

**Departamento de Estudios Económico-Tributarios
Estimaciones de incumplimiento tributario.**

Jornadas Tributarias – DGI - UDELAR

Noviembre, 2016

Leticia Olmos, Emilio Reig, Fernando Peláez

Estimaciones de incumplimiento tributario

- La DGI lleva adelante y actualiza estudios de evasión o brecha tributaria:
- Método indirecto, o *potencial teórico*.
 - Evasión en el IVA y en el IRAE (renta empresarial):
 - Ambos estudios estiman el impuesto potencial teórico a partir de fuentes externas (SCCNN + otras fuentes) y lo contrastan con el *Impuesto Efectivo*
 - Las series abarcan el período 2000 – 2015 (en proceso)
 - La estimación para el IRAE permite desplegar el resultado para 36 sectores de actividad económica
- Estimaciones basadas en *auditorías corrientes*.
 - Se basan en los resultados de las auditorías (o inspecciones) realizadas por la administración

Estimación de la evasión en el Impuesto al Valor Agregado mediante el Método del Consumo 2000-2014

**Departamento de Estudios Económico – Tributarios
División Planificación, Estudios y Coordinación**

Noviembre 2016

Índice

■ Introducción

↳ Objetivo

■ Metodología y datos utilizados

↳ Método del Consumo

↳ Recaudaciones Potencial y Efectiva. Tasa de evasión

■ Resultados

↳ Serie de Tasa de evasión

↳ Serie de Componentes de la Recaudación Potencial

■ Conclusiones

Introducción

- El objetivo del estudio es disponer de una medida de la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). El IVA es el principal tributo recaudado por la Administración Tributaria (AT), representando un 49,6% en la recaudación total del año 2015.
- Serie con datos anuales para el período 2000-2014.

Metodología y datos utilizados

- La metodología aplicada se denomina Método del consumo [MC]. Se trata de un método indirecto para estimar la evasión, consistente en estimar la Recaudación Potencial y compararla con la Recaudación Efectiva.
- Recaudación Potencial [RP]: Recaudación teórica. La que se obtendría si todos los contribuyentes legalmente obligados pagasen sus impuestos.
 - Se calcula en base a la información proveniente de fuentes externas (por ejemplo, las Cuentas Nacionales elaboradas por el BCU, las Encuestas de gastos e ingresos de los hogares relevadas por el INE) e internas como complementarias (Declaraciones Juradas de los contribuyentes).

Metodología y datos utilizados

- Recaudación Efectiva [RE]: Recaudación registrada por la AT (pagos realizados por los contribuyentes).
- Evasión_t = $RP_t - RE_t$
- Tasa de evasión_t = $Evasión_t / RP_t$

Metodología y datos utilizados

■ Cálculo de la Recaudación Potencial:

A] Se consideran las fuentes que originan los pagos del IVA no deducible, que van a conformar los cinco componentes:

- 1. Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
- 2. Consumo del Gobierno
- 3. Inversión del Gobierno
- 4. Consumo intermedio privado gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
- 5. Inversión privada en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Metodología y datos utilizados

- B] Recaudación Potencial por Componente_t =
Base imponible del Componente_t
X
Tasa media del Componente_t

- C] Recaudación Potencial =
Σ Recaudación Potencial por Componente_t

Metodología y datos utilizados

- 1. IVA generado por consumo de los hogares
 - Variables: Elementos que intervienen en la estimación del Componente.
 - Datos: Externos, Elaboración propia con datos externos, Elaboración propia solo con datos internos (Declaraciones Juradas).
 - Fuentes información: BCU, INE, Ministerio de Turismo, DGI.

Variables	Datos	Fuentes información
Gasto de consumo final de los hogares	Externos	BCU
Composición del gasto en bienes y servicios gravados y exentos	Externos	INE
Gasto en bienes y servicios comprados a pequeñas empresas y contribuyentes del monotributo	Elaboración propia	DGI
Gasto de consumo de uruguayos en el exterior	Externos	BCU
Gasto de consumo de extranjeros en Uruguay	Externos	BCU
Tasa media del IVA	Elaboración propia	DGI, INE, MINTUR

Metodología y datos utilizados

- 2. IVA generado por consumo del Gobierno
 - Variables: Elementos que intervienen en la estimación del Componente.
 - Datos: Externos, Elaboración propia con datos externos.
 - Fuentes información: BCU, Contaduría General de la Nación (CGN), DGI.

Variables	Datos	Fuentes información
Consumo intermedio del Gobierno	Externos	BCU
Gasto de funcionamiento de la Administración Central	Externos	CGN
Tasa media del IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

Gobierno: Administración Central, Gobiernos Departamentales y Banco de Previsión Social.

Administración Central: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Administración Nacional de Educación Pública, Universidad de la República, Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay y Administración de Servicios de Salud del Estado.

Metodología y datos utilizados

- 3. IVA generado por inversión del Gobierno
 - Variables: Elementos que intervienen en la estimación del Componente.
 - Datos: Externos, Elaboración propia con datos externos.
 - Fuentes información: BCU, Empresas Públicas (EEPP), CGN, Dirección Nacional de Aduanas (DNA), DGI.

Variables	Datos	Fuentes información
Formación bruta de capital fijo del Gobierno	Externos	BCU, Empresas públicas
Gasto de inversión de la Administración Central	Externos	CGN
Importaciones de bienes de capital del Gobierno	Externos	DNA
Tasa media del IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

Empresas públicas consideradas: ANCAP, ANP, ANTEL, OSE y UTE.

Se utilizan los Cuadros de Propiedades, planta y equipo y de Activos intangibles de sus Estados Contables.

Metodología y datos utilizados

- 4. IVA generado por consumo intermedio privado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
 - Variables: Elementos que intervienen en la estimación del Componente.
 - Datos: Elaboración propia con datos externos, Elaboración propia solo con datos internos (Declaraciones Juradas).
 - Fuentes información: BCU, DGI.

Variables	Datos	Fuentes información
Consumo intermedio privado según clase de actividad económica	Elaboración propia	BCU, DGI
Exportaciones del sector privado por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Porcentaje de ventas exentas por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Tasa media del IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Metodología y datos utilizados

- 5. IVA generado por inversión privada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación
 - Variables: Elementos que intervienen en la estimación del Componente.
 - Datos: Externos, Elaboración propia con datos externos.
 - Fuentes información: BCU, INE, Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, EEPP, DGI, DNA.

