

DEPARTAMENTO DE FINANZAS PÚBLICAS



FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

EXCLUSIVAMENTE PARA USO OFICIAL

Honduras

Gastos Tributarios, Micro Simulación y Tratados para Evitar la Doble Tributación

Ricardo Fenochietto, Natalia Aristizábal y Marvin Cardoza



Informe de Asistencia Técnica

Diciembre 2018

El presente informe contiene asesoramiento técnico brindado por los funcionarios del Fondo Monetario Internacional a las autoridades de Honduras (el 'beneficiario de la asistencia técnica') en respuesta a su solicitud de asistencia técnica. El FMI podrá divulgar este informe (en su totalidad o en parte) o resúmenes del mismo a los directores ejecutivos del FMI y al personal de sus oficinas, así como a otros organismos o dependencias del beneficiario de la asistencia técnica, y al personal técnico del Banco Mundial, otros proveedores de asistencia técnica y donantes con interés legítimo que lo soliciten, a menos que el beneficiario de la asistencia técnica objete expresamente dicha divulgación (véanse las directrices operativas para la divulgación de información sobre asistencia técnica <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>). La divulgación de este informe (en su totalidad o en parte) o resúmenes del mismo a terceros ajenos al FMI que no sean organismos o dependencias del beneficiario de la asistencia técnica ni personal técnico del Banco Mundial, otros proveedores de asistencia técnica y donantes con interés legítimo, requerirá el consentimiento explícito del beneficiario de la asistencia técnica y del Departamento de Finanzas Públicas del FMI.

CONTENIDO

ABREVIACIONES Y SIGLAS	4
PREFACIO	5
RESUMEN EJECUTIVO	6
I. LEGISLACIÓN IMPOSITIVA, GASTOS TRIBUTARIOS Y SU IMPACTO	9
A. Textos Ordenados	9
B. Gastos Tributarios	9
C. Costos, Beneficios y Control de Incentivos Tributarios	11
II. MICRO SIMULACIÓN Y MEDICIÓN DEL INCUMPLIMIENTO	16
A. Micro Simulación	16
B. Medición del Incumplimiento	25
III. CONVENIOS, PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y COMERCIO ELECTRÓNICO	30
A. Convenios para Evitar la Doble Imposición	30
B. Precios de Transferencia	38
C. Servicios Prestados desde el Exterior y Comercio Electrónico	42
REFERENCIAS	51
APENDICES	
I. Recomendaciones de la Misión	46
I. Amnistías y Regularizaciones	48
III. Ajuste Recaudación por Compensaciones y Saldos a Favor	49
RECUADROS	
1. Modelos para Medir el Incumplimiento Tributario	26
FIGURAS	
1. Exportaciones y Gastos Tributarios en Régimen ZOLI	12
2. Gasto Tributario ISRPJ por Trabajador - Régimen ZOLI	13
3. Informalidad en América Latina	16
4. Tasa Efectiva de Tributación: Distintos Escenarios	20
5. Efecto Esperado de las Amnistías	22
6. Productividad e Incumplimiento	28
CUADROS	
1. Mediciones del Gasto Tributario en Honduras	10
2. Registro de Exonerados	14
3. Declaraciones Juradas Electrónicas	18

ABREVIACIONES Y SIGLAS

APSCPV	Aporte para la Atención de Programas Sociales y Conservación del Patrimonio Vial
BCH	Banco Central de Honduras
CDI	Convenios para evitar la doble imposición
COU	Cuadro Oferta-Utilización
DGCFA	Dirección General de Control de Franquicias Aduaneras
DGPT	Dirección General de Política Tributaria
ENIGH	Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares
EPHPM	Encuesta Permanente de Hogares de Propósitos Múltiples
EP	Establecimiento Permanente
FAD	Departamento de Finanzas Públicas del FMI
FMI	Fondo Monetario Internacional
FSD	Fuentes Suplementarias de Datos
IM	Impuesto mínimo a la renta
ISV	Impuesto sobre las Ventas
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISRPJ	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas
ISRPN	Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LRF	Ley de Responsabilidad Fiscal
MAC	Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria
MAP	Procedimiento de Mutuo Acuerdo
MMFMP	Marco Macro-Fiscal de Mediano Plazo
NCT	Nuevo Código Tributario
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OCE	Orden de Compra Exenta
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PAMEH	Plataforma Administradora de Módulos de Exoneraciones de Honduras
PEA	Población económicamente activa
PIB	Producto Interior Bruto
PT	Precios de transferencia
SAR	Servicio de Administración de Rentas de Honduras
SEFIN	Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas
TUO	Texto único ordenado
ZOLI	Régimen de Zonas Libres

PREFACIO

En respuesta a una solicitud de las autoridades del Gobierno de la República de Honduras, una misión de asistencia técnica del Departamento de Finanzas Públicas (FAD) del Fondo Monetario Internacional (FMI) visitó Tegucigalpa, del 19 al 23 de noviembre de 2018, para asesorar al gobierno en materia de tratados para evitar la doble tributación, micro simulación y mecanismos para medir incumplimiento del IVA y analizar los avances en la implementación de las recomendaciones de misiones anteriores en materia de medición y evaluación del gasto tributario. La misión estuvo integrada por los Sres. Ricardo Fenochietto (de FAD y jefe de la misión) y Natalia Aristizabal y Marvin Cardoza (asesores externos).

La misión se reunió con el Ldo. Wilfredo Cerrato, presidente del Banco Central de Honduras; con la ministra Miriam Guzmán, directora del Servicio de Administración de Rentas (SAR) y su equipo técnico; con el Lic. Jose Tomas Calix, Subsecretario de Crédito e Inversión Pública; con el Abg. Juan Jose Vides Mejia, Director General de Franquicias Aduaneras de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN); con el Ldo. David A. Alvarado, Director General de Política Tributaria de SEFIN, y su equipo técnico; con el Ldo. Gabriel Perdomo, Director Nacional de Gestión Estratégica del SAR, y su equipo técnico; y con el Ldo. Alexander David, Sub Director Instituto nacional de Estadística.

La misión agradece la ayuda brindada por las oficinas del FMI en Honduras y la hospitalidad y por la amplia cooperación que le brindaron las autoridades y los equipos de la SEFIN y de la SAR. La misión desea expresar su profundo agradecimiento al Representante Residente del FMI, Jaume Puig Forne, y a los Lics. Gabriel Perdomo y David Alvarado por su amplia colaboración en la coordinación de las reuniones e información suministrada para elaborar este informe.

RESUMEN EJECUTIVO

En marzo de 2016 una misión del Departamento de Finanzas Públicas del FMI (FAD) revisó el régimen tributario de Honduras. La misión destacó la principal característica de dicho régimen: el elevado nivel de gastos tributarios que, en 2014, alcanzó el 36 por ciento de la recaudación impositiva. Las principales recomendaciones de la misión fueron:

- Medir el gasto tributario de manera institucional por parte de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN), incluyendo todas las exenciones e información complementaria sobre su impacto e incidencia (cuando esto fuera posible), y remitirlo al Congreso Nacional con el proyecto de presupuesto para su discusión.
- Crear en la SEFIN un equipo de trabajo que revise las leyes y finalice los textos tributarios únicos y ordenados (TUOs).
- Realizar estudios de costos y beneficios (al menos directos) de gastos tributarios.

Para implementar estas medidas las autoridades solicitaron asistencia al FAD, lo cual resultó en un programa de asistencia en política y administración tributaria. En junio de 2017 se realizó la primera misión de política tributaria de dicho programa con el objetivo principal de apoyar a la SEFIN en la implementación de las recomendaciones de la misión de marzo de 2016. La presente misión persigue el mismo objetivo y, a la vez, prestar asistencia en convenios para evitar la doble imposición (CDI), medición de incumplimiento y micro simulación, precios de transferencia y tratamiento del comercio electrónico en el IVA.

La misión observó avances en la implementación de las recomendaciones de las misiones anteriores. La SEFIN publicó los TUOs de las principales normas tributarias y midió los gastos tributarios y los remitió al Congreso Nacional de la República como una sección del Marco Macro-Fiscal de Mediano Plazo (MMFMP) y como un informe anexo al Presupuesto General de Ingresos y Egresos. Es recomendable completar el estudio con un análisis más profundo (como la incidencia de las exenciones en IVA) y unificar en un sólo documento los estudios del Servicio de Administración de Rentas de Honduras (SAR) y SEFIN (invitando al Banco Central de Honduras a coparticipar de futuros estudios).

En sentido contrario, no ha habido avances en la eliminación de exenciones del ISV ni de incentivos tributarios. Tampoco en la medición de costos y beneficios de los incentivos tributarios, ni en el control al momento de la concesión (no se requiere el estudio financiero). SAR ha comenzado a controlar las declaraciones juradas de los beneficiarios, pero no está conectada en línea a la Plataforma Administradora de Módulos de Exoneraciones (PAMEH). La misión enfatizó la necesidad de avanzar tanto en la eliminación de exenciones del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas (ISRPJ) como del IVA (al menos de productos nocivos para la salud o mayormente consumidos por personas de mayores ingresos) y en los estudios de costos y beneficios de incentivos tributarios. Asimismo, en la necesidad de cancelar beneficios a

las empresas que no cumplen con los requisitos del régimen. El análisis realizado por la misión es alarmante: el gasto fiscal por trabajador es muy elevado (llegando en Zonas Libres, ZOLI, en algunas empresas a más de 90,000 dólares) y, en algunos casos, el nivel de exportaciones de empresas de ZOLI que reciben incentivos muy bajo. Tampoco se publican los beneficios como establece la ley ni se realizan los estudios previos requeridos con anterioridad a la concesión de nuevos incentivos (tal es el caso de los otorgados en turismo y transporte).

La misión participó en varios seminarios y talleres sobre técnicas de micro

simulación: el uso de bases de declaraciones juradas de IVA e ISR para la estimación de gastos tributarios y/o posible impacto en la recaudación por cambios en la legislación. También presentó dos modelos para complementar la información de ingreso de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) con información de declaraciones juradas (y mediante otros mecanismos) para realizar micro simulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales, ISRPN (lo cual permite también realizar estudios de progresividad e incidencia ante cambios en este impuesto).

La misión también presentó un modelo para analizar el impacto en la recaudación de las amnistías. Esto puede hacerse, aunque con limitaciones, identificando el grupo amnistiado (tratamiento) y comparando su comportamiento con el de otro grupo no amnistiado (de control o contrafactual). Todos estos estudios se ven limitados además porque en Honduras ha habido amnistías continuas desde, al menos, los diez últimos años. Esto congela una de las principales funciones de la administración tributaria, la de fiscalización: cualquier proceso iniciado por la administración puede ser suspendido por el contribuyente pagando solo el 1.5 por ciento de los ingresos brutos. Es necesario no conceder más amnistías de manera definitiva.

El SAR ha comenzado a estimar el incumplimiento en el IVA determinando la base potencial a partir del Cuadro Oferta-Utilización (COU). El principal problema que afecta esta medición son los datos, pues el año base de las cuentas nacionales en Honduras es 1998 y el de la ENIGH, que podría utilizarse para desagregar el consumo en exento y gravado, se realizó en 1998. Esto obliga a ser prudentes en las comparaciones con las medidas de incumplimiento de otros países. Pese a tales limitaciones, medir el incumplimiento tributario es un estudio siempre de utilidad. El primer objetivo del ejercicio no es obtener un número, sino (i) analizar con más detenimiento la información disponible y (ii) obtener información de la evasión en sí (qué sectores evaden, el tamaño de las empresas que incumplen, quien se podría beneficiar, etc.). Segundo, los resultados son comparables con los obtenidos para el mismo país en años anteriores.

Es necesario definir claramente los objetivos y consecuencias de largo plazo de los CDI que se planea suscribir. Los CDI reducen o eliminan la imposición interna del país fuente de la renta y, por eso, producen pérdida de recaudación para países en desarrollo, que reciben inversiones internacionales en mayor proporción de las que hacen. Es necesario conocer los sistemas tributarios de los dos países signatarios; del contenido usual de los tratados (de los modelos y de los que ha suscrito el país con el que se negocia); del aumento de la inversión como

consecuencia del tratado y su efecto multiplicador; la reducción de recaudación por uso del tratado de empresas que ya invirtieron; y las posibles pérdidas por uso indebido por beneficiarios residentes terceros países (*treaty shopping*).

Honduras también necesita definir una política de CDI y el marco conceptual de negociación. Asimismo, es importante que incorpore a su modelo de convenios los recientes cambios que fueron introducidos en 2017 al Modelo de la ONU y que en esencia incorporaron: (i) las disposiciones resultantes del Proyecto BEPS relativas a los estándares mínimos en materia de lucha contra el abuso de tratados, de resolución de conflictos y a la ampliación del concepto de establecimiento permanente; y (ii) un nuevo artículo que le permite al país de la fuente gravar los ingresos por servicios técnicos.

Honduras necesita también revisar sus normas de fiscalidad internacional. Es necesario extender el plazo de residencia de personas naturales a 183 días, definir claramente la residencia para efectos fiscales de las personas jurídicas, e introducir normas para evitar la capitalización débil (permitir la deducción de intereses hasta el 30 por ciento de la utilidad antes de impuestos, intereses, y amortización). En materia de precios de transferencia es necesario al menos: reducir el umbral para calificar como parte relacionada al 20 por ciento de participación accionaria o con el derecho a voto; establecer valores declarados en aduanas como deducción máxima (importaciones) e ingreso mínimo (exportaciones); y cambiar la definición de paraíso fiscal a los países con una tasa de 10 p.p. inferior a la del ISRPJ o nivel similar, excluyendo de la condición de paraíso fiscal a los países que aceptan intercambiar información con Honduras (y confeccionar la lista por instrucción interna de SAR).

Honduras puede ampliar la base del ISV gravando el comercio electrónico y los servicios prestados desde el exterior. La misión recomendó adoptar los estándares internacionales; e.g.: para operaciones B2B aplicar la regla del cargo revertido; para operaciones B2C distinguir entre los servicios prestados y consumidos en el mismo lugar (como restaurantes y peluquerías) de los prestados a distancia (como los digitales, en este caso obligando al prestador del exterior a registrarse en SAR y tributar el impuesto).

Las principales recomendaciones de la misión son las siguientes (todas se incluyen en el Apéndice I): no otorgar nuevas amnistías; cancelar beneficios a empresas que no cumplan con los objetivos de los regímenes por los que se crean los beneficios; avanzar con estudios de micro simulación y medición del incumplimiento en el IVA; gravar servicios prestados desde el exterior con ISV; definir los objetivos de los CDI que se desea suscribir y medir sus consecuencias económicas y fiscales; analizar con detenimiento el impacto de los CDI antes de suscribirlos; publicar un solo documento de gasto tributario (SEFIN-SAR-BCH) incluyendo su impacto (cuando sea posible estimarlo); y actualizar las normas de fiscalidad internacional.

I. LEGISLACIÓN IMPOSITIVA, GASTOS TRIBUTARIOS Y SU IMPACTO

A. Textos Ordenados

1. **La misión de marzo de 2016 destacó el bajo nivel de transparencia del régimen tributario de Honduras.** Esto por la falta de publicación del gasto tributario, de análisis costo-beneficio de los incentivos impositivos, y por la carencia de textos ordenados de la legislación tributaria. Se recomendó crear, en la SEFIN, un equipo de trabajo que revisara las leyes y finalizara sus TUOs. El trabajo de las principales leyes está concluido y sus textos publicados, incluyéndose en el art. 15 de la Ley del ISV (Impuesto sobre Ventas) la identificación arancelaria de las exenciones (http://www.sefin.gob.hn/?page_id=72711).¹ Es conveniente publicar en la misma sección otras leyes como las de precios de transferencia y las de incentivos.

B. Gastos Tributarios

2. **La misión de 2016 recomendó eliminar incentivos** (al menos con los que no cumplan con los requisitos establecidos en la ley) **y exenciones del ACPV² y del ISV** (al menos de los productos consumidos por personas de altos ingresos y/o productos nocivos para la salud). No se ha avanzado en este tema, por el contrario, se han aprobado nuevos incentivos para el turismo, transporte y PYMES. Pese a ello, no se ha cumplido con las disposiciones de los arts. 19.2 y 19.3 del Nuevo Código Tributario (NCT) que disponen que el proyecto de ley que otorga exenciones debe acompañar un estudio que contenga el impacto de la medida cuantificada con relación al incentivo o beneficio, con la medición de mejora delimitada sobre aspectos y la opinión técnica de SEFIN sobre las consecuencias fiscales y presupuestarias de los nuevos incentivos. Estos incentivos deberían anularse o suspenderse hasta tanto se cumpla con los procedimientos establecidos por la ley.

3. **La misión de 2016 también recomendó efectuar estimaciones anuales de gastos tributarios** (incluirlas en un boletín y remitirlas al Congreso con el proyecto de presupuesto para su discusión). En abril de 2016 se aprobó Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) que estableció en su art. 5 la obligación de incluir en el Macro-Fiscal de Mediano Plazo (MMFMP) los gastos tributarios de los cuatro años que comprende el mismo.

4. **Las autoridades de Honduras han comenzado a medir el gasto tributario.** Cuando por años no hubo medición, existen ahora al menos tres oficiales (Cuadro 1): (i) una efectuada por SEFIN que alcanzó en 2017 un 6.9 por ciento del PIB; (ii) otra por Servicio de Administración

¹ Además del aumento de transparencia, esto le permitirá cumplir con las disposiciones del art 207 del Nuevo Código Tributario (NCT), que establecen que la SEFIN debe enviar al Congreso Nacional, los nuevos proyectos de ley de Impuesto sobre la Renta (ISR), del Impuesto sobre las Ventas (ISV) y demás tributos vigentes.

² Aporte para la Atención de Programas Sociales y Conservación del Patrimonio.

de Rentas de Honduras (SAR), 6.3 por ciento del PIB; y (iii) otra incluida en el MMFMP del presupuesto de 2017 por 6.2 por ciento del PIB. Además de las diferencias puntuales,³ la existencia de tres mediciones puede confundir. Es conveniente unificar las estimaciones⁴ e incluir notas aclaratorias de las diferencias que pudieran surgir respecto de estimaciones anteriores (por ejemplo, por cambio del año base del PIB o por uso de nueva información). Además, y debido al conocimiento técnico de sus funcionarios en encuestas de gastos y cuentas nacionales, es conveniente invitar al Banco Central de Honduras (BCH) a participar de los estudios y la elaboración del documento final.

Cuadro 1. Mediciones del Gasto Tributario en Honduras

	SEFIN		SAR		MMFMP	
	Millones L	% del PIB	Millones L	% del PIB	Millones L	% del PIB
Impuesto sobre Ventas	22,447.0	4.2	19,280.0	3.6	18,012.9	3.3
Devolución ISV Tarj de Crédito			531.0	0.1		
ISR	11,750.0	2.2				
ISRPJ			10,599.3	2.0	11,026.4	2.0
ISRPN			1,186.3	0.2	1,732.8	0.3
ACPV	2,268.0	0.4			1,933.2	
Otros	536.0	0.1			940.8	
Retención en la Fuente			1,645.0	0.3		
Exención a Docentes			707.2	0.1		
Totales	37,001.0	6.9	33,948.7	6.3	33,646.1	6.2

Fuente: preparado por la misión con documentos de SEFIN y SAR.

5. **Es conveniente completar los estudios de gastos tributarios con ciertas estimaciones adicionales.** Por ejemplo, incluyendo (i) a quienes se benefician con las exenciones, cuando sea posible saberlo (por ejemplo, cómo las exenciones en ISV benefician en términos nominales en mayor medida a las personas de mayores ingresos; ver Reporte misión de 2016, Capítulo VI);⁵ y (ii) el listado de productos exentos del ISV que son nocivos para la salud, consumidos por las personas de mayores ingresos, o no propios de una canasta básica de alimentos.

6. **Es conveniente también repensar la definición del marco tributario de referencia.** Aunque esto no implique una diferencia significativa en el nivel estimado de gasto tributario, incluir exenciones cuya eliminación no generará aumento de recaudación neta (o disminución de déficit), puede generar cierta ilusión de pérdida de recaudación, que en realidad no existe. Tal es el caso de las exenciones a algunas instituciones del gobierno, como el Hospital Escuela o el

³ Por ejemplo, SAR no incluye el gasto tributario del ACPV ni contribuyentes con período especial, y el MMFMP la exención del ISV de ciertos productos del sector agrícola.

⁴ En los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el estudio en general es efectuado por la unidad de política tributaria de los ministerios de hacienda, aunque ello puede variar dependiendo de la organización en cada país. Lo más importante es la cooperación entre las áreas de gobierno, que realizan los estudios y las que proveen la información.

⁵ Dicho capítulo incluye el Cuadro 8 que muestra que mientras el quinto quintil de mayor ingreso de la población recibe el 40.7 del beneficio de las exenciones en el ISV, el primero solo el 7.3 por ciento.

Instituto de Previsión Militar (otra alternativa es mostrar el gasto tributario de estas instituciones por separado).

Recomendaciones

- Publicar en la misma sección de los TUOs otras leyes como las de precios de transferencia y las de incentivos tributarios.
- Publicar SEFIN y SAR una sola medición del gasto tributario, invitando al BCH a participar en ella; incluir análisis de impacto (cuando ello sea posible); y redefinir el concepto de régimen tributario marco.

C. Costos, Beneficios y Control de Incentivos Tributarios

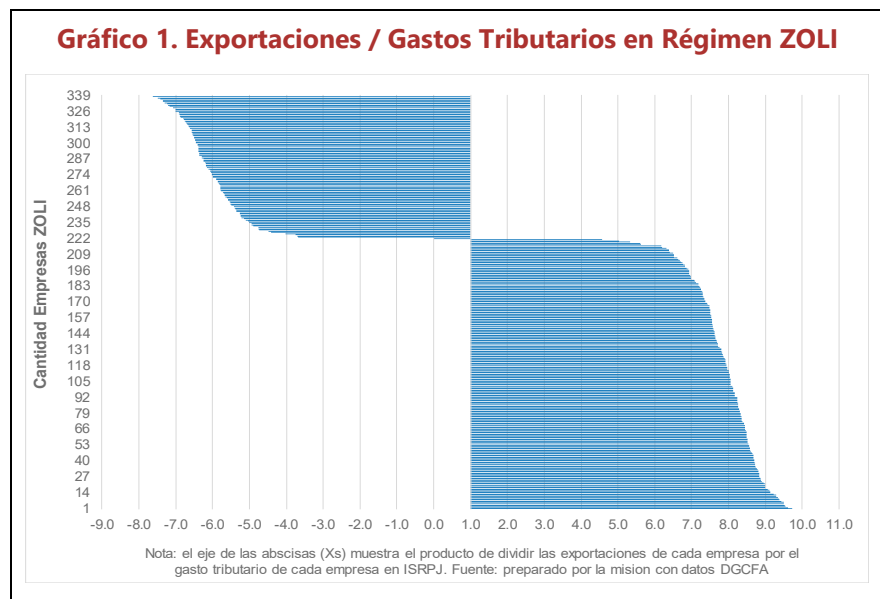
7. **La misión de 2016 también recomendó realizar análisis de costos y beneficios de incentivos y controlarlos durante el otorgamiento y el funcionamiento** (presentando metodologías y procesos para ello). En particular se recomendó: acelerar la implementación de la Plataforma Administradora de Módulos de Exoneraciones (PAMEH); establecer una tasa para su financiamiento; reglamentar la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) en materia de registro y reinscripción de beneficiarios incentivos tributarios; facultar a SEFIN para reglamentar el proceso de inscripción de beneficiarios; y obligar a los beneficiarios a presentar un proyecto de inversión inicial, incluyendo el sacrificio fiscal y beneficios (iniciales y restantes) y salarios por categoría e inversión por tipo (información necesaria para realizar análisis de costos y beneficios).

8. **La LRF en abril de 2016 introdujo la obligación de inscripción en el Registro de Exonerados de SEFIN** (como requisito previo para gozar de las exenciones) y que la Dirección General de Control de Franquicias Aduaneras (DGCFA) actualice dicho registro anualmente (art 15). Dicha ley estableció además que la SEFIN publique anualmente las exenciones y exoneraciones en el portal web a partir del período fiscal 2017, como mínimo: el Régimen Especial y/o Sector Económico; la Ley que lo estableció; el impuesto exonerado y el costo fiscal; la cantidad de beneficiarios; los empleos generados (directos e indirectos); proyectos; inversión de capital y exportaciones (art 18).

9. **La misión de 2016 destacó las dificultades para realizar el análisis de costos y beneficios en Honduras debido a la escasez de datos.** Se hizo énfasis entonces en la necesidad de realizar inicialmente y mientras se recolecta la información, estudios simples que compararan solo beneficios directos (como cantidad de empleo, salarios, y exportaciones) con gastos directos (merma de recaudación del ISR). La misión de 2016 realizó algunos estudios a título de ejemplo con la información presentada por las empresas del régimen de Zonas Libres, ZOLI (ver Gráfico 1 del Reporte de 2016); así se destacó, por ejemplo, que al dividir el gasto tributario del ISRPJ de cada empresa por la cantidad de empleados que esa empresa había contratado, existía una notable dispersión, desde empresas donde el gasto tributario equivalía a un dólar por trabajador hasta otras donde superaba los USD 345,000.

10. **No se han iniciado los estudios de costos y beneficios** (ni siquiera de los directos). La misión en esta oportunidad realizó similares estudios con la información de 2017, concluyendo que la situación no ha cambiado mucho: los estudios más simples muestran la falta de control y de racionalidad en los beneficios de ZOLI. Cuando el principal objetivo de la ley de este régimen es el aumento de las exportaciones, de las 339 empresas inscriptas en el registro como beneficiarias de este régimen, 118 tienen un nivel de exportaciones solo igual o inferior al gasto tributario (en el Gráfico 1 están a la izquierda del valor 1 del eje de las equis).

11. **Esto se debe en parte a que las empresas pueden vender hasta el ciento por ciento de su producción en el mercado local.** Esta disposición se introdujo en 2013 a requerimiento de las empresas beneficiadas con el argumento de la competencia desleal generada por las empresas localizadas en otros países de Centro América que producen en zonas francas de exportación beneficiadas con el ISR PJ productos vendidos en el mercado hondureño. Aun aceptando que esto pueda ser así con algunos productos, el régimen para estas empresas se ha desnaturalizado: ya no



es un régimen destinado a aumentar las exportaciones, sino las ventas en el mercado de Honduras sin pagar ISR PJ. Además, la competencia desleal se produce ahora desde las 337 empresas de ZOLI que venden en el mercado hondureño compitiendo deslealmente con las empresas hondureñas que sí pagan el ISR PJ.

12. **En materia de empleo el régimen tampoco ha logrado sus objetivos.** Al menos respecto de las empresas incluidas en el Gráfico 2 (105 de las 339 beneficiadas de ZOLI), el régimen ha sido ineficiente. Lo que el Estado deja de recaudar por el régimen es significativamente superior al empleo que genera: hay empresas donde el sacrificio fiscal del ISR PJ supera los US\$ 90,000 por trabajador (sin incluir el gasto tributario de otros impuestos).

13. **No ha habido avances en materia de control en el otorgamiento.** En particular: no hay presentación en la DGCFA del proyecto de inversión inicial (incluyendo el sacrificio fiscal y beneficios), lo cual dificulta también el análisis de costos y beneficios. Poco se ha avanzado en la implementación de PAMEH (pese a que su plan estratégico preveía que estuviera implementada

en 2020 a razón de un 25 por ciento por año). Asimismo, no se cumple con la totalidad de la publicación dispuesta por el art 18 de la LRF.

14. **Tampoco se ha avanzado en el control de los incentivos durante su funcionamiento.**

Principalmente, que las empresas cumplan con los objetivos fijados en la ley del incentivo (en general: nivel de empleo, exportaciones, inversión, o generación de

Gráfico 2. Gasto Tributario ISRPJ por Trabajador - Régimen ZOLI



divisas). El art 20.3 del NCT establece que la SEFIN debe verificar y comprobar que los obligados tributarios beneficiados con exoneraciones cumplan con los compromisos y objetivos estipulados en el proyecto que en su momento fue sometido ante la autoridad competente y que el incumplimiento de los compromisos acarrea la cancelación de los beneficios otorgados, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobados. No ha habido por ejemplo cancelación de beneficios a empresas de ZOLI que no alcanzan un nivel de exportaciones superior al gasto tributario del ISRPJ.

15. **Los funcionarios de la DGCFA expresaron a la misión que las empresas no presentan a veces el proyecto del art 20.3 del NCT a la autoridad de competente** (la que, en estos casos, solo verifica requisitos mínimos del beneficio: por ejemplo, que la empresa esté cercada de tratarse de una zona especial aduanera). En esos casos, se otorgarían exoneraciones sin compromisos de las empresas en materia de empleo, exportaciones, generación de divisas, o nivel de inversión (los objetivos de las principales leyes de incentivos en Honduras). Debe modificarse el NCT (art 20.3) obligando a las empresas no solo a presentar el proyecto de inversión sino también a que este incluya el contenido recomendado en la misión de 2016 (al menos compromisos de empleo, inversión, etc.). Mientras no se modifique el NCT, sobre la base de lo dispuesto en el art 20.3, deben cancelarse las exoneraciones a las empresas que no cumplan 'con los compromisos y objetivos estipulados en el proyecto que en su momento fue sometido ante la autoridad competente' o que no presenten a SEFIN dicho proyecto. Es conveniente que la SEFIN reglamente internamente el procedimiento de cancelación.

16. **Además, el SAR no está aún conectado en línea con la PAMEH, sino que recibe la información del registro en lote en un soporte determinado** (como USB). El Registro de Exonerados contenía 2,720 obligados tributarios en 2017 (Cuadro 2), de los cuales la SAR no

pudo identificar a 23. Los 2,697 restantes fueron identificados por número de registro tributario (RTN), Nombre, Régimen Especial, y nombre comercial y totalizaron un gasto tributario de L\$ 7,217 millones. Sólo 2,163 inscritos en el Registro declararon ISR Persona Jurídica (ISRPJ) en 2017 (Cuadro 2). El resto no es considerado gasto tributario por tratarse de embajadas, organismos multilaterales o del Estado, etc.

17. La falta de conexión entre las bases de SEFIN y SAR no permite validar la información que se ingresa en las

declaraciones juradas de ISR. La declaración permite incluir conceptos exonerados sin verificación o validación del régimen o del número de resolución declarado por el contribuyente; es decir, está abierto a que cualquier contribuyente declare como exonerado. En los primeros controles de SAR se detectó también un gran número de contribuyentes que declararon crédito por exoneración que no estaban en el registro de exonerados de SEFIN. Además, se detectaron otras inconsistencias: por ejemplo, (i) 63 contribuyentes que están duplicados en la base de exonerados (principalmente porque se

benefician con más de un proyecto); y 144 contribuyentes que, a pesar de encontrarse en el Registro de Exonerados y de haber declarado ISR en periodo fiscal 2017 causando impuesto, no solicitaron crédito por exoneración (es decir, están en el Registro, pero pagan impuestos).

Total Identificados en el Registro	2,697
ISRPJ	2,163
Declaró crédito por exoneración	1,195
No declaró crédito por exoneración	968
ISRPN	162
Declaró crédito por exoneración	18
No declaró crédito por exoneración	144
Otros	372
Declaró ISR en 2017	26
No declara renta	175
Declaración Jurada de Cooperativa	10
Comenzó a declarar en 2018	39
No declaró ISR en 2017	41
No declara ISR desde antes	20
Periodo especial	61
Fuente: SAR: Análisis Base de Obligados	

Quienes deben Inscribirse en el Registro

18. El art 15 de la LRF dispone que, para gozar de las exenciones y exoneraciones, todas las personas jurídicas deben inscribirse anualmente en el Registro de Exonerados. Se ha interpretado que, además de los exonerados que gozan de beneficios especiales en el ISRPJ y de regímenes aduaneros, deben inscribirse en el registro quienes venden productos exentos. Así, un supermercado o una panadería deben inscribirse por el solo hecho de vender productos exentos del ISV. Se desconoce así la diferencia entre exoneraciones subjetivas (concedidas a un sujeto) y exenciones objetivas (a un producto como los alimentos). Mientras las exoneraciones se otorgan a un sujeto que cumple una serie de requisitos, las exenciones se otorgan sobre un objeto. Tal obligación crea una carga innecesaria en el sector privado (panaderías inscribiéndose) y en SEFIN (que lleva el registro). Es además contraria al Código Tributario, norma posterior a la LRF, que en su art 21.1 impone tal obligación solo a los exonerados.

Control de Exoneraciones, Órdenes de Compra y Devoluciones de ISV

19. **La misión de 2016 destacó la necesidad de que SEFIN participara en el proceso de otorgamiento de las exoneraciones debido a las consecuencias fiscales que ellas tienen.** Sin embargo, su participación ha sido escasa, sea porque la Secretaría de Desarrollo es donde los contribuyentes inician los trámites, o porque la DGCFA se ha focalizado en la emisión de Órdenes de Compra o la devolución de IVA y no en el registro ni el control de los requisitos necesarios y mínimos para acceder a los beneficios. Esto último se debe en parte a la falta de especialidad de la DGCFA: no es su función natural el control ni cuenta con especialistas en este tema (de hecho, cuenta con 'fiscalizadores' de campo, pero no de planes de acceso a información sobre empleo, de SAR o del instituto de seguridad social, o de exportaciones por empresas de aduanas).

20. **A su vez, la misión de 2017 destacó que no es usual ni buena práctica que los trámites de devoluciones de ISV se lleven a cabo en los ministerios de hacienda** (Art 21.1 NCT). Estos no son expertos en materia de control de devoluciones ni cuentan con acceso a la información de proveedores emisores de facturas con ISV por las que se solicita la devolución. Las devoluciones de ISV de operaciones gravadas a tasa cero ha sido la punta del iceberg de uno de los talones de Aquiles de este impuesto: las facturas apócrifas (falsas o emitidas por proveedores insolventes, inexistentes y/o incumplidores que no ingresan el impuesto).

21. **Luego de analizar con funcionarios de SEFIN y de SAR el tema, la misión concluyó que la mejor alternativa es pasar la DGCFA y el Registro de Exonerados a SAR,** así como la emisión de OCE (mientras se continúe con este mecanismo) y de devolución de ISV. Mientras el control en el otorgamiento de incentivos pasaría a SAR, el diseño de los incentivos y su implementación permanecerían en SEFIN (SAR mantendría el control tributario). Como se destaca en IMF 2105, el diseño de los incentivos para atraer inversiones como del régimen impositivo es un tema de política tributaria que corresponde a los ministerios de hacienda por sobre otros ministerios e instituciones, siendo la Secretaría de Desarrollo o la de Turismo los organismos de opinión técnica en la materia.

Recomendaciones

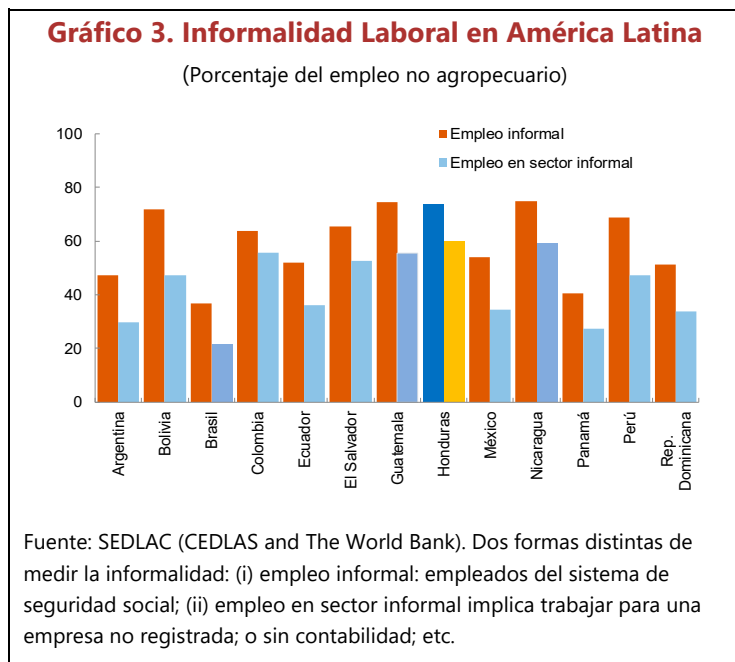
- Transparentar el régimen de exoneraciones cumpliendo con la obligación de publicación de incentivos dispuesta por la LRF (art 18): como mínimo el impuesto exonerado y el costo fiscal; la cantidad de beneficiarios; los empleos generados (directos e indirectos); proyectos; inversión de capital y exportaciones.
- Incluir en el futuro a los beneficiarios.
- Empezar los estudios de costos y beneficios de los incentivos tributarios.
- Restituir las funciones de control en la devolución de ISV y emisión de OCE y notas de crédito a la SAR (requiere modificar el NCT).

- Transferir a SAR el Registro de Exonerados y el control en el otorgamiento de incentivos tributarios (requiere modificar el NCT).
- Buscar alternativas para anular los beneficios otorgados a turismo (2017) y transporte y PYMES (2018) hasta tanto se cumpla con las disposiciones del NCT (art 19.2 y 19.3).
- Cancelar las exoneraciones a las empresas que no cumplan 'con los compromisos y objetivos estipulados en el proyecto que en su momento fue sometido ante la autoridad competente' o que no presenten a SEFIN dicho proyecto (NCT art 20.3) y reglamentar el proceso de cancelación.
- Buscar alternativas de reducción de incentivos y de exenciones en ISV, al menos productos nocivos para la salud, consumidos por personas de altos ingresos, o no propios de una canasta básica (requiere modificar la ley que establece el respectivo incentivo).
- No obligar a quienes venden productos exentos a inscribirse en el registro.

II. MICRO SIMULACIÓN Y MEDICIÓN DEL INCUMPLIMIENTO

A. Micro Simulación

22. **Los micro modelos utilizan las bases de declaraciones juradas de los contribuyentes para medir el impacto en la recaudación de posibles cambios en la legislación** (como el aumento de la deducción básica personal o de la tasa cero del ISRPN). En cambio, los modelos macroeconómicos suelen utilizarse para medir el impacto en la recaudación de cambios en la economía (por ejemplo, como aumenta la recaudación como consecuencia de un aumento del PIB). Los modelos macroeconómicos también pueden ser complementarios a los micro modelos, pues proveen información para ajustar las bases de declaraciones juradas (por ejemplo, para reflejar el crecimiento de la economía y la elasticidad del ingreso, o de los salarios, o la participación de estos en el ingreso nacional, cuando la base



utilizada no es la del año actual). La ventaja de los micro modelos es que evitan la realización de supuestos.

23. **El micro modelo más común es el del ISRPN.** Utiliza la base de las declaraciones juradas del ISRPN para medir el impacto en la recaudación de cambios en este impuesto (tasas, deducción básica, etc.). Cuando la informalidad laboral es elevada (como lo es en Honduras, Gráfico 3) los micro modelos del ISRPN deben completarse para incorporar dicho sector. Mas aun en el caso de Honduras, cuando quienes no tienen obligación de pago del ISRPN no deben presentar declaración jurada (en este caso la base con las declaraciones juradas no permite medir el impacto por la reducción de deducciones). Por ello, el uso de las bases de datos del ISRPN en países en vías de desarrollo con un elevado nivel de informalidad no es tan frecuente. En estos casos suele recurrirse a las encuestas de hogares para completar la información de las declaraciones.

24. **Si las bases de datos incluyeran declaraciones de años anteriores, es necesario ajustarlas para reflejar los cambios en la economía.** En el caso del ISRPN, por el ejemplo, contemplando el aumento de los salarios, de la población económicamente activa (PEA) y de la formalización laboral. En el caso del ISRPJ, de los cambios en el excedente de explotación.

25. **Cuando las bases cuentan con un número elevado de contribuyentes, puede ser conveniente trabajar con muestras** (en especial, cuando se quiere obtener resultados rápidamente). Lo importante es que sea representativa de la población total N (en este caso las declaraciones juradas incluidas en la base), para lo cual es necesario que sea seleccionada al azar (preferentemente por estratos de ingreso). En países como Honduras, donde la recaudación está concentrada en un grupo reducido de contribuyentes, puede trabajarse con los contribuyentes de mayor envergadura (1,000) sin necesidad de seleccionar la muestra al azar ni de extrapolación posterior.

Fuentes Suplementarias de Datos (FSD)

26. **Las FSD de datos se utilizan cuando los cambios contemplan información no contenida en las declaraciones juradas.** Por ejemplo: una disminución del umbral de tasa cero (cuando las personas con ingresos inferiores a dicho umbral no están obligadas a presentar declaración jurada); un incremento de las deducciones de familia o dependientes; o gravar ingreso exento (como intereses) cuando no se incluye en las declaraciones juradas.

27. **Los siguientes, son los ejemplos más comunes de FSD:**

- **Encuestas de hogares:** que permiten incorporar información de las personas con ingresos inferiores a la deducción básica o umbral sujeto a tasa cero (y determinados tipos de deducciones personales: por hijos, dependientes, etc.). Sin embargo, como las encuestas de hogares no son diseñadas con el objeto de proveer información para modelos tributarios, tienen limitaciones. Por ejemplo, no es usual que el ingreso tenga la misma desagregación que tiene en la ley tributaria debido a distintos tratamientos (dividendos, intereses, etc.);

además, las personas de ingresos más elevados no suelen responder las encuestas; y muchas personas, por diversos motivos, sub declaran el ingreso.

- **Encuestas de gasto.** Lo mismo sucede con el consumo: no todas las encuestas desagregan el consumo de los hogares de acuerdo con los distintos tratamientos en la ley de IVA.
- **Estadísticas de los Bancos Centrales.** Principalmente por los ingresos financieros, en especial de los intereses; por ejemplo, si están exentos del ISRPN y se quiere eliminar la exención y las declaraciones juradas no presentan información sobre los mismos.
- **Instituto de Seguridad Social.** Sus bases suelen incluir un universo mayor que el de las declaraciones del ISRPN (sea porque existe un incentivo superior a contribuir a la seguridad social o porque los mínimos para aportar son inferiores).

Reacción de los Contribuyentes

28. **Pocos países incorporan en sus modelos las reacciones de los contribuyentes** (*behavioral reactions*). Principalmente por la escasez de estudios que midan la magnitud de estos cambios (por ejemplo, cuanto aumentará o disminuirá la cantidad de horas trabajadas en la economía ante un aumento de la tasa marginal del ISRPN (*work-leisure choice*); o cuanto aumentará o disminuirá el consumo antes cambios en las tasas del IVA, *consumption-saving choice*)⁶. El modelo de Estados Unidos es el más sofisticado en cuanto a la incorporación del comportamiento de los contribuyentes (e.g., introduciendo elasticidades de precio e ingreso por donaciones y deducciones de salud y educación).

Las Bases de Declaraciones en Honduras

29. **Tanto SEFIN como SAR utilizan las bases de datos de declaraciones juradas de los contribuyentes para medir el gasto tributario del ISRPJ y del IVA.** Están, además, utilizándolas para medir el impacto de posibles cambios en estos impuestos. SAR ha mejorado las bases siguiendo las recomendaciones del Reporte de FAD de 2016, que había destacado:

Cantidad					
Forma	2013	2014	2015	2016	2017
Electrónica	36,060	39,672	65,546	84,532	104,920
Preimpresión	30,127	32,047	36,140	38,003	35,530
Total	66,187	71,719	101,686	122,535	140,450
Porcentaje					
Forma	2013	2014	2015	2016	2017
Electrónica	54.5%	55.3%	64.5%	69.0%	74.7%
Preimpresión	45.5%	44.7%	35.5%	31.0%	25.3%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

- La cantidad de empresas que presentaban declaraciones con todos sus espacios en blanco: de los 19,760 contribuyentes incluidos en la base de 2014 de ISRPN, 1,070 tenían todos los datos (filas y columnas de ingresos o gastos vacíos y/o en blanco), y

⁶ La reacción puede ser interna o externa. Es interna la del contribuyente que adapta su comportamiento para minimizar el pago de impuestos. Las reacciones externas se deben al cambio relativo de precios.

- El bajo nivel de presentaciones electrónicas (en 2014 el 53.0 por ciento de las declaraciones tributarias se presentaban en soporte papel). El Cuadro 3 muestra como mejoró la presentación electrónica en ISR (de 54.5 por ciento a 74.7). Debe continuarse en esta dirección.

Impacto de Cambios en el ISRPN

30. **La misión analizó con las autoridades la forma de estimar el impacto en la recaudación por cambios en el ISRPN** (por ejemplo, por no actualizar sus umbrales y deducciones o por cambios en dichas medidas). La SAR tiene información de las personas naturales que pagan el impuesto, sea porque soportaron retención (asalariados) o presentan declaración jurada; pero no de quienes tienen ingresos inferiores a L\$ 152,557 (tasa cero) más L\$ 40,000 (deducción por seguros de salud y pensión). Un micro modelo basado en estos datos es insuficiente. Los ingresos podrían ajustarse por los coeficientes esperados de aumentos de salarios (o inflación más productividad, o aumento proyectado de PIB nominal) sin aumentar la deducción ni las escalas de tasas, determinando así el aumento de recaudación. Sin embargo, este modelo no captura a quienes están en el margen, con ingresos inferiores y cercanos a L\$ 192,557, quienes comenzarían a tributar si sus salarios aumentaran permaneciendo inmóviles la deducción y el umbral de tasa cero.

31. **Para solucionar este problema la información de la base de datos de las declaraciones juradas se puede complementar con información de la EPHPM** (Encuesta Permanente de Hogares de Propósitos Múltiples de junio 2017). La encuesta incluye 9,006,268 personas de 2,060,166 hogares, de los cuales 10,275 no declararon ingresos. Por esto y por otros motivos (como sub-declaración), el total de ingresos declarados en la EPHPM es L\$ 295,305 millones cuando el ingreso agregado de los salarios con el ingreso mixto (PIB enfoque ingreso) alcanza L\$ 314,953 millones. Esto implica una sub-declaración de, al menos, 7 por ciento (lo cual podría subsanarse modificando los ingresos de los percentiles superiores con información de las declaraciones juradas de ISRPN). Una posibilidad es hacerlo aleatoriamente; otra en función del ingreso declarado, considerando que la mayor parte de la sub-declaración proviene de rentas financieras que se generan en función de ahorros que son función del ingreso (intereses, dividendos, y otros ingresos mixtos).

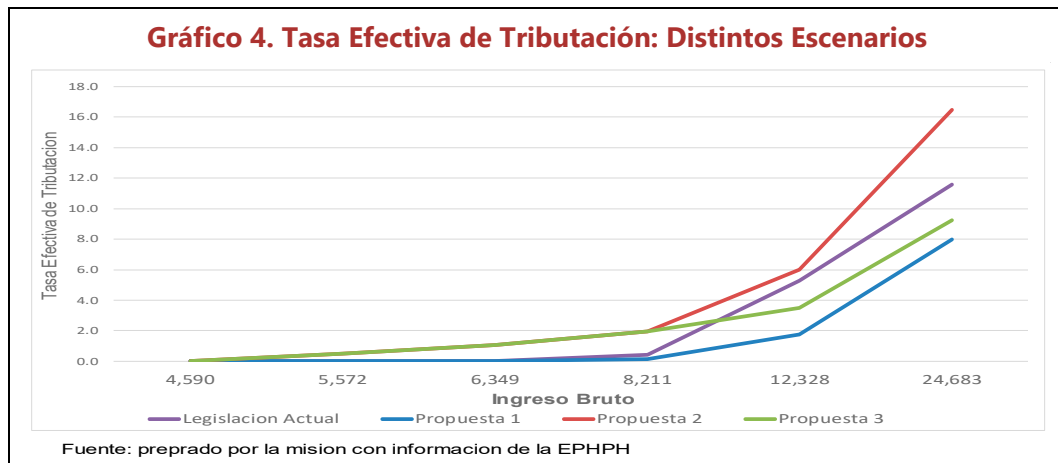
32. **La sub-declaración de ingresos es un problema de todas las encuestas de hogares, no solo de la de Honduras.**⁷ Algunos países, completan la información de la muestra con un grupo de personas de altos ingresos que no son seleccionadas al azar y que aceptan contestar el cuestionario (*over sampling*). Algunos estudios, en cambio, completan la información (de ingresos) de los percentiles superiores de la encuesta con la información de declaraciones

⁷ Existen varios problemas al comparar el ingreso según cuentas nacionales con aquél de la encuesta de hogares y con el de las declaraciones juradas de los contribuyentes. Los más comunes son tres: (a) personas que no responden el ingreso, (b) personas que lo responden, pero por un valor inferior al real y (c) diferentes categorías entre el ingreso tributario y el declarado en la encuesta.

juradas.⁸ Al estratificar las declaraciones juradas en percentiles y comparar percentil por percentil entre las declaraciones juradas y las encuestas, se observa que la mayor parte de la sub-declaración de la encuesta proviene de los percentiles superiores (y en particular del ingreso mixto: dividendos, intereses, ingresos del capital, etc.). Ajustando el ingreso de los percentiles superiores de la encuesta con la información de las declaraciones juradas, la recaudación estimada por aplicación de las actuales deducciones debería ser igual a la obtenida por el SAR.⁹

33. **En los países donde los empleadores declaran también a los trabajadores dependientes que tienen ingresos inferiores a la tasa cero y deducciones, el modelo es más simple.** En estos casos la base de las declaraciones incluye a todos los formales y con ella suele hacerse la estimación (micro simulación). Sin embargo, aun así, la información de la encuesta podría ser útil: por ejemplo, si se realiza una campaña de formalización (con incentivos), la encuesta brinda información de cuantas personas podrían incorporarse al sistema (o si se quisiera conocer el impacto por agregar una deducción por hijos).

34. **El modelo también compara opciones de progresividad.** Por ejemplo, cuánto más progresiva es una reforma que aumenta la tasa superior del ISRPN. Una forma simple de hacerlo es determinando la tasa efectiva de tributación de cada percentil (impuesto determinado dividido los ingresos brutos antes de deducciones). También permite estimar indicadores como el coeficiente de GINI para determinar cómo mejora (o no) la distribución del ingreso como consecuencia de cada reforma.¹⁰ A título de ejemplo, la misión y las autoridades corrieron diferentes alternativas comparando la legislación actual con distintas propuestas de reforma (el Gráfico 4 muestra como la tasa efectiva de tributación aumenta de 11.6 a 16.5 para la propuesta dos que implica una reducción de la tasa cero y deducciones del 37 por ciento).



⁸ Basta literatura describe el proceso de unificación de ambas bases, ver al respecto Cano (2015).

⁹ En Honduras es difícil realizar esta comparación pues los casilleros de las declaraciones juradas no tienen en todos los casos separada la información de los pagos entre los correspondientes a personas naturales y a personas jurídicas (por ejemplo, en el caso de retenciones que no son de salarios).

¹⁰ Por ejemplo, al ajustar el ingreso de los percentiles superiores por el 7 por ciento de sub-declaración el coeficiente de GINI aumenta en Honduras de 51.8 a 54.7.

35. **Un elemento que afecta este tipo de estimaciones en Honduras es la calidad de los datos.** El año base del PIB es el año 2000 y el de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gasto de los Hogares (ENIGH) 1998. Evidentemente desde 1998 ha cambiado la composición del ingreso y el consumo y la actualización del PIB desde el año 2000 no es sencilla. Actualmente el BCH está trabajando en la nueva ENIGH (que se realizará entre 2019 y 2020 y estará disponible hasta 2021) y en un nuevo año base del PIB (2016). Estos proyectos deben apoyarse y de ninguna forma posponerse.

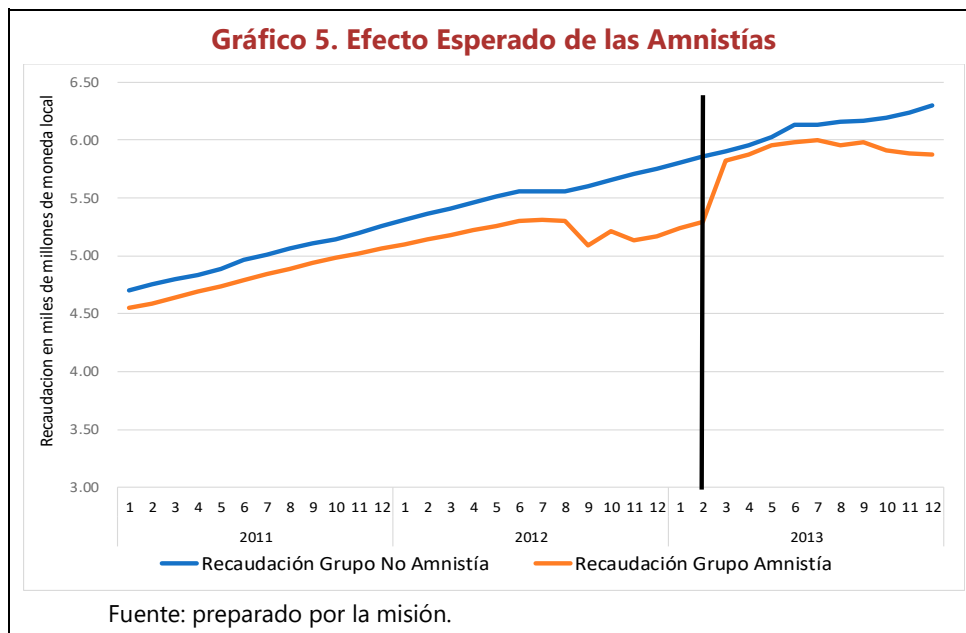
Amnistías y Regularizaciones

36. **Una amnistía fiscal es un conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones a contribuyentes que admiten no haber pagado una deuda impositiva** (Laborda y Rodrigo, 2002). En la práctica, el objetivo de las amnistías tributarias suele ser recaudatorio: obtener ingresos extraordinarios o no esperados en el corto plazo. Las amnistías tributarias impactan al menos de dos formas en la recaudación: (i) de manera inmediata y directa por los pagos necesarios para acogerse al beneficio y (ii) de manera indirecta en el comportamiento de los contribuyentes (amnistiados o no). Para calcular el impacto recaudatorio inmediato es preciso que la administración tributaria pueda diferenciar y registrar separadamente la recaudación producto de la amnistía; en los hechos, el SAR lo hace: por la regularización del Decreto 129/2017, que venció el 31/5/2018, se recaudaron L\$ 876 millones (0.16 por ciento del PIB).

37. **La medición del impacto indirecto puede realizarse empleando estimadores Diff-in-Diff con la información de las declaraciones juradas** (tanto de los contribuyentes amnistiados como de los no amnistiados). Para ello, es necesario identificar el grupo amnistiado (tratamiento) y compararlo con otro grupo no amnistiado (de control o contrafactual), observando los comportamientos de ambos antes y después de la amnistía. El principal problema de trabajar en este caso con grupos de tratamiento y control es que la selección de ambos no se realiza al azar, sino por autoselección y con un sesgo importante. Esta metodología requiere que ambos grupos incluyan contribuyentes seleccionados al azar y muy similares (en medicina, por ejemplo, suelen incluirse hermanos gemelos o mellizos en cada grupo). En los hechos, existe una gran diferencia entre los contribuyentes que se acogen a las amnistías de los que no lo hacen porque (i) cumplen con sus impuestos o (ii) incumplen aún más que quienes se acogen a las amnistías.

38. **El período de tiempo a considerar antes y después de la amnistía varía de acuerdo con el período que cubre la declaración jurada del impuesto.** En impuestos mensuales (como el IVA) alcanza con dos años antes y dos después, pero con impuestos de período anual (como el ISRPJ) el periodo debe ser superior. La curva naranja del Gráfico 5 (preparado con información de otro país) explica por qué. Por ejemplo, en el caso del IVA, la recaudación de los contribuyentes que optan por la amnistía durante los meses anteriores suele reducirse (incluso desde fecha anterior a la de sanción de norma, pues los contribuyentes suelen tomar conocimiento de esta antes de su aprobación) y crece notoriamente cuando al vencimiento cuando se acogen al beneficio (por los pagos de los meses que se requiere para entrar en la amnistía y por la amnistía

misma). Luego, pasados unos meses, la recaudación de quienes optan por la amnistía comienza a decrecer a la espera de incluir los menores pagos y omisiones en una nueva amnistía futura.



Honduras en Amnistía Permanente

39. **El art 213 NCT introduce la figura de la amnistía con regularización.** Quienes se acojan al beneficio contenido en ese artículo realizando el pago único del uno punto cinco por ciento no deben ser objeto de fiscalización posterior en los períodos fiscales incluidos en el beneficio, para lo cual la Administración Tributaria y Aduanera debe emitir, sin más trámite, el finiquito o sello definitivo.¹¹ El NCT introdujo el beneficio para deudas contraídas al 31/10/16, operando el plazo para acogerse el 30/6/17. Sucesivos decretos extendieron esta amnistía hasta el año 2017 (inclusive) con plazo de acogimiento al 31/12/2018. En el caso del ISRPJ como la última declaración jurada vencida es la del año 2017, la amnistía alcanza hasta al último período fiscal. Pueden incluirse declaraciones juradas omitidas o rectificarse las presentadas.

40. **Esto implica vivir en estado permanente de amnistía lo cual paraliza a la función de fiscalización del SAR.** Por ejemplo, el Decreto 129/2017 permite regularizar desde el año 2013 hasta el 2016 y el Decreto 51/2018 el año 2017 (ver Apéndice II): por ende, el SAR podría fiscalizar el año 2012, pero este tampoco puede ser fiscalizado porque ha prescrito. El estado de amnistía permanente requiere extender la información del estudio descrito en el punto anterior a por lo menos el año 2014 (dos años antes de la aprobación del NCT).

¹¹ Con el pago del 1.5 por ciento los contribuyentes adquieren el derecho a no ser fiscalizados (sello definitivo) para los períodos fiscales que abarque la amnistía y aunque la administración tenga hallazgos, indicios o pruebas de evasión.

41. **Ni siquiera por una única vez, las amnistías son recomendables:**

- Pocas amnistías son en sí por una única vez, ya que incluyen en general cinco años (todos los no prescriptos);
- Son inequitativas, pues benefician a quienes evaden y no a quienes cumplen;
- Distraen la atención de la administrativa tributaria, que en vez de focalizarse en procedimientos de fiscalización y de mejor práctica, debe administrar amnistías.
- No motivan el cumplimiento voluntario: (i) de los contribuyentes que cumplen a tiempo con sus obligaciones tributarias, quienes pueden percibir inequidad y (ii) sobre el universo de contribuyentes que podrían esperar nuevas amnistías (Baer and Le Borgne, 2008).

42. **Las auditorías de precios de transferencia son un claro ejemplo de los problemas que generan las amnistías.** Honduras ha avanzado en precios de transferencia: durante 2016 el SAR estableció los criterios de riesgo (pérdidas acumuladas, trabajar en paraísos fiscales, tasa efectiva de tributación baja, etc.) y fiscalizó una empresa minera y dos agrícolas (por ejemplo, una empresa multinacional productora de bananas declaró en los últimos tres ejercicios, en promedio, una tasa efectiva de tributación de 0.1 por ciento). La auditoría a una empresa agropecuaria finalizó con un ajuste de L\$ 1,000 millones, pero la empresa puede finalizar el proceso incluyéndose en la amnistía, tributando el 1.5 por ciento de regularización (cifra cercana a solo L\$ 44 millones).

43. **Esto es un problema gravísimo: introducir técnicas modernas y de países de OCDE, como los precios de transferencia, demanda un tiempo extenso.** Honduras empezó a recibir asistencia en este tema en 2008 cuando un trabajo conjunto de FAD y el Departamento de Legales del FMI preparó un proyecto de ley de precios de transferencia para Centro América. Fue necesario asistir a los funcionarios de SEFIN y luego explicar a los congresistas en que consistían los PT, para que en 2011 se aprobara la ley. Luego, se asistió al SEFIN para reglamentar la Ley (2012) y al SAR en criterios de riesgo y selección de contribuyentes a fiscalizar (2013-14), para efectuarse las primeras auditorías en 2016. A pesar de que dieron sus frutos, chocan con la amnistía.

44. **En vez de amnistías, los países suelen conceder planes de pago de deuda, algo completamente distinto.** Un contribuyente solicita pagar la deuda de una declaración jurada (que no presentó o rectifica) o de alguna acción de la administración. Se le concede un plazo de pago en cuotas y con un interés (previamente fijado), pero la administración conserva siempre la potestad de revisar las declaraciones incluidas en el plan y los demás impuestos de los periodos a que corresponden dichas declaraciones.

Focus Groups

45. **Otra forma de analizar el impacto de las amnistías podría ser a través de focus groups.** Son grupos de discusión dirigidos por un profesional sobre un tema determinado (como

la economía o las finanzas públicas que incluyen el pago de impuestos y las amnistías). La discusión persigue percibir la reacción de los integrantes del grupo que debe estar conformado por personas heterogéneas y que desarrollan diversas actividades. Las respuestas y la participación en el grupo de ser libre.

Eliminación de Exenciones del ISV

46. **Estimar el impacto en la recaudación por la eliminación de exenciones en IVA o por nuevas exenciones se dificulta por falta de desagregación.** El Cuadro Oferta-Utilización (COU) no tiene la desagregación suficiente (existen rubros como otros consumos). La ENIGH tampoco y además es de 1998. La mejor alternativa analizada con funcionarios de SAR, SEFIN y BCH es la utilización de ponderación del índice de precios, aplicarla al consumo privado (obteniendo el consumo por bien) y aplicar el COU para determinar el consumo intermedio gravado de los productos exentos.

Cambio del Umbral Exento del Impuesto Mínimo

47. **El impuesto mínimo (IM) del 1.5 sobre ingresos brutos entró en vigor en 2014.** Estaban sujetos inicialmente los contribuyentes con ingresos mayores a L10 millones (excluyendo algunas actividades económicas y otras excepciones). En marzo de 2018 el IM se reformó y dejaron de estar sujetos los contribuyentes con ingresos declarados inferiores a L300 millones a partir del período fiscal 2018 (así la reforma recién impacta en pagos a cuenta que se hacen en junio, septiembre y diciembre 2018 en función de lo declarado en abril por el ejercicio 2017).

48. **Durante el primer año de vigencia del IM, la mayoría de los contribuyentes que declaraban un margen inferior al 1.5 por ciento de los ingresos, aumentaron dicho margen ajustándolo a dicho 1.5 por ciento** (ver FAD 2017). Esto hacía presumir que estaban incumpliendo. Luego del primer año, en sentido contrario, otro grupo de contribuyentes que declaraban antes de la vigencia del IM un margen superior al 1.5 por ciento de los ingresos brutos, redujeron el margen. Las inquietudes de las autoridades son dos: (i) si los contribuyentes excluidos del IM por la reforma (con ingresos > L10 millones y < L300 millones), reducirán su margen nuevamente por debajo del 1.5 por ciento; y (ii) que podrá suceder ante nuevos cambios (aumentos o disminuciones) del umbral. Es decir, si las micro-simulaciones deben efectuarse considerando que los contribuyentes declararán los márgenes más 'bajos' del 2014 (cuando el IM no estaba vigente) o mantendrán los del 2017. En principio, con cierto nivel de riesgo subjetivo, los contribuyentes no ajustan su conducta tan rápidamente.

49. **En los hechos la mayoría de los contribuyentes mantienen los márgenes de 2017 en los anticipos de junio y septiembre de 2018.** Estos anticipos muestran que solo unos pocos contribuyentes han regresado al comportamiento anterior de 2013, al menos quienes han dejado de estar sujetos al 1.5 por ciento (existe una tasa diferencial del 0.75 por ciento). Todo dependerá de la sensación de riesgo (del control): la SAR debe continuar monitoreando, en particular a los contribuyentes excluidos del IM por la reciente reforma y que bajen sus márgenes por debajo del

1.5 por ciento de ingresos. Evidentemente este, como todo otro control, está limitado por las amnistías.

Recomendaciones

- No otorgar más amnistías.
- Continuar mejorando las bases de datos del SAR (e.g., seguir aumentando el número de declaraciones presentadas electrónicamente).
- Modificar los formularios de declaración de ISR (retenciones, por ejemplo) indicando cuando corresponden a personas naturales y cuando a personas jurídicas.
- Iniciar estudios de micro-simulación para estimar el impacto recaudatorio en cambios en ISRPN y otros como amnistías.
- Monitorear a los contribuyentes que dejaron de ser responsables del IM.

B. Medición del Incumplimiento

50. **Las autoridades han solicitado también asistencia en la medición del incumplimiento del IVA y del ISR.**

En el IVA

51. **El SAR ha comenzado a estimar el incumplimiento en el IVA determinando la base potencial a partir del COU¹²** (ver metodología en SAR 2017¹³ y distintos métodos de estimación del incumplimiento en Recuadro 1). Para el año 2013, el incumpliendo fue estimado preliminarmente en el 30.1 por ciento de la recaudación potencial y para el año 2014 en el 31.2 por ciento. El principal problema que afecta esta medición son los datos, pues el año base de las cuentas nacionales en Honduras es el 2000 y la ENIGH, que podría utilizarse para desagregar el consumo en exento y gravado, se realizó en 1998. Esto obliga a ser prudente en las comparaciones con las medidas de incumplimiento de otros países.

52. **Pese a tales limitaciones, medir el incumplimiento tributario es un estudio siempre de utilidad.** El primer objetivo del ejercicio no es obtener un número, sino (i) analizar con más detenimiento la información disponible (por ejemplo, el nivel de recaudación podría aumentar no por eficiencia, sino por otros motivos, como demora en la devolución de impuestos generando aumento de saldos a favor de los contribuyentes) y (ii) obtener información de la evasión en sí

¹² La información para calcular la base tributaria potencial proviene del COU, que es publicado anualmente por el Banco Central de Honduras (BCH) en la serie de publicaciones llamada "Cuentas Nacionales Anuales", y de la normativa vigente.

¹³ Al consumo final le resta el consumo exento y se le agrega el consumo intermedio gravado de los sectores exentos.

(qué sectores evaden, el tamaño de las empresas que incumplen, quien se podría beneficiar, etc.). Segundo, los resultados son comparables con los obtenidos para el mismo país en años anteriores, lo que permite medir cómo evoluciona el incumplimiento y, en cierta forma, la eficacia de la administración (es importante para esto la uniformidad: aplicar la misma metodología todos los años y, de ser posible, mismos supuestos y, cuando alguno de ellos se modifique, recalculer el incumplimiento de años anteriores con la nueva metodología o nuevos supuestos para no afectar comparabilidad). Tercero, permite conocer las limitaciones de información, paso inicial para su mejora.

Recuadro 1. Modelos para Medir el Incumplimiento Tributario

Los modelos utilizados para medir el incumplimiento tributario y/o la informalidad se clasifican en dos grupos:

- Macro modelos (*top-down approaches*) que utilizan agregados macroeconómicos como el PIB (cuadro de oferta y utilización), la población económicamente activa, la demanda dinero o el consumo. El mecanismo más difundido se utiliza para medir el incumplimiento en el IVA: consiste en estimar la base teórica total del gravamen a partir del consumo agregado. Una vez determinada la base teórica total se estima la recaudación potencial (base teórica total por la tasa efectiva del impuesto) y se la compara con la recaudación real para obtener un índice de incumplimiento, que incluye la evasión y la morosidad.
- Micro modelos (*bottom-up approaches*). Dos son los modelos micro más usuales: las encuestas y las muestras de contribuyentes auditados. Este último consiste en tomar una muestra representativa de declaraciones juradas (n) y auditarlas detalladamente con el objeto de determinar el incumplimiento en ellas y expandirlas luego para estimar el incumplimiento en la población que representan (N). Es una metodología que aplican varios países de la OCDE, entre ellos, los organismos de recaudación de EE. UU., Suecia y Reino Unido de Gran Bretaña. En países donde la informalidad laboral es elevada, el estudio debería ser complementado con otros mecanismos que permitan estimar el incumplimiento de quienes no se encuentran registrados como contribuyentes. Por el alto costo que tiene este método, debido a que requiere la realización de un número mínimo de auditorías y a que éstas deben ser efectivas, sólo los países más desarrollados lo aplican.

La principal ventaja de las encuestas radica en que no sólo sirven para medir el nivel de evasión sino también para corroborar modelos de comportamiento y con ellos las causas de la evasión. Es decir, no sólo saber cuánto se evade sino porqué. A través de las encuestas puede obtenerse información sobre variables socioeconómicas y demográficas, con las cuales se construyen series de datos que, incorporados dentro de modelos econométricos, permiten elaborar hipótesis y teorías de comportamiento respecto del incumplimiento tributario.

53. La misión analizó las estimaciones de SAR y concluyó que es conveniente:

- Utilizar la ponderación de consumo usada para estimar el índice precios para calcular el consumo afecto teórico de cada producto o servicio (si no se puede discriminar si está gravado o exento, dejar constancia en una columna del porcentaje de consumo de la línea considerado exento o gravado).

- Incluir no solo el gasto tributario de bienes y servicios sino también el de los incentivos tributarios (ambos deben deducirse para medir la base gravable).
- Contrastar los resultados del método del consumo utilizado actualmente con la metodología del potencial teórico también basado en cuentas nacionales por el lado de la producción.
- Explicar la metodología con mayor detalle.

54. **Uno de los objetivos del SAR es medir el incumplimiento por sector.** Esto es recomendable (es útil como herramienta de control) e, incluso, FAD tiene un programa para ello (FAD 2017, a). Sin embargo, requiere un mínimo nivel de calidad de información, y no solo de las cuentas nacionales (por ejemplo, los códigos de actividad asignados por los contribuyentes en las declaraciones juradas pueden no ser correctos o no estar actualizados).

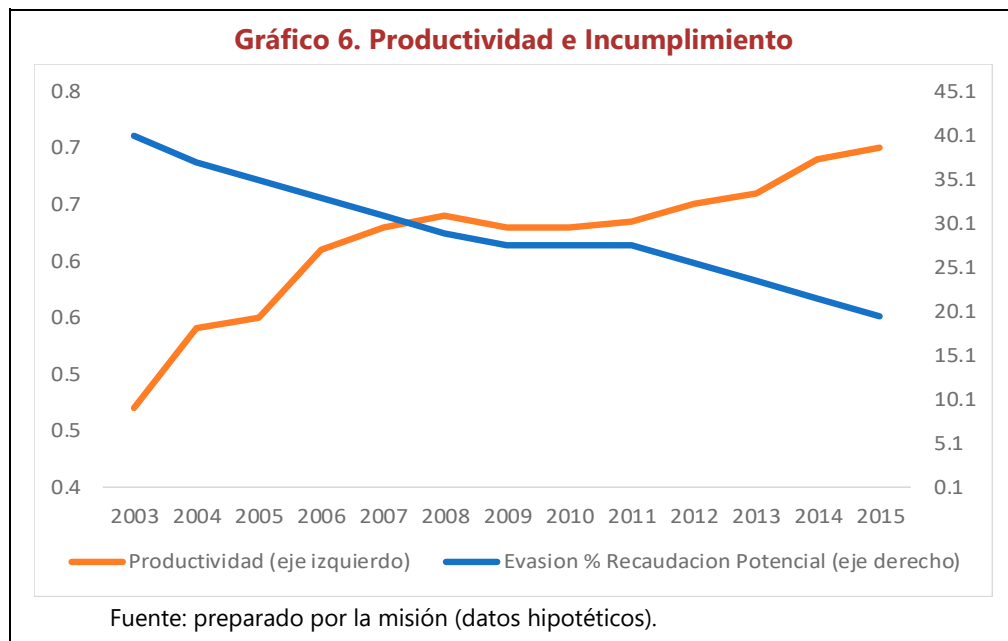
El Coeficiente de Productividad del IVA, el Incumpliendo y el Nivel de Recaudación

55. **El SAR está finalizando la estimación del incumpliendo en el IVA del 2015, último año disponible del COU** (se espera que en diciembre de 2018 el BCH publique el COU de 2016). Los resultados tienen así un rezago de 2 años. El SAR, como cualquier administración tributaria, necesita contar con información más actualizada, al menos del 2017, para evaluar qué medidas realizadas recientemente necesitan ser corregidas o enfatizadas. Mientras el BCH no presente información más reciente, el SAR podría utilizar otros indicadores como: el nivel de recaudación con determinados ajustes y el coeficiente de productividad y el de eficiencia.

56. **La determinación del nivel de recaudación del IVA es un tema crucial para estimar el nivel de incumplimiento y su seguimiento.** Es necesario ajustarlo para compatibilizarlo con el resto de la información utilizada. Primero, mientras las cuentas nacionales son estimadas por lo devengado, la recaudación en Honduras se contabiliza por lo percibido (las declaraciones juradas de enero a diciembre de cada año, que vencen de febrero a enero). Segundo, la recaudación debe ser neta de devoluciones (pero no de Órdenes de Compra, OCE) y ajustarse por las variaciones en el nivel de saldos a favor de los contribuyentes, descontando el aumento de saldos a favor sea por exceso de créditos sobre débitos o por retenciones, y adicionando la disminución de saldos a favor (ver Apéndice III). El nivel de recaudación del IVA ajustado es una medida rápida de obtener que permite conocer sin atrasos el comportamiento de la recaudación.

57. **El coeficiente de productividad** (o el de eficiencia) **del IVA se obtiene dividiendo la recaudación, medida en términos porcentuales del PIB** (o del consumo), **por la alícuota del impuesto.** El valor de este coeficiente refleja el nivel de incumplimiento, el nivel de exoneraciones, la posible acumulación en el gravamen y la demora en devolución. Por ejemplo, a medida que disminuye el incumplimiento puede esperarse que el coeficiente aumente (aunque este último valor dependerá también del comportamiento de los otros factores).

58. **Estos coeficientes son fáciles y rápidos de estimar y sumamente útiles para predecir el incumplimiento del IVA.** Si de un año a otro la base del impuesto no cambia (es decir, si no se eliminan ni establecen exenciones ni existen otros cambios que afecten la posible acumulación del impuesto ni se modifica la estructura del consumo) el valor del coeficiente debe moverse en sentido opuesto a la evasión. El Gráfico 6 muestra el comportamiento habitual del coeficiente de productividad y del nivel de incumplimiento en IVA. La principal ventaja de los coeficientes es que pueden anticipar el nivel de incumplimiento sin necesidad de esperar a la publicación del COU. Para efectuar ambas mediciones, incumplimiento y productividad, es necesario redefinir el nivel de recaudación, ajustándolo como se mencionó anteriormente.



En el ISR

59. **Las autoridades solicitaron a la misión explicarse sobre los mecanismos de medición del incumplimiento en ISR.** Dos modelos se han utilizado: uno macro, a partir del PIB desde el enfoque del ingreso, y otro micro, a partir de una muestra de declaraciones juradas. La mayoría de los países de América Latina y Europa han avanzado en la medición de incumplimiento en el IVA. Sin embargo, pocos países lo han hecho en la medición del incumplimiento del ISR. Esto se debe a que los mecanismos de medición del incumplimiento del ISR son más costosos para la administración y los contribuyentes (auditorías) o a que los resultados son muy sensibles a numerosos supuestos que deben realizarse (cuando se usa el PIB por el enfoque del ingreso).

60. **El micro modelo más usual consiste en tomar una muestra representativa y al azar de declaraciones juradas y auditarlas detalladamente.** Una vez determinado el incumplimiento en esta muestra, se lo expande para inferir el incumplimiento total. Es una metodología que se aplica en algunos países de la OCDE (EE. UU., Suecia y el Reino Unido de

Gran Bretaña, entre otros). Las conclusiones son utilizadas también para diseñar la política de fiscalización. En países donde la economía subterránea es significativa, como Honduras, el procedimiento debe complementarse con algún mecanismo que mida la evasión del ISR en la misma; además, requiere de auditorías muy eficientes. Por ello, es un mecanismo no utilizado por países en vías de desarrollo que ni siquiera pueden fiscalizar eficazmente a los contribuyentes detectados por selección de riesgo.¹⁴ Dada la complejidad de medir la evasión en el ISR, es preferible que Honduras mejore los mecanismos de medición del incumplimiento en IVA y del gasto tributario antes de empezar a medir el incumplimiento en el ISR.

61. **El modelo macro requiere dividir el PIB por el enfoque del ingreso entre la porción recibida por los asalariados, el excedente operativo de las empresas y el ingreso mixto.** Es más difícil medir el incumplimiento en el ISR que en el IVA (principalmente en el de las personas); en especial, si el ISR de las personas contempla mínimo exento, deducciones y más de una tasa. Las cuentas nacionales por el lado del ingreso no presentan la misma clasificación del ingreso e información de las deducciones que la ley de ISR. Debido a ello, para conocer las deducciones, nivel de ingreso y las exenciones por contribuyente se acude a las encuestas de hogares. El problema es que la información de las encuestas presenta también distintos componentes a los tributarios y que el ingreso está sub-declarado (a tal punto que el ingreso declarado por los contribuyentes a las administraciones tributarias suele ser mayor que el declarado en las encuestas).

Recomendaciones

- Avanzar con la medición del incumplimiento en el IVA.
 - Utilizar la ponderación de consumo del índice precios para calcular el consumo afecto teórico de cada producto o servicio (si no se puede discriminar si está gravado o exento, dejar constancia en una columna del porcentaje de consumo considerado exento o gravado).
 - Incluir no solo el gasto tributario de bienes y servicios sino también el de los incentivos tributarios (ambos deben deducirse para medir la base gravable).
 - Contrastar los resultados del método del consumo utilizado actualmente con la metodología del potencial teórico también basado en Cuentas Nacionales pero por el lado de la producción.
 - Explicar la metodología con mayor detalle.

¹⁴ El proceso de control para países en vías de desarrollo con altos niveles de informalidad y deficiencia de gobernanza es difícil. Seleccionar y fiscalizar (en un concepto amplio desde enviar una notificación a una auditoría en sí) no es una tarea simple y requiere importantes recursos. Por lo cual es más difícil aun tener dos grupos de contribuyentes a auditar: uno porque determinados criterios determinaron que podrían estar evadiendo y otro para medir la evasión.

- Utilizar la recaudación ajustada y los coeficientes de productividad y eficiencia del ISV como medidas cercanas al cumplimiento.

III. CONVENIOS, PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y COMERCIO ELECTRÓNICO

A. Convenios para Evitar la Doble Imposición

62. **A la fecha se han suscripto más de 3,000 convenios para evitar la doble imposición (CDI).** Se basan en una serie de principios (los primeros diseñados en 1920) para evitar la doble (y nula) tributación en el ISR. Los tratados brindan beneficios adicionales como intercambio de información y mecanismos para resolver disputas. La OCDE y las Naciones Unidas (ONU) han desarrollado sendos modelos donde están reflejados estos principios. Si bien los países en vías de desarrollo los han utilizado para atraer inversiones, no hay evidencia de cuán significativa ella ha sido. Por ser instrumentos de política tributaria, la decisión sobre la negociación de los CDI debe ser una función de los ministerios de hacienda. Los tratados tienen similitudes con los incentivos tributarios: ambos persiguen atraer inversión mediante la reducción de la carga impositiva.

63. **Es necesario definir claramente los objetivos y el impacto económico de largo plazo de los CDI que se planea suscribir.** Esos tratados reducen o eliminan la imposición interna del país fuente de la renta y, en general, producen pérdida de recaudación para países en desarrollo, que reciben inversiones internacionales en mayor proporción de las que hacen. Además, si el otro país aplica el criterio de renta mundial para gravar sus empresas (aunque son pocos países hoy en día), con crédito por el impuesto pagado en Honduras, el tratado implica una transferencia de ingreso a favor del otro país, sin mayor impacto en la inversión para Honduras.

64. **Los objetivos que se persigue con la negociación de CDI se deben reflejar en un 'marco conceptual'.** Este marco debe contener (i) las denominadas 'líneas rojas' (aspectos sobre los cuales Honduras no estaría dispuesto a negociar, o a ceder más allá de un cierto punto), y (ii) las disposiciones y resultados que son prioritarios para el país; además, el marco deberá verse reflejado en (i) el modelo de CDI de Honduras, y (ii) en la agenda de negociación (que es básicamente un ejercicio de priorización de aquellos países con los que resultaría beneficioso suscribir un CDI y del orden en que se deberían abordar las negociaciones con tales países).

65. **Medir el impacto de un tratado es cuestión clave a considerar en la decisión de negociarlo.** Para ello, es necesario:

- Conocer los sistemas tributarios de los dos países signatarios y del contenido usual de los tratados (del de los modelos y del de los suscritos por el país con el que se negocia);

- Estimar el aumento de la inversión como consecuencia del tratado y de su efecto multiplicador y del aumento en la recaudación que ambos pueden producir;
- Calcular la reducción de recaudación por uso del tratado de empresas que ya invirtieron en el país, por nueva inversión redundante que de todos modos se efectuaría, y por el uso indebido por beneficiarios de terceros países (conocido como 'treaty shopping'); y
- La carga administrativa adicional derivada de la aplicación de los CDI.

El Modelo de CDI de Honduras

66. **La misión revisó:** (i) las últimas modificaciones introducidas a los Modelos de CDI tanto de la ONU como de la OCDE, y destacó las que Honduras debía introducir en su Modelo, y (ii) la legislación interna que hay que modificar frente a dichos cambios.¹⁵ A solicitud de SEFIN también se revisaron (i) los mecanismos de asistencia administrativa en materia tributaria consagrados en la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria (MAC), en especial el intercambio de información para efectos tributarios; (ii) las reservas que se pueden hacer a la MAC; y (iii) el procedimiento a seguir para la suscripción de la MAC.

67. **Honduras no ha elaborado aun una política ni una agenda de negociación** (que le sirva de marco conceptual y de referencia a los funcionarios). El Poder Ejecutivo, representado por la SEFIN, con la asistencia del SAR, es quien tiene la facultad de negociar los CDI.¹⁶ Para llevar a cabo la negociación de los CDI, se elaboró un Modelo (en inglés y en español). A la fecha, Honduras ha recibido propuestas para iniciar negociaciones de Emiratos Árabes Unidos, mientras que le ha extendido invitación a España y Taiwán.¹⁷

68. **El Modelo de Honduras se basa mayormente en el Modelo de CDI de la ONU.** Incluye algunas modificaciones que buscan o bien proteger más la tributación en la fuente,¹⁸ o suplir algunos 'vacíos' de la legislación interna de Honduras.¹⁹ Sin embargo, el Modelo de Honduras no incorpora los cambios que fueron introducidos en 2017 al Modelo de la ONU y que

¹⁵ Por ejemplo, la definición de establecimiento permanente (EP) de los Art. 3 del Decreto 232-2011 y 4 del Acuerdo 027-2015 frente al nuevo Art 5 de los Modelos de CDI de la ONU y de la OCDE, o las actuales definiciones de rentas de fuente territorial.

¹⁶ Artículo 209 del Decreto 170-2016. A pesar de que legalmente la facultad de negociar los CDI está en cabeza de SEFIN, quien en la práctica ha decidido a qué jurisdicciones se les solicita iniciar la negociación de CDI es la Secretaría de Desarrollo.

¹⁷ Estos son los países a los que se envió propuesta de iniciar negociaciones con base en el Modelo de CDI elaborado por Honduras. Honduras envió propuestas también a otros países, antes de desarrollar el Modelo.

¹⁸ Caso del párrafo 1 del Artículo 21 ('Otros Ingresos') o del párrafo 4 del Art. 2 ('Capital').

¹⁹ Caso del literal j) del párrafo 1 del Art. 3 (definición de Sede de Dirección Efectiva en 'Definiciones Generales').

en esencia (i) incorporaron las disposiciones resultantes del Proyecto BEPS²⁰ relativas a los estándares mínimos en materia de lucha contra el abuso de tratados y de resolución de conflictos (Procedimiento de Mutuo Acuerdo, MAP) y a la ampliación del concepto de EP, y (ii) que resultaron en la inclusión de un nuevo Art 12-A, que permite compartir tributación sobre los ingresos por la prestación de servicios técnicos entre el país de la fuente del ingreso y el de la residencia del prestador del servicio.²¹

Cambios Introducidos al CDI-ONU a Incluir en el Modelo de Honduras

69. Para combatir el uso abusivo de los CDI:²²

- Definir la manera en la que se resolverá la doble residencia en el caso de personas jurídicas.
- Aclarar en el preámbulo que las Partes del CDI tuvieron la intención de no crear oportunidades para que se reduzca la imposición o se llegue a la nula imposición a través de la evasión o elusión fiscal (incluido el *'treaty shopping'*).
- Introducir cláusulas que permitan negar los beneficios del CDI en casos de abuso, como la denominada Cláusula de Propósito Principal ('PPT' por sus siglas en inglés).²³
- Introducir el período mínimo de un año de tenencia de las acciones para acceder al tratamiento preferencial para los dividendos relacionados a las participaciones mayoritarias (para aquellos casos en los que Honduras negocie tarifas diferenciadas para los dividendos percibidos por compañías con participaciones mayoritarias en el capital de las sociedades que reparten los dividendos).
- Definir, con relación a la venta de acciones, derechos y otras participaciones, que para que una sociedad, fideicomiso o entidad sea considerada inmobiliaria alcanza con que el 50 por ciento o más de su valor haya estado conformado por inmuebles al menos una vez en cualquier momento dentro de los 12 meses anteriores a la enajenación de las acciones, derechos o participaciones.
- Introducir una norma que aclare que, salvo los casos expresamente mencionados, ningún elemento del CDI pretende afectar la imposición en el Estado de residencia.

²⁰ Nombre con el que se conoce el proyecto desarrollado por la OCDE que (i) analiza la 'erosión de las bases imponibles y traslado de utilidades [a jurisdicciones generalmente de baja imposición]' y sus causas, y (ii) diseña medidas e instrumentos para combatir tal fenómeno. Entre las medidas resultantes del Proyecto BEPS está la modificación de algunos artículos del Modelo de CDI de la OCDE y la adición de otros.

²¹ Otras modificaciones que podrían considerarse, pero que han sido introducidas al Modelo 2017 de la OCDE se refieren al tratamiento de Fondos de Pensiones y a la definición de tráfico internacional.

²² Acción 6 de BEPS.

²³ La PPT es una cláusula que permite negar los beneficios otorgados por un tratado respecto de ciertas partidas de ingreso o de patrimonio, si es razonable concluir que uno de los principales objetivos de la transacción es beneficiarse con el CDI y si el otorgamiento de dichos beneficios en las circunstancias particulares de la transacción es contrario al objeto del CDI.

70. **Para fortalecer MAP:**²⁴

- Permitir que se presenten MAP ante cualquiera de las dos autoridades competentes de los países firmantes.
- Establecer un plazo de mínimo de 3 años para que se puedan presentar los casos.
- Establecer que los acuerdos mutuos que se alcancen se implementarán sin perjuicio de los plazos de prescripción interna.
- Permitir que las autoridades competentes interpreten el CDI mediante acuerdos mutuos.

71. **Para ampliar el concepto de EP es necesario:**²⁵

- Excluir de la calificación de EP solo a las actividades que sean preparatorias o auxiliares.
- Introducir una regla anti-fragmentación de actividades entre empresas estrechamente relacionadas (por ejemplo, cuando una participa en el capital accionario de la otra empresa en más del 50 por ciento).
- Introducir una norma que evite que los contratos se dividan de manera tal que no se alcance el umbral de tiempo previsto en el CDI para que se configure un EP.
- Redefinir la figura de agente independiente a fin de que se prevea que, si una persona realiza operaciones de manera exclusiva o casi exclusiva con uno o más sujetos relacionados, no reviste el carácter de independiente y, por lo tanto, configura un EP.
- Modificar el criterio para establecer cuándo un agente dependiente configura un EP (e.g. cuando habitualmente celebre contratos para la empresa, o cuando, aun no celebrándolos, juegue un rol preponderante que lleven a su celebración).

Otros Cambios por Incorporar

72. Se recomienda revisar y modificar las posiciones consignadas en el Modelo respecto de los siguientes aspectos:

- **Residencia:** uso del criterio de 'sede de dirección efectiva' para establecer qué personas jurídicas se entienden como residentes de Honduras para efectos de la aplicación del CDI. Honduras no utiliza este criterio en su legislación interna para definir la residencia de las personas jurídicas, por lo que su uso en el CDI no es técnico y resulta contrario a los intereses de Honduras. Es recomendable utilizar como criterio para definir la residencia de

²⁴ Acción 14 de BEPS.

²⁵ Acción 7 de BEPS

las personas jurídicas el que Honduras tenga consagrado en su legislación interna (ver lo señalado en la sección siguiente), y como criterio de desempate para establecer dicha residencia el que resultó del Proyecto BEPS (acuerdo entre autoridades competentes).

- **Servicios Independientes.** La eliminación de la referencia a la 'base fija' para la prestación de servicios independientes en algunos artículos, cuando en el Modelo de Honduras se optó por incluir una norma sobre el particular (Art. 14), y la referencia a EP en el Art.14, cuando la definición de EP es otra y se encuentra consignada en el Art 5 de dicho Modelo. Se recomienda, pues, que Honduras defina claramente el tratamiento tributario que quiere darle a los servicios en el Modelo e incluya las disposiciones que resulten coherentes con dicha decisión.
- **Métodos para Eliminar la Doble Imposición.** Honduras no grava las rentas de fuente extranjera, por lo tanto, no resulta coherente con su sistema consagrar el método del crédito como método para eliminar la doble imposición en su Modelo de CDI. Se recomienda que, en lugar del método del crédito, proponga eliminar la doble tributación mediante el método de la exención.
- **Impuestos al Patrimonio.** En la medida que Honduras no grava el patrimonio, no resulta coherente con su sistema que pretenda eliminar la doble tributación en relación con dicho impuesto, por lo tanto, es conveniente eliminar el artículo relativo a los impuestos al patrimonio del Modelo de CDI.
- **Arbitramento.** El arbitramento al que se refieren los CDI constituye la última etapa del Procedimiento Mutuo de Acuerdo que se consagra en ellos (por lo tanto, es distinto al arbitramento que se presenta en el ámbito privado o en el ámbito de los tratados de protección de inversiones). En general, no es aconsejable que países que, como es el caso de Honduras, no tienen experiencia en materia de Procedimiento Mutuo de Acuerdo consagren arbitramento en sus CDI. Se recomienda, pues, que Honduras elimine la disposición relativa al arbitramento de su Modelo de CDI.

Aspectos de la Legislación Interna para Revisar

73. **La interacción de los CDI con la legislación interna es crucial para la obtención de los objetivos que persiguen los países al suscribirlos.** En esencia, los CDI consagran normas de 'distribución', en virtud de las cuales se designa cuál de los países que son parte del CDI tiene la facultad de gravar rentas, y en qué proporción.²⁶ Sin embargo, la facultad misma de gravar no le

²⁶ Las normas de distribución de los CDI generalmente funcionan de la siguiente manera: (i) en el caso de algunas rentas, como las provenientes de las actividades de transporte internacional ('tráfico internacional'), el CDI le asigna la facultad de gravar exclusivamente a la jurisdicción en la que se encuentra la empresa que realiza las actividades de transporte internacional, de tal suerte que la otra jurisdicción no puede gravar ninguna parte de dichas rentas; (ii) en el caso de las rentas pasivas, tales como los dividendos y los intereses, los CDI generalmente le asignan la facultad de gravar a las dos jurisdicciones, pero estableciendo una tarifa máxima a la que puede

es otorgada a ninguno de los países por el CDI. Dicha facultad le es otorgada a cada país por su legislación interna; de tal suerte que, si su legislación interna no lo autoriza a gravar una renta determinada, el país no podrá gravarla, aun cuando el CDI le haya asignado tal facultad.

74. **Hay normas de la legislación interna que deben revisarse por dos motivos.** Primero, con el fin de garantizar que, tras la eventual firma de un CDI por parte de Honduras en los términos de su actual Modelo, pueda gravar efectivamente los ingresos que, de acuerdo con las reglas de 'distribución' le son asignados. Segundo, hay normas de derecho interno que habría que revisar y modificar, aun cuando no se suscriban CDI, pues o no son lo suficientemente claras, por lo que podrían generar vacíos legales, o están consagradas en un Acuerdo cuando la materia a la que se refieren debería ser tratada en la ley.

75. **Las normas de derecho interno cuya revisión y modificación se recomienda son:**

- **Definición de Residencia para efectos tributarios:**

- ✓ **De personas naturales:** Hoy se considera residente hondureño, entre otras, a la persona natural que permanece por más de 3 meses en el país. En la medida en que, en la mayoría de los países, el término para adquirir la residencia fiscal es de 183 días, se recomienda adoptar este término para evitar conflictos derivados del hecho de que una persona natural se pueda considerar residente de Honduras y de otro país a la vez.
- ✓ **De personas jurídicas:** no hay una norma que establezca claramente cuándo se considera que una persona jurídica es residente fiscal en Honduras. En los artículos 4 y 5 de la Ley del ISR se hace referencia a las personas naturales y jurídicas, 'domiciliadas o residentes'. Sin embargo, en la definición de 'residentes' únicamente se hace alusión a las personas naturales y no existe en la ley una definición de 'domiciliados'. Ante la falta de definición expresa en la Ley, se podría interpretar que se consideran 'domiciliadas' para efectos fiscales en Honduras aquellas personas jurídicas que tengan su 'domicilio social' en Honduras. Sin embargo, valdría la pena establecer una regla clara sobre el particular, no sólo por los problemas que se podrían generar frente a los CDI derivados de un vacío legal sobre la materia, sino porque el carácter de 'domiciliado' o no de una persona jurídica en Honduras define su vínculo con el país y, por lo tanto, la forma en la que debe

gravar el país de la fuente del ingreso y obligando al país de residencia del beneficiario del ingreso a aliviar la doble tributación sobre tal ingreso, ya sea mediante un crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente del ingreso o mediante una exención sobre tal ingreso; (iii) en el caso de otras rentas, como las provenientes de bienes inmuebles o las obtenidas a través de EP, generalmente los CDI le asignan la facultad de gravar a ambas jurisdicciones, pero sin que el país de la fuente del ingreso esté sometido a ninguna limitación en cuanto a la tarifa a la cual puede gravar dichos ingresos, y obligando siempre a que el país de residencia del beneficiario del ingreso alivie la doble tributación que se pueda generar sobre dicha renta, mediante un crédito por el impuesto pagado en el otro país o mediante una exención sobre el ingreso del que se trate.

tributar sobre sus ingresos de fuente territorial hondureña (e.g. sobre renta bruta o sobre renta neta).

- **Normas relacionadas con los ingresos de fuente hondureña:**

- ✓ La Ley de ISR no define expresamente los ingresos de fuente territorial hondureña. Dicha definición se encuentra formulada en términos generales en una norma de carácter reglamentario,²⁷ y se puede deducir de manera vaga a partir de la lista de tarifas del ISR aplicable a los no residentes y no domiciliados en Honduras consagrada en el Artículo 5 de la Ley de ISR. Una definición clara de ingresos de fuente territorial resulta de especial importancia para los países que gravan los ingresos de acuerdo con dicho criterio. La falta de claridad acerca de la definición de ingresos de fuente territorial hondureña en la Ley de ISR, aunada a la antigüedad de la norma reglamentaria en la que se encuentra consagrada la única definición general de ingresos de fuente territorial hondureña, hacen que sea necesaria una revisión y actualización de las disposiciones sobre el particular.
- ✓ Tal modificación podría ser aprovechada para incluir dentro de la definición de rentas de fuente territorial hondureña aquellos ingresos que las reglas de ‘distribución’ de los CDI normalmente le asignan al país receptor de la inversión.²⁸

- **Normas relacionadas con la tributación de los EP.**²⁹ El actual art 5 de la Ley de ISR establece que la base gravable del ISR aplicable a las personas (naturales y jurídicas) ‘no residentes y no domiciliadas’ en Honduras son los ingresos brutos, cuando a través del Acuerdo 027-2015 (norma en la que se reglamenta la definición de EP consagrada en la Ley de Regulación de Precios Transferencia), se dispone que los EP tributen sobre la renta neta (bajo el ISRPJ). Esto es contradictorio; es recomendable reformar la ley para que los EP tributen bajo las normas del ISRPJ.

Recomendaciones

- Analizar con detenimiento el impacto de los tratados antes de suscribirlos (pérdida de recaudación por empresas existentes; por inversión redundante que de todos modos se haría; y

²⁷ Artículo 9 del Acuerdo 799 de 1964.

²⁸ Ejemplo de esta clase de rentas son las ganancias provenientes de la enajenación de acciones, derechos e intereses en entidades ‘inmobiliarias’ (esto es aquellas que derivan 50 por ciento o más de su valor de bienes inmuebles ubicados en Honduras), las cuales, de acuerdo con el Modelo, le correspondería gravar a Honduras; o las rentas ‘atribuibles’ a los EP de empresas extranjeras en Honduras, las cuales también podrían ser gravadas en Honduras de acuerdo con las reglas de ‘distribución’ consagradas en el Modelo de CDI de Honduras.

²⁹ Al respecto, cabe recordar que los establecimientos permanentes no son contribuyentes separados de las empresas extranjeras que obtienen ingresos a través de ellos, y que la consecuencia que se deriva para una empresa extranjera de tener un establecimiento en otro país es que sobre los ingresos que obtiene a través de dicho establecimiento permanente estará gravada sobre bases netas, y no sobre bases brutas.

por uso indebido de tratados; y del aumento de recaudación por nueva inversión y su efecto multiplicador).

- Definir el 'marco conceptual' antes de iniciar la discusión.
- Incorporar al Modelo de Convenio los cambios que fueron introducidos en 2017 al Modelo de CDI de la ONU, relativos a los estándares mínimos en materia de lucha contra el abuso de tratados, de resolución de conflictos y a la ampliación del concepto de EP.
- Definir claramente el tratamiento tributario que quiere dársele a los servicios en el Modelo.
- Utilizar como criterio para definir la residencia de las personas jurídicas el que tenga consagrado Honduras en su legislación interna (que no es el de 'sede de dirección efectiva').
- Utilizar en lugar del método del crédito, el de la exención para eliminar la doble tributación.
- Eliminar el artículo relativo a los impuestos al patrimonio del Modelo de CDI y la disposición relativa al arbitramento.
- Reformar la ley de ISR para que los EP tributen bajo las normas del ISRPJ.
- Ampliar el plazo de permanencia en territorio hondureño para ser considerado residente a 183 días.

Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria ('MAC')

76. **Las ventajas derivadas de los tratados de doble tributación en materia de cooperación en la administración de impuestos se pueden obtener a través de la MAC** (sin incurrir en los costos derivados de los tratados de doble tributación). El objeto de la MAC es:

- Intercambiar información previsiblemente relevante para efectos tributarios (sólo admite reservas en cuanto a algunos de los impuestos cubiertos)
- Brindar asistencia en el cobro (admite reservas) y en materia de notificación de documentos y actuaciones (admite reservas).

77. **A la fecha, Honduras tiene tratados para intercambiar información con Estados Unidos, los países de Centroamérica (salvo Panamá) y Ecuador.** La MAC le daría la oportunidad de tener asistencia administrativa con más de 125 jurisdicciones, incluidos Panamá y los principales paraísos fiscales. Para un país como Honduras, resulta más conveniente adherir a esta clase de instrumentos internacionales, antes que suscribir tratados de doble tributación. Aun así, los funcionarios de SAR expresaron que no está previsto en su plan estratégico para los años 2020 (donde la mudanza a un edificio propio y la implementación de una nueva plataforma tecnológica son prioridades). No obstante, debido a la importancia del tema comenzarán a seguir el tema, capacitar a sus funcionarios y a mejorar la seguridad informática.

Recomendación

- Preparar a la administración para intercambiar información en el futuro (priorizar esta actividad antes que la negociación de CDI).

B. Precios de Transferencia

78. **Al inicio de la misión las autoridades de SEFIN solicitaron analizar una serie de temas puntuales de precios de transferencia (PT), lo cual se realiza en esta sección.** Es necesario realizar una revisión integral de las normas de fiscalidad internacional e incorporarlas al TUO de la ley del ISR (ciertos temas como la definición de residencia para personas naturales y establecimiento se encuentran en la ley y el reglamento que estableció precios de transferencia). Además, varias disposiciones del decreto reglamentario de precios de transferencia que crean obligaciones materiales surgen del decreto y no de la ley. Aunque podría argumentarse que varias de ellas complementan a la ley o llenan un vacío de esta y no la contrarían, para evitar futuras presentaciones en la corte, es conveniente incorporarlas al texto de la ley.

Vinculación

79. **Para que exista vinculación se establecen una serie de parámetros relacionados con la posibilidad de que una persona o empresa tenga influencia en las decisiones de otra.** Además, se dispone que, de considerarse el nivel de participación, este debe ser superior al 50 por ciento del capital. Si bien la definición en la ley y el reglamento es bastante detallada al describir las distintas circunstancias en las cuales las personas deben clasificarse como relacionadas, la relación más evidente, el porcentaje de participación (directa o indirecta) en la propiedad de otra (50 por ciento) es, en sí y relativamente, alto. El control efectivo (*working control*) de una empresa se estima normalmente en 20 por ciento.

Ámbito de Aplicación y Excepciones

80. **El ámbito de aplicación del principio de independencia puede ser más amplio del concebido en el Decreto 232.** La obligación de cumplir con el principio de independencia abarca las operaciones con partes relacionadas en el extranjero y residentes y entre residentes cuando una está amparada por regímenes especiales. Claramente, todo este grupo de operaciones son las de mayor preocupación. Sin embargo, la ley no obliga a las demás partes relacionadas nacionales. El traslado de utilidades entre contribuyentes residentes en el país, incluso sin vinculadas en regímenes especiales, por lo general no disminuye la base tributaria agregada. Sin embargo, esto no siempre es así. Puede darse el caso que partes relacionadas nacionales difieran el impuesto cuando una de ellas tenga pérdidas pendientes de compensar o que una parte está alcanzada por la tasa adicional del 5 por ciento (Aportación Solidaria) y la otra no. En consecuencia, no es óptimo relevar totalmente de la obligación a este último grupo.

Deducción de Intereses

81. **Suelen establecerse limitaciones a la deducción de intereses pagados a partes vinculadas por un establecimiento permanente.** Como medida anti-elusiva, la ley puede establecer directamente que serán tratados como dividendos los pagos del EP por intereses a sus partes relacionadas. La misma restricción puede aplicar si el acreedor tiene derecho a exigir el pago total o parcial de la deuda en cualquier momento (ver Ley del ISR de México, art. 11).

Coherencia con Declaraciones Aduaneras

82. **Independientemente del método usado, no se debe permitir una valoración oportunista según sea para efectos tributarios o aduaneros.** Algunas planeaciones tributarias se detectan porque utilizan valoraciones distintas para el mismo bien, una para aduanas (relativamente baja para disminuir la base para aranceles e IVA) y otra (más alta para abultar deducciones) para determinar el ingreso gravable en ISR. Una medida sencilla para eliminar esta clase de abusos es establecer en ley que las deducciones por la adquisición de bienes o servicios importados no podrán ser mayores al valor declarado en aduanas, o que los ingresos declarados no podrán ser menores al valor registrado en aduanas cuando se trate de exportaciones.

Servicios

83. **Los servicios representan un reto particular en materia de PT.** Los gastos por servicios son de fácil manipulación. No sólo se trata de valorarlos adecuadamente, sino además de verificar que efectivamente se han provisto y que sean de utilidad para el adquirente. El art. 12 del Decreto 232 de la LCT admite la posibilidad de deducir gastos prestados por una vinculada, con la condición de que se valoren de conformidad con los criterios de la ley. Sin bien el reglamento efectúa una serie de precisiones (como que el servicio sea prestado efectivamente), no se prohíbe la deducción de gastos a prorrata. Con frecuencia las casas matrices recuperan así parte de sus gastos de administración, cobrándoselos a pro-rata a sus subsidiarias, sin identificar exactamente el servicio que les proveen.³⁰ En México, por ejemplo, este tipo de gastos no son deducibles; es una medida anti-abuso en el entendido que está fuera del alcance de las capacidades de la administración tributaria fiscalizar este tipo gastos en el extranjero (Ley del ISR de México, art. 28, f. XVIII). Honduras podría tener la misma precaución.

84. **El servicio de consolidación de compras también es un mecanismo frecuente para manipular los PT.** Algunas empresas concentran las compras globales del grupo multinacional en una afiliada que a su vez revende a las demás (procurement service). Se supone que ello permite obtener mejores precios (economías de escala), entre otros beneficios de eficiencia

³⁰ Las empresas alegan típicamente que los gastos de la casa matriz que se prorratan son en beneficio de todo el grupo y que lo justo es repartirlos; en estricto sentido –alegan– debería cobrarse un margen de utilidad sobre costos, pero se limitan a recuperarlos. No obstante, también es cierto que dichos gastos pueden asociarse a las actividades propias del accionista a quien se remunera con el pago de dividendos. La frontera entre una cosa y otra no está definida con mucha claridad en las Guías de PT de la OCDE.

logística y administrativa. Esto deja de ser legítimo, sin embargo, cuando la remuneración al centro de compras es tan alta que las demás filiales terminan adquiriendo los bienes a un precio más alto de lo que podrían hacerlo directamente en el mercado. Con alguna frecuencia el centro de compras no es más que un intermediario de papel. Por lo mismo, es prudente agregar a la reglamentación que el gasto deducible en el servicio de *procurement* deberá demostrar el ahorro en el precio del bien intermediado.

Acuerdos de Precios Anticipados

85. **La ley de PT permite a la autoridad tributaria emitir APAs a los contribuyentes que lo soliciten.** Es un mecanismo que puede ser útil para otorgar seguridad jurídica y establecer una relación de colaboración para el cumplimiento de las obligaciones en materia de PT. Sin embargo, tiene sus riesgos. Las solicitudes de APAs pueden ser sofisticadas y agresivas estrategias de planeación tributaria, que pueden estar más allá de la capacidad de la autoridad para desentrañarlas. Existe un alto riesgo de autorizar (consciente o inconscientemente) APAs que otorguen generosos beneficios tributarios. Una manera de reducir este riesgo es que los APAs sean públicos, por lo menos en su contenido metodológico esencial, sin comprometer la información del contribuyente individual.

Paraíso fiscal

86. **Se considera paraíso fiscal a los países de baja o nula tributación, excepto aquellos con los que Honduras haya suscripto un convenio para evitar la doble tributación** (Decreto 232, art 3.2). El art 13 del reglamento define a los países de baja o nula tributación como aquellos con tributos nulos o tan sólo nominales (sea de manera general o tan sólo bajo circunstancias especiales) y que se ofrece o es percibida como un lugar a utilizar por no residentes con el fin de evadir impuestos en sus propios países de residencia. Finalmente, el art 14 del reglamento, faculta a SEFIN a aprobar la lista de países considerados paraísos fiscales.

87. **SEFIN, como los ministerios de otros países, ha demorado la emisión de la lista.** La lista puede crear problemas diplomáticos con algunos países, y presiones de funcionarios de la mayor jerarquía para excluir a determinadas jurisdicciones que así lo han solicitado. En sentido contrario, la SAR como la mayoría de las administraciones tributarias, prefieren la lista, porque ello evita que los funcionarios e inspectores deban tomar sus propias (y a veces diferentes) definiciones. Una posible solución es abandonar el criterio de la lista, y definir de manera más objetiva a los paraísos fiscales, por ejemplo, jurisdicciones con una tasa inferior en 10 o 15 p.p. a la tasa de Honduras (incluyendo la tasa adicional del 5 por ciento de Aportación Solidaria); también debería incluirse a los países con regímenes no transparentes. Para facilitar la tarea de los funcionarios de SAR quienes no tienen información actualizada de las tasas de ISR PJ de todos los países, la SAR podría confeccionar la lista a través de una instrucción interna incluyendo a los países con una tasa del ISR PJ de 10-15 p.p. o menos del ISR PJ.

Declaración Jurada y Estudio de Precios

88. **Deben presentar la declaración jurada de precios de transferencia los grandes contribuyentes (630); los medianos (910) y los pequeños** (en este último caso si realizan operaciones con vinculadas por más de un millón de dólares). Además, los contribuyentes con vinculadas del exterior (no así aquellas con vinculadas locales) deben preparar un estudio de precios, mantenerlo en su poder y presentarlo a la administración cuando lo requiera. En 2017, han presentado la declaración jurada de precios 1,581 contribuyentes (grandes y medianos con transacciones con vinculadas). Esta cantidad de declaraciones juradas de precios de transferencia puede ser excesiva para una administración como SAR (no es recomendable que las administraciones requieran información a los contribuyentes en exceso de lo que puedan procesar). Es conveniente analizar la conveniencia (para los administrados y la administración) de reducir el universo de contribuyentes obligados a presentar declaración jurada de precios de transferencia (por ejemplo, solo a los grandes, medianos y pequeños con más de un millón de dólares de transacciones con vinculadas).

Capitalización Débil

89. **No existen en la ley del ISR normas contra capitalización débil.** Como los dividendos no son deducibles del ISRPJ, pero sí los intereses, y para evitar que las empresas se endeuden con otras del grupo (directa o indirectamente), los países han establecido límites a la deducción de intereses. La regla recomendada por OCDE es un límite de deducción máximo de entre 10 y 30 por ciento sobre la renta neta antes de impuesto, intereses y amortización. Esto es preferible a establecer límites con relación al capital, que permiten elevadas deducciones a empresas con elevado capital y, además, aplicar una tasa de interés elevada.

Recomendaciones

- Incorporar a la ley de precios de transferencia las normas del reglamento que establecen obligaciones materiales tributarias.
- Revisar las normas de fiscalidad internacional en su conjunto.
- Incorporar a la ley del ISR las normas de fiscalidad internacional incluidas en la ley de PT que no son propias de este tema (como la definición de establecimiento permanente y de residencia de personas naturales).
- Reducir el umbral para calificar como parte relacionada al 20 por ciento de participación accionaria o en el derecho a voto.
- Extender la obligación de cumplir con el principio de independencia a todas las operaciones entre partes relacionadas (sean domésticas o internacionales).
- Establecer a los valores declarados en aduanas como deducción máxima (importaciones) e ingreso mínimo (exportaciones).

- Dar el tratamiento de dividendos a intereses pagados a la casa matriz por un establecimiento permanente.
- No permitir deducción de gastos realizados por filial en el extranjero distribuidos a pro-rata entre afiliadas (por servicios no identificados o cobro indirecto).
- Requerir demostración de ahorro en precio por adquisiciones a centros de compra relacionados para permitir deducción.
- Hacer públicos los APAs, al menos su metodología.
- Cambiar la definición de paraíso fiscal a los países con una tasa de 10 p.p. inferior a la del ISRPJ o nivel similar (confeccionar la lista por instrucción interna de SAR).
- Analizar la conveniencia de reducir el universo de contribuyentes obligados a presentar declaración jurada de precios de transferencia (por ejemplo, solo a los grandes y medianos y pequeños con más de un millón de dólares).
- Introducir normas para evitar la capitalización débil (permitir la deducción de intereses hasta el 30 por ciento de la utilidad antes de impuestos, intereses, y amortización).

C. Servicios Prestados desde el Exterior y Comercio Electrónico

90. **La mayoría de los países de América Latina grava la ‘importación’ de servicios con el IVA** (servicios prestados desde el exterior y consumidos en el país). Siguiendo la práctica internacional, cuando el consumidor es un sujeto responsable del IVA (operaciones *business to business*, B2B), se aplica la regla del cargo revertido. Esto implica que el responsable del ingreso del IVA no es el proveedor del exterior (a quien la administración tributaria del país importador se le dificulta controlar) sino es el prestatario local, contribuyente del IVA o sujeto exento. La obligación para el pago nace, en general, cuando se efectúa el pago o la prestación finaliza (lo que se produzca con anterioridad). Como los prestatarios locales acreditan el pago efectuado en la declaración del IVA, el impacto en la recaudación es, en general, bajo (sólo produce incremento de recaudación cuando el importador es un sujeto exento, como los bancos).

91. **Para generar un impacto mayor en la recaudación, las operaciones con consumidores finales (B2C) también deberían estar gravadas.** Sin embargo, no es posible en este caso aplicar la regla del cargo revertido, pues los consumidores finales deberían inscribirse y presentar la declaración jurada cuando consumen servicios prestados desde el exterior; esto es muy difícil de controlar (esta opción fue adoptada por Sudáfrica, país que la abandonó en 2014 por falta de cumplimiento). Para gravar la ‘importación de servicios’, las directrices de la OCDE distinguen dos tipos de servicios (ver OCDE 2017 Guidelines 3.5 y subs.):

- Los servicios prestados y consumidos en el mismo lugar y, en general, al mismo tiempo (*on-the-spot supplies*), incluyendo, entre otros, a restaurantes, peluquerías, hoteles y similares, cines, teatros, museos y espectáculos deportivos. En este caso el responsable del pago del impuesto es el prestador que debe ingresarlo a las arcas del país donde el servicio se prestó

y consumió (sería extremadamente complicado requerir el pago al país donde los consumidores residen; por ejemplo, el dueño de un restaurante debería requerir el lugar de residencia de cada usuario de sus servicios y además inscribirse y pagar el IVA en tantos países como consumidores con diferentes residencias hayan pasado por su restaurante).

- Para el resto de los servicios, como aquellos que son consumidos en un momento distinto al de la prestación, o aquellos que pueden ser provistos a distancia (servicios legales y de contabilidad; financieros y de seguros; telecomunicaciones, películas, TV y música; mantenimiento de software; y servicios digitales en general): el país donde el consumidor reside es el que tiene el derecho a imponer el IVA (aplicando así el principio de destino). La directiva de la OCDE de 2017 sigue la solución adoptada en la Unión Europea 2005, consistente en nombrar responsables del IVA a los proveedores, aun cuando se encuentren localizados fuera de su territorio, por ejemplo, en Estados Unidos.³¹

Servicios a Distancia y Comercio Electrónico en B2C

92. **Lograr que los proveedores del exterior se inscriban en el país de destino es una negociación que demanda esfuerzos.** Para lograr un cumplimiento satisfactorio, los países de Europa establecieron regímenes simples de registro, liquidación y pago (todo electrónico). Por ejemplo, los proveedores del exterior no deben inscribirse en todos los países de la unión, sino que pueden hacerlo en uno solo (y por lo tanto efectuar una sola liquidación y un solo pago) identificando en la liquidación las prestaciones efectuadas a cada país y el impuesto correspondiente (producto de aplicar a dichas prestaciones la tasa a la cual están gravadas en cada país).³² Además, han establecido un umbral debajo del cual los contribuyentes no deben inscribirse (el más usual es 35,000 Euros, aunque alcanza 100,000 en Alemania, Luxemburgo y Holanda).

93. **Varios países que se encuentran fuera de la Unión Europea también adoptaron este procedimiento.** Entre ellos Australia, Suiza, Sudáfrica, Singapur³³ y varios países de América

³¹ Varios países, entre ellos Australia, Canadá, y Singapur, han adoptado otros modelos que no se basan en la condición del adquirente (responsable del IVA o consumidor final) sino en criterios y puntos de conexión para determinar el lugar de consumo de los servicios (por ejemplo, aplicar los servicios prestados electrónicamente desde el exterior a una empresa constructora al país donde la construcción se realiza, etc.).

³² Antes de 2015 la tasa aplicable era la del país donde se inscribían. Como Luxemburgo había establecido la tasa más baja para este tipo de operaciones, las empresas se localizaban en este país, encontrándose los servicios consumidos desde el exterior en el resto de los países gravados a tasa más bajas que los prestados localmente. Esta distorsión discriminaba en contra de los prestadores locales, lo cual generó el reclamo de todos los países y el posterior cambio de procedimiento.

³³ Suiza grava el comercio electrónico desde 2010, a partir de cuándo los prestadores del exterior deben inscribirse (incluso los de Liechtenstein con quien Suiza tiene una unión aduanera). El comercio electrónico incluye, entre otros, la descarga de películas, juegos, datos y libros; adquisición o uso de software; WEB hosting; televisión y radio; y servicios de telefonía. El umbral de registro es de 100,000 F suizos. Para Singapur ver: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Specific-business-sectors/> (e-commerce).

Latina (Argentina y Colombia, por ejemplo). Sin embargo, en estos últimos no ha sido fácil lograr que todos los prestadores externos se registren (ni siquiera los más grandes). El control se facilita cuando los prestadores externos cuentan con representantes locales; en este caso basta con nombrarlos responsables del ingreso del IVA (aun así, un prestador del exterior puede tener varios agentes locales). El control se dificulta cuando no existen representantes locales, ni el prestador del exterior tiene un establecimiento permanente en el país de destino (consumo).

94. **Para aumentar el cumplimiento, Argentina obliga al banco intermediario que paga consumos al exterior de tarjeta de crédito a efectuar la retención del IVA si el prestador no se registró.** Para ello, la administración tributaria dio a conocer una lista de 196 proveedores no inscriptos; cada vez que la liquidación de una tarjeta de crédito emitida en Argentina incluya pagos por servicios de estos prestadores, el banco pagador debe retener el IVA (Colombia ha seguido un camino similar). Esto crea una carga excesiva a los bancos y nuevos problemas de control: por ejemplo, la empresa prestadora del exterior puede estar cobrando las transacciones a través de una subsidiaria en un tercer país con un nombre distinto al de la casa matriz; o, lo que es peor aún, el impuesto no se recaudará cuando el consumidor final de Argentina pague con una tarjeta de crédito emitida fuera de este país. Para evitar este mecanismo de elusión, se obliga al consumidor a ingresar el IVA si el proveedor del exterior no se registró o el banco no efectuó la retención.

Servicios P2P

95. **Las operaciones tipo P2P no han aumentado significativamente en Honduras.**³⁴ De todos modos, conviene legislarlas. Lo correcto es otorgar a los proveedores de servicios o vendedores de bienes el mismo tratamiento que se les otorga en la actividad prestada de manera tradicional. Esto es neutral y equitativo: no hay razón para gravar a un taxista de distinta forma que al conductor de Uber (lo mismo para quien alquila un departamento por día o una habitación de su casa y una habitación de hotel). Ha sido difícil en todos los países lograr que los taxistas tributen (sea IVA o ISR), y lo es también con quienes alquilan una habitación de su casa vía AirBnB. Las plataformas bajo sistema P2P presentan un principio de solución, pues pueden proveer información de los prestadores y vendedores y de sus ingresos (y hasta retener impuestos). Uber colabora en varios países (Uruguay y Estonia, por ejemplo) y AirBnB en otros (como Dinamarca).

Recomendaciones

- Gravar todos los servicios prestados desde el exterior consumidos en Honduras
 - Para operaciones B2B aplicar la regla del cargo revertido.
 - Para operaciones B2C:

³⁴ Se denomina P2P a las operaciones entre pequeños contribuyentes y consumidores unidos a través de una plataforma digital de gran envergadura (como UBER, LYFT, Alibaba, Fintech, o AirBnB).

- ✓ Para servicios prestados y consumidos en el mismo lugar y, en general, al mismo tiempo (restaurantes, peluquerías, hoteles, cines, etc.): gravarlos en Honduras si el servicio se prestó en territorio hondureño.
 - ✓ Para el resto de los servicios, como los digitales y a distancia: obligar al prestador del exterior a registrarse en SAR y tributar el impuesto, si no tuviera establecimiento permanente en Honduras; si el proveedor tuviera representante en el país que cobra el servicio, hacerlo responsable del ingreso del IVA.
 - ✓ Establecer un mecanismo simple de registración, liquidación y pago (todo electrónicamente).
- Para operaciones P2P:
- ✓ Otorgar a los prestadores de servicios (como taxistas, hospedaje, etc.) el mismo tratamiento que a los prestadores de los mismos servicios en forma tradicional.
 - ✓ Obligar al operador de la plataforma del exterior a inscribirse y por su comisión tributar el IVA e ingresar el ISR aplicando la (auto) retención para no residentes (mismo tratamiento que a otros prestadores no residentes del exterior que cobran una comisión de fuente mexicana).
 - ✓ Obligar al operador de la plataforma a suministrar información a SAR de: usuarios; prestadores y pagos a los mismos (totales y netos de comisión).

Apéndice I. Recomendaciones de la Misión

	Recomendación
1	Publicar en la misma sección de los TUOs otras leyes como las de precios de transferencia y las de incentivos tributarios
2	Publicar SEFIN y SAR una sola medición del gasto tributario, invitando al BCH a participar en ella; incluir análisis de impacto (cuando ello sea posible; y redefinir el concepto de régimen tributario marco
3	Transparentar el régimen de exoneraciones cumpliendo con la obligación de publicación de incentivos dispuesta por la LRF (art 18): como mínimo el impuesto exonerado y el costo fiscal; la cantidad de beneficiarios; los empleos generados (directos e indirectos); proyectos; inversión de capital y exportaciones.
4	Incluir en el futuro a los beneficiarios.
5	Iniciar estudios de costos y beneficios de los incentivos tributarios.
6	Restituir las funciones de control en la devolución de ISV y emisión de OCE y notas de crédito a la SAR (requiere modificar el NCT).
7	Transferir a SAR el Registro de Exonerados y el control en el otorgamiento de incentivos tributarios (requiere modificar el NCT).
8	Buscar alternativas para anular los beneficios otorgados a turismo (2017) y transporte y PYMES (2018) hasta tanto se cumpla con las disposiciones del NCT (art 19.2 y 19.3).
9	Cancelar las exoneraciones a las empresas que no cumplan 'con los compromisos y objetivos estipulados en el proyecto que en su momento fue sometido ante la autoridad competente' o que no presenten a SEFIN dicho proyecto (NCT art 20.3) y y reglamentar el proceso de cancelación.
10	Buscar alternativas de reducción de incentivos y de exenciones en ISV, al menos productos nocivos para la salud, consumidos por personas de altos ingresos, o no propios de una canasta básica (requiere modificar la ley que establece el incentivo o exención).
11	No obligar a quienes venden productos exentos a inscribirse en el registro.
12	No otorgar más amnistías ni regularizaciones.
13	Continuar mejorando las bases de datos del SAR (e.g., seguir aumentando el número de declaraciones presentadas electrónicamente).
14	Modificar los formularios de declaración de ISR (retenciones, por ejemplo) indicando cuando corresponden a personas naturales y cuando a personas jurídicas.
15	Iniciar estudios de micro simulación para estimar el impacto recaudatorio en cambios en ISRPN y otros como amnistías.
16	Monitorear a los contribuyentes que dejaron de ser responsables del IM.
17	Avanzar con la medición del incumplimiento en el IVA <ul style="list-style-type: none">-Utilizar la ponderación de consumo usada para estimar el índice precios para calcular el consumo afecto teórico de cada producto o servicio (si no se pueda discriminar si está gravado o exento, dejar constancia en una columna del porcentaje de consumo de la línea considerado exento o gravado).-Incluir no solo el gasto tributario de bienes y servicios sino también el de los incentivos tributarios (ambos deben deducirse para medir la base gravable-Contrastar los resultados del método del consumo utilizado actualmente con la metodología del potencial teórico también basado en Cuentas Nacionales por el lado de la producción.-Explicar la metodología con mayor detalle.
18	Utilizar la recaudación ajusta y los coeficientes de productividad y eficiencia del ISV como medidas cercanas al cumplimiento.
19	Analizar con detenimiento el impacto de los tratados antes de suscribirlos (pérdida de recaudación por empresas existentes; por inversión redundante que de todos modos se haría; y por uso indebido de tratados; y del aumento de recaudación por nueva inversión y su efecto multiplicar).
20	Incorporar a la ley de precios de transferencia las normas del reglamento que establecen obligaciones materiales tributarias.
21	Revisar las normas de fiscalidad internacional en su conjunto.
22	Incorporar a la ley del ISR las normas de fiscalidad internacional incluidas en la ley de PT que no son propias de este tema (como la definición de establecimiento permanente y de residencia de personas naturales).

Recomendación

- 23 Reducir el umbral para calificar como parte relacionada al 20 por ciento de participación accionaria o en el derecho a voto.
 - 24 Extender obligación de cumplir con el principio de independencia a todas las operaciones entre partes relacionadas (sean domésticas o internacionales)
 - 25 Establecer valores declarados en aduanas como deducción máxima (importaciones) e ingreso mínimo (exportaciones).
 - 26 Dar tratamiento de dividendos a intereses pagados a la casa matriz por un EP.
 - 27 No permitir deducción de gastos realizados por filial en el extranjero distribuidos a pro-rata entre afiliadas (por servicios no identificados o cobro indirecto)
 - 28 Requerir demostración de ahorro en precio por adquisiciones a centros de compra relacionados para permitir deducción.
 - 29 Hacer público los APAs al menos su metodología.
 - 30 Cambiar la definición de paraíso fiscal a los países con una tasa de 10-15 p.p. inferior a la del ISRPJ o nivel similar (confeccionar la lista por instrucción interna de SAR).
 - 31 Analizar la conveniencia de reducir el universo de contribuyentes obligados a presentar declaración de PT (por ejemplo, solo a los grandes, medianos y pequeños con más de un millón de dólares de transacciones con vinculadas).
 - 32 Introducir normas para evitar la capitalización débil (permitir la deducción de intereses hasta el 30 por ciento de la utilidad antes de impuestos, intereses, y amortización).
Gravar todos los servicios prestados desde el exterior consumidos en Honduras
 - 33 -Para operaciones B2B aplicar la regla del cargo revertido.
 - 34 -Para operaciones B2C:
 - 35 •Para servicios prestados y consumidos en el mismo lugar y, en general, al mismo tiempo (restaurantes, peluquerías, hoteles, cines, etc.): gravarlos en Honduras si el servicio se prestó en territorio hondureño.
 - 36 •Para el resto de los servicios, como los digitales y a distancia: obligar al prestador del exterior a registrarse en SAR y tributar el impuesto, sino no tuviera establecimiento permanente en Honduras; si el proveedor tuviera representante en el país que cobra el servicio, hacerlo responsable del ingreso del IVA.
 - 37 •Establecer un mecanismo simple de registración, liquidación y pago (todo electrónicamente).
 - 38 Ampliar el plazo de permanencia en territorio hondureño para ser considerado residente a 183 días
 - 39 Analizar con detenimiento el impacto de los tratados antes de suscribirlos (pérdida de recaudación por empresas existentes; por inversión redundante que de todos modos se haría; y por uso indebido de tratados; y del aumento de recaudación por nueva inversión y su efecto multiplicar).
 - 40 Definir el 'marco conceptual' antes de iniciar la discusión
 - 41 Incorporar al Modelo de Convenio los cambios que fueron introducidos en 2017 al Modelo de CDI de la ONU, relativos a los estándares mínimos en materia de lucha contra el abuso de tratados, de resolución de conflictos y a la ampliación del concepto de EP.
 - 42 Definir claramente el tratamiento tributario que quiere dársele a los servicios en el Modelo.
 - 43 Utilizar en lugar del método del crédito, el método de la exención para eliminar la doble tributación.
 - 44 Eliminar el artículo relativo a los impuestos al patrimonio del Modelo de CDI y la disposición relativa al arbitramento.
 - 45 Reformar la ley de ISR para que los EP tributen bajo las normas del ISRPJ.
 - 46 Preparar a la administración para intercambiar información en el futuro (priorizar esta actividad antes que la negociación de CDI).
-

Apéndice II. Amnistías y Regularizaciones

AÑO	NO.	NORMATIVA (DECRETO)	ARTÍCULO	FECHA DE APLICACIÓN	BENEFICIO	PERÍODOS COMPRENDIDOS	IMPUESTOS	CUOTAS QUE PODIAN PAGARSE
2017	1	DECRETO 170-2016 (Código Tributario)	Art. 213	01 Enero 2017 - 30 Junio 2017	Amnistía y Regularización	Deudas con vencimiento al 31 Octubre 2016	Todos excepto Impuesto sobre Ventas y sus relacionados y tampoco Multas Administrativas	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía
	2	DECRETO 171-2016	Art. 225 y 229	27 Diciembre 2016 - 31 Marzo 2017	Amnistía solo para Multas Administrativas	Períodos con vencimiento hasta 31 Diciembre 2016	Multas Administrativas	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía
	3	DECRETO 32-2017	Art. 1	01 Enero - 30 Septiembre 2017	Amnistía y Regularización	Deudas con vencimiento al 31 Diciembre 2016 / Regularización 2012 - 2016, períodos anteriores a 2012 se debía pagar el 1.5%	Todos excepto Impuesto sobre Ventas y sus relacionados y Multas Administrativas	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía
	4	DECRETO 93-2017	Art. 1,y 2	Hasta 31 Diciembre 2017	Amnistía y Regularización	Deudas con vencimiento al 31 Diciembre 2016 / Regularización 2012 - 2016, períodos anteriores a 2012 se debía pagar el 1.5%	Todos excepto Impuesto sobre Ventas y sus relacionados y Multas Administrativas	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía
2018	5	DECRETO 129-2017	Art. 1	02 - 31 Mayo 2018	Amnistía y Regularización	Amnistía 201601 - 201711 / Regularización 2013 - 2017	Todos excepto Ventas, relacionados a Vtas	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía
	6	DECRETO 51-2018	Art. 1 y 2	08 Octubre - 31 Diciembre 2018	Amnistía (Excepto Multas Administrativas) y Regularización	Amnistía Hasta 2017 / Regularización 2013 - 2016	Todos excepto Ventas, relacionados a Vtas, Retenciones y Multas Administrativas. Nota aplicará a las multas de Impto. sobre ventas por presentación extemporánea cuando haya sido enterado el impuesto.	Las cuotas durante la vigencia de la Amnistía

Fuente: SAR. Departamento de Recaudación

Apéndice III. Ajuste Recaudación por Compensaciones y Saldos a Favor

Para medir el incumplimiento y la progresividad, la recaudación debe ajustarse tanto por las compensaciones como por los saldos a favor por exceso de acreditamientos y retenciones, demora en las devoluciones y compensaciones. Cuando hay compensaciones la recaudación debe ajustarse, reflejando un mayor pago del otro impuesto y uno menor del IVA (se pagará IVA en exceso porque parte de lo que se había pagado en meses anteriores y quedaba como saldo a favor, se utilizó para compensar otros impuestos y no para acreditarse contra los débitos del mismo IVA por ventas y porque los saldos a favor del contribuyente aumentaron).

El siguiente Cuadro explica lo anterior. Se presenta las cuentas de un contribuyente que efectúa compras en enero por 100 + 16 de IVA, para venderlas en marzo por 200 + 32 de IVA. En febrero presenta una declaración con saldo a favor de 16 y en marzo ingresa al fisco los 16 de diferencia entre los 32 de débito fiscal y los 16 de pagos por insumos. Como en enero pagó 16 y en marzo otros tantos, la recaudación real es 32, igual a la potencial (el consumo total de 200 multiplicado por la tasa de 16 por ciento) y, por lo tanto, el incumplimiento 0. En el ejemplo 2, todo es igual, excepto que en febrero el contribuyente compensa los 16 del saldo a favor de enero con el ISR y, por ende, en marzo debe pagar 32, porque compensó el saldo a favor de IVA con ISR en febrero. El total que pagó de IVA es 48, 16 más que el potencial 32. Si la recaudación de 48 no se ajusta por compensaciones, el resultado es que el incumplimiento se mide incorrectamente: es negativo (-50 por ciento).

Cuadro. Ajuste de la Recaudación por Compensaciones			
Ejemplo 1			
	Neto	IVA	Total
Enero: Compras	100	16	116
Febrero: Saldo a favor		16	
Marzo: Ventas	200	32	232
Ingresado al Tesoro		16	
Valor Agregado	200		
Recaudacion Potencial		32	
Total ingresado al tesoro: 16+16		32	
Incumplimiento		0	
Ejemplo 2			
	Neto	IVA	Total
Enero: Compras	100	16	116
Febrero: Compensacion ISR		-16	
Febrero: Saldo a favor		0	
Marzo: Ventas	200	32	232
Ingresado al Tesoro		32	
Valor Agregado	200		
Recaudacion Potencial		32	
Total ingresado al tesoro: 16+32		48	
Incumplimiento		-50.0%	

Fuente: preparado por la misión.

Algo similar con el aumento de los saldos a favor. El siguiente ejemplo ayudará a entender por qué el aumento de los saldos a favor debe deducirse del nivel de recaudación del IVA ingresado a la tesorería para determinar la recaudación a considerar para medir el incumplimiento (Cuadro 3). Supongamos un escenario donde durante dos años el consumo final y las ventas no cambian (lo único que cambia es que en el segundo año durante el sexto mes un contribuyente acredita 10 de menos de un traslado que era indebido; o sea el incumplimiento

disminuye en 10). En el año 1 los contribuyentes efectúan ventas y compras que generan traslados por 700 y acreditamientos por 670, por lo cual deberían pagar y pagan a la tesorería 30; los saldos acumulados a favor de los contribuyentes son iguales al inicio y al cierre del año (-30). En el año 2, los traslados totales ascienden a 700 y los acreditamientos a 660, o sea debieron pagar 40; sin embargo, se ingresaron al tesoro sólo 30, pues los contribuyentes usaron 10 de los 30 de saldos a favor disponibles al inicio del ejercicio (disminuyeron su nivel de 30 a 20). La recaudación ingresada al tesoro es la misma pero el incumplimiento no; para medirlo correctamente la recaudación ingresada al tesoro debe ajustarse por la reducción o aumentos de saldos a favor; en este caso como la deuda (saldos a favor) disminuyó, la recaudación a considerarse es $30 + 10 = 40$.

Cuadro 3. Ajuste de la Recaudación por Saldos a Favor

Año 1								
	0	1	2	3	4	5	6	Acum
Traslados		100	110	130	90	160	110	700
Acreditaciones		130	70	150	80	100	140	670
Periodo anterior	-30		-60	-20	-40	-30	0	
Pago		-60	-20	-40	-30	30	-30	
Recaudación al Tesoro						30		
Aumento Saldos a favor						0		
Se debió pagar						30		
Año 2								
	0	1	2	3	4	5	6	Acum
Traslados		100	110	130	90	160	110	700
Acreditaciones		130	70	150	80	100	130	660
Periodo anterior	-30		-60	-20	-40	-30	0	
Pago		-60	-20	-40	-30	30	-20	
Recaudación al Tesoro						30		
Aumento Saldos a favor						-10		
Se debió pagar						40		

Fuente: preparado por la misión.

Referencias

- Baer and Le Borgne. (2008). "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives").SAR: 'Estimación de la Evasión al Impuesto Sobre Ventas (ISV) en Honduras. Dirección Nacional de Gestión Estratégica (DNGE) Área de Estudios Fiscales, Inteligencia. Abril de 2017'.
- Cano, Liliana. (Julio 2015). Top Income Shares in a growing South American country Ecuador 2004-2011, University of Toulouse 1 Capitole – Lereps.
- Fondo Monetario Internacional. (2016-2017). Reportes misiones.
- Thackray, M. and Alexova, M. (2017). 'The Revenue Administration—Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Gap Estimation', FAD 2017, a).
- Laborda López, J. y Rodrigo Sauco, F. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. España. Pág. 123.
- OCDE. 2016. 'Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and excise rates. Trends and policy issues'.
- _____. 2017. 'International VAT/GST Guidelines', 2017.
- SAR. (Abril 2017). Dirección Nacional de Gestión Estratégica: 'Estimación de la Evasión al Impuesto Sobre Ventas (ISV) en Honduras'.
- SEFIN. (2017). Gasto Tributario de Honduras.

Departamento de Finanzas Públicas

Fondo Monetario Internacional
700 19th Street NW
Washington, DC 20431
USA
<http://www.imf.org/capacitydevelopment>