significativa en el período 2008-2014, lo cual se debe en mayor medida a una recomposición de la economía, en donde los servicios -muchos de los cuales no están gravados- están teniendo un mayor peso en contraposición a las actividades de comercio y manufactura, que tradicionalmente son las actividades que aportan proporcionalmente más a la recaudación del Impuesto. Cabe señalar que la alícuota de los servicios revela una muy baja contribución al recaudo del Impuesto sobre las Ventas, a pesar de ser de las actividades más dinámicas de la economía en los últimos años.
- 2.19. Por otra parte, se observa una caída en las alícuotas del impuesto en las distintas actividades económicas, lo que significa que cada una de esas actividades aporta en general cada vez menos al Impuesto en términos relativos, derivado principalmente de una menor cantidad de importaciones.
- 2.20. Se desprende de lo comentado anteriormente, la necesidad de revisar la estructura del Impuesto, en relación a las actividades económicas no sujetas y a las exoneraciones, así como la gestión y fiscalización del Tributo, todo con el fin de aumentar el rendimiento del Impuesto, en el contexto de una reforma fiscal, que

contemple también el ajuste del Impuesto sobre la Renta, y la revisión del gasto público, principalmente del gasto corriente.

LA PÉRDIDA DE RENDIMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS SE APROXIMA A UN 0.1% DEL PIB, UNA VEZ AISLADO EL EFECTO RECOMPOSICIÓN Y LA BAJA DE IMPORTACIONES

- 2.21. Los párrafos anteriores muestran que la recaudación global del IGV se mantiene relativamente estable en cociente del valor agregado total (nacional e importado), si se aísla el impacto de la recomposición del PIB, como puede verse en gráfico 7. Asimismo, la baja de importaciones explica en general la menor recaudación aduanera, mientras que la alícuota promedio más bien ha aumentado en esa etapa de cobro.
- 2.22. Como muestra el Cuadro 4, al aislar el efecto recomposición del PIB, la alícuota media interna hasta 2012 es de 2.95%, contra 2.86% en 2013 y 2.84% en 2014. Esto es aproximadamente 0.1% del PIB, que equivaldría a una pérdida neta de rendimiento. Para el caso aduanero, la alícuota en proporción de importaciones es de 8.17% y 8.14% en 2013 y 2014, respectivamente, contra una media de 7.86% hasta 2012¹¹ Sin embargo, el cociente de importaciones/PIB disminuye en ese período de 24.3% a cerca de 21%.¹²

Cuadro 4
IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS
Descomposición analítica del rendimiento con respecto al PIB
2008-2014

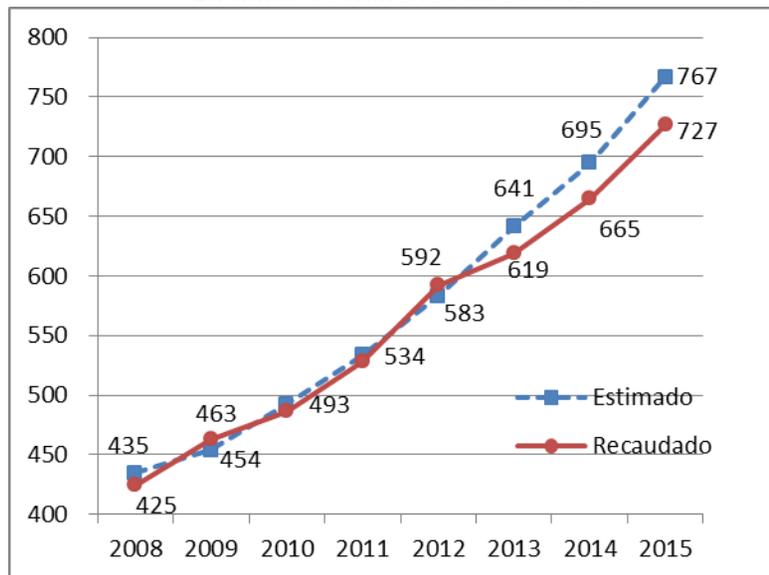
	2008	2009	2010	2011	2012	Promedio	2013	2014
IGV-APROX. TOTAL								
Tarifa/PIB %	5,35	4,59	4,37	4,47	4,50	4,66	4,29	4,24
IGV INTERNO contra PIB								
Tarifa/PIB %	2,88	2,87	2,66	2,65	2,71	2,75	2,60	2,52
Tarifa sin recomposición %	2,88	3,02	2,92	2,92	3,00	2,95	2,86	2,84
IGV ADUANAS								
Tarifa/PIB	2,47	1,72	1,71	1,82	1,79	1,91	1,69	1,71
Alícuota/Import. D104 %	7,76	8,00	7,95	7,57	8,01	7,86	8,17	8,14
Importaciones D104/PIB %	31,89	21,50	21,48	24,10	22,35	24,36	20,65	21,05

