



INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-07-2014
17 de diciembre, 2014

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

**INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE LA RECAUDACIÓN Y USO DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA POR VÍAS
TERRESTRES Y A LAS EXPORTACIONES POR VÍAS TERRESTRES CREADOS
MEDIANTE LEY N° 9154**

2014

CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
1. INTRODUCCIÓN	3
Origen de la Auditoría	3
Objetivo de la Auditoría	3
Alcance de la Auditoría	4
Antecedentes y generalidades acerca de la Auditoría.....	4
Metodología aplicada	11
Comunicación preliminar de los resultados de la Auditoría	12
2. RESULTADOS	12
Necesidad de contar con una reglamentación del artículo 4 de la Ley N° 9154	12
Necesidad de establecer un mecanismo para la oportuna utilización de los recursos destinados a obras en los puestos fronterizos terrestres	13
Necesidad de que la DGT cuente con la información relativa al flujo de personas, condición de exento y motivo de la exención según puesto fronterizo terrestre.....	17
Necesidad de intensificar la divulgación y publicidad acerca de la naturaleza y medios de pago del impuesto de salida por vías terrestres.....	18
3. CONCLUSIONES.....	20
4. DISPOSICIONES.....	21
A Helio Fallas Venegas en su calidad de Ministro de Hacienda o a quien en su lugar ocupe el cargo	21
A Carlos Vargas Durán, en su calidad de Director General de Tributación o a quien en su lugar ocupe el cargo	22
A Jhon Fonseca Ordóñez en su calidad de Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres o a quien en su lugar ocupe el cargo.....	23
Anexo nro. 1: Fotografías tomadas en los puestos fronterizos terrestres en gira realizada en septiembre 2014.....	24
ANEXO nro. 2 OBSERVACIONES AL BORRADOR DEL INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE LA RECAUDACIÓN Y USO DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA POR VÍAS TERRESTRES Y A LAS EXPORTACIONES POR VÍAS TERRESTRES CREADOS MEDIANTE LEY N° 9154.....	28

RESUMEN EJECUTIVO

¿Qué examinamos?

El presente es el Informe de una auditoría de carácter especial realizada con el objetivo de determinar y proponer oportunidades de mejora a partir del análisis de los procesos de recaudación y uso de los impuestos de salida por vías terrestres y a las exportaciones por vías terrestres, creados mediante Ley N° 9154 de 3 de julio de 2013.

En ese sentido, se analizaron los procesos de cobro, control, registro y uso de los referidos tributos, en los que participan la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Migración y Extranjería, el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, así como la del ente auxiliar de recaudación del impuesto de salida por vías terrestres.

¿Por qué es importante?

Los impuestos de salida por vías terrestres y a las exportaciones por vías terrestres, creados en el año 2013, tienen como destino el mejoramiento de la infraestructura en puestos fronterizos terrestres (50% del recaudo por ambos impuestos), y brindar un aporte financiero a las municipalidades de los cantones en cuya jurisdicción se ubican los mencionados puestos fronterizos (el otro 50%).

Dada la relevancia de tales propósitos, resulta fundamental que las entidades públicas respectivas realicen el cobro efectivo y un uso oportuno de los recursos derivados de dichos tributos.

Para el caso de los tributos estudiados en la presente auditoría concurre, además, la circunstancia de que se trata de tributos de reciente creación y vigencia, aspecto que propicia la obtención de lecciones en materia de gestión o impulso de proyectos de ley tendientes a crear nuevos impuestos, y de preparación de la Administración para cobrarlos y utilizarlos debidamente.

¿Qué encontramos?

La puesta al cobro del impuesto de salida por vías terrestres enfrentó una serie de dificultades y contratiempos que terminaron por ocasionar que el cobro de este impuesto no se normalizara hasta nueve meses después de su entrada en vigencia, fenómeno que por la naturaleza del tributo, no se presentó en el caso del impuesto a las exportaciones por vías terrestres.

En el estudio realizado por esta Contraloría General, se determinó que si bien la Dirección General de Tributación ha emitido varias resoluciones para regular el cobro del Impuesto de Salida por Vías Terrestres, aún no se ha emitido el Reglamento al que se refiere el artículo 4 de la Ley N° 9154 del año 2013, en el cual se crean los referidos Impuestos.

Se estableció además que, luego de catorce meses de vigencia de los impuestos en estudio, y no obstante la existencia de un convenio tripartido ICE – Ministerio de Hacienda – COMEX para el desarrollo de infraestructura provisional en el puesto fronterizo de Las Tablillas, no se ha devengado suma alguna en los presupuestos previstos para el mejoramiento de la infraestructura de los puestos fronterizos terrestres, a pesar de que al 30 de septiembre de 2014 con ese destino se han recaudado un total de ₡1.541 millones, y de que los puestos fronterizos respectivos adolecen de importantes deficiencias, que afectan las labores del Estado que se realizan en tales establecimientos y el servicio a los usuarios y a los ciudadanos.

De acuerdo con el Protocolo de verificación del pago de salida por vía terrestre, acordado entre la Dirección General de Tributación (como encargado de recaudar el impuesto de salida por vía terrestre) y la Dirección General de Migración y Extranjería (responsable del control del flujo de personas en los puestos fronterizos y de la verificación del pago del tributo o de la condición de exento), esta última debe remitir a la DGT, la información y estadísticas relativas a la salida del territorio nacional por vías terrestres por parte de personas físicas y según puesto fronterizo, para efectos del control tributario respectivo; sin embargo, se observó que esto no se está realizando.

Finalmente, se estableció que, al realizar el pago del impuesto de salida del territorio nacional por vías terrestres, se le está cobrando al contribuyente, en forma adicional, la tarifa de US\$2,00 a favor del Servicio Fitosanitario del Estado, por concepto de escaneo con rayos X o inspección de equipajes, al amparo de la normativa atinente. Sin embargo, tal escaneo o inspección no se está realizando en el Puesto Fronterizo de Sixaola. Por otra parte, se determinó la necesidad de fortalecer los mecanismos de divulgación y publicidad de la naturaleza y monto del impuesto de salida por vías terrestres, y de las modalidades para realizar su pago, para minimizar costos adicionales cuando el contribuyente se ve en la necesidad de realizar el pago ante terceros recaudadores externos.