Variables	Datos	Fuentes información
Formación bruta de capital fijo del sector privado	Externos	BCU, INE, MGAP
Formación bruta de capital fijo de las empresas públicas	Externos	Empresas públicas
Formación bruta de capital fijo por clase de actividad	Elaboración propia	BCU, DGI, INE, MGAP
Importaciones de bienes de capital del sector privado	Externos	DNA
Tasa media del IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Metodología y datos utilizados

■ Recaudación Efectiva:

- Conformada por los pagos del tributo realizados por los contribuyentes obligados legalmente, según el criterio de lo devengado.
- Se aplica una corrección que contempla el hecho de que una parte del impuesto correspondiente a un ejercicio suele declararse o pagarse también en los siguientes ejercicios. Las recaudaciones son ajustadas mediante coeficientes que estiman lo que se recaudará en los años posteriores. Así, el tramo final del período de análisis (los años 2009 a 2014) se presenta como una proyección de la recaudación definitiva.

Resultados

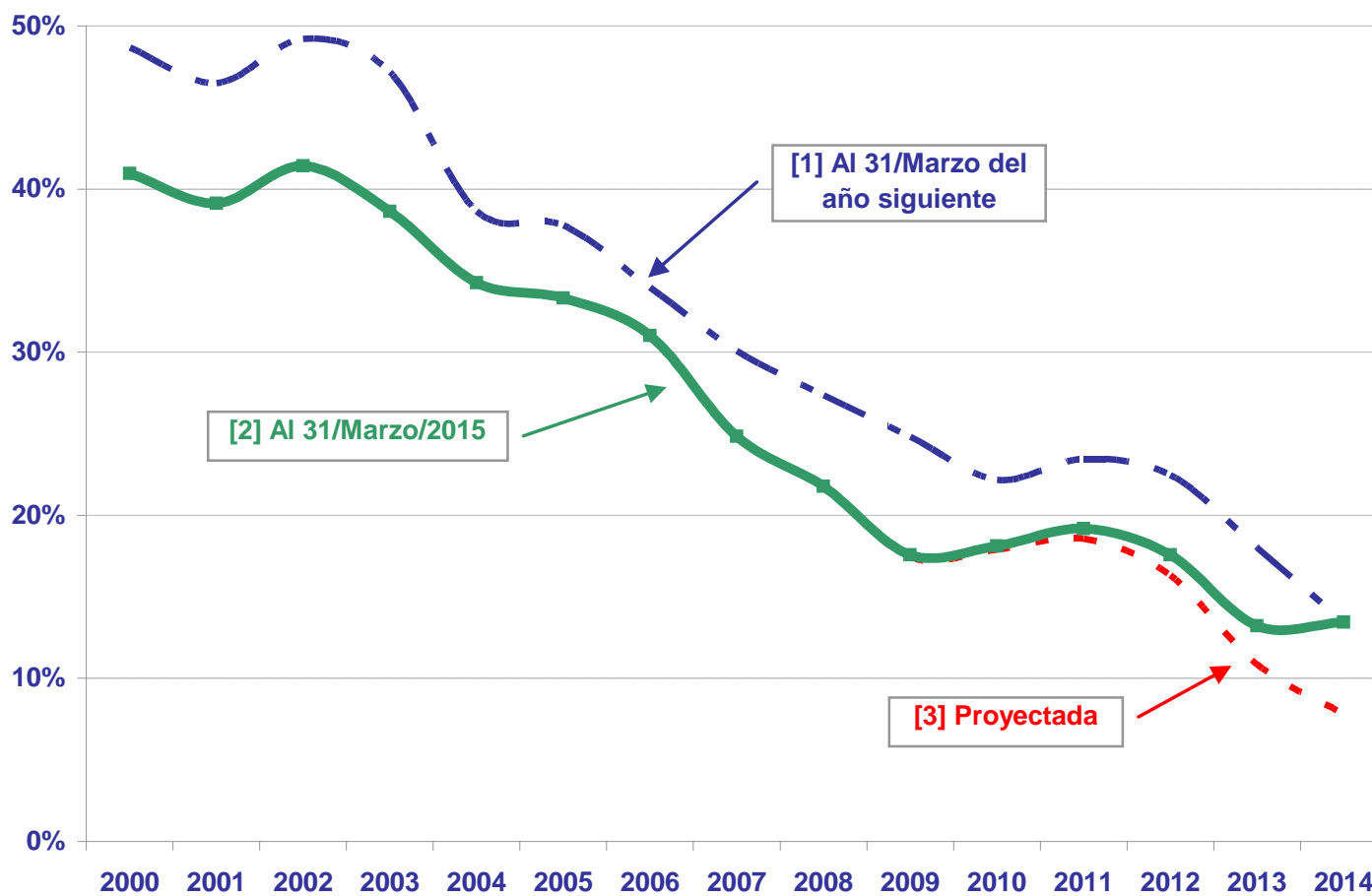
■ Tasa de evasión en el IVA 2000-2014 [en % de la RP]

Año	Tasa de evasión al 31/3 del año siguiente al año informado	Tasa de evasión al 31/3/2015	Valor final proyectado (*)
2000	48,7%	41,0%	41,0%
2001	46,5%	39,1%	39,1%
2002	49,2%	41,4%	41,4%
2003	47,2%	38,6%	38,6%
2004	38,6%	34,3%	34,3%
2005	37,8%	33,3%	33,3%
2006	33,9%	31,0%	31,0%
2007	30,1%	24,8%	24,8%
2008	27,4%	21,8%	21,8%
2009	24,8%	17,6%	17,4%
2010	22,2%	18,1%	17,9%
2011	23,4%	19,2%	18,6%
2012	22,5%	17,6%	16,3%
2013	18,0%	13,2%	10,9%
2014	13,5%	13,5%	7,8%

* Valores 2009-2014 son proyectados.

