

Para Uso Oficial

Honduras

**Pequeños Contribuyentes, Gastos Tributarios e
Impuesto Mínimo**

Ricardo Fenochietto y Carlos Pérez Trejo



Reporte de Asistencia Técnica

Mayo 2017

El presente informe contiene asesoramiento técnico brindado por los funcionarios del FMI a las autoridades de Honduras en respuesta a su solicitud de asistencia técnica (administración tributaria). 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 administración tributaria, 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 administración tributaria 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 administración tributaria y donantes con interés legítimo, requerirá el consentimiento explícito del beneficiario de la administración tributaria y del Departamento de Finanzas Públicas del FMI.

Esta Asistencia Técnica se financió a través del Fondo Fiduciario de Apoyo para Movilización de Recursos (RMTF, de sus siglas en inglés).

CONTENTS

ABREVIACIONES Y SIGLAS	4
PREFACIO	5
RESUMEN EJECUTIVO	6
I. TEXTOS ORDENADOS Y GASTOS TRIBUTARIOS	9
A. Textos Ordenados	9
B. Gastos Tributarios	10
II. TRATAMIENTO DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	16
A. Principios Generales	16
B. Régimen Opcional	17
C. Recaudación y Control Eficaz	21
D. Regímenes Simplificados en Honduras	22
III. IMPUESTOS MÍNIMOS Y OTRAS CARGAS TRIBUTARIAS A LA EMPRESAS	25
A. Mejores Prácticas y la Experiencia Internacional	25
B. Un Sistema Complejo y Gravoso	26
C. Impuesto Mínimo del 1.5 por ciento de los Ingresos Brutos	28
GRAFICOS	
1. Informalidad en América Latina	18
2. Contribuyentes del Impuesto Mínimo, 2013 y 2014	29
CUADROS	
1. Recaudación Potencial	6
2. Honduras: Gasto Tributario	10
3. Base y Tipo de Régimen en América Latina	21
4. Recaudación Regímenes Simplificados, 2011	22
5. Umbrales del IVA	22
6. Impuestos Mínimos a la Renta	25
7. Tasas Nominales del ISRPJ y Dividendos Comparadas	27
8. Honduras: Impuestos, Anticipos y Sobretasas Adicionales al ISRPJ	28
9. Estadísticos Descriptivos Base ISRPJ 2014	30
APPENDICES	
Apéndice I. Recomendaciones de la Misión	32
Apéndice II. Impuestos Mínimos en Honduras	33

ABREVIACIONES Y SIGLAS

APSCPV	Aporte para la Atención de Programas Sociales y Conservación del Patrimonio Vial
BCH	Banco Central de Honduras
CT	Código Tributario
DGCFA	Dirección General de Control de Franquicias Aduaneras
DGPT	Dirección General de Política Tributaria
FAD	Departamento de Finanzas Públicas del FMI
FMI	Fondo Monetario Internacional
IAN	Impuesto a los Activos Netos
IBFD	International Bureau de Fiscal Documentación
IM	Impuesto mínimo a la renta
ISC	Impuestos Selectivos al Consumo
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
NCT	Nuevo Código Tributario
OCE	Orden de Compra Exenta
PAMEH	Plataforma Administradora de Módulos de Exoneraciones de Honduras
PPP	Paridad Poder de Compra
PIB	Producto Interior Bruto
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RIS	Régimen de Inclusión Social
RPC	Regímenes simplificados para pequeños contribuyentes
SAR	Servicio de Administración de Rentas de Honduras
SEFIN	Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas
TU	Tributo Único
TUO	Texto único ordenado
VAN	Valor actual neto
WEO	World Economic Outlook
ZOLI	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 8 al 12 de mayo del 2017, para analizar los impuestos mínimos a la renta, el régimen simplificado y los avances en la medición, seguimiento y evaluación del gasto tributario. La misión estuvo integrada por los Sres. Ricardo Fenochietto (de FAD y jefe de la misión) y Carlos Pérez Trejo (asesor externo).

La misión se reunió con el Ministro de Hacienda, Lic. Wilfredo Cerrato y su equipo técnico; con la Ministra Miriam Guzmán, del Servicio de Administración de Rentas (SAR) y su equipo técnico; con el Lic. Carlos Manuel Borjas Castejón, Subsecretario de Finanzas y Presupuesto; con la Licenciada Enny Bautista, Comisionada Presidencial de la Comisión Presidencial de Reforma Integral del Sistema Aduanero y Operadores de Comercio (COPRISAO); con la Ab. Alejandra Chang, Directora General de Franquicias Aduaneras de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN); con los Ldos. Gabriel Perdomo, Director Nacional de Gestión Estratégica del SAR; Oziel Fernández, Jefe del Departamento de Inteligencia Fiscal del SAR; y David A. Alvarado, Subdirector General de Política Tributaria de SEFIN.

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, Mario Dehesa, y a los Lics. Gabriel Perdomo; David Alvarado; y Alejandra Chang por su amplia colaboración en la coordinación de las reuniones e información suministrada para elaborar este informe.

RESUMEN EJECUTIVO

En marzo 2016 una misión del FAD revisó el régimen tributario de Honduras y destacó su principal característica: el elevado nivel exenciones y exoneraciones. Las mismas se traducen en una pérdida aproximada de recaudación o gasto tributario del 36 por ciento de la recaudación. Una excesiva cantidad de exenciones y concesiones tributarias han erosionado las bases de los impuestos creando un régimen inequitativo, ineficiente, poco suficiente, complejo y difícil de controlar. Debido a las falencias del régimen tributario, las autoridades solicitaron al FAD un programa de asistencia intensivo (tanto en política como administración tributaria).

De esta manera, en mayo de 2017 se inicia el Módulo de Política Tributaria del Fondo Fiduciario de Apoyo en Movilización de Recaudación Tributaria para Honduras. Los objetivos de este módulo consisten en prestar asistencia para mejorar la equidad, transparencia y eficiencia del régimen impositivo hondureño (en especial la transparencia del gasto tributario); se concentran en la medición de los gastos tributarios, el análisis de sus beneficios, y todas aquellas medidas que pudieran hacer al régimen más eficiente (por ejemplo, reducción de la informalidad), transparente (publicación de normas codificadas) y equitativo (reducción de exenciones e incentivos que benefician a las personas de más altos ingresos).

Honduras necesita un régimen tributario más sustentable y suficiente (para poder financiar sus necesidades de gasto). Un régimen tributario con tantas exenciones es insostenible e incontrolable. La misión analizó con las autoridades distintas alternativas para aumentar la recaudación tributaria. Dado el nivel de las tasas impositivas (más elevadas que en la región, ver Cuadro 2 de FAD, 2016) quedan pocas alternativas para aumentar la recaudación distintas a la eliminación de exenciones (Cuadro 1); principalmente las del Impuesto sobre las Ventas (ISV) y las del Aporte para la Atención de Programas Sociales y Conservación del Patrimonio Vial (APSCP), dado que la eliminación de incentivos tributarios no generaría en el corto plazo un aumento significativo si no se afectaran derechos adquiridos.

Cuadro 1. Recaudación Potencial

Impuesto	% PIB anual
Eliminación exenciones ISV, excepto ferias	2.50
Eliminación exenciones APSCP 10 años	0.50
Devolución ISV pago tarjeta de crédito	0.05
ISC carbonadas	0.05
Impuesto Telecomunicaciones	0.20
Total	3.30

Fuente: Preparado por la misión con datos SEFIN

Si bien Honduras ha avanzado en materia de transparencia y seguimiento de incentivos tributarios, quedan aún tareas por finalizar. Se ha publicado el texto único ordenado (TUO) de la ley de ISV, finalizado y en revisión el de la ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), quedando el de los selectivos al consumo en proceso. La finalización de los TUOs y su publicación está prevista para finales de este año y no debería demorarse. También se ha avanzado con la

medición del gasto tributario, pero resta aún el documento final, su publicación y remisión al Congreso Nacional.

Un tema preocupante analizado por la misión ha sido la devolución del ISV y el de emisión de Órdenes de Compras Exentas (OCE) y Notas de Crédito. El Art. 21.1 del Nuevo Código Tributario (NCT) dispone que la tramitación de las exoneraciones, devoluciones y las notas de crédito derivadas de las mismas deberá ser efectuada ante la SEFIN. Aunque el texto es confuso, la primera interpretación de las autoridades y del sector privado es que la SEFIN es responsable de todo el trámite (con anterioridad a la vigencia del NCT, sólo tenía a su cargo la resolución de la exoneración para la inscripción en el registro de exonerados). Ahora, con el NCT, la SEFIN debe, además emitir todas las OCE para compras sin pago de ISV y las notas de crédito, efectuar la devolución del ISV cuando el contribuyente lo ha tributado por no tener las OCE. Esto presenta un problema sumamente grave considerando el elevado monto que representan estas operaciones¹. No es usual ni buena práctica que los trámites de devoluciones de ISV se lleven a cabo en los ministerios de hacienda, que no son expertos en la 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 (declaraciones juradas, entero de tributos, cuenta corriente, etc.). Estas funciones deben volver al Servicio de Administración de Rentas de Honduras (SAR).

La misión presentó también las mejores prácticas en materia de tratamiento tributario de los pequeños contribuyentes. Asimismo, presentó las principales características que debe contener el Tributo Único (TU) considerando las disposiciones del NCT. Un umbral de L250,000 (US\$ 10,675), igual al del ISV, es adecuado y aún más bajo que el de la mayoría de los países de Centro América. Este nivel ayudaría a que no sea usufructuado por los medianos y grandes contribuyentes a través de la división de sus empresas (debe limitarse el ingreso a importadores, exportadores, intermediarios financieros, etc. y a quienes por su envergadura o actividad cuentan con medios administrativos suficientes para cumplir con los regímenes generales; incluso no deberían poder adherir las personas jurídicas). El TU debe sustituir a todos los impuestos directos (ISR y sus anticipos e impuestos mínimos) y su inscripción y régimen de liquidación y pago ser notoriamente más simple que el del general. Para motivar la adhesión, debe analizarse la creación de un plan mínimo de salud y/o de pensiones para los trabajadores independientes y los dependientes de empleadores del TU, sin des-financiación de los sistemas respectivos; es decir, con contribuciones adicionales para tales conceptos que cubran costos de salud y futuras pensiones.