¿Qué sigue?

Dados los hallazgos de la presente auditoría, se están girando disposiciones al Ministro de Hacienda, para que se reglamente el artículo 4 de la Ley 9154 y valore la posibilidad de crear un programa presupuestario específico para el uso de los recursos objeto de análisis; al Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, para que se utilicen los recursos recaudados por dichos tributos en los fines previstos en la normativa y se proceda a planificar la utilización de las partidas previstas en el proyecto de ley de presupuesto de la República para el año 2015; y al Director General de Tributación, para que se solicite a la Dirección General de Migración y Extranjería el envío oportuno de la información relativa a las salidas de personas por vías terrestres y casos exentos del impuesto respectivo según puesto fronterizo, para el control tributario respectivo, asimismo para que se ejecute un proceso de divulgación y publicidad sobre la naturaleza y formas de pago del impuesto de salida por vías terrestres.

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE LA RECAUDACIÓN Y USO DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA POR VÍAS TERRESTRES Y A LAS EXPORTACIONES POR VÍAS TERRESTRES CREADOS MEDIANTE LEY N° 9154

1. INTRODUCCIÓN

ORIGEN DE LA AUDITORÍA

- 1.1. La Auditoría se realizó con fundamento en las competencias conferidas a la Contraloría General en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política; 17, 21 y 37 de su Ley Orgánica (N° 7428), y en cumplimiento del Plan de Trabajo de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE).
- 1.2. Esta auditoría forma parte de las acciones de fiscalización que realiza la Contraloría General, tendientes a contribuir con el mejoramiento de la gestión tributaria, en relación con los impuestos de salida terrestre y sobre las exportaciones por vía terrestre, los cuales constituyen ingresos de reciente creación y están, en parte, específicamente destinados a la modernización de los puestos fronterizos terrestres.
- 1.3. La auditoría se programó ante los riesgos y problemáticas observadas en torno al cobro del impuesto de salida por vías terrestres, que se hicieron de conocimiento público al entrar en vigencia la ley que creó el impuesto (Ley N° 9154 de 3 de julio de 2013, publicada en Alcance Digital N° 120 a La Gaceta N° 133, de 11 de julio de 2013, con vigencia a partir de su publicación).

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- 1.4. Analizar el proceso de recaudación y uso de los recursos provenientes de los impuestos de salida por puestos fronterizos terrestres y sobre las exportaciones

por vías terrestres creados mediante Ley N° 9154, con el propósito de detectar e impulsar oportunidades de mejora en la eficacia de ese proceso.

ALCANCE DE LA AUDITORÍA

- 1.5. La presente auditoría, de carácter especial, se enfocó en analizar el proceso de recaudación llevado a cabo por la Dirección General de Tributación (DGT) y la Dirección General de Aduanas (DGA) como entes responsables de la administración del impuesto de salida por puestos fronterizos terrestres y del impuesto sobre las exportaciones de mercancías por vías terrestres, respectivamente; así como el uso de los recursos recaudados como producto del cobro de estos impuestos y la participación de otras entidades, como la Dirección General de Migración y Extranjería (DGME), el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres y el Banco Crédito Agrícola de Cartago (BCAC) como ente auxiliar de recaudación del impuesto de salida por vías terrestres.
- 1.6. El estudio abarcó las acciones de recaudación y uso de los recursos desde julio de 2013, fecha en que entró en vigencia la Ley N° 9154 –y, por ende, el cobro del impuesto– hasta el 30 de septiembre de 2014.

ANTECEDENTES Y GENERALIDADES ACERCA DE LA AUDITORÍA

- 1.7. En Alcance N° 120 a La Gaceta N° 133 del 11 de julio de 2013 fue publicada la Ley N° 9154 de 3 de julio de 2013, «*Aprobación del acuerdo por el que se establece una asociación entre Centroamérica, por un lado, y la Unión Europea y sus Estados miembros, por otro, y aprobación por parte de la República de Costa Rica de la enmienda al artículo XXI de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres, adoptada en reunión extraordinaria de la Conferencia de las Partes , en Gaborone, Botswana, el 30 de abril de 1983*».
- 1.8. En el artículo 4 de esta ley, que rige a partir de su publicación (11 de julio de 2013), se crearon dos impuestos, uno de US\$5 sobre la salida del territorio nacional por parte de toda persona física que salga por un puesto fronterizo terrestre, y otro de US\$25 por declaración aduanera de exportación que ampare mercancías destinadas a salir del país por un puesto fronterizo terrestre. Este mismo artículo señala que estos impuestos estarán sujetos a lo que disponga el respectivo reglamento (el cual no ha sido publicado al momento de elaborar este informe).
- 1.9. El impuesto de US\$5 tiene como contribuyente toda persona física que salga del territorio nacional por un puesto fronterizo terrestre, y el hecho generador ocurre en el momento en que la persona pasa un puesto oficial de la DGME en un puesto fronterizo terrestre con el fin de salir del país.