Resultados

■ Tasa de evasión en el IVA 2000-2014 [en % de la RP]

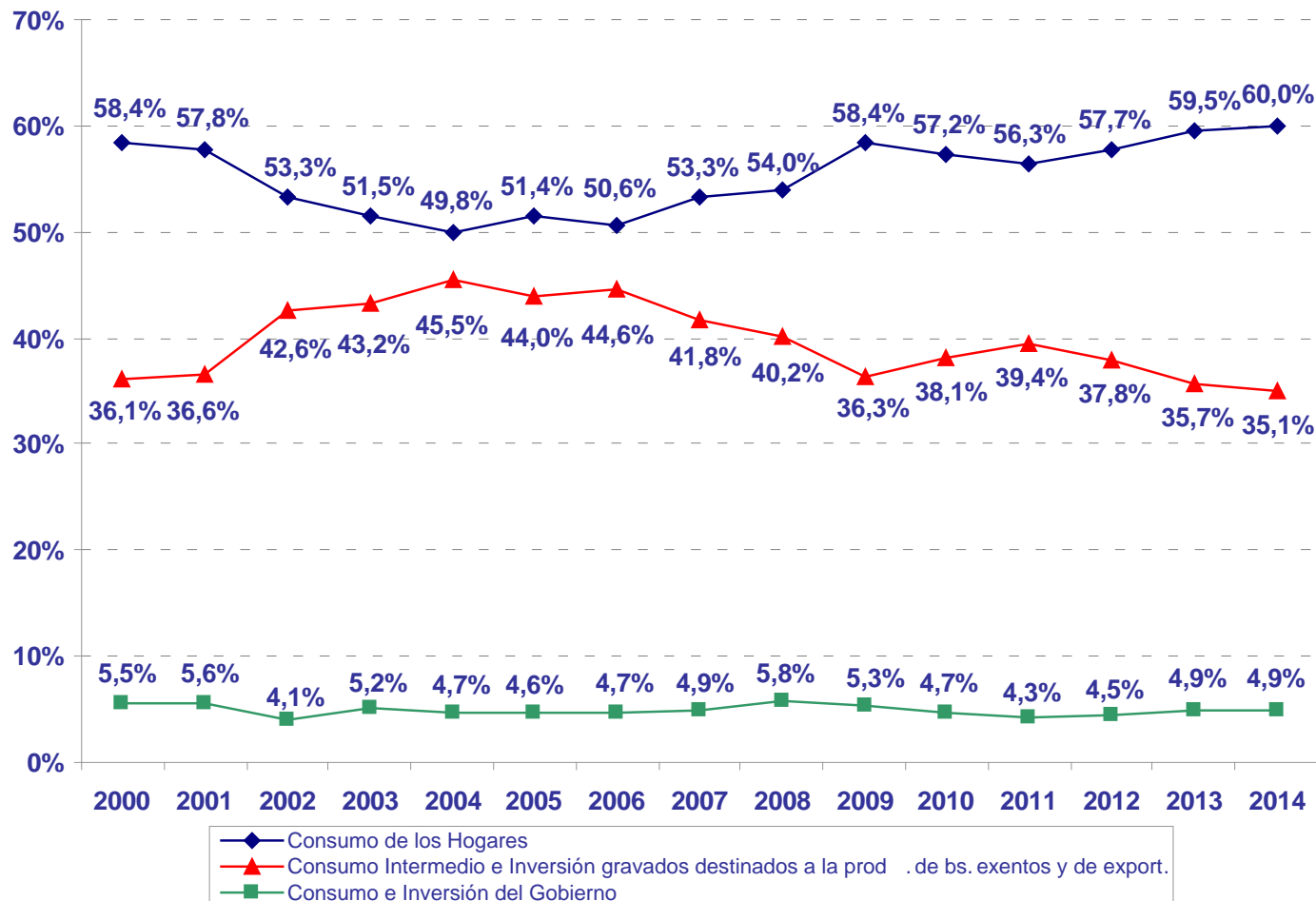


Resultados

- Considerando la recaudación hasta el 31/Mar/15, se observa una tendencia decreciente del indicador desde el año 2003 hasta el 2009 y otra oscilante a partir del 2010. La tasa de evasión alcanzó el máximo en el año 2002 (41,4%) y el mínimo en 2013 (13,2%).
- Las variaciones observadas obedecerían fundamentalmente:
 - La evolución de la actividad económica.
 - La gestión de la AT.
 - Los cambios en la normativa del IVA.

Resultados

■ IVA Potencial por Componente



Conclusiones

- Resultados muestran una tendencia decreciente del indicador desde el año 2003 hasta el 2009 y otra oscilante a partir del 2010. La tasa de evasión alcanzó el máximo en el año 2002 (41,4%) y el mínimo en 2013 (13,2%), considerando la recaudación observada hasta el 31/Marzo/15.
- Limitaciones:
 - Indicador que proviene de un método indirecto (basado en datos externos).
 - Utiliza datos provisorios [los últimos tres años de las Cuentas Nacionales, 2012-2014, tenían carácter preliminar] y, en algunos casos, la falta de información específica determinó que debieran realizarse ciertos supuestos para poder aproximar las variables involucradas en la estimación.
 - El análisis brinda un resultado global de toda la economía, pero no permite alcanzar resultados a niveles más desagregados (por sector de actividad, dimensión económica o localización geográfica).

**Estimación de la evasión en el
Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas
mediante el Método del Potencial Teórico
2000 - 2013**

**Departamento de Estudios Económico – Tributarios
División Planificación, Estudios y Coordinación**

Noviembre 2016

Índice

- Introducción
- Metodología y datos utilizados
- Resultados
- Limitaciones
- Comentarios finales

Introducción

- El objetivo del estudio es realizar una aproximación al monto y porcentaje de la evasión del impuesto, su evolución en los últimos años y la composición de la misma por sector de actividad (36 sectores).
- En el ejercicio 2015 es el tercer impuesto en importancia para la recaudación de la DGI, un 12,7%.