¹¹Este aumento en el IGV de aduanas está muy relacionado con un mayor porcentaje de importaciones gravadas, en comparación con no gravadas, situación que es importante sea profundizada eventualmente.

¹²El descenso se dio ya en 2009, aun así 2013 y 2014 son menores.

2.23. El Gráfico 8 compara la recaudación interna con una estimación a partir de las alícuotas por actividades, observadas en 2008-2012. Es decir, se considera el efecto recomposición en dicha estimación, según las doce divisiones CIIU. La brecha que se observa a partir del 2013 no obedece a factores identificados en este informe, como podrían ser eventualmente cambios de la normativa, o de la gestión, o a una recomposición a nivel de más dígitos del CIIU.

Gráfico 8
IGV interno: Recaudación real y estimada 2008-2015
En miles de millones de colones



2.24. Se observa una pérdida neta de rendimiento de aproximadamente ¢ 30.000 millones en 2014, cerca del 0.1% del PIB, y una ampliación para 2015. Entre los posibles cambios normativos que podrían contribuir a explicar esta evolución, está la reforma al criterio de acreditación mediante ley 9128 de abril 2013. Dicho texto permite acreditar el IGV soportado por los contribuyentes (negocios), en relación con distribución y comercialización de productos, no solamente en la incorporación física, como era anteriormente. Es necesario analizar ese y otros factores que pudieron haber incidido en el rendimiento.

2.25. Por otra parte, como se expuso, en el IGV de aduanas una mayor proporción de importaciones gravadas ha originado un incremento de la alícuota, a pesar de que disminuye la carga tributaria en relación al PIB. Son elementos que deben ser estudiados con mayor profundidad por las autoridades correspondientes.

3 CONCLUSIONES

- 3.1. Los resultados muestran que las alícuotas o indicadores de productividad, en términos de valor agregado nacional o PIB, han descendido para el Impuesto General sobre las Ventas tanto a nivel interno como de aduanas; por lo tanto en la recaudación total.
- 3.2. En todos los casos, se observa que la recomposición del PIB ha tenido incidencia, de tal modo que en el caso interno, la disminución de productividad se explica casi por completo por esa evolución. Es así que las divisiones con mayores tarifas efectivas, como son Comercio, Industria Manufacturera, y el grupo Electricidad-Agua-Telecomunicaciones y Otros, han perdido representación en el PIB. Una vez aislado dicho efecto, la alícuota se revela bastante estable, con señales de disminución en 2013-2014. Esto último sugiere que, al menos mediante estos indicadores, no se detectan indicios de una mayor efectividad en la gestión tributaria o en otros elementos que pueden incidir en la recaudación.
- 3.3. En el caso de la recaudación de aduanas, el indicador de alícuota se muestra muy estable en proporción de importaciones, y más bien con tendencia a crecer, y la recomposición de éstas no ejerce un efecto de importancia. La baja general de las importaciones, como proporción del PIB, que se dio en 2009 y años subsiguientes, es en este caso el factor explicativo dominante del descenso en productividad en términos del Producto Interno Bruto.
- 3.4. Para la recaudación total, su relación con el Valor Agregado Nacional e Importado, presenta una alícuota con tendencia más moderada a la baja, y el índice de Laspeyres se mantiene cerca de 100. Es decir, con esta base de cálculo la recomposición de la base es el factor explicativo dominante. Tampoco se observan mejoramientos en este indicador.
- 3.5. Esta característica, así como la estabilidad en la concentración del impuesto en pocas industrias, puede ser utilizada para perfeccionar los métodos de pronóstico, puesto que el programa macroeconómico ofrece una proyección del PIB por divisiones CIU. Sin embargo, una estimación con las alícuotas medias por división observadas hasta 2012, indica una pérdida neta de rendimiento en 2013 y años subsiguientes, incluso considerando la recomposición del PIB.

4 DISPOSICIONES

- 4.1. De conformidad con las competencias asignadas en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, los artículos 12 y 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría

General de la República, Nro. 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, se emiten las siguientes disposiciones, las cuales son de acatamiento obligatorio y deberán ser cumplidas dentro del plazo (o en el término) conferido para ello, por lo que su incumplimiento no justificado constituye causal de responsabilidad.

- 4.2. Este órgano contralor se reserva la posibilidad de verificar, por los medios que considere pertinentes, la efectiva implementación de las disposiciones emitidas, así como de valorar el establecimiento de las responsabilidades que correspondan, en caso de incumplimiento injustificado de tales disposiciones.

**AL LICENCIADO HELIO FALLAS VENEGAS, EN SU CALIDAD DE MINISTRO DE HACIENDA
O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO**

- 4.3. Efectuar una valoración de la disminución del rendimiento del Impuesto General sobre las Ventas que se comenta en este informe, derivada de la recomposición de las actividades de la economía y de la disminución de las importaciones en el período del estudio, y las demás limitaciones existentes en la recaudación del impuesto, con el fin de proponer los ajustes normativos y de gestión, que resulten pertinentes, para mejorar el rendimiento de dicho tributo, Ver párrafos del 2.1 al 2.25 Esta disposición deberá ser cumplida a más tardar el 30 de junio de 2015, y su cumplimiento se acreditará mediante una certificación emitida por ese Despacho, en la que se indique que se ha realizado dicha valoración y las medidas que se adoptaron al respecto, la cual deberá ser remitida a más tardar el 15 de julio de 2015.
- 4.4. Fortalecer los mecanismos de gestión, recaudación y fiscalización del Impuesto sobre las Ventas, con el fin de prevenir y minimizar la evasión del Impuesto sobre las ventas, y el no pago oportuno de las obligaciones derivadas de dicho tributo. Ver párrafos del 2.1 al 2.25. Esta disposición deberá ser cumplida a más tardar el 30 de junio de 2015, y su cumplimiento se acreditará mediante el envío de una certificación de ese Despacho, en la que indique las medidas que se adoptaron para fortalecer la recaudación y prevenir la evasión del Impuesto sobre las ventas, la cual deberá ser remitida a más tardar el 15 de julio de 2015.
- 4.5. Remitir a esta Contraloría General, un informe al finalizar el período 2015, sobre la gestión, recaudación y fiscalización del Impuesto General sobre las Ventas, y los resultados alcanzados en relación con el rendimiento de dicho Impuesto. Ver párrafos 2.1 al 2.25 de este informe. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante el envío del citado informe a este Órgano Contralor, a más tardar el 31 de enero de 2016.

ANEXO

ASPECTOS METODOLÓGICOS.

Esencialmente, el impuesto es descrito como

$$T = \tau B \quad (1)$$

donde B es una base como el PIB, y τ es una tarifa efectiva para esa base. Cambios de la composición de la base pueden afectar la tarifa o productividad. Si se considera la base en su composición por actividades o industrias, el impuesto se describe como

$$T = \sum \tau_i B_i$$

Las tarifas efectivas son simplemente la recaudación dividida por la base en cada actividad o industria. Si la tarifa general efectiva cambia, se atribuye ya sea a un cambio de composición por industria o a una causa no observada, como podría ser una modificación en la gestión o en el régimen jurídico que varía la alícuota en cada industria.