- 1.10. Al momento de la elaboración del presente informe, existen cuatro puestos fronterizos terrestres operando en forma oficial, a saber: Peñas Blancas (en la frontera con Nicaragua) y Paso Canoas, Sixaola y Sabalito (en la frontera con Panamá). Además, se espera que próximamente entre en operación el puesto fronterizo terrestre de Las Tablillas, en el cantón de Los Chiles¹.
- 1.11. La ley mencionada exime del pago de este impuesto a las personas contempladas en el artículo 7 de la Ley Reguladora de los Derechos de Salida del Territorio Nacional (Ley N° 8316 de 26 de septiembre de 2002)², así como a los conductores de vehículos automotores de transporte de carga y de transporte remunerado de personas en autobuses, según lo precise el reglamento.
- 1.12. En adición a lo anterior, el Poder Ejecutivo emitió el «Reglamento para determinar las personas exentas del pago del tributo de cinco dólares estadounidenses (US\$5,00) para la salida por vía terrestre del territorio nacional», Decreto N° 38304-H de 13 de marzo de 2014, con vigencia a partir del 3 de abril de 2014. En este reglamento, se agregó al grupo de exentos definidos en el artículo 7 de la Ley N° 8316 como: “Los extranjeros a quienes la Dirección General de Migración y Extranjería les otorgue visa de indigente”, la frase: “entendiéndose por estos los habitantes y trabajadores transfronterizos”. Además, se añadió el siguiente grupo de exentos adicional: *“Los costarricenses habitantes de las zonas fronterizas colindantes con las Repúblicas de Panamá y Nicaragua que por sus vínculos geográficos, culturales, históricos y familiares deban trasladarse continuamente a los países vecinos y que cuenten con los respectivos permisos o visas debidamente emitidas por la Dirección General de Migración y Extranjería.”*

¹ La creación y desarrollo del puesto fronterizo Las Tablillas están regulados en la Ley N° 8803 de 16 de abril de 2010 y en el Decreto N° 38628-MP-H-COMEX-MINAE-SP-G de 16 de septiembre de 2014.

² Estas personas son las siguientes: a) Los agentes diplomáticos y consulares extranjeros acreditados ante el Gobierno de Costa Rica. b) Los extranjeros que, de acuerdo con los tratados o convenios internacionales o por reciprocidad con otras naciones, tengan derecho a la exención. c) Los costarricenses que viajen con pasaporte diplomático o pasaporte de servicio. d) Los extranjeros a quienes la DGME les otorgue visa de indigentes. e) Los rechazados, deportados o expulsados de Costa Rica. f) Los extranjeros sentenciados en Costa Rica que sean beneficiarios de la Ley N° 7569, Convención Interamericana sobre Condenas Penales en el Extranjero, de 1 de febrero de 1996, para el cumplimiento de condenas penales en el exterior. g) Las personas en calidad de pasajeros en tránsito, con un destino final que no sea Costa Rica y cuya permanencia en el país para tal fin no exceda de doce horas. h) A solicitud debidamente fundamentada por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (ICODER), el Comité Olímpico de Costa Rica, el Ministerio de Cultura y Juventud o el Ministerio de Ciencia y Tecnología, los miembros de las delegaciones que oficialmente representen al país en el exterior, en actividades deportivas, artísticas, culturales o científicas, según corresponda, siempre y cuando la actividad a la que concurren no sea lucrativa de carácter privado. i) A solicitud debidamente fundamentada por el ICODER, el Comité Olímpico de Costa Rica, el Ministerio de Cultura y Juventud o el Ministerio de Ciencia y Tecnología, según corresponda, los miembros de las delegaciones extranjeras, procedentes de países en los cuales se otorgue reciprocidad del beneficio aquí definido, y quienes ingresen al país para participar en actividades deportivas, artísticas, culturales o científicas, siempre y cuando la actividad a la que concurren no sea lucrativa de carácter privado.

- 1.13. En cuanto al impuesto de US\$25 sobre las exportaciones por vías terrestres, la Ley N° 9154 establece que el contribuyente será el declarante en cada declaración aduanera de exportación que ampare mercancías destinadas a salir del país por un puesto fronterizo terrestre, y que este impuesto se establece en contraprestación por los servicios suministrados por el Estado relacionados con la salida de mercancías del territorio nacional por vía terrestre. Por su parte, el hecho generador ocurre con la presentación de la declaración aduanera.
- 1.14. Finalmente, esta ley establece que los recursos que se recauden con motivo de estos impuestos se administrarán de acuerdo con lo indicado en el párrafo segundo del artículo 66 de la LAFRPP, y tendrán el siguiente destino específico:
- Un 50% del total recaudado por ambos tributos se utilizará para sufragar el costo de obras relacionadas con la operación, conservación y ampliación de los puestos fronterizos terrestres.
 - Un 50% del total recaudado por ambos tributos se girará a las municipalidades de los cantones en cuya jurisdicción se ubiquen los pasos fronterizos terrestres, de forma proporcional a lo recaudado por el puesto fronterizo ubicado en el respectivo cantón.
- 1.15. Es importante mencionar también que en el artículo 3 de la ley en comentario se crea el «Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres», como órgano colegiado adscrito al Ministerio de Hacienda, conformado por los viceministros de Hacienda, Gobernación, Agricultura y Ganadería, Seguridad Pública, Obras Públicas y Transportes y Comercio Exterior. Este órgano funcionará –señala la ley– como una instancia de coordinación permanente entre las entidades que ejercen competencias en los puestos fronterizos, y a él le corresponde elaborar los anteproyectos de presupuesto para destinar los recursos recaudados en virtud de los dos impuestos anteriormente mencionados; el miembro del Consejo que presidirá será designado mediante acuerdo presidencial.
- 1.16. Al momento de la emisión del presente informe, y en virtud de Acuerdo de la Presidencia de la República N° 59-P de 18 de julio de 2014³, funge como presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres el Viceministro de Comercio Exterior.
- 1.17. El funcionamiento del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres fue reglamentado mediante Decreto N° 38709-COMEX-H-MAG-SP-G-MOPT de 2 de septiembre de 2014⁴. Esta reglamentación establece, en relación con la función del Consejo de elaborar los anteproyectos de presupuesto para destinar los recursos recaudados con los tributos objeto de análisis del presente informe, que para estos efectos

³ Publicado en La Gaceta N° 168 de 2 de septiembre de 2014.

⁴ Publicado en La Gaceta N° 225 de 21 de noviembre de 2014.

dicho Consejo procurará destinar recursos a cada uno de los puestos fronterizos proporcionalmente a la recaudación que cada uno genere y su importancia estratégica en términos de flujos comerciales y migratorios. Por otra parte, el Decreto N° 38628-MP-H-COMEX-MINAE-SP-G de 16 de septiembre de 2014 establece que el Ministerio de Hacienda aportará los recursos económicos de la Ley N° 9154 del 3 de julio de 2013, para la construcción, instalación y acondicionamiento del puesto fronterizo Las Tablillas.