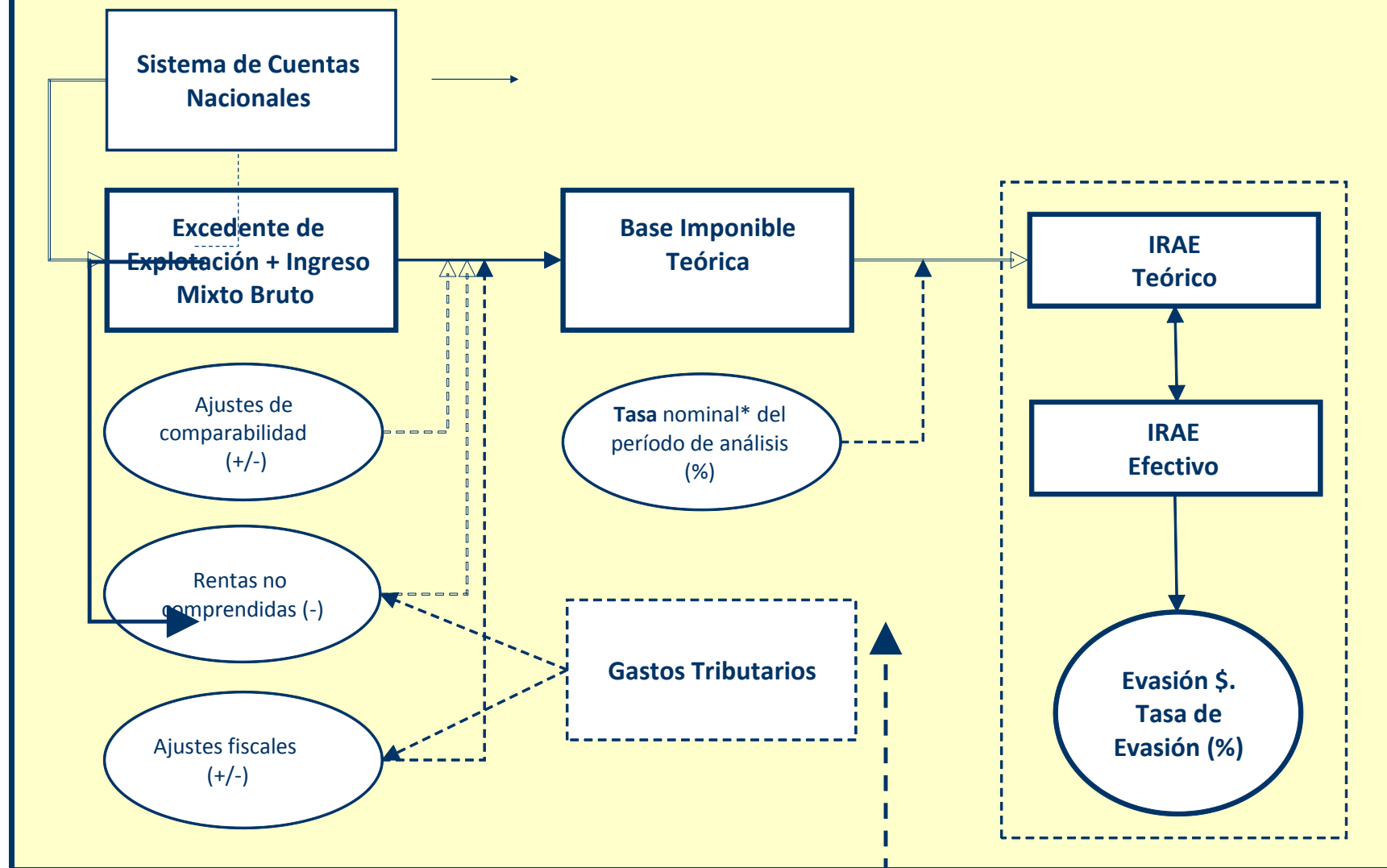
Metodología y datos utilizados

- La metodología aplicada se denomina Potencial teórico.
- Es una metodología indirecta utilizada para estimar la evasión, consistente en estimar la Recaudación Potencial (RP) y compararla con la Recaudación Efectiva (IRAE_E).
- Recaudación Potencial [RP]: Recaudación teórica. La que se obtendría si todos los contribuyentes legalmente obligados pagasen sus impuestos.
 - Se calcula en base al Excedente de Explotación Bruta (SCN) al que se le realizan una serie de ajustes.

Metodología y datos utilizados

- $Tasa\ de\ Evasión_{it} = (Monto\ de\ Evasión_{it} / Impuesto\ Teórico_{it}) \times 100$
- $Monto\ de\ Evasión_{it} = Impuesto\ Teórico_{it} - Impuesto\ Declarado_{it}$
- $Impuesto\ Teórico_{it} = Monto\ Imponible\ Teórico_{it} \times Tasa\ IRIC/IRAE_{it}$

Método de Potencial Teórico para IRAE



Metodología y datos utilizados

- Cálculo de la Recaudación Potencial:
 - + Excedente de Explotación ajustado
 - (+/-) Rentas no comprendidas en el impuesto
 - (+/-) Ajustes fiscales para la determinación del Monto Imponible
 - (=) Monto Imponible teórico

Metodología y datos utilizados

- (+/-) Rentas no comprendidas en el impuesto
 - Excedente de Explotación de Zonas Francas (ZF)
 - Renta de Pequeñas Empresas (PEQ)
 - Renta de los contribuyentes del Monotributo (MON)
 - Renta de los contribuyentes de impuesto a las comisiones (COM)
 - Renta de los contribuyentes de IVA Servicios Personales (SSPP)
 - Renta de los contribuyentes comprendidos en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (R_IMEBA)

Metodología y datos utilizados

- Ajustes fiscales para la determinación del Monto Imponible (AF)
 - Ajuste fiscal de las remuneraciones (REM)
 - Ajuste por inflación (AI)
 - Rentas No Gravadas (RNG)
 - Canalización del ahorro y capitalización (CAN)
 - Exoneración por inversiones (IN)
 - Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (PEA)
 - Ajustes de valuación (VAL)

Metodología y datos utilizados

- $MIT_{it} = EEN (+/-) RNC (+/-) AF$
- Recaudación efectiva (IRAE_E): impuesto declarado por los contribuyentes para cada uno de los ejercicios económicos incluidos en el período de análisis. Y se agregan los pagos de anticipos y saldos realizados por aquellos que no presentaron declaración jurada. Y el pago mínimo de impuestos de aquellos que declararon pérdida fiscal.
- El ajuste en la recaudación efectiva proviene del hecho de que algunos contribuyentes no presentan y/o pagan en plazo sus liquidaciones tributarias.

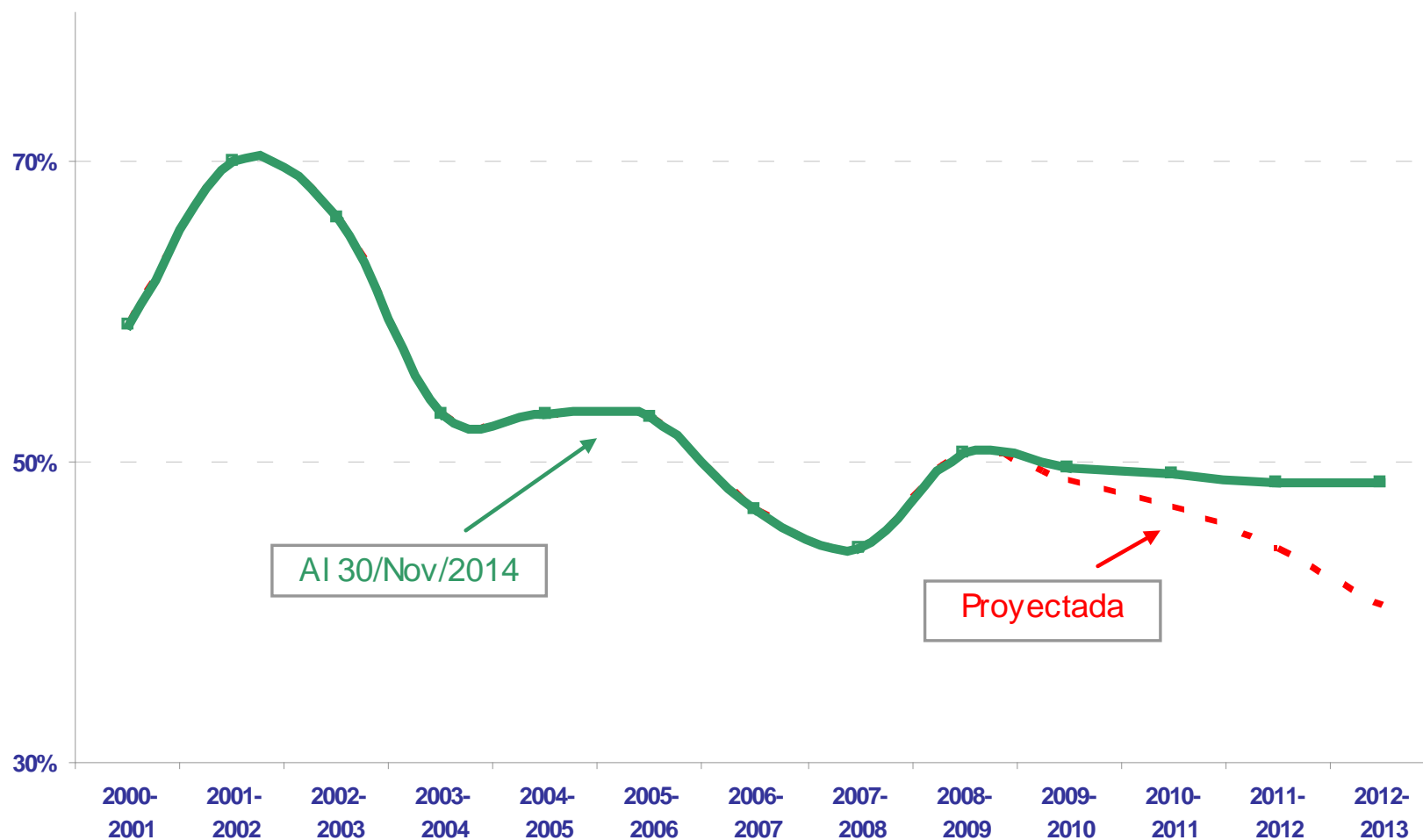
Metodología y datos utilizados

- El ajuste del IRAE_E se realiza a partir de la observación de la distribución de la declaración del impuesto en los ejercicios pasados.
- Se ajustan los últimos años de la serie aplicando un coeficiente que recoge, para cada sector de actividad, una medida del retraso en la declaración del impuesto.
- El coeficiente se determina para los ejercicios ya declarados definitivamente (los primeros de la serie), ponderando el impuesto declarado en cada período posterior del tiempo.

Metodología y datos utilizados

- Fuentes de información:
 - Externas:
 - EEB obtenido del SCN 2008, (BCU).
 - Censo de Actividad Económica, 1998 (INE).
 - Encuesta de Actividad Económica, 2002, 2003, 2004, 2005, y 2007 (INE).
 - Internas:
 - Declaraciones juradas de los contribuyentes.
 - Declaraciones de los agentes que retienen.
 - Pagos de impuestos de los contribuyentes.

Resultados



Limitaciones

- Además de la dificultad de captar a tiempo el verdadero IRAE_E las demás dificultades provienen de las fuentes de información.
- Datos de Cuentas Nacionales
 - Series del EE están disponibles oficialmente hasta 2005.
 - Para 2006, 2007 se estima con indicadores BCU.
 - Si hay un error en la estimación, se traslada a la evasión.
 - Desde 2008 el EE se construye para el estudio a partir del PIB y otras fuentes.

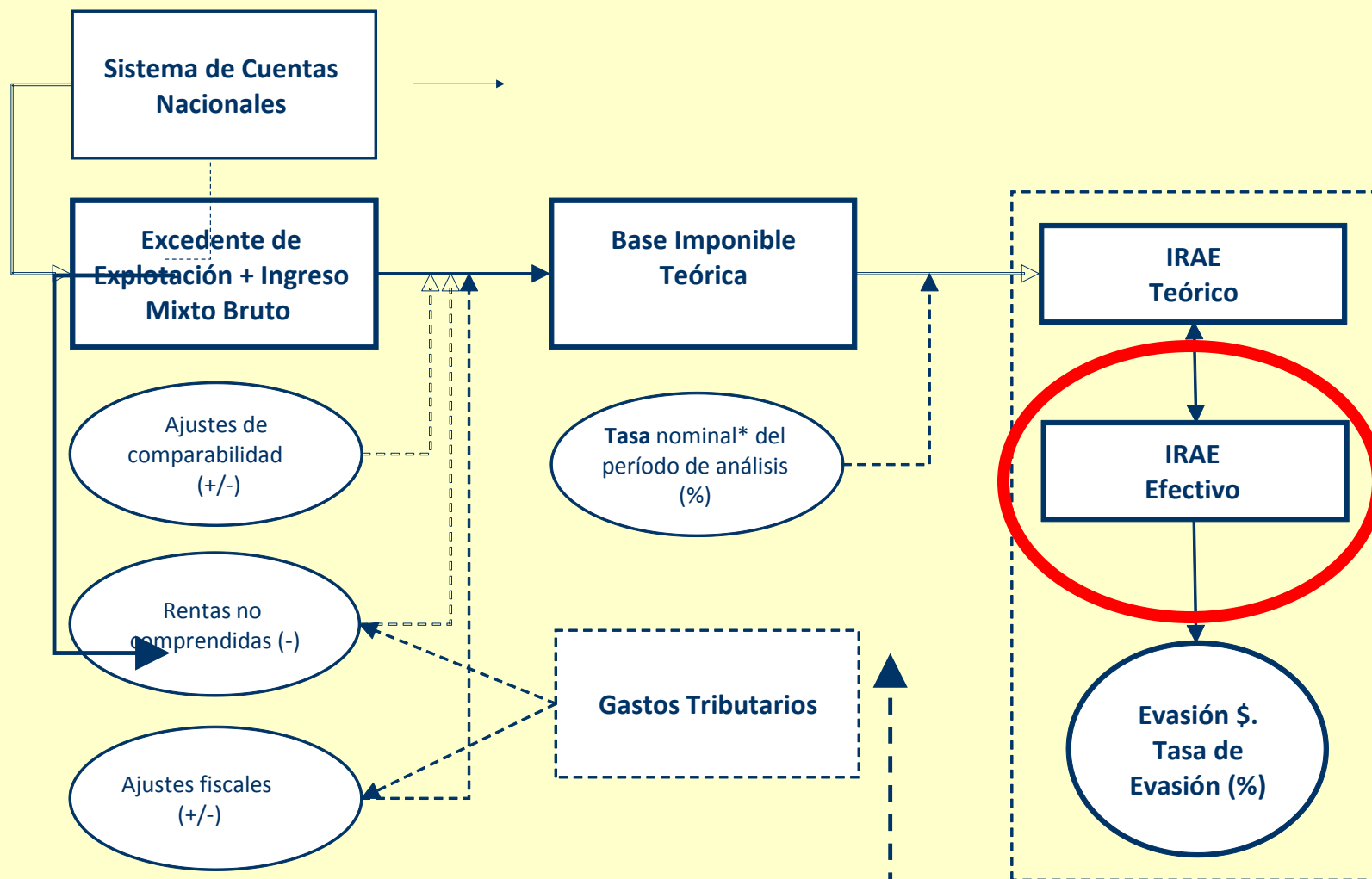
Comentarios

- El estudio de evasión en el IRAE en principio es más potente que la serie de evasión en IVA, ya que proporciona resultados al interior de los sectores de actividad.
- Construcción de calificaciones sectoriales con base en la ubicación relativa del sector a lo largo de la serie y su evolución.
- Los resultados globales son coherentes con los hallados en evasión IVA.

Estimaciones de incumplimiento tributario

1) Necesidad de ajuste de la recaudación efectiva

Método de Potencial Teórico para IRAE Medición de evasión en IRAE – Modelo



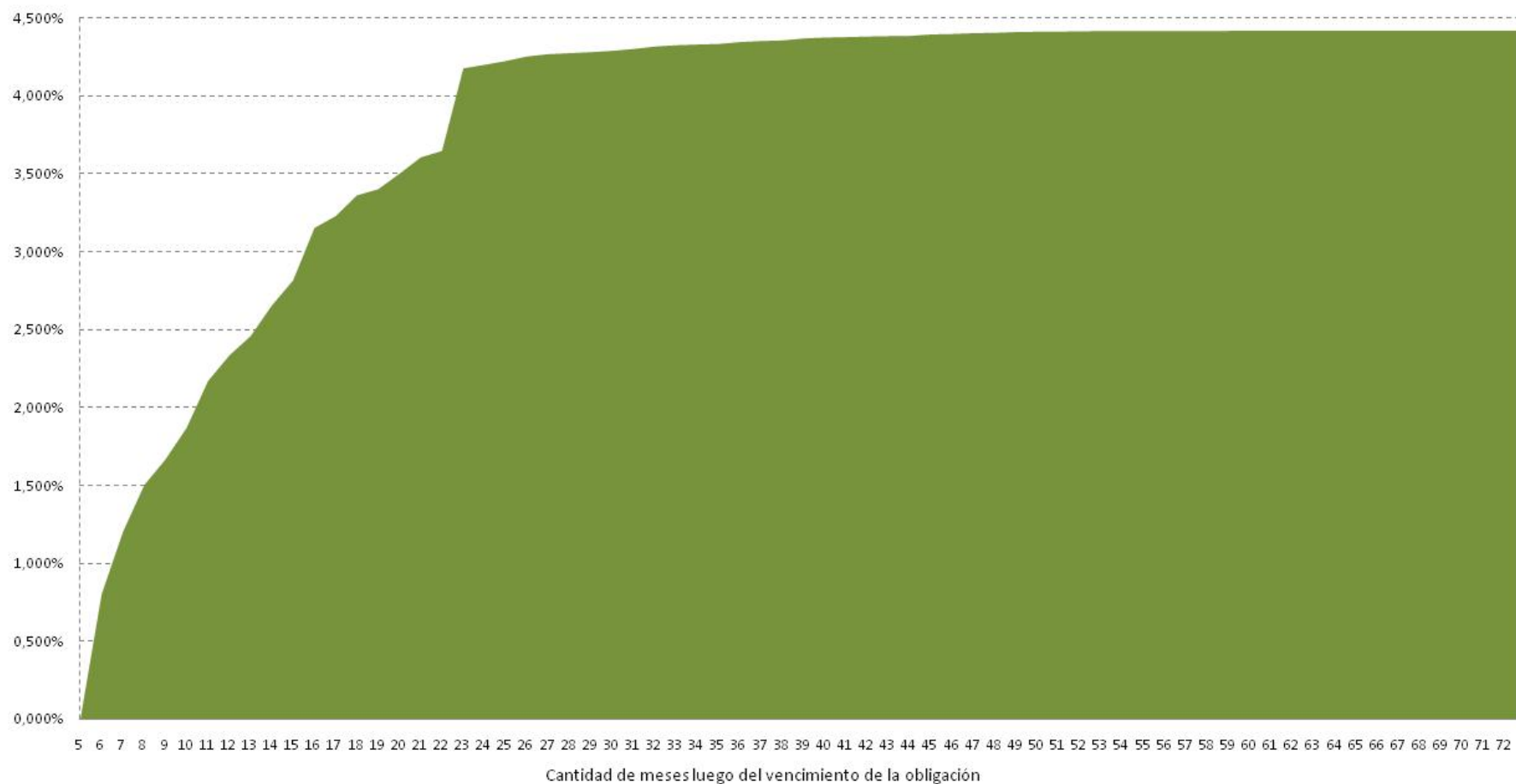
Medición de evasión en IRAE – Ajuste IRAE_E

$$\text{Evasión_IRAE}_{i,t} = \frac{(\text{IRAE}_{P_{i,t}} - \text{IRAE}_{E_{i,t}})}{\text{IRAE}_{P_{i,t}}}$$

- Dificultad para estimar *a tiempo* el IRAE efectivo
- Opciones:
 - (1) Recaudación caja
 - (2) Impuesto declarado
 - (3) Impuesto declarado ajustado

Medición de evasión en IRAE – Ajuste IRAE_E

IRAE - Porcentaje del impuesto recaudado luego de finalizado el plazo de vencimiento. Acumulado. EJERCICIO 2012



Medición de evasión en IRAE – Ajuste IRAE_E

- El ajuste del IRAE_E se realiza a partir de la observación de la distribución temporal de las declaraciones (o pagos) del impuesto, correspondiente a ejercicios pasados
- Se ajustan los últimos cinco años de la serie aplicando un coeficiente que recoge el *retraso* en la declaración voluntaria.
- Este retraso se determina observando lo ocurrido en los primeros ejercicios de la serie (2000 a 2010), ponderando el impuesto declarado en cada período posterior del tiempo.
- En cada nueva actualización se determina nuevamente el IRAE_E y los coeficientes para los nuevos últimos 5 años.

Estimaciones de incumplimiento tributario

2) Sensibilidad de la bases imponibles a la sub-declaración de ingresos

Estimaciones de incumplimiento tributario

Incidencia de la sub-declaración de ingresos en el resultado de evasión IVA e IRAE. EJEMPLO

Datos	Real	Declarado
Ventas gravadas con IVA	1.000,0	900,0
Costo de ventas Gravados con IVA	-500,0	-500,0
Otros Gastos gravados con IVA	-100,0	-100,0
Valor agregado gravado (IVA)	400,0	300,0
Gastos no gravados (sueldos, rentas de capital, etc.)	-250,0	-250,0
1) Determinación del IVA		
IVA Débito	220,0	198,0
IVA Crédito	-132,0	-132,0
IVA Saldo	88,0	66,0
Evasión		22,0
Evasión IVA		25,0%
2) Determinación del IRAE		
Ingresos	1.000,0	900,0
Costo de Ventas y Gastos	-850,0	-850,0
Resultado	150,0	50,0
Ajustes Fiscales (+/-)	0,0	0,0
Resultado Fiscal	150,0	50,0
IRAE (25%)	37,5	12,5
Evasión		25,0
Evasión IRAE		66,7%

Estimaciones de incumplimiento tributario

- La DGI lleva adelante y actualiza estudios de evasión o brecha tributaria:
- Método indirecto, o *potencial teórico*.
 - Evasión en el IVA y en el IRAE (renta empresarial):
 - Ambos estudios estiman el impuesto potencial teórico a partir de fuentes externas (SCCNN + otras fuentes) y lo contrastan con el *Impuesto Efectivo*
 - Las series abarcan el período 2000 – 2015 (en proceso)
 - La estimación para el IRAE desagrega el resultado para 36 sectores de actividad económica
- Estimaciones basadas en *auditorías de campo*.
 - Se basan en los resultados de las auditorías (o inspecciones) realizadas por la administración

Estimaciones de incumplimiento tributario – uso de información de auditorías del IVA

Métodos directos de estimación: Se realizan directamente a partir de información de la gestión tributaria. Parten de los registros de procedimientos de la administración: Planes de facilidades de pago, amnistías tributarias ó Basados en Auditorías: (Auditorías aleatorias o auditorías corrientes)

Auditorías corrientes

Se aprovecha un recurso pre-existente, no generando costos adicionales.

Permite conocer la evasión hallada por la administración y desplegarla en diversas dimensiones.

Son útiles *para evaluar* la calidad de los procesos de selección y fiscalización.

Al seguir una serie larga podemos identificar el efecto de cambios en determinadas prácticas o políticas de selección y fiscalización.

No permite expandir los resultados a la generalidad de obligados

Estimaciones de incumplimiento tributario – uso de información de auditorías del IVA

Estimación del incumplimiento hallado.
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Universo: Contribuyentes – CEDE

Período: 2005 – 2015

Fuentes de información:

Declaraciones voluntarias de IVA (F2176)

Reliquidaciones de IVA x DGI (F7176 +F2176)

Datos de registro

RUC
NOMBRE
GIRO
DESCRIPCIÓN
TIPO
DEPARTAMENTO
NOTA
FORMULARIO
PRESENTADA
CORRESPONDE
IVA_R
IVA_O

Con los registros ordenados de esta forma podemos determinar el monto y la tasa de evasión individual en cada punto del análisis como:

$$Evasión_{ct} = IVA_{R_{ct}} - IVA_{O_{ct}} \quad ; \quad Te_{ct} = Evasión_{ct} / IVA_{R_{ct}}$$

Estos resultados pueden agregarse para cada período, sector de actividad, ubicación geográfica, etc.

$$Te_t = \frac{\sum_1^N (Te_{ct})}{N} \quad \text{o bien:} \quad Te(pond)_t = \frac{\sum Evasión_{ct}}{\sum IVA_{R_{ct}}}$$

Estimaciones de incumplimiento tributario – uso de información de auditorías del IVA

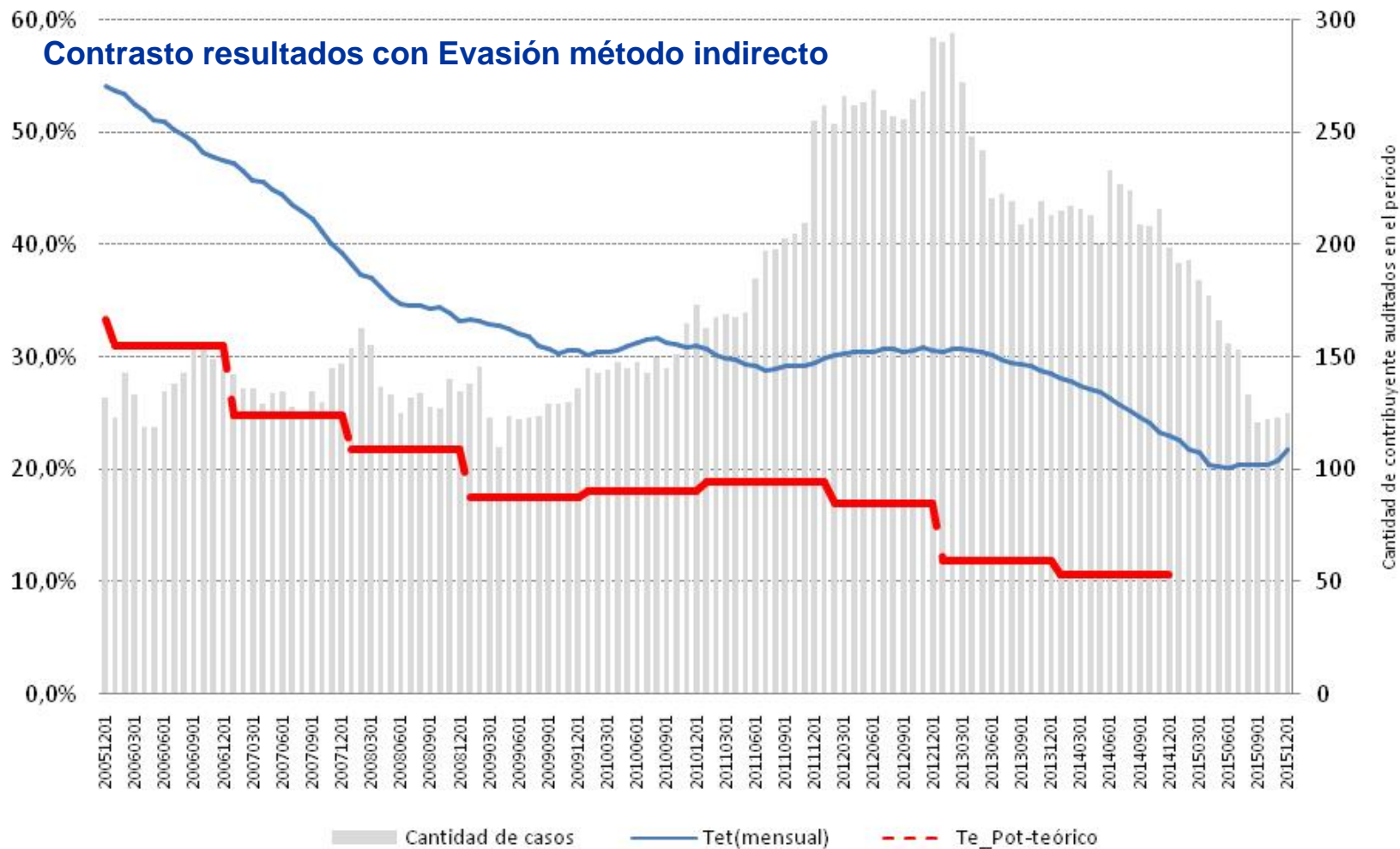
Contrasto resultados con Evasión método indirecto*

Año	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Cantidad de casos	1642	1618	1675	1547	1780	2221	3137	2941	2591	1919	814
Te (anual)	51,8%	45,5%	36,7%	30,8%	28,3%	27,8%	26,9%	27,6%	25,4%	21,5%	19,1%
Evasión M. Indirecto	33,3%	31,0%	24,8%	21,8%	17,5%	18,0%	18,9%	16,9%	11,9%	10,6%	**
s	0,555	0,466	0,476	0,414	0,618	0,545	0,426	0,636	1,134	1,030	**

*resultados preliminares

Serie Evasión M. Indirecto = valores promedio entre estimación al 31/03/2015 y evasión proyectada

Estimaciones de incumplimiento tributario – uso de información de auditorías del IVA



*resultados preliminares

Estimaciones de incumplimiento tributario

- La DGI lleva adelante y actualiza estudios de evasión o brecha tributaria:
- Método indirecto, o *potencial teórico*.
 - Evasión en el IVA y en el IRAE (renta empresarial):
 - Ambos estudios estiman el impuesto potencial teórico a partir de fuentes externas (SCCNN + otras fuentes) y lo contrastan con el *Impuesto Efectivo*
 - Las series abarcan el período 2000 – 2015 (en proceso)
 - La estimación para el IRAE desagrega el resultado para 36 sectores de actividad económica
- Estimaciones basadas en *auditorías de campo*.
 - Se basan en los resultados de las auditorías (o inspecciones) realizadas por la administración

**Departamento de Estudios Económico-Tributarios
Estimaciones de incumplimiento tributario.**

Jornadas Tributarias – DGI - UDELAR

Noviembre, 2016

Leticia Olmos, Emilio Reig, Fernando Peláez