Se calcula el efecto-composición mediante los índices de Laspeyres y de Paasche. Al igual que en una ecuación de valor como $V = P \times Q$, de la ecuación (1) puede derivarse un índice Laspeyres para la tarifa o para la base, e igualmente los respectivos índices Paasche. Al comparar el indicador mientras se mantiene constante una estructura de la base –índice Laspeyres-, se puede conocer el cambio exclusivamente de tarifa o efectividad.¹³

Según expresa el cuadro A1 (segundo bloque), la recaudación interna del DGT-104 es cercana al monto que registra la Contabilidad Nacional, mientras la recaudación total en el primer bloque -que se computa en la forma expuesta en nota de pie de página- es un porcentaje bastante estable del registro de ingreso de esa oficina, entre 85 y 89%. Asimismo, los créditos de importación son estables en porcentaje del dato correspondiente de la Contabilidad, entre 72 y 74% de la recaudación aduanera total. La

¹³Se utilizan estadísticas del formulario tradicional de declaración 104 del IGV, según CIU 3 a dos dígitos. La recaudación interna se computa como la casilla 37, que es el impuesto del período. Para la “recaudación total aproximada”, se utiliza esta casilla más la casilla 30 que son los créditos de aduanas. Puesto que los créditos de importación no alcanzan a la recaudación total de aduanas –dado que existe impuesto de aduanas pagado por no declarantes de la Dirección General de Tributación (DGT)- este cómputo es una construcción para el impuesto total por industrias. La información fue suministrada por la DGH, mediante oficio DGH-429-2013 de 7-11-2013 y ampliaciones. Para 2014 es del primer semestre, con un desfase mensual para acercar la recaudación a la de Contabilidad Nacional. En 2008, no se incluye la JPS, que dejó de ser contribuyente en ese año, para nivelar estadísticas.

estabilidad observada en estos porcentajes permite realizar un análisis aproximado que se extrapola a la recaudación registrada oficialmente por la Contabilidad Nacional.

Cuadro A1
Recaudación del IGV según declaración formulario DGT-104
Comparación con la Contabilidad Nacional y Alícuota-PIB (Valor Agregado Nacional)
Millones de colones y porcentajes

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Aprox. Total (casilla 37 + casilla 30)	799.980	740.471	798.840	891.994	983.975	1.020.036	548.029
Contabilidad Nacional	936.721	831.279	920.298	1.029.811	1.122.978	1.176.745	628.903
Relación porcentual (%)	85,4	89,1	86,8	86,6	87,6	86,7	86,7
Tarifa/PIB (%)	5,4	4,6	4,4	4,5	4,6	4,5	4,4
Tarifa base 2008 = 100	100,0	85,7	81,6	83,6	84,0	80,1	79,2
Interna (casilla 37 formulario)	434.871	462.895	486.658	528.207	592.400	619.032	326.090
Contabilidad Nacional	442.228	451.367	486.600	525.172	584.638	631.851	328.783
Relación porcentual	98,3	102,6	100,0	100,6	101,3	98,0	99,2
Tarifa/PIB	2,9	2,9	2,7	2,6	2,7	2,6	2,5
Tarifa base 2008 = 100	100,0	99,7	92,5	92,1	94,1	90,5	87,7
Créd. de importación (casilla 30)	365.109	277.576	312.182	363.787	391.586	401.004	221.939
Contabilidad Nacional	494.493	379.912	433.698	504.639	538.340	544.893	300.120
Relación porcentual	73,8	73,1	72,0	72,1	72,7	73,6	74,0
Tarifa/PIB	2,5	1,7	1,7	1,8	1,8	1,7	1,7
Tarifa base 2008 = 100	100,0	69,5	69,0	73,7	72,3	68,1	69,4

El Cuadro A2 es el equivalente al bloque inferior del Cuadro 2, pero en términos de las importaciones en lugar de la recaudación del IGV de aduanas. Los índices de las descomposición son muy similares a los la recaudación del Cuadro 2, y muestran que la dinámica ha sido muy paralela.

Cuadro A2
Índices a Valor Agregado de las Importaciones del formulario D104

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Importación D104/Valor Agregado	31,9	21,5	21,5	24,1	22,4	20,6	21,0
Cociente Base 2008 = 100	100,0	67,4	67,3	75,6	70,1	64,7	66,0
Índice LaspeyresIM/VA	100,0	74,7	77,5	86,7	81,9	77,5	80,3
Índice Paasche Composición del VA	100,0	90,2	86,9	87,2	85,6	83,5	82,2
Tarifa con estructura de VA 2008	31,9	23,8	24,7	27,6	26,1	24,7	25,6



Lic. Federico Castro Páez
GERENTE DE ÁREA