- 1.18. Desde su entrada en vigencia (julio 2013) hasta el 30 de septiembre de 2014, estos impuestos han redituado un total de ₡3.081,8 millones, compuestos de ₡1.259,7 millones provenientes del impuesto de salida por vías terrestres y ₡1.822,1 millones del impuesto a las exportaciones por esas vías. El cuadro a continuación ilustra los flujos mensuales de estas recaudaciones.

Cuadro 1
Recaudación de los impuestos de salida y de exportaciones
por vías terrestres creados mediante Ley N° 9154
desde su entrada en vigencia hasta el 30-sep-2014
-Millones de colones-

Período	Salida por vías terrestres	Exportaciones por vías terrestres
jul-13	0	0
ago-13	2	113
sep-13	1	125
oct-13	1	135
nov-13	1	126
dic-13	166	107
ene-14	22	116
feb-14	9	119
mar-14	31	136
abr-14	229	130
may-14	158	159
jun-14	139	144
jul-14	194	145
ago-14	152	133
sep-14	156	135
Total	1.260	1.822

Fuente: Contabilidad Nacional.

- 1.19. El cuadro que se inserta a continuación permite comparar el recaudo mensual efectivo del impuesto a la salida del territorio nacional por vías terrestres con su producto máximo potencial en el período julio-2013 (mes en que entró en vigencia la ley que lo creó) a junio-2014.

Cuadro 2
Estimación de la recaudación potencial ^{1/} del impuesto a la salida del territorio nacional por vías terrestres y comparación con la recaudación efectiva en el período julio-2013 junio-2014

Período	Tipo de cambio	Salidas de personas	Recaudación potencial \$ ^{1/}	Recaudación potencial € ^{1/}	Recaudación efectiva €	% Recaudación efectiva
jul-13	504,24	56.696	283.480	142.941.955	0	0,0%
ago-13	504,86	75.965	379.825	191.758.450	1.725.901	0,9%
sep-13	507,18	68.236	341.180	173.039.672	1.121.077	0,6%
oct-13	505,99	67.942	339.710	171.889.863	596.360	0,3%
nov-13	505,88	75.152	375.760	190.089.469	629.745	0,3%
dic-13	504,88	163.801	819.005	413.499.244	165.733.979	40,1%
ene-14	507,67	103.165	515.825	261.868.878	22.347.783	8,5%
feb-14	531,32	79.309	396.545	210.692.289	8.599.481	4,1%
mar-14	549,87	81.860	409.300	225.061.791	30.630.919	13,6%
abr-14	551,30	100.184	500.920	276.157.196	228.922.403	82,9%
may-14	560,09	77.087	385.435	215.878.289	158.467.772	73,4%
jun-14	559,61	66.373	331.865	185.714.973	138.510.022	74,6%
Totales		1.015.770	5.078.850	2.658.592.069	757.285.441	28,5%

1/ En este cuadro, la 'recaudación potencial' se refiere a la recaudación que se generaría si se cobrara el impuesto a todas las personas que atraviesan un puesto fronterizo terrestre, sin considerar ninguna exención.

Fuente: elaboración propia a partir de información suministrada por la DGME y la Contabilidad Nacional.

- 1.20. Como puede observarse, en los doce meses comprendidos por el período julio-2013 a junio 2014, la recaudación efectiva del impuesto de salida por vías terrestres se ha mostrado muy baja en comparación con la recaudación potencial, con valores menores al 1% de esta última en los primeros cinco meses de vigencia del impuesto, para luego aumentar significativamente en diciembre-2013, volver a descender a valores muy bajos en los siguientes dos meses y finalmente parecer estabilizarse en valores cercanos al 75% en los últimos meses.
- 1.21. Este fenómeno obedece a una serie de dificultades y contratiempos ocurridos al entrar en vigencia el impuesto, que incidieron en las fases de cobro del impuesto, verificación del pago y control de la aplicación de exenciones, y que no se terminaron de subsanar hasta el 1° de abril de 2014, fecha en que pudo ponerse en ejecución la verificación del pago por parte de las autoridades migratorias.
- 1.22. El ente auxiliar de recaudación del impuesto de salida por vías terrestres es Bancrédito, con quien el Ministerio de Hacienda suscribió, el 8 de agosto de 2013, un «Convenio de servicios auxiliares para la recaudación del impuesto de salida de personas físicas del territorio nacional por vía terrestre». En este convenio se acordaron los términos en los que el Banco prestará sus servicios en el proceso de recaudación y control de pago del impuesto de salida de personas físicas por vía terrestre.

1.23. Como obligaciones del Banco estipuladas en dicho convenio, se pueden destacar las siguientes:

- El Banco se compromete a contar con la plataforma tecnológica de su propiedad, al momento de implementar el servicio, para que sea efectivo el cobro y la verificación inmediata en línea del pago del impuesto por parte de la DGME, así como el registro de la salida del país, mediante estaciones de trabajo conectadas directamente a los servidores del Banco, ubicadas en los puestos de migración. El Banco desarrollará el sistema de cobro con una plataforma tecnológica que automáticamente permita verificar la cancelación del impuesto de salida, en forma previa a la autorización de la salida del país de los sujetos pasivos.
- En los puestos de cobro que el Banco deberá de disponer en los puestos fronterizos terrestres, el Banco deberá tener disponibilidad para un horario de atención igual al de los respectivos puestos de la DGME.
- El depósito de los importes recaudados deberá hacerse a más tardar al día hábil siguiente de la recaudación, a través del servicio de Información y Liquidación de Impuestos del SINPE (ILI), y deberá efectuarse en moneda de dólares. Además, el Banco se compromete a entregar al Ministerio de Hacienda, a más tardar el día hábil siguiente, los soportes magnéticos de datos de los comprobantes de pago cancelados y del reporte de verificación de la salida del país.
- Con la finalidad de agilizar el tránsito de las personas por las fronteras facilitando la cancelación previa del impuesto, el Banco deberá establecer relaciones con agencias de viajes, excursiones y empresas que brinden el servicio de transporte remunerado de personas (autobuses, etc.); asimismo, deberá difundir la publicidad sobre la forma de pago y disponibilidad de agencias bancarias, y colocar vallas publicitarias en las rutas de acceso a los puestos fronterizos terrestres.
- Por los servicios que brinde, el Banco percibirá una comisión del 7% de los impuestos recaudados, que le será acreditada una vez sea depositado el importe bruto de la recaudación a través del ILI.
- El Banco podrá pactar con terceros la ejecución de todas o de algunas de las actividades contenidas en el convenio.

1.24. Al momento de generar el presente informe, para efectos de pagar el impuesto, Bancrédito mantiene a disposición del contribuyente sus agencias ubicadas en todo el país, así como los quioscos o dispositivos electrónicos ubicados en cada

uno de los puestos fronterizos (Peñas Blancas, Paso Canoas, Sixaola y Sabalito); cabe señalar que, con la salvedad del puesto de Paso Canoas, no hay agencias de Bancrédito en los puestos fronterizos. Además, al amparo de los términos en que suscribió el convenio con el Ministerio de Hacienda, Bancrédito ha suscrito contratos con personas jurídicas privadas, mediante los cuales ha autorizado a una cantidad importante de negocios, así como de empresas de transporte remunerado de personas para efectos de que estos cobren el impuesto de salida por vías terrestres utilizando un sistema proporcionado por el Banco, con lo cual el contribuyente cuenta con opciones adicionales para realizar el pago ubicadas en las cercanías de los mismos puestos fronterizos (con excepción del puesto fronterizo de Sabalito, donde la única opción disponible es la del quiosco habilitado por el Banco). No obstante, más adelante se verá que en estos casos el contribuyente debe desembolsar US\$1 y hasta US\$2 adicionales para obtener el comprobante de pago del impuesto de salida por vías terrestres.

- 1.25. En relación con la dilación con que se llegó a un nivel de normalidad en el pago, verificación del pago y verificación de condición de exento del impuesto a la salida del territorio por vías terrestres, debe mencionarse la escasa participación del Ministerio de Hacienda (particularmente, de la DGT) y de la DGME en el proceso que culminó con la inclusión de este impuesto (y del impuesto a las exportaciones por vía terrestre) en la Ley N° 9154, al punto de que las autoridades hacendarias y migratorias no se percataron de la instauración de los nuevos impuestos hasta que fue publicada la ley que los creó. Fue el Ministerio de Comercio Exterior (COMEX) el que, en el proceso de negociación del acuerdo comercial, llegó a proponer, en el marco del tema de la facilitación del comercio, la creación y definición de los montos que finalmente quedaron establecidos como impuestos en la mencionada ley.
- 1.26. Respecto al impuesto a las exportaciones por vías terrestres, se determinó que la Dirección General de Aduanas (DGA) agilizó los trámites para ajustar el sistema de Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA) para efectos de cobrar el nuevo impuesto en forma oportuna, propiciando una recaudación efectiva muy cercana a la potencial, tal y como se observa en el siguiente cuadro. Por ello, para efectos de la presente auditoría, se desestimó investigar y profundizar sobre el cobro y control de este impuesto más allá de este punto.

Cuadro 3
Estimación del recaudo potencial del impuesto a las exportaciones por vías terrestres
y comparación con el recaudo efectivo en el período julio-2013 junio-2014

Período	Tipo de cambio	Cantidad de DUA's	Recaudación potencial \$	Recaudación potencial C	Recaudación efectiva ¢	% Recaudación efectiva
jul-13	504,24	6.748	168.700	85.065.288	0	0,0%
ago-13	504,86	8.202	205.050	103.521.543	112.522.110	108,7%
sep-13	507,18	9.569	239.225	121.330.136	124.745.973	102,8%
oct-13	505,99	10.127	253.175	128.104.018	134.809.469	105,2%
nov-13	505,88	8.819	220.475	111.533.893	125.508.416	112,5%
dic-13	504,88	10.436	260.900	131.723.192	107.079.401	81,3%
ene-14	507,67	6.334	158.350	80.389.545	115.693.360	143,9%
feb-14	531,32	8.463	211.575	112.414.029	119.259.710	106,1%
mar-14	549,87	8.507	212.675	116.943.602	136.389.019	116,6%
abr-14	551,30	8.973	224.325	123.670.373	129.656.789	104,8%
may-14	560,09	10.438	260.950	146.155.486	158.962.388	108,8%
jun-14	559,61	10.048	251.200	140.574.032	144.413.506	102,7%
Totales		106.664	2.666.600	1.401.425.136	1.409.040.140	100,5%

Fuente: elaboración propia a partir de información suministrada por la DGME, la Dirección General de Aduanas y la Contabilidad Nacional.

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.27. Se realizaron entrevistas a funcionarios encargados del proceso de recaudación, control y generación de estadísticas relativas a los impuestos de salida por vías terrestres y a las exportaciones por esas vías. Asimismo, se entrevistó al Viceministro de Comercio Exterior, en su condición de presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres.
- 1.28. Adicionalmente, se solicitaron series estadísticas a la DGME sobre el movimiento migratorio de personas desde el año 2010 y hasta agosto de 2014. También se solicitaron estadísticas a la DGA, sobre la cantidad de Declaraciones Únicas Aduaneras (DUA's) de exportación, según puesto fronterizo terrestre, que sirvieron de insumo para estimar la recaudación potencial de los impuestos bajo análisis.
- 1.29. También se solicitó información relevante a diferentes actores involucrados en la temática de investigación (DGT, DGME, COMEX, DGPN y BCAC).
- 1.30. Adicionalmente, se realizaron visitas de campo a cada uno de los cuatro puestos fronterizos terrestres actualmente habilitados, para constatar, mediante inspección física, ocular y fotográfica, la situación que viven en la práctica los contribuyentes, funcionarios y usuarios de los puestos fronterizos terrestres, y de esa forma comprender de mejor manera el proceso de recaudación de los

impuestos y los mecanismos de verificación de su pago, así como inspeccionar las condiciones físicas y de infraestructura de los puestos fronterizos del país.