El impuesto mínimo sobre la renta del 1.5 por ciento de los ingresos brutos ha sido útil para apoyar la recaudación del ISR de Personas Jurídicas y reducir la brecha de

¹ El saldo a favor de los contribuyentes alcanza cerca de 1.5 por ciento del PIB y su origen deberse a pagos en exceso, pagos y retenciones indebida, y pagos y retenciones por no tener la resolución de exoneración incluyendo la OCE

incumplimiento. En 2015, cuando se presentan las declaraciones juradas del 2014 (primer año de vigencia del gravamen), la recaudación conjunta de ambos impuestos subió aproximadamente 0.37 por ciento del PIB (la tendencia en alza continuó en 2016). Cuando en 2013 la cantidad de sociedades que pagaron un importe de ISR menor al 1.5 por ciento de los ingresos brutos fue de 1,812, en 2014 sólo 39 sociedades pagaron ISRPJ por debajo de ese nivel. La diferencia, 1,773 empresas (1,812-39), mejoró su comportamiento en 2014 pagando por ISRPJ un importe equivalente al 1.5 por ciento de sus ventas. La dispersión respecto de quienes mejor cumplen también disminuyó en 2014 (el desvío estándar de 7.05 a 1.63).

Sin embargo, el gravamen es resistido por los contribuyentes. Algunos lo resisten porque deben reducir su nivel de incumpliendo; otros, aduciendo realizar actividades (dentro del comercio minorista y mayorista) con un margen de utilidad real inferior al 6.0 por ciento de las ventas. Si ese es el caso, el impuesto pierde neutralidad y para este grupo de contribuyentes no resulta equitativo, y deben trasladar parte del gravamen a los precios, siendo afectados por la competencia desleal de quienes no pagan el IM, sea porque sus ingresos son inferiores a L 10 millones o porque lo evaden. En conclusión, si bien sería preferible que el gravamen no existiera y se controlara mejor a los contribuyentes, la misión sugiere mantenerlo en el estado actual (de ser necesario considerando sólo la reducción de tasa para algunas actividades). Es necesario simplificar el sistema (por ejemplo, eliminando el anticipo del 1 por ciento de las ventas); esto podría ayudar a reducir la resistencia a los impuestos sobre las empresas (el Apéndice I incluye todas las recomendaciones de la misión).

I. TEXTOS ORDENADOS Y GASTOS TRIBUTARIOS

1. **En marzo de 2016 una misión del FAD revisó el régimen tributario de Honduras.**

Dicha misión destacó que su principal característica es el elevado nivel del gasto tributario (pérdida de recaudación debido a exenciones). Dicho gasto alcanzó el 36 por ciento de la recaudación impositiva en 2014 (cifra que podría ser aún mayor considerando la falta de información para medirlo). Una excesiva cantidad de exenciones y concesiones tributarias, que han aumentado paulatinamente a través de los años, han erosionado las bases de los impuestos creando un régimen inequitativo, ineficiente, poco suficiente, complejo y difícil de controlar. La misión también destacó la falta de control y seguimiento de los incentivos tributarios y de evidencia de que la renuncia fiscal del país haya producido los frutos esperados.

2. **Las principales recomendaciones de dicha misión 2016 fueron:**

- Medir el gasto tributario de manera institucional por parte de la SEFIN, incluyendo todas las exenciones e información complementaria sobre el impacto e incidencia de las mismas (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 ordenados (TUOs) para integrar en un único instrumento todas las disposiciones legales de cada uno de los impuestos.

3. **Para implementar estas medidas las autoridades solicitaron asistencia al FAD, lo cual resultó en un programa de asistencia en política y administración tributaria.** El objetivo de esta primera misión es efectuar el seguimiento de las principales recomendaciones de la misión de marzo de 2016, en especial: de la medición institucional del gasto tributario; de la confección de TUOs de las leyes tributarias; y del avance en la implementación de la Plataforma Administradora de Módulos de Exoneraciones de Honduras (PAMEH). También se incluyeron dos temas de importancia en la actualidad: regímenes para pequeños contribuyentes e impuestos mínimos a la renta.

A. **Textos Ordenados**

4. **La misión de marzo de 2016 destacó también el bajo nivel de transparencia del régimen tributario de Honduras.** No sólo por la falta de publicación del gasto tributario y de análisis de costo-beneficio de los incentivos impositivos, sino también por la carencia de textos ordenados de la legislación tributaria, la cual se encontraba dispersa en las leyes de cada impuesto, innumerables modificaciones, y legislación específica (como de turismo) que legisla en materia tributaria. Esto dificultaba y hasta imposibilitaba la comprensión y conocimiento del régimen.

5. Se recomendó crear, en la SEFIN, un equipo de trabajo que revisara las leyes y finalizara sus TUOs. El resultado final: integrar en un solo instrumento todas las disposiciones legales de cada uno de los impuestos. La SEFIN avanzó con algunos TUOs. Se ha publicado el TUO del ISV con sus modificaciones hasta el 25/8/2016 (incluyéndose en el art. 15 la identificación arancelaria de las exenciones); mientras que el del Impuesto sobre la Renta (ISR) está finalizado, habiéndose enviado al SAR para su opinión. Debe seguirse en esta dirección y, como la SEFIN ha planificado, terminar y publicar en no más de un año los TUOs de todas las leyes tributarias². Para facilitar la localización de los TUOs es convenientes publicarlos temáticamente, por tipo de impuesto.

B. Gastos Tributarios

Aumento de Recaudación y Racionalización de Exenciones

6. Si Honduras necesitara aumentar la recaudación, se presentan pocas opciones a la eliminación de exenciones. Su régimen tributario incluye los impuestos tradicionales (ISV, ISR e ISC) con tasas comparativamente elevadas (ver Cuadro 2, FAD 2016). Esta misión también comparó las tasas efectivas de los ISC para bebidas alcohólicas y cigarrillos y encontró que las de Honduras se encuentran cerca del promedio de la región; las autoridades de aduanas destacaron el riesgo de incremento del contrabando en caso de aumento de las mismas. Algunas opciones adicionales para aumentar la recaudación incluyen un impuesto a las telecomunicaciones (un Impuesto Selectivo al Consumo, ISC, del 20 por ciento rinde en países de la región cerca de 0.2 por ciento del PIB); aumento del ISC sobre bebidas carbonadas (el impacto no superaría el 0.05 por ciento del PIB); y un impuesto para gravar de mejor manera las emisiones de CO2 (como su introducción es paulatina, en 10 años, no rendiría significativamente al principio).

7. Si la meta de recaudación adicional oscilara entre 2 y 3 puntos de PIB, sería necesario eliminar exenciones en ISV y/o en el APSCPV. El gasto tributario alcanzó en 2016 cerca de 5.8 por ciento del PIB (Cuadro 2), representando las exenciones del ISV el 61.4 por ciento de ese valor. En el ISR existen pocas alternativas, considerando que los incentivos tributarios representan el rubro más importante y no puede lograrse un impacto importante en la recaudación en el corto plazo sin afectar derechos adquiridos.

Cuadro 2. Honduras: Gasto Tributario

Impuesto	2016	
	% PIB	% Total
ISV	3.5	61.4
ISR	1.7	29.4
<i>De lo cual</i>		
Zonas Libres	0.7	
Maestros	0.2	
APSCPV	0.5	9.3
Total	5.8	100.0

Fuente: Preparado por la misión con datos SEFIN

² 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 en el plazo de un año contado a partir de la entrada en vigencia del citado Código, los nuevos proyectos de ley de ISR, ISV y demás tributos vigentes en un sólo texto

8. Existen varias alternativas para reducir las exenciones del ISV. La primera, eliminarlas en su gran mayoría (es muy difícil políticamente eliminarlas a todas, especialmente difícil la exención a medicamentos y a ciertos productos de primera necesidad). Debido a esto último y a la imposibilidad de recaudar de los contribuyentes más pequeños, del sector informal que venden a las personas de menores ingresos, esta medida rendiría cerca del 2.5 por ciento del PIB (aún menos si la reforma se compensa con transferencias a las personas de menores recursos).

9. Si no fuera posible eliminar la gran mayoría de las exenciones del ISV, una segunda alternativa es seguir el camino de Guatemala. Eximir sólo alimentos en estado natural vendidos a consumidores finales y por un importe inferior a US\$ 20 en mercados municipales o ferias (donde compran las personas de menores ingresos). El rendimiento también sería cercano a 2.5 por ciento de PIB (siempre y cuando se limite la exención a mercados feriales de pequeños contribuyentes cuya recaudación hoy es muy baja). Si aún esto no es posible, debería elaborarse una canasta distinta a la básica conformada únicamente por 20 o 30 bienes consumidos por personas de menores recursos y que no incluyan productos procesados ni nocivos para la salud (como azúcar o frituras).

10. En cuanto al APSCP, el tratamiento de los combustibles presenta varios problemas (ver Sección VI.E de FAD 2016). Entre otras razones, porque ni las exenciones ni las tasas de los impuestos están establecidas en función de la contaminación. Las mejores prácticas indican que la carga tributaria debe ser proporcional a la externalidad negativa: los productos más contaminantes, como el gasoil, deberían estar gravados con tasas más altas. Peor aún, las exenciones o devoluciones del ISC y del APSCP para el gas y diésel para la generación de electricidad recaen sobre productos altamente contaminantes. Honduras ha adherido (el 22 de abril de 2016) al Acuerdo de París del Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático, por el cual los países signatarios se comprometen a reducir las emisiones de CO₂ paulatinamente para el año 2030. La mejor forma de hacerlo es a través de un impuesto al insumo (diésel, gas, o bunker) utilizado en la producción (de energía y otros bienes), con el objeto de aumentar el precio del producto final y reducir su consumo. Este aumento debería ser paulatino y anunciado (en 10 años, por ejemplo, e incluso progresivo, menor los primeros años), con el objeto que los productores tengan tiempo para adaptar su conducta (reemplazando sus equipos al final de su vida útil por otros no contaminantes; por ejemplo, electricidad generada por energía eólica o solar).

Medición del Gasto Tributario

11. Como se recomendó, la SEFIN ha empezado a medir institucionalmente el gasto tributario. La medición arrojó para 2016 un nivel similar al de estudios anteriores, 5.8 por ciento del PIB (Cuadro 2). La misión de 2016 también recomendó establecer en el Código Tributario (CT) la obligación de efectuar estimaciones anuales; incluirlas en un boletín y remitirlas al Congreso con el proyecto de presupuesto para su discusión. Luego, en abril de 2016, se aprobó Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) cuyo art. 18 estableció que la SEFIN, a partir del período fiscal 2017, debe iniciar la publicación anual de las exenciones y exoneraciones en el portal web.

12. En un país con el nivel de gasto tributario de Honduras la disposición de la LRF es insuficiente. El estudio del gasto tributario debe remitirse al Congreso (como es usual en los países desarrollados y emergentes) donde residen en definitiva quienes aprobarán (o no) las exenciones y los beneficios tributarios. Además, debe publicarse la matriz con todas (o las principales) exenciones, incluyendo los objetivos de las leyes que las crean e individualizando a los beneficiarios y su beneficio, cuando esto sea posible. Si bien la SEFIN prevé realizar ambas acciones (remisión al Congreso y publicación de la matriz), sería conveniente incorporar esta obligación en la primera modificación al CT.

Análisis Costo Beneficio

13. La misión de marzo de 2016 también recomendó realizar análisis de costos y beneficios de los incentivos tributarios y presentó posibles metodologías para ello. La Dirección General de Control de Franquicias Aduaneras (DGCFA) ha comenzado los primeros estudios, recolectando los beneficios y costos directos por empresa en el sector turismo (sector para el que no hay beneficios en el ISR a partir de 2015). Aunque el trabajo se encuentra en su etapa inicial de recolección de datos, permite obtener ya algunos resultados importantes; principalmente, del lado de los beneficios: la recaudación del ISV y la tasa de servicio (15 y 4 por ciento respectivamente) es significativa. Es decir, mientras empresas de exportación y maquila gozan de beneficios amplios en todos los impuestos (*tax holiday*) sin aportar a las arcas fiscales, el turismo realiza un aporte significativo a través del ISV y la tasa de servicio (el análisis debe completarse con la participación del sector en el PIB y en la recaudación y en el análisis de otros beneficios y gastos)³.

Exenciones e Incentivos Tributarios

14. El 28/12/16 se publicó en el Diario Oficial el Decreto 170/16 que introduce importantes modificaciones al CT y ordena su texto (con vigencia a partir del 1 de enero 2017). El Nuevo Código Tributario (NCT) avanza en materia de beneficios tributarios, plasmando en su texto varias de las recomendaciones de la misión de 2016. Al respecto:

- Concentra en la SEFIN el control de inscripción y cumplimiento de objetivos de los beneficios tributarios; para ello, le encarga: llevar el Registro de Beneficiarios, la emisión de la resolución para el otorgamiento, verificación del buen uso de los beneficios otorgados (en cuanto alcanza los objetivos de la ley que los establece) y la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento de los compromisos (lo cual puede acarrear la cancelación de los beneficios

³ El art 3 del Decreto 119-2016 establece que el Departamento de Estudios del Banco Central de Honduras deberá realizar estudios semestrales del impacto en la economía de las exenciones a productos del agro y sus insumos establecidas por el art. 15 de la Ley de ISV. El BCH no ha comenzado aún con dichos estudios.

otorgados). Dichas funciones estaban segregadas en diferentes dependencias de diversos ministerios, lo cual dificultaba el monitoreo, medición, emisión y el manejo de las exoneraciones.

- Los proyectos de ley que establecen exenciones y exoneraciones⁴ deben contener con claridad y precisión su objetivo, el estudio del impacto de la medida sobre aspectos sociales económicos y administrativos, la cuantificación del impacto y análisis comparativo regional (art 19, a). Adicionalmente, se requiere la opinión técnica de la SEFIN sobre las consecuencias fiscales y presupuestarias del beneficio a otorgar.
- La exención y exoneración tributaria o aduanera no exime al obligado tributario de los deberes de presentar declaraciones y retener tributos.

15. Las exenciones establecidas por leyes especiales es un tema siempre de atención.

Debe evitarse la introducción de beneficios tributarios a través de las mismas de manera no transparente. Al respecto, el art. 18 ap. 3) del NCT dispone que 'las exenciones y exoneraciones contenidas en leyes especiales se deben regir por el marco jurídico que las regula'. Por razones de transparencia, estas exenciones deben incorporarse al TUO de cada impuesto en un anexo.

Órdenes de Compra y Devoluciones de ISV

16. El art. 21.1 del NCT introduce un cambio significativo en materia de devolución de ISV por operaciones gravadas a tasa cero (como las de maquila). Aunque el texto es confuso⁵, la primera interpretación de las autoridades (SEFIN y SAR) y del sector privado es que la tramitación de las exoneraciones, devoluciones y las notas de crédito deberá ser efectuada ante la SEFIN. Es decir, que la SEFIN es responsable de todo el trámite, cuando, anteriormente sólo emitía la resolución de exoneración para inscripción en el registro de exonerados. Ahora, además la SEFIN debería emitir todas las Órdenes de Compra (OCE) para compras sin pago de ISV; y las notas de crédito y/o de devolución por exoneraciones y exenciones cuando el contribuyente ha tributado el ISV (u otros impuestos) por no tener la OCE.

17. Esto presenta un problema sumamente grave considerando el elevado monto de que representan estas operaciones⁶. No es usual ni buena práctica que los trámites de

⁴ Mientras las exenciones se gozan automáticamente sin necesidad de trámite previo (como en el ISV en la venta a consumidor final de los productos exentos) la exoneración (que también debe ser establecida por ley), requiere tramitación individual, por conducto de la SEFIN, art. 17 NCT (esto con el objetivo de controlar que se cumplen los requisitos para alcanzar el beneficio).

⁵ 'La tramitación de las exoneraciones, devoluciones y las notas de crédito derivadas de las mismas, se debe hacer en la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN)'.

⁶ El saldo a favor de los contribuyentes alcanza cerca de 1.5 por ciento del PIB y su origen deberse a pagos en exceso, pagos y retenciones indebida, y pagos y retenciones por no tener la resolución de exoneración incluyendo la OCE

devoluciones de ISV⁷ se lleven a cabo en los ministerios de hacienda, que 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 del ISV: las facturas apócrifas (falsas o emitidas por proveedores insolventes, inexistentes y/o incumplidores que no ingresan el impuesto). Ni las economías avanzadas con eficientes administraciones tributarias han estado exentas de este problema desde que existe el IVA⁸. Sin embargo, con el paso de los años, las administraciones tributarias en mayor o menor medida aprendieron a controlar el problema, incluso reduciendo los tiempos de devolución. Es difícil comprender cómo se introdujo esta medida en el NCT (aunque se argumenta que los atrasos en las devoluciones de ISV que debía efectuar la SAR, superiores a dos años en algunos casos, motivaron su inclusión).

Mientras las buenas practican indican que el control tributario debe ser realizado por SAR, el diseño de los incentivos y su implementación deben permanecer en SEFIN. 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. Lo mismo para su implementación (control inicial de la empresa y su registro), el cual correspondía en Honduras a diferentes ministerios (turismo, industria, etc.) hasta la reciente reforma del CT (que en este aspecto recogió recomendación de la misión 2016) los centralizó en SAR (ver más detalle en IMF 2015, págs. 23 y subsiguientes).

18. La SEFIN ya empezó a emitir las OCE, incluso reduciendo los plazos, pero no ha atendido las devoluciones por pago del ISV cuando no se posee OCE. Pero no hay controles: en el caso de las OCE ni se ha controlado la existencia de la exportación; en el caso de devolución de ISV es casi imposible que conozca el historial de los proveedores (y de sus proveedores y de los proveedores de éstos) por cuyas facturas se solicita la devolución (esto implica al menos la cadena hacia atrás y la calificación de los proveedores conforme los criterios de riesgos de la administración). Es necesario encontrar una solución a la brevedad para que las funciones de control en las operaciones de devolución de ISV retornen a la SAR. Una alternativa consiste en modificar el art 21.1, lo cual podría ser viable considerando que la SAR ha conformado una comisión con los representantes del sector privado, el Consejo Hondureño de la Empresa Privada (COHEP), para revisar algunos temas del NCT. Otra alternativa es la firma de un acuerdo SAR-SEFIN para que SAR realice sus funciones de control y SEFIN, a través de la Tesorería, haga efectivo el pago una vez que una resolución del SAR lo apruebe.

Dirección General de Control de Franquicias Aduaneras

⁷ En los únicos casos de Honduras y Nicaragua (de 56 países analizados) gran parte de las devoluciones (expost) se sustituyen por procesos exante como las OCE.

⁸ En Europa se conoció como el "fraude del Carrusel"; ver al respecto: Keen, M. and Smith, 2006.

19. La misión de 2016 destacó que para el seguimiento eficaz de las exoneraciones en Honduras era necesario acelerar la implementación de la base PAMEH. Es una plataforma que se creó con el objeto de centralizar en la SEFIN el seguimiento de las exoneraciones, lo cual puede hacerse a partir de las reformas introducidas a través del NCT. La PAMEH estará compuesto por los siguientes subsistemas: Registro de Exonerados; Sistema de Exoneraciones (sistematización y simplificación del proceso de Registro y Control de Exoneraciones); Sistema de Ordenes de Compras (con el NCT la DGCFA será la encargada de la emisión de OCE); Sistema de Control de Dispensas; y, en caso de no modificarse el CT, el módulo de Solicitudes de Notas de Crédito y Devoluciones.

20. La DGCFA ha avanzado en la implementación de la PAMEH. Su plan estratégico prevé que la plataforma esté en funcionamiento para 2020, con un avance del 25 por ciento por año. El proceso de implementación se encuentra en la primera fase y para finalizarse requiere: el fortalecimiento de la estructura de servidores; implementación del gestor documental para que los contribuyentes presenten (suban a la WEB) documentación de manera digital sin necesidad de presentación física; y la historia de los beneficiarios. Debe finalizarse la fase 1 a la brevedad.

Recomendaciones

- Finalizar los textos ordenados para integrar en un solo instrumento todas las disposiciones legales de cada uno de los impuestos (publicarlos ordenados por impuesto).
- Eliminar todas las exenciones del ISV (complementar con transferencias focalizadas a las personas de menores recursos); si esto no fuera posible dejar la exención sólo para alimentos no procesados vendidos en ferias o mercados municipales por un importe inferior a US\$ 25.
- Eliminar paulatinamente en 10 años las exenciones al APSCP, respetando contratos y derechos adquiridos (gravamen al CO2).
- Transparentar el régimen de exenciones publicando la matriz con todas exenciones, los objetivos de las leyes que las crean e individualizando a los beneficiarios y su beneficio, cuando esto sea posible
- Finalizar el documento de medición del gasto tributario para remitirlo al Congreso Nacional como un anexo del presupuesto para su discusión.
- Avanzar con los estudios de costos y beneficios de los incentivos tributarios en el sector turismo y extenderlos luego a otros sectores.
- Restituir las funciones de control en la devolución de ISV y emisión de OCE y notas de crédito a la SAR.
- Incorporar a la ley (TUO) de cada impuesto (a su texto en un anexo de la misma), las exenciones y exoneraciones establecidas por leyes especiales.

II. TRATAMIENTO DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

A. Principios Generales

21. La creación de regímenes simplificados para pequeños contribuyentes (RPC) tiene por objetivo reducir los costos de control y cumplimiento. Dichos costos son proporcionalmente mayores en los pequeños contribuyentes (principalmente por la presencia de costos fijos de administración). Como el sector de pequeños contribuyentes es muy heterogéneo⁹ no existe un sólo tipo de régimen y, en consecuencia, los RPC difieren notablemente.

22. Los países desarrollados suelen aplicar un régimen especial distinto al general sólo en el IVA (Honduras a seguido este camino también. Este régimen consiste en establecer un umbral de ingresos debajo del cual los contribuyentes se encuentran excluidos (exentos) del gravamen¹⁰. En consecuencia, pagan el IVA en sus compras y no generan crédito fiscal en las facturas que emiten. Para un segundo grupo de pequeños contribuyentes (con ingresos entre dicho umbral y un límite bastante superior), suelen establecerse algunas ventajas o simplificaciones administrativas (declaración bimestral o pago una semana después del vencimiento general).

Umbral

23. La elección del nivel del umbral es un factor importante en el diseño del IVA¹¹. Desde el punto de vista de la neutralidad y eficiencia, el umbral debería ser cero. Sin embargo, la mayoría de los países eximen del IVA a los pequeños contribuyentes (y algunos como los de América Latina establecen en reemplazo del IVA un impuesto simplificado). No sólo para reducir los gastos administrativos del sector privado sino también para facilitar las tareas de la administración tributaria; incluir a los pequeños contribuyentes en el régimen general del IVA requiere poder controlar que el impuesto que facturan y cobran de los contribuyentes de mayor porte (y que éstos descuentan de sus pagos) sea enterado al fisco.

24. Tres efectos deben considerarse al establecer el nivel del umbral (M. Keen and J. Mintz, 2004). Un aumento del umbral reduce los costos de administración y cumplimiento (efecto 1); disminuye probablemente la recaudación (2); y genera altos costos de ineficiencia si

⁹ La heterogeneidad se percibe aún dentro de un mismo país, comprendiendo desde individuos o familias en economía de subsistencia, artesanos y vendedores ambulantes, hasta, en algunos casos (Brasil, por ejemplo) empresas que facturan cerca un millón de dólares.

¹⁰ En estos casos, los pequeños contribuyentes deben tributar el ISR por el régimen general (declaración anual y anticipos). Aunque también se establecen ventajas administrativas en este gravamen (como extensión del plazo de vencimiento). La tendencia ha sido establecer inicialmente un umbral elevado para luego ir reduciéndolo a medida que el régimen se podía administrar.

¹¹ Generalmente el umbral se fija a través del nivel de ventas brutas y se incluyen a veces ciertos parámetros excluyentes, como espacio ocupado o consumo de energía eléctrica.

quedan muchos contribuyentes fuera del régimen general (3). En sentido contrario, un umbral demasiado bajo, puede dificultar seriamente la administración al incrementar el número de contribuyentes a controlar (principalmente que ingresen el impuesto que facturan y que se deducen como crédito fiscal contribuyentes de mayor envergadura).

Neutralidad y Simplificación

25. Cualquiera sea el mecanismo de liquidación, el importe a tributar por el RPC no debe ser menor al que se aportaría por los regímenes generales. De lo contrario los regímenes son altamente distorsivos, pues los contribuyentes buscan la forma de fraccionar sus empresas con el objeto de reducir la carga tributaria, lo cual no es el objetivo de los regímenes. El objetivo de los mismos debe ser siempre reducir la carga administrativa en el sector privado y en la administración y no la carga tributaria. Por ello, deben aplicar siempre a los pequeños contribuyentes cuya carga administrativa en relación al ingreso es comparativamente mayor y no a los medianos y grandes.

26. Como uno de los objetivos de los regímenes es simplificar el control, las facturas que emitan los pequeños contribuyentes nunca deben dar derecho a cómputo de crédito fiscal. Guatemala fue el único país en América Latina que lo permitió (hasta 2014). Los pequeños contribuyentes deben emitir boletas de ventas y llevar un libro ventas de manera simplificada (por ejemplo, registrando sólo ventas diarias e indicando primer número de boleta y último). También suele limitarse (Argentina y Paraguay) la deducción de boletas (gastos) en el ISR o hasta incluso prohibirse (Bolivia). De lo contrario, existe un incentivo a que los pequeños contribuyentes emitan boletas (por las que pagan un dos o tres por ciento) cuando para los responsables del ISR representa un beneficio de, al menos, 25 por ciento en el caso de Honduras.

B. Régimen Opcional

27. Los regímenes simplificados son en general opcionales. Quienes optan por los mismos y trabajan con contribuyentes inscriptos pueden quedar en desventaja, pues el impuesto (ISV) que pagan en sus compras no se devuelve y suele incorporarse al costo y al precio de venta. Sin embargo, los menores gastos administrativos que soportan deberían incidir en el precio y, en consecuencia, no todo el impuesto que pagan ser trasladado. Aún así, los regímenes simplificados suelen ser optativos: los pequeños contribuyentes que trabajan con contribuyentes inscriptos deben poder pasar al régimen general voluntariamente. Cuando los regímenes se establecen, suele trasladarse de oficio a todos los pequeños contribuyentes del régimen general al simplificado; quien desee permanecer o pasar posteriormente al régimen general debe poder hacerlo, manifestándolo a la administración. Sin embargo, un bajo nivel de cumplimiento una vez que se opta por el régimen general (declarando ISV con saldo a favor o pago muy pequeño) debería ser considerado como criterio o factor de riesgo por la administración. Además, la administración debe tener facultad para vetar el pase al régimen general si el contribuyente no demuestra que trabaja con responsables de ISV o ISR y la facultad de excluirlo del régimen si detecta abusos.

Exclusiones

28. Suele excluirse de los RPC a quienes realicen actividades para las que se requiere cierta envergadura administrativa. Por ejemplo, a las personas jurídicas (quienes por su naturaleza deben llevar libros), los exportadores e importadores, intermediarios financieros, etc. La razón de estas exclusiones radica en que los regímenes simplificados se diseñan para quienes tienen poca o ninguna capacidad administrativa, y se supone que, por ejemplo, las personas jurídicas (que deben incluso confeccionar balances), al igual que los importadores, exportadores y bancos, la tienen.

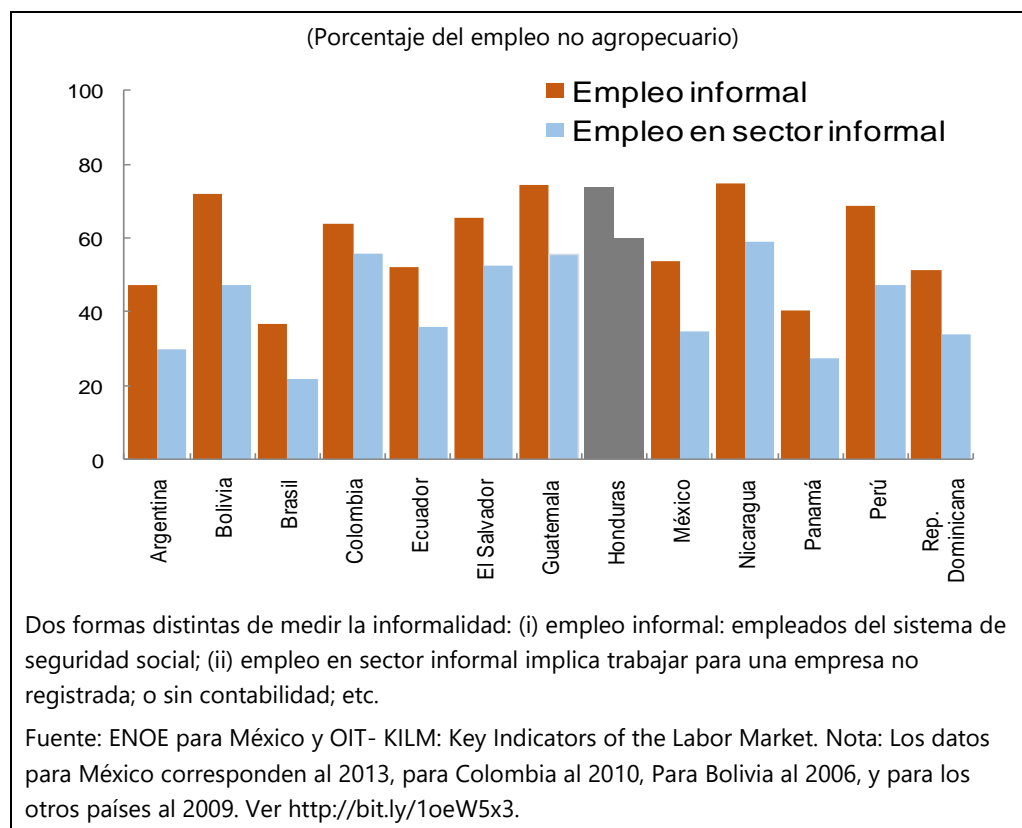
29. Cuando los países tienen serios problemas de control, como es el caso de Honduras, es conveniente limitar el acceso de manera amplia. Esto evita que ingresen a estos regímenes contribuyentes medianos con el objeto de evadir o reducir su carga tributaria. Otras exclusiones usuales son: tener más de un establecimiento; superficie ocupada superior a determinados metros cuadrados; consumo de energía sobre determinada cantidad de KW; profesionales universitarios con más de tres años de ejercicio; responsables de impuestos selectivos al consumo; y realizar compras superiores en un 30 por ciento al nivel del umbral (el contribuyente debe inscribirse en el régimen general cuando supere alguno de estos parámetros y SAR tener facultades para reclasificarlo de oficio si el contribuyente no lo hiciera).

Los RPC y la Reducción de la Informalidad

30. El nivel de informalidad en los países de América Latina es elevado en relación al mercado laboral (Gráfico 1). Si bien las definiciones de informalidad difieren (y con ello las mediciones efectuadas), hay coincidencia en asociarla con la no registración o registración parcial de dependientes para no tributar cargas laborales; con la evasión impositiva; con la desprotección social (no provisión de seguridad social y/o servicios de salud); con excesiva regulación o tributación; con la micro-empresa; y, principalmente, con el bajo nivel de productividad y educación de los trabajadores.

31. Uno de los objetivos de las autoridades es reducir la informalidad. Como la informalidad es un tema complejo, no generada únicamente por los impuestos, para reducirla se necesitan planes integrales (que aborden todas o la mayoría de las causas que la generan) y una fuerte decisión política. Es decir, los RPC por sí solos no reducen notoriamente la informalidad. Principalmente Argentina, Brasil y México han sido exitosos al incluir sus regímenes simplificados como subcomponentes de programas más amplios destinados a reducir la informalidad. Las medidas pueden incluirse en dos grupos: incentivos y controles. Las medidas de control son importantes y aunque las administraciones tributarias deben focalizarse en los grandes y medianos contribuyentes, no implica descuidar completamente ni olvidar a los pequeños. Los incentivos, que en muchos casos implican erogación de recursos, más usuales son:

Gráfico 1. Informalidad Laboral en América Latina



- Líneas de crédito especiales para pequeñas empresas (para adquisición de maquinaria, computadoras, etc.), siendo requisito para acceder realizar cursos de capacitación administrativa, financiera, tecnológica y/o tributaria (así como también estar inscripto en impuestos) a través de la propia administración o de terceros (como universidades, cámaras empresariales y colegios profesionales). Sin embargo, los estudios corroboran que más importante que las líneas de créditos es trabajar en las imperfecciones de los mercados financieros, simplificando el acceso a las micro-finanzas. Han destacado que otros factores son aún más efectivos: como la provisión continua y sin corte de energía y la simplificación de trámites administrativos de toda índole (incluyendo los de los impuestos, organismos de control y entidades reguladoras del mercado financiero)¹².
- Aplicativos gratuitos que pueden obtenerse de la página WEB de las administraciones tributarias para liquidar el impuesto y emitir facturas (elaborados por la administración tributaria). En general son registros simples de ingresos y gastos propios de la actividad, lo que facilita la presentación de la declaración.
- La mayoría de las administraciones facilitan el cumplimiento de los contribuyentes, en especial de los más pequeños, aunque en distinta medida. Se han creado oficinas y unidades dentro de las administraciones que se especializan no sólo en el control de los pequeños

¹² Ver por ejemplo: Caliendo and Kuhn, 2011; Rafael La Porta and Andrei Shleifer. Working Paper 14520; y La Porta et al. 2008.

contribuyentes, sino también en la asistencia para facilitar el cumplimiento. Ello incluye desde *call centers* para atender dudas, programas que pueden bajarse de internet para liquidar el gravamen y/o emitir facturas. hasta, excepcionalmente, el ingreso de datos e información.

- Presentación y pago electrónico a través de teléfono móvil.
- Algunos países, Argentina, por ejemplo, han incorporado la seguridad social, incluso subsidiándolas. México permite a los empleadores y trabajadores independientes que se adhieran al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), beneficiarse con descuentos de los aportes los diez primeros años (es decir, se benefician también con un subsidio). Esto requiere trabajar coordinadamente con los ministerios involucrados en la prestación del servicio. Ecuador concede un descuento del 5 por ciento de la cuota impositiva por cada nuevo trabajador que los empleadores incorporen.
- Reducción decreciente de carga tributaria (México).¹³ Sin embargo, puede esperarse que muchos contribuyentes adhieran inicialmente y cumplan los primeros años cuando la carga tributaria es más baja con la idea de que luego de cierto número de años el régimen cambie (con menor presión) o pueda encontrarse la forma de eludirlo (por ejemplo, mediante inscripción de terceros). Por ende, esta medida requiere de un control eficiente.

Problemas de los RPC en América Latina

32. La mayoría de los países en Latino América ha adoptado un régimen de liquidación de cuota fija determinada en función de los ingresos brutos (Cuadro 3). Tres son los principales problemas de estos regímenes simplificados. Primero, no son simples. Segundo, algunos regímenes (como el Régimen Único Simplificado en Perú, el Monotributo en Argentina, el REPECO de México, el Simples Nacional de Brasil y el régimen de Colombia) establecieron una presión tributaria inferior a la del régimen general. Tercero, fueron poco controlados (esto se evidenció, entre otros factores, por la alta concentración de contribuyentes en la categoría de menor pago). En consecuencia, dos motivos, uno de política tributaria y otro de administración, llevaron a que los pequeños contribuyentes tributaran con una presión notablemente inferior a la que soportarían por el régimen general. Esto creó un incentivo perverso a dividir empresas o sub-declarar ingresos para quedar comprendido en el RPC, de menor presión y control.

¹³ El RIF está vigente en México desde el 1/1/2014. Pueden adherir al mismo sólo personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales para cuya realización no se requiera título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial, no hubieran excedido de la cantidad de US \$150.000. Con el objeto de evitar el 'enanismo fiscal' se establece para los contribuyentes que optan por el RIF están sujetos al régimen general de IVA, IEPS (selectivo a determinados consumos) e ISR disminución de pago de este último gravamen durante los primeros años (90 por ciento el primer año y reducción de 10 puntos porcentuales por año hasta el noveno en que se tributa el 90 por ciento; en el décimo, donde ya no hay descuento) y cuentan con cierta simplificación administrativa (calculan y enteran el impuesto en forma bimestral, mediante declaración que deben presentar electrónicamente a través de los sistemas que estableció la administración tributaria).

Cuadro 3. Base y Tipo de RPC en América Latina

País	Régimen	Umbral	Tipo régimen	Tasa	Periodo pago
Argentina - Servicios	Monotributo	Ingresos brutos	50,000	Cuota fija	US\$5-US\$337 Mensual
Argentina - Bienes	Monotributo	Ingresos brutos	75,000	Cuota fija	US\$5-US\$337 Mensual
Bolivia	Régimen trib. Simplif.	Ingresos brutos	19,740	Cuota fija	US\$6.8-US\$29.0 Bimestral
Bolivia	Sist. Trib. Integrado	Cant. veh. trans; 2 vehículos		Cuota fija	US\$14.5-US\$58.1 Trimestral
Bolivia	Sist. Agropec. Unificado	Superficie tierra 3-10 mil Hc. s/activ.		Cuota fija	Trimestral
Brasil	SN (EPP)	Ingresos brutos	1,448,000	Cuota variable	4.5%-12.11% Mensual
Brasil	SN (ME)	Ingresos brutos	145,000	Cuota variable	4.5%-12.11% Mensual
Brasil	SN (MEI)	Ingresos brutos	24,000	Cuota fija	US\$18.80 Mensual
Chile	No régimen simplif.				N/A
Colombia	Régimen Simplif. IVA	Ingresos brutos	57,000		N/A
Ecuador	RISE	Ingresos brutos	60,000	Cuota variable	US\$1.32-US\$240.2 Mensual
El Salvador	No régimen simplif.	Ingresos brutos	5,742	N/A	N/A
Guatemala	Pequeño contribuyente	Ingresos brutos	20,000	Alícuota	5% Mensual
México	RIF	Ingresos brutos	150,000		Bimensual
Perú	RUS	Ingresos brutos	128,000	Cuota fija	US\$7-US\$20 Mensual

Fuente: elaborado por la misión con base a leyes de países.

33. Tanto los países desarrollados como los que están en vías de desarrollo se han concentrado en la administración de los grandes contribuyentes. Salvo casos de excepción, la recaudación está altamente concentrada en un grupo reducido de contribuyentes (a veces extremos como el 70 por ciento en no más del 3 por ciento de los contribuyentes). La creación de unidades especializadas en el control de grandes contribuyentes (en temas financieros, precios de transferencia, etc.) ha permitido controlar mejor a este segmento de contribuyentes y en muchas oportunidades lograr, por este motivo, importantes aumentos de recaudación. Muchos países han ya avanzado estableciendo además unidades especializadas (para control y servicios) de los contribuyentes medianos. Si bien este camino ha sido el correcto y sigue siendo válido, no debe llevar a descuidar el control de los pequeños contribuyentes.

C. Recaudación y Control Eficaz

34. La recaudación de los regímenes simplificados es usualmente baja. Excepto en Brasil (donde el umbral es muy elevado) la recaudación de los mismos en América Latina no supera el 0.25 por ciento del PIB (cuadro 4). Esto se debe a que su objetivo no es recaudatorio sino facilitar el cumplimiento de los contribuyentes más pequeños y el control. Es importante además conocer cuántas personas se incorporan al mismo y abandonan la informalidad.

35. El impacto de los regímenes simplificados en la recaudación y en el sector informal está relacionado con el control y el nivel del umbral. Si bien uno de los objetivos de los regímenes simplificados es que la administración focalice el control en los contribuyentes más grandes que concentran la mayor parte de la recaudación, lo cierto es que, si los pequeños contribuyentes no se controlan, los RPC son usufructuados ilícitamente por contribuyentes de

mayor envergadura. Por ello, los RPC deben ser controlados y monitoreados al menos mediante cruce de datos, selectivamente o al azar, y otras medidas administrativas.

36. Descuidar completamente el control de los pequeños contribuyentes genera graves problemas de administración en todo el sistema. El cumplimiento de los más pequeños es casi nulo, generando irritación en los cumplidores y un incentivo para dividir empresas o falsear el nivel de ingresos y poder acceder a un régimen donde no hay control. Los regímenes simplificados son también utilizados para localizar ingresos de los más grandes.

D. Regímenes Simplificados en Honduras

37. Un régimen simplificado aplica en el ISV (art 11 A de la ley). Pueden acceder al mismo las personas naturales o jurídicas que tengan un sólo establecimiento de comercio y cuyas ventas gravadas no excedan de L 250,000 (US\$ 10,675) anuales (Cuadro 5); no serán responsables de la recaudación del ISV, quedando únicamente obligadas a presentar una Declaración Anual de Ventas a más tardar el 31 de enero del ejercicio fiscal siguiente. Los responsables del ISV obligados a declarar mensualmente, sólo podrán acogerse al Régimen Simplificado cuando demuestren que en los dos años fiscales anteriores al de la opción cumplieron por cada año las condiciones establecidas para tal régimen. La SAR podrá, de oficio, reclasificar a los comerciantes minoristas o detallistas que hayan dejado de cumplir los requisitos establecidos para permanecer en el régimen.

38. A su vez, la reciente reforma al CT creó un Tributo Único (TU). El art 7 de dicho ordenamiento únicamente sienta los bases que deben sustentar el régimen, al establecer que: (i) debe basarse en los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad, y atendiendo a la capacidad económica del obligado tributario, y (ii) que estarán sujetos al mismo las organizaciones del Sector Social de la Economía, otros sectores económicos y

profesionales que determine la Ley y los que desarrollen actividades económicas y civiles no lucrativas. Expresamente se excluye a las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo sin fines de lucro. Este régimen especial se basará en alícuotas escalonadas, según los parámetros

Cuadro 4. Recaudación Regímenes Simplificados, 2011

País	% del PIB
Brasil	0.87
Argentina	0.23
Uruguay	0.12
Nicaragua	0.08
Guatemala	0.08
Peru	0.04
Mexico	0.02
Bolivia	0.02
Paraguay	0.01
Ecuador	0.01
Rep. Dominicana	0.01

Fuente: preparado por la misión con información de los países.

Cuadro 5. Umbrales del IVA

Promedio en países 1/	Umbral 2016	
	US\$	PBI PPP 2/
Desarrollados	35,807.0	0.8
Emergentes	34,412.5	2.4
En Desarrollo	38,022.8	4.0
Centro America	39,724.0	4.5
Honduras	10,674.6	2.3

1/ No incluye maximo.

2/ PIB percapita ajustado por paridad poder de compra.

Source: Estimado por la mision con datos WEO e IBFD.

que fije la Ley que lo regule. El Monotributo o TU debe sustituir la obligación de pago de cualquier tributo a los ingresos directos o conexos en el régimen tributario nacional.

39. La misión discutió con funcionarios de la SEFIN el diseño del TU. Recomendó simplificar al máximo los mecanismos de inscripción, registración y pago (brindando opciones electrónicas, especialmente a través de la telefonía, de más fácil acceso para los pequeños contribuyentes). Respecto del umbral, y ante la falta de datos para determinar su nivel óptimo y las limitaciones administrativas para el adecuado control de los pequeños contribuyentes, la misión concluye en que es conveniente establecerlo en el nivel del umbral del ISV (que es notablemente inferior al de los países de la región, Cuadro 5) o en su defecto elevarlo, si los funcionarios de SAR lo consideran más conveniente por razones de control (pero no significativamente). Se recomienda asimismo analizar la introducción de programas especiales de salud y pensiones para fomentar la formalización (enfatiándose en la simplicidad del registro y declaración).

40. En cuanto a las tasas, no deberían exceder la cantidad de tres. Para personas naturales, podría ser cero para el primer grupo con ingresos iguales o inferiores a L80,000; 1 por ciento para el segundo grupo (contribuyentes con ingresos entre L80,001 y L160,000) y 1,5 por ciento para contribuyentes con ingresos brutos entre L160,001 y L250,000. Para personas jurídicas, mientras no se modifique el CT y se las excluya, una sola tasa, cualquiera sea su ingreso, del 1.5 por ciento (igual al mínimo del ISR). Considerando la escasa recaudación actual de los contribuyentes con ingresos iguales o inferiores a L250,000, bajo este diseño, el TU no impactaría negativamente en la recaudación.

41. El sector privado ha solicitado la tasa cero para para personas naturales y jurídicas con ingresos inferiores a L 185,000. Ese importe es el producto de considerar el mínimo no imponible en el ISRPN de L 145,667 más L 40,000 de deducción en este gravamen por gastos de salud y educación. Este umbral (para tasa cero) podría aplicar sólo a personas naturales, pero de ninguna manera a personas jurídicas, quienes en ningún ordenamiento gozan de deducciones personales, propias de las personas naturales (como por gastos médicos y aportes a regímenes de pensión).

42. Considerando el elevado nivel de informalidad, no debe descartarse el establecimiento en el futuro un régimen adicional de inclusión social (RIS). Mientras los RPC persiguen simplificar las tareas de los administrados y la administración, los RIS tienen una finalidad distinta: promover la inclusión y la incorporación a la economía formal de aquellas personas en situación de vulnerabilidad (con muy bajo nivel de ingresos y capacitación), a través de la flexibilización de los requisitos para ingresar al régimen y una menor presión tributaria. Si bien esto no es una solución definitiva al problema de la informalidad, es un primer paso necesario y muy importante. Falta, por ejemplo, capacitación para aumentar la productividad y acceso a líneas de créditos de producción lo cual un régimen como el RIS no proporciona por sí, pero facilita. Planes especiales de salud y pensiones deberían considerarse. Las exclusiones deben ser mayores que las del RPC (por ejemplo, no podrían ingresar profesionales

universitarios, contribuyentes con espacio ocupado superior a determinados metros cuadrados, etc.) al igual que la simplificación (por ejemplo, una cuota fija únicamente para salud).

Recomendaciones

- Reglamentar el TU para pequeños contribuyentes, con las siguientes características:
 - Únicamente sustitución del ISR, sus impuestos mínimos y anticipos.
 - Umbral igual al del ISV: L 250,000 y tasa del 1.5 por ciento para la categoría más elevada.
 - Simplificar al mínimo los formularios y registros contables que deban llevar.
 - Analizar la creación de un plan mínimo de salud y/o pensiones para los trabajadores independientes del TU y los dependientes de empleadores del TU, sin des-financiación de los sistemas respectivos.
 - Controlar para evitar inclusión de medianos y grandes contribuyentes.
 - Limitar ingreso a pequeños contribuyentes, excluyendo al menos a intermediarios financieros, importadores, exportadores, contribuyentes con más de un negocio y, en la primera oportunidad de modificación del CT, a las personas jurídicas.

III. IMPUESTOS MÍNIMOS Y OTRAS CARGAS TRIBUTARIAS A LA EMPRESAS

A. Mejores Prácticas y Experiencia Internacional

43. La existencia de impuestos mínimos (IM) obedece a razones de control. Los países con eficientes administraciones tributarias no suelen establecer este tipo de gravamen. En general, consisten en una tasa porcentual que se aplica sobre el activo bruto (o neto) o sobre los ingresos brutos. Algunos países lo han aplicado sobre ambos, determinando el pago mínimo como el mayor de dichos importes. El Cuadro 6 incluye la mayoría de los países de América Latina que lo establecen y, a título de ejemplo, dos de Asia.

País	Tasa	Base gravable
Argentina	1.0	Activos
Bolivia	3.0	Ingreso bruto
Colombia	3.0	Patrimonio neto
Guatemala	1.0	Activos o ingreso bruto, el mayor
Honduras	1.5	Ingreso bruto
Honduras	1.0	Activos netos (el mayor)
Nicaragua	1.0	Ingreso bruto
Peru	0.4	Activos netos
Rep Dominicana	1.0	Ingreso bruto
Cambodia	1.0	Ingreso bruto
Filipinas	2.0	Ingreso bruto

Fuente: elaborado por la misión con la legislación de cada país.

44. Es más adecuado determinar el IM en función de los activos netos (o patrimonio neto), pues la rentabilidad de una inversión suele analizarse en función del capital invertido. Sin embargo, aplicarlo sobre esta base a generado varios problemas:

- No existe un mercado transparente para muchos activos (como maquinarias con varios años de vida útil transcurrida, patentes, etc.), lo cual dificulta el control, mientras los ingresos brutos ya son controlados cuando se controla el ISV. En los países que lo establecieron sobre los ingresos brutos (como Nicaragua y Bolivia) la recaudación de este impuesto es superior.
- La necesidad de eximir inversiones nuevas (para no desalentar la inversión y que el gravamen se perciba como patrimonial) o a largo plazo que pueden generar ingresos muy bajos los primeros años (como empresas generadoras de energía y aeropuertos), lo cual erosiona la base.
- El impuesto puede eludirse, por ejemplo, poniendo ciertos activos a nombre de los socios o accionistas, o incrementando la deuda con terceros; es decir, se alienta la capitalización débil.

- Ahuecamiento de base, si los activos no se ajustan por inflación, o el índice escogido para hacerlo no refleja el aumento del precio de los bienes.

45. Cualquiera sea la base, una dificultad de los IM ha sido determinar un nivel de tasa óptima. La tasa del IM debería ser igual a la tasa efectiva teórica del ISR determinada en función de la legislación (lo cual de por sí en Honduras no es simple por las exenciones y beneficios del ISR). Si la tasa del IM es baja (en comparación con la efectiva teórica), el gravamen pierde su razón de ser. Si la tasa es alta, se traduce en un aumento de la alícuota del ISR y:

- si la base son los activos, se desalienta la inversión en bienes de capital favoreciendo las actividades de mano de obra intensiva.
- Si la base son los ingresos, el impuesto genera efecto cascada.

46. Por tratarse de un impuesto más y por los problemas que trae determinar el nivel de tasa óptima, en principio, la mejor alternativa implica no establecer el IM. Sin embargo, si en un país existen serias dificultades de control, y la evasión del ISR es elevada, es preferible tener este tipo de gravamen que asegura no sólo recaudación sino también reduce la inequitativa dispersión en el incumplimiento (no todos evaden y quienes lo hacen no lo hacen en la misma proporción). El IM es además neutral para las empresas cuyo margen de utilidad medido en relación a las ventas es igual o superior al porcentaje de dividir la tasa del IM por la del ISR (en el caso de Honduras este límite es 6.0 por ciento: $0.015 / 0.25$). Idealmente, el impuesto debería aplicar a las empresas exentas del ISR (como las de zonas francas y maquila en Honduras) y los saldos a favor trasladarse al menos tres años hacia adelante, e incluso hacia atrás (aunque esto conspira contra la naturaleza del gravamen, simplificar el control, pues es más fácil controlar los ingresos brutos que la renta neta).

B. Un Sistema Complejo y Gravoso

47. La misión de 2016 destacó que las tasas nominales de los impuestos son elevadas en Honduras para compensar el elevado nivel de gastos tributarios (Cuadro 2, FAD 2016). Más altas que los promedios de Centro América y el resto de América Latina. La recaudación se concentra así más en los sectores que deben tributar y no gozan de beneficios. Las elevadas tasas nominales del ISRPJ en Honduras son un ejemplo de la mayor presión del sector que tributa (Cuadro 7).

48. La carga sobre las empresas en Honduras es elevada no sólo por las tasas del ISRPJ. Además de este impuesto, existe una cantidad excesiva de impuestos mínimos y anticipos, lo cual complica innecesariamente el sistema. Los umbrales, exenciones, tasas, y base de dichos gravámenes son distintos (Cuadro 8), lo cual crea un régimen innecesariamente complejo:

- Cuando en todos los países del Cuadro 2 existe un sólo impuesto mínimo, en Honduras existen dos (ver descripción más detallada en Apéndice II):

Cuadro 7. Tasas Nominales del ISR PJ y Dividendos Comparadas, 2016

Pais	ISR PJ Tasa General	Dividendos		Tasa ISR PJ y Div Res
		Residentes	No Res.	
Honduras	30.0	10.0	10.0	37.0
Guatemala	25.0	5.0	5.0	28.8
Nicaragua	30.0	10.0	15.0	37.0
El Salvador	35.0	5.0	5.0	38.3
Costa Rica	30.0	15.0	15.0	40.5
Rep Dominicana	27.0	10.0	10.0	34.3
Panamá	25.0	10.0	10.0	32.5
Bolivia	25.0	0.0	12.5	25.0
México	30.0	Tasas prog		
Paraguay	10.0	5.0	5.0	14.5
Brasil	34.0	0.0	0.0	34.0
Peru	29.5	5.0	5.0	33.0
Uruguay	25.0	7.0	7.0	30.3
Ecuador	25.0	22.0	22.0	41.5
Chile	25.0	Tasas prog		
Colombia	40.0	0.0	0.0	40.0
Argentina	35.0	10.0	10.0	41.5
Promedio simple	28.3	7.6	8.8	33.9
Prom. Am Central sin Honduras	28.7	9.2	10.0	35.2
Prom. Am Latina sin Honduras	28.2	7.4	8.7	33.6

Fuente: Preparado por la misión con datos base FMI-FAD e IBFD.

- 1.5 por ciento sobre los ingresos brutos, cuando sean superiores a L.10 millones. La tasa se reduce al 0.75 por ciento en el caso de los ingresos obtenidos en determinadas actividades donde el margen de utilidad respecto al precio de venta suele ser comparativamente menor.
- 1.0 por ciento sobre el activo neto cuando exceda L 3.0 millones.
- Anticipo en cuotas trimestrales (a cuenta del impuesto final) equivalentes al 25 por ciento del impuesto pagado el año anterior (Ley ISR art 34).
- Anticipos a cuenta del ISR equivalentes al 1 por ciento de los ingresos brutos, pero sólo las personas jurídicas o naturales que hayan tenido pérdidas operacionales durante los períodos no prescriptos y que en el último período fiscal hayan obtenido ingresos brutos por L 100 millones o más, salvo que se paguen los anticipos mencionados en el punto anterior (Decreto 96-2012, art 1).
- Además de la tasa del 25 por ciento, las sociedades deben pagar una tasa adicional en el ISR del 5 por ciento (Aportación Solidaria) que se aplicará sobre el exceso de la renta neta

gravable superior a un millón de lempiras (están exceptuadas las personas jurídicas incluidas en los Regímenes Especiales de Exportación y Turismo). Esta aportación constituye una sobretasa del ISRPJ y será deducible de dicho impuesto (Decreto No.51-2003, art. 22).

Cuadro 8. Umbrales, Anticipos y Sobretasas		
Umbral	Lempiras	US\$
IM s/Activos Netos	3,000,000	127,618
Adicional 5% Aportacion Solidaria	1,000,000	42,539
IM 1.5% (o 0.75) sobre ventas	10,000,000	425,393
Anticipo ISRPJ 1.0% sobre ventas	100,000,000	4,253,926
ISV, Art 11.1 de la Ley	250,000	10,635
ISRPI (minimo no imponible)	110,000	4,679

Fuente: Preparado por la mision con datos de las leyes

C. Impuesto Mínimo del 1.5 por ciento de los Ingresos Brutos

49. La misión analizó el impacto de este gravamen en el nivel de recaudación y del incumpliendo. Un análisis más completo de toda la carga sobre las empresas excede una misión de cinco días. Se analizó este gravamen por ser el impuesto más resistido por los contribuyentes. Queda para una futura misión el del resto de los anticipos y mínimos, principalmente con el objeto de simplificarlos.

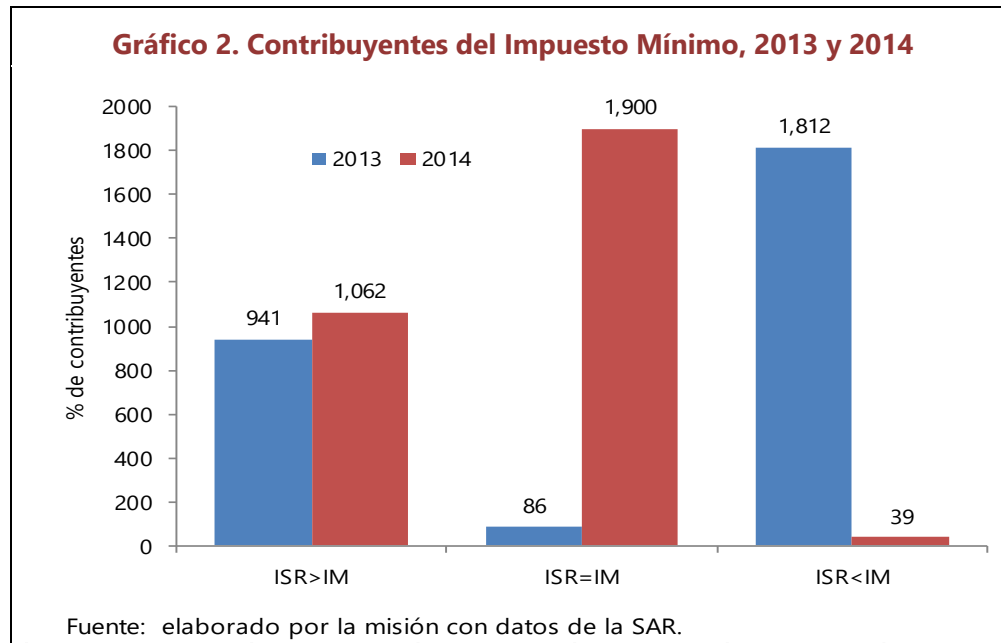
50. De las 4,020 personas jurídicas que en 2014 registran ingresos mayores a L10 millones, 3,001 declararon el IM sobre ventas (2913 al 1.5 por ciento y 88 al 0.75 por ciento). Las 1,019 empresas restantes están exentas por ser beneficiarias de regímenes especiales; la base del ISRPJ incluyó ese año 19,760 contribuyentes, aunque no todos presentaron declaración jurada (ver FAD 2016, Cuadros 5 y 6). De las 3,001 que calcularon el IM, el 63.3 por ciento (1,900) registra exactamente el mismo valor de IM que de ISR a su tasa del 25 por ciento. Esto sugiere que los contribuyentes pueden estar ajustando sus ingresos para no pagar en concepto de ISR más que el 1.5 por ciento de sus ingresos brutos (Gráfico 2)¹⁴. Si el contribuyente paga lo mismo por ambos impuestos está declarando un margen sobre ventas del 6 por ciento (1.5 por ciento/ 25 por ciento, pues la comparación debe hacerse según la ley con la tasa del 25 por ciento y no adicionando el Aporte Solidario del 5 por ciento).

Comparación 2014 con 2013

51. La misión repitió el ejercicio con la información de 2013 para comparar los resultados obtenidos con los del 2014 (una suerte de experimento natural). Como el IM no existía, se cálculo al 1.5 (o 0.75) por ciento de las ventas (como si el gravamen existiera). En 2013 la cantidad de sociedades que pagaron un importe de ISR menor al 1.5 por ciento de sus ventas

¹⁴ Tal comportamiento es idéntico en las personas naturales: de 618 que calculan el IM, 492 (80 por ciento) ajustaría sus ingresos para pagar un ISR igual al 1.5 por ciento de los ingresos brutos.

no fueron 39, sino 1,812. Un significativo número de empresas, 1,773 (1,812-39) mejoró su comportamiento en 2014 pagando por ISR un importe equivalente al 1.5 por ciento de sus ventas (Gráfico 2).



52. Esto demuestra la importancia del IM en la recaudación del ISRPJ. En el 2015, primer año de vigencia del gravamen (cuando se presentan las declaraciones juradas de 2014), la recaudación conjunta de ambos gravámenes subió aproximadamente 0.37 por ciento del PIB; la tendencia en alza continuó en 2016, cuando la recaudación total del ISR volvió a subir en similar magnitud (el IM puede haber sido también responsable, aunque sea en parte, de este aumento; por ejemplo, porque es más fácil de controlar). Para medir el impacto de posibles cambios en el IM, la misión recalculó las declaraciones juradas asumiendo que el gravamen se reduce del 1.5 por ciento al 1 por ciento: si los 1900 contribuyentes que declaran importes iguales en el IM y en el ISR en 2014 redujeran sus pagos al 1 por ciento de los ingresos, la merma de recaudación sería de aproximadamente 1,412 millones (0.33 por ciento del PIB). Este importe es muy similar al aumento de recaudación de 2015¹⁵.

El Impuesto Mínimo y la Equidad

¹⁵ La manera en que los impuestos mínimos apoyan la recaudación del ISR es similar en otros países de América Latina. En Perú, donde la tasa del gravamen es 0.4 por ciento, por ejemplo, la recaudación bruta del ITAN fue en 2012 del 0.50 del PIB y la neta (ITAN superior al ISR) del 0.12 por ciento. Sin embargo, es muy probable que el restante 0.38 por ciento sea pagado por contribuyentes que aumentaron su obligación de ISR para compensar el pago del ITAN, pues pudiendo solicitar la devolución del ITAN, no lo hicieron.

53. El IM no sólo es importante por soportar la recaudación del ISRPJ. Lo es también por algo tal vez más relevante: por aumentar la equidad al disminuir la dispersión del incumplimiento. La evasión es notoriamente inequitativa, porque no todos evaden, y quienes lo hacen, lo hacen en distinta magnitud. El IM asegura que la gran mayoría de los contribuyentes pague al menos por ISR el 1.5 por ciento de sus ingresos brutos. El Cuadro 9 muestra como

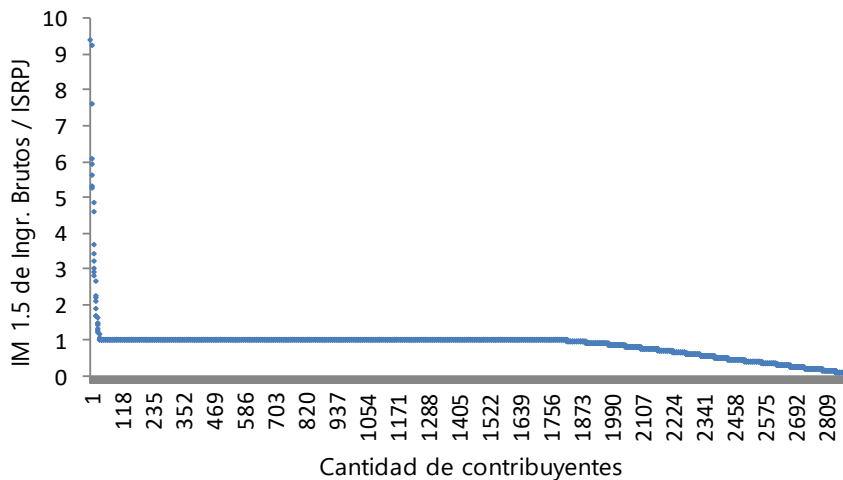
Cuadro 9. Estadísticos Descriptivos del Coeficiente ISR/IM, Base ISRPJ 2014

Estadístico	2013	2014
Promedio:	3.08	0.91
Mediana:	1.56	1.00
Desvío estándar	7.05	1.63
Margen s/ventas	6.45	8.19

Fuente: elaborado por la misión con datos de la SAR.

el desvío estándar respecto al promedio bajó de manera significativa en 2014. El Gráfico 3 muestra también como el aporte de los contribuyentes se iguala (un valor igual a uno en el eje de las equis implica que se tributa lo mismo de ISR que de IM: 1.5 por ciento de los ingresos brutos, lo que implica un margen del 6 por ciento sobre ventas).

Gráfico 3. Relación Impuesto Mínimo e ISR Pagado (IM/ISRPJ)



Fuente: elaborado por la misión con datos de la SAR.

54. Sin embargo, el gravamen es resistido por los contribuyentes. Algunos lo resisten porque deben reducir su nivel de incumpliendo; otros, aduciendo realizar una actividad con un margen real inferior al 6.0 por ciento de las ventas (dentro del comercio minorista y mayorista). Si éste es el caso, el impuesto pierde neutralidad y para este último grupo de contribuyentes no resulta equitativo, ya que deben trasladar parte del mismo a los precios, soportando competencia desleal de quienes no pagan el IM (sea porque sus ingresos son inferiores a L 10 millones o lo evaden) o tienen un margen inferior.

55. En conclusión, si bien sería preferible que el gravamen no existiera y se controlara mejor a los contribuyentes, la misión sugiere mantenerlo en el estado actual; y analizar la reducción de tasa sólo para algunas actividades específicas cuyo margen de utilidad sea

realmente inferior al 6 por ciento de las ventas. Debe analizarse también la simplificación de los regímenes: el anticipo del 1 por ciento parece no tener razón de ser y podría eliminarse. La simplificación reduciría los costos administrativos y en parte las quejas de los contribuyentes.

Recomendación

- Mantener el impuesto mínimo a la renta a la tasa del 1.5 por ciento (o 0.75) sobre los ingresos brutos hasta que el control mejore y el impuesto se pueda eliminar.
- Analizar la reducción de tasa para actividades selectas cuyo margen de utilidad sea notoriamente inferior al 6 por ciento del precio de venta.
- Analizar la simplificación del sistema eliminando el régimen de anticipos del uno por ciento.

Apéndice I. Recomendaciones de la Misión

	Recomendación	% del PIB
1	Finalizar los textos ordenados para integrar en un solo instrumento, todas las disposiciones legales de cada uno de los impuestos (publicarlos ordenados por impuesto)	+
2	Eliminar todas las exenciones del ISV (complementar con transferencias focalizadas a las personas de menores recursos si fuera necesario); si esto no fuera posible dejar la exención sólo para alimentos no procesados vendidos en mercados feriales por un importe inferior a US\$ 15.	2.5
3	Eliminar paulatinamente en 10 años las exenciones al APSCPV (gravamen al CO2)	0.5
4	Transparentar el régimen de exenciones publicando la matriz con todas las exenciones, los objetivos de las leyes que las crean e individualizando a los beneficiarios y su beneficio cuando esto sea posible.	+
5	Finalizar el documento de medición del gasto tributario para remitirlo al Congreso como un anexo del presupuesto para su discusión.	+
6	Avanzar con los estudios de costos y beneficios en el sector turismo y extenderlos luego	+
7	Restituir las funciones de control para devolución de ISV y emisión de ODE y notas de	+
8	Incorporar a la ley (TUO) de cada impuesto, las exenciones establecidas por leyes	
9	Reglamentar el Tributo Único para pequeños contribuyentes (TU), con las siguientes	+
	- Únicamente sustitución del ISR, sus impuestos mínimos y anticipos.	+
	- Umbral igual al del ISV: L 250,000 y tasa del 1.5 por ciento para la categoría más elevada.	+
	- Simplificar al mínimo los formularios y registros contables que deban llevar.	+
	- Analizar la creación de un plan mínimo de salud y/o pensiones para los trabajadores independientes del TU y los dependientes de empleadores del TU, sin des-financiación de los sistemas respectivos.	+
	- Controlar para evitar inclusión de medianos y grandes contribuyentes.	+
	- Limitar ingreso a pequeños contribuyentes, excluyendo al menos a intermediarios financieros, importadores, exportadores, contribuyentes con más de un negocio y, en la primera oportunidad de modificación del CT, a las personas jurídicas.	+
10	Mantener el IM a la renta mínima a la tasa del 1.5% (o 0.75 según el caso) sobre los ingresos brutos hasta que el control mejore y el impuesto se pueda eliminar.	+
11	Reducir de ser necesario tasa del IM para actividades selectas cuyo margen de utilidad sea notoriamente inferior al 6 por ciento del precio de venta.	-
12	Analizar la simplificación del sistema eliminado el régimen de anticipos del uno por ciento	-

Apéndice II. Impuestos Mínimos en Honduras

56. Dos impuestos mínimos se aplican en Honduras:

- *Sobre los ingresos brutos.* Las personas naturales o jurídicas domiciliadas en Honduras deben pagar el 1.5 por ciento sobre los ingresos brutos iguales o superiores L.10,000,000.00 del período impositivo cuando la aplicación de las tarifas del ISR resulte en un gravamen menor al 1.5 por ciento de los ingresos brutos declarados (LISR, Art. 22-A). La tasa se reducirá al 0.75 por ciento en el caso de los ingresos obtenidos por actividades donde el margen de utilidad respecto al precio de venta suele ser relativamente menor (producción y distribución de cemento; servicios públicos prestados por las empresas estatales; productos y medicamentos farmacéuticos para uso humano; producción, venta y distribución del Petróleo y sus derivados; y, el sector de panadería).

No estarán sujetos al pago del 1.5 por ciento las personas naturales que obtengan ingresos provenientes de sueldos y salarios; los contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales sean menores a L.10,000,000.00 (quienes deberán cumplir con la declaración del ISR e IAN); las empresas durante los primeros dos años de su constitución o en período pre-operativo; y, las personas naturales o jurídicas que incurran en pérdidas, por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditable ante la SAR, hasta dos ejercicios fiscales desde que ocurran.

- *Sobre el activo neto.* Aplica a las personas jurídicas, domiciliadas en Honduras, siendo la tasa del 1 por ciento sobre el valor del activo total neto determinado en el Balance General de fecha 31 de diciembre de año imponible (Decreto No.51-2003). Se entenderá por Activo Neto la diferencia que resulta del valor de los activos que figuran en el Balance General del Contribuyente, menos las reservas de cuentas por cobrar, las depreciaciones acumuladas permitidas por la Ley del ISR, las revaluaciones de activos mientras no se dispongan de las mismas y los valores correspondientes a expansiones de inversión registradas como proyectos en proceso o activos fijos que no estén en operación. También se deducirá el saldo de obligaciones con instituciones financieras directamente relacionadas con el financiamiento de activos fijos que estén en operación.

57. Los valores pagados en concepto de IAN, correspondientes al respectivo año, constituirán un crédito contra el valor del ISR a pagar (art. 15 Ley del ISR). Si en el año imponible al que corresponde el pago, la persona jurídica ha enterado en concepto de ISR una cantidad igual o superior al impuesto a pagar en concepto de IAN, se entenderá por cumplida la obligación derivada de este último. En el caso que la suma pagada por ISR fuere menor a la que debe pagarse por IAN, su diferencia será el impuesto a pagar en concepto de activo total neto.

58. No están obligados a declarar ni pagar el impuesto consignado en esta Ley: las personas jurídicas cuyo activo total neto no exceda de L.3,000,000.00, cuando exceda de este valor el impuesto cedular se aplicará a la diferencia. Además, están exentas del IAN: las personas exentas del pago del ISR; los comerciantes que operan en las Zonas Libres (ZOLI) y las demás bajo regímenes especiales de exoneración fiscal; las personas jurídicas en etapa pre-operativa de sus actividades; los contribuyentes que en un período sufrieren pérdidas operativas originadas por caso fortuito o fuerza mayor.

Referencias

- Caliendo, M., and S. Kuhn, 2011, "Start-up Subsidies for the Unemployed: Long-term Evidence and Effect Heterogeneity," *Journal of Public Economics*, Vol. 95, No. 3, pp. 311–31.
- FAD, 2016: Fenochetto, R., Morales, E. y Pecho, M.: 'Honduras: Bases para la Evaluación de los Gastos Tributarios y sus Beneficios'.
- IMF, 2015: 'Options for Low Income Countries and Efficient use of Tax Incentives for Investment.
- Keen, M. and J. Mintz: "The optimal threshold for a value-added tax", *Journal of Public Economics* 88 (2004), pp. 550–576.
- Keen, M. and Smith, S. 'VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?' *National Tax Journal* Vol. LIX, No. 4 December 2006.
-
- La Porta, R. and Shleifer, A. 'The Unofficial Economy and Economic Development' <http://www.nber.org/papers/w14520>, National Bureau of Economic Research, WP, 14520, December 2008.
-
- La Porta, Rafael, Florencio Lopez-de-Silanes, and Andrei Shleifer. 2008. "The Economic Consequences of Legal Origins." *Journal of Economic Literature* 46, no. 2: 285–332.