- 1.31. La auditoría se realizó con base en el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitido por la Contraloría General.

COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

- 1.32. Los resultados de la auditoría se expusieron verbalmente el día 18 de noviembre de 2014 en la oficina de la Dirección General de Tributación a los siguientes funcionarios del Ministerio de Hacienda: Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación; Damaris Jirón Bolaños, Directora de Recaudación y Jenny Delgado Monge, Subdirectora de Declaraciones, Pagos y Entidades Colaboradoras de la Dirección de Recaudación. De igual forma, el día 24 de noviembre de 2014 se expusieron verbalmente los resultados de la auditoría al Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres y Viceministro de Comercio Exterior, Jhon Fonseca Ordóñez y a las funcionarias de COMEX, Laura Escalante Monge y Paola Orozco Pizarro.
- 1.33. El borrador del presente informe se entregó el 28 de noviembre de 2014 al Ministro de Hacienda, señor Helio Fallas Venegas; al Licenciado Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación y al Licenciado Jhon Fonseca Ordóñez, por medio de los oficios DFOE-SAF-0494 (13113), DFOE-SAF-0495 (13118) y DFOE-SAF-0496 (13112), respectivamente; con el propósito de que en un plazo de cinco días hábiles formularan y remitieran a la Gerencia del Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República las observaciones que estimaran pertinentes sobre el contenido de dicho documento.
- 1.34. Las observaciones del Ministerio de Hacienda fueron suministradas con el oficio Nro. DM-2291-2014 recibido por este órgano contralor el 11 de diciembre de 2014, mediante el cual se realizan observaciones a las disposiciones 4.7 y 4. 8. Por su parte, las observaciones del Ministerio de Comercio Exterior se recibieron mediante oficio DVI-00215-14 del 09 de diciembre de 2014. Esta información fue documentada en el Anexo Nro. 2 de este informe.

2. RESULTADOS

NECESIDAD DE CONTAR CON UNA REGLAMENTACIÓN DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY N° 9154

- 2.1 Al momento de emitirse el presente informe, casi año y medio después de la entrada en vigencia de la Ley N° 9154 que creó los impuestos bajo análisis, el Poder Ejecutivo no ha emitido el reglamento a que se refiere el artículo 4 de dicha ley.

- 2.2 Si bien es cierto que las importantes dificultades e imprevistos enfrentados en el proceso de recaudación de los impuestos objeto del presente estudio luego de que estos impuestos entraran en vigencia han sido atendidas mediante la emisión de resoluciones por parte de la Dirección General de Tributación, la Contraloría General de la República considera que, mientras esté vigente la ley que creó estos impuestos, es necesario contar con el referido reglamento, pues, aparte de constituir un requerimiento legal, el reglamento vendría a fortalecer las regulaciones no solo de los aspectos relativos a la administración, cobro y control del impuesto, sino también lo relacionado con las funciones de las entidades participantes en el proceso de recaudación, las exoneraciones, la forma y verificación del pago, la generación y envío a la DGT de información relativa a contribuyentes y otros datos por parte de entidades obligadas a suministrar esta información, y otros, que han demostrado ser de importancia para el buen recaudo y control de estos impuestos, y que resulta ideal que sean regulados por el Poder Ejecutivo.
- 2.3 Cabe indicar que en criterio del ente contralor, corresponde al Ministerio de Hacienda la iniciativa de gestionar la elaboración y publicación de este reglamento mediante decreto ejecutivo, esto al considerar que el artículo 4 de la Ley N° 9154 se refiere a asuntos de carácter eminentemente tributario, aparte de que el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres (creado en artículo 3 de la misma ley) es un órgano colegiado adscrito al Ministerio de Hacienda.

NECESIDAD DE ESTABLECER UN MECANISMO PARA LA OPORTUNA UTILIZACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS A OBRAS EN LOS PUESTOS FRONTERIZOS TERRESTRES

- 2.4 La ley que crea los impuestos bajo estudio establece que un 50% del total recaudado por ambos tributos se utilizará para sufragar el costo de obras relacionadas con la operación, conservación y ampliación de los puestos fronterizos terrestres.
- 2.5 Sin embargo, esa parte de los recursos recaudados provenientes de los impuestos bajo estudio que está destinada a obras en puestos fronterizos terrestres no se ha utilizado, a pesar de que las instalaciones físicas de esos puestos fronterizos adolecen de importantes deficiencias.
- 2.6 El cuadro siguiente permite visualizar la forma en que se ha atendido el destino específico de estos impuestos.

Cuadro 4
Ingresos provenientes de los impuestos creados en artículo 4 de la Ley N° 9154 y ejecución de su destino específico
en el Presupuesto de la República

	2013		2014 (al 30 de septiembre)	
	Presupuesto	Ejecutado	Presupuesto	Ejecutado
Impuesto de salida por vía terrestre	713.000.000	169.807.061	2.854.000.000	1.089.937.360
Impuesto a exportaciones por vía terrestre	887.000.000	604.665.368	2.092.000.000	1.217.387.322
Total ingresos	1.600.000.000	774.472.429	4.946.000.000	2.307.324.681
Total egresos	1.600.000.000	500.000	4.798.200.000	1.372.000.000
Obras en puestos fronterizos terrestres	800.000.000	0	2.473.300.000	0
Municipalidades de cantones con puestos fronterizos terrestres	800.000.000	500.000	2.324.900.000	1.372.000.000
<i>Municipalidad de La Cruz</i>	<i>590.900.000</i>	<i>0</i>	<i>1.699.400.000</i>	<i>846.000.000</i>
<i>Municipalidad de Corredores</i>	<i>182.700.000</i>	<i>0</i>	<i>526.200.000</i>	<i>526.000.000</i>
<i>Municipalidad de Coto Brus</i>	<i>1.500.000</i>	<i>500.000</i>	<i>5.400.000</i>	<i>0</i>
<i>Municipalidad de Talamanca</i>	<i>24.900.000</i>	<i>0</i>	<i>93.900.000</i>	<i>0</i>

Fuente: elaboración propia con información de la Contabilidad Nacional, la Dirección General de Presupuesto y la Dirección General de Aduanas.

- 2.7 Del cuadro anterior se desprende que al 30 de septiembre de 2014 los impuestos bajo análisis en el presente informe han producido un recaudo acumulado de €3.082 millones (€774 millones en el año 2013 y €2.307 millones en los primeros nueve meses del 2014). El 50% de esa suma asciende a €1.541 millones. Sin embargo, a esa misma fecha (30 de septiembre de 2014) no se ha ejecutado suma alguna de la parte destinada a sufragar el costo de las obras en los puestos fronterizos terrestres⁵, tal y como también puede apreciarse en el cuadro.
- 2.8 Con el fin de verificar las condiciones físicas y de infraestructura de los puestos fronterizos terrestres, la Contraloría General se dio a la tarea de visitar cada uno de los cuatro puestos actualmente habilitados⁶ (Peñas Blancas, Paso Canoas, Sixaola y Sabalito).
- 2.9 La inspección ocular realizada permitió constatar que los puestos fronterizos terrestres necesitan ser modernizados, pues las instalaciones físicas, en mayor o menor medida, precisan de mejoras inmediatas y la ubicación de las oficinas de las instituciones públicas presentes en los puestos fronterizos, no facilita un trámite ágil y oportuno a los usuarios.

⁵ Para el caso de las transferencias a favor de las municipalidades de los cantones en los que se ubican los puestos fronterizos, se observa que en el año 2013 la ejecución de tales transferencias fue prácticamente nula (solamente €500.000 a favor de la Municipalidad de Coto Brus), situación que se ha revertido en el año 2014, en el que sí se observa un importante nivel de ejecución de estas transferencias, en particular en los casos de mayor monto (Municipalidad de La Cruz y Municipalidad de Corredores, pues la ejecución de las transferencias a favor de las Municipalidades de Coto Brus y de Talamanca ha sido nula en este año).

⁶ Gira de trabajo realizada del 1 al 5 de septiembre de 2014.

- 2.10 En el puesto fronterizo de Paso Canoas, las oficinas donde realiza su labor la DGME son prestadas por la DGA; el edificio se encuentra en mal estado, con presencia de goteras que en época lluviosa ponen en riesgo los equipos eléctricos e informáticos y la información contenida en estos últimos; además, las instalaciones son muy reducidas y sin salidas de emergencia ni zonas adecuadas de parqueo para vehículos particulares, camiones y autobuses, aparte de la carencia de servicios sanitarios en buen estado.
- 2.11 En el puesto fronterizo de Sabalito, la DGA dispone de un edificio construido recientemente con recursos propios, pero el mismo no cuenta con agua potable. Las oficinas de la DGME y del MAG son muy pequeñas. El quiosco ubicado por Bancrédito es de difícil uso para el contribuyente, pues se encuentra ubicado detrás de una ventana con verjas. Además, el camino de acceso hasta el puesto fronterizo se encuentra en malas condiciones.
- 2.12 En el puesto fronterizo de Peñas Blancas, a pesar de que el edificio de la DGME es de reciente creación, solo dispone de una puerta para que las personas ingresen y salgan al realizar los trámites migratorios de salida del territorio nacional; por otra parte, las oficinas de la DGA son muy pequeñas, y cuentan con poco espacio para realizar la revisión de equipaje y mercancías; otras deficiencias son: escasa iluminación eléctrica del puesto fronterizo en general, largo trayecto que deben caminar las personas para cruzar la frontera, escasa presencia policial y caminos en mal estado.
- 2.13 En el puesto fronterizo de Sixaola, se encontraron instalaciones muy pequeñas, las oficinas de la DGME están ubicadas en un edificio prestado por la DGA, de difícil acceso para el usuario, cuenta con una misma puerta de entrada y de salida para realizar trámites, no dispone de salidas de emergencia, limitado espacio para parqueo de vehículos particulares, camiones y autobuses, carencia de servicios sanitarios en buen estado para los usuarios, escasas condiciones para que la Fuerza Pública ejerza su labor, dados los escasos recursos humanos y materiales, muchos pasos irregulares para la salida de personas, contrabando, el agua es muy escasa, y la poca que existe no es potable.
- 2.14 El 18 de septiembre de 2014 el Instituto Costarricense de Electricidad, el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Comercio Exterior suscribieron un «Convenio específico de cooperación» (CON-190-2014), con el propósito de desarrollar una infraestructura provisional para habilitar el puesto fronterizo Las Tablillas, de modo que resulte posible establecer los controles migratorios y aduaneros atinentes al tránsito de personas y mercancías. En este Convenio se estima el costo de las obras proyectadas –que se espera sean terminadas por el ICE a mediados de 2015– en ¢1.890 millones, y este será sufragado con los recursos provenientes de los impuestos creados en la Ley N° 9154; sin embargo, ni en este puesto fronterizo ni

en los otros cuatro se han iniciado obras financiadas con estos recursos, como ya se ha señalado⁷.

- 2.15 La nula utilización de los recursos que en principio están destinados a obras en los puestos fronterizos terrestres ha obedecido a que la forma en que el Ministerio de Hacienda ha incluido las respectivas partidas de gasto en el presupuesto de la República, no refleja en forma adecuada los anteproyectos que para tales efectos elabora y propone a ese Ministerio el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres. Así por ejemplo, para el caso del presupuesto de la República para el año 2015, los recursos correspondientes al 50% del producto esperado de los impuestos creados en la Ley N° 9154 (¢2.005 millones) están contemplados como parte de la partida por ¢2.107 millones correspondiente al objeto del gasto «Mantenimiento de edificios, locales y terrenos» (código 10801) del subprograma presupuestario de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda, sin ninguna indicación que permita al lector darse cuenta de que esta partida incluye la parte correspondiente a los recursos destinados a las obras en puestos fronterizos terrestres en virtud de la ley mencionada, todo ello a pesar de que el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres remitió a la Dirección General de Presupuesto Nacional un anteproyecto detallado para el uso de los citados recursos.
- 2.16 La Contraloría General de la República considera necesario que la asignación de los recursos provenientes de los impuestos bajo estudio en el presente informe, se refleje con total transparencia en el presupuesto de la República, para efectos de lo cual el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres y el Ministerio de Hacienda – representado en ese Consejo por su Viceministro de Ingresos– deben procurar que los anteproyectos para el uso de tales recursos que elabora y propone el Consejo queden lo más fiel y exactamente posible reflejados en el presupuesto de la República, en el marco de los clasificadores presupuestarios del gasto vigentes lo permitan y recurriendo al uso de coletillas para revelar la base legal del gasto (en este caso el artículo 4 de la Ley N° 9154) y otros detalles pertinentes en atención al principio presupuestario de publicidad.
- 2.17 En adición a lo anterior, considera el Ente Contralor conveniente que el Consejo de Puestos Fronterizos y el Ministerio de Hacienda valoren la posibilidad de crear un programa o subprograma presupuestario específicamente diseñado para la ejecución de los recursos provenientes de los impuestos creados en el artículo 4 de

⁷ Al respecto, mediante Oficio N°. DVI-00215-14 del 09 de diciembre de 2014 el Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres y Viceministro de Comercio Exterior informó que el 27 de noviembre de 2014, el Ministerio de Hacienda realizó el primer pago del convenio específico de cooperación CON-190-2014 al Instituto Costarricense de Electricidad, por un monto de ¢1.417.216.617,79. Este monto representa un 75% del costo total estimado para las obras que el ICE desarrollará para el puesto fronterizo Las Tablillas a partir del 06 de enero de 2015.

la Ley N° 9154, y que este programa o subprograma forme parte del presupuesto del Ministerio cuyo representante ante dicho Consejo haya sido designado como presidente del Consejo, esto último con el propósito de agilizar la ejecución de los proyectos.

- 2.18 En criterio de la Contraloría General, resulta necesario que este aspecto sea atendido con prontitud, pues, como se ha visto, los puestos fronterizos terrestres presentan muchas opciones de mejoras que redundarían en una mejor atención para los usuarios y la competitividad del país, mientras que los recursos que asignó la Ley N° 9154 con ese propósito se están quedando sin utilizar. Para lograr este cometido, se requiere, por una parte, de la participación y actuación del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, órgano al que le corresponde, como se ha visto, elaborar los anteproyectos de presupuesto para destinar los recursos recaudados en virtud de los impuestos creados en la mencionada ley; asimismo, se requiere, por otra parte, que el Ministerio de Hacienda contribuya para efectos de que el Presupuesto de la República incluya las partidas de gasto.

NECESIDAD DE QUE LA DGT CUENTE CON LA INFORMACIÓN RELATIVA AL FLUJO DE PERSONAS, CONDICIÓN DE EXENTO Y MOTIVO DE LA EXENCIÓN SEGÚN PUESTO FRONTERIZO TERRESTRE

- 2.19 De acuerdo con la Ley General de Migración y Extranjería, corresponde a la DGME verificar el pago de los derechos fiscales que deban abonarse de acuerdo con la naturaleza de los trámites de migración, y la DGME podrá impedir la salida del país a toda persona que no cancele los impuestos de egreso correspondientes⁸.
- 2.20 Para verificar el pago del impuesto, los funcionarios de la DGME utilizan el Sistema de Movimiento Migratorio Electrónico (SIMMEL). Este sistema permite consultar en línea el sistema de cobro de Bancrédito, de manera que se puede corroborar si la persona que pretende salir del país realizó el pago del impuesto. En caso de que no, el sistema informático genera una alerta; en caso positivo, el importe del impuesto se marca como utilizado. Además, si se presenta algún contratiempo con los sistemas, el contribuyente puede presentar el comprobante de pago, el oficial de migración verifica que corresponde al dueño del pasaporte y, en caso de que la información resulte consistente, procede a autorizar a la persona la salida del país.
- 2.21 En febrero 2014 la Administración Tributaria en conjunto con la DGME elaboraron un «Protocolo de verificación del pago del impuesto de salida por vía terrestre» con el propósito de que sirviera de guía y documento de consulta para los oficiales de migración encargados de verificar el pago del impuesto. De acuerdo con este Protocolo, la DGME debe remitir mensualmente a la Dirección de Recaudación de

⁸ Ley N° 8764 de 19 de agosto de 2009, artículo 13 inciso 33 y artículo 76 inciso 3.

la DGT, un archivo con la información diaria de salidas de personas, desglosado por puesto fronterizo; sin embargo, este archivo actualmente no se está enviando a la DGT a pesar de que la DGME dispone de la información. Por ello la DGT, en calidad de administrador del impuesto y al amparo de los artículos 105 y 107 del Código Tributario, deberá requerir esta información a la DGME, para efectos de contar con datos y estadísticas de la recaudación y de las condiciones de exento del impuesto de salida terrestre, y eventualmente complementarlas con el suministro de información que también le debe remitir Bancredito en su calidad de agente auxiliar de la recaudación del citado impuesto, para un control más eficaz de la recaudación y de eventuales filtraciones de los exentos, máxime considerando que hay dos variables (puesto fronterizo por donde se da la salida y código de condición de exento) que no están disponibles en la información que suministra el banco recaudador, pero que sí lo están en la de la DGME.

NECESIDAD DE INTENSIFICAR LA DIVULGACIÓN Y PUBLICIDAD ACERCA DE LA NATURALEZA Y MEDIOS DE PAGO DEL IMPUESTO DE SALIDA POR VÍAS TERRESTRES

- 2.22 Como ya se ha indicado, el Ministerio de Hacienda suscribió con el Banco Crédito Agrícola de Cartago (Bancredito), el 8 de agosto de 2013, un «Convenio de servicios auxiliares para la recaudación del impuesto de salida de personas físicas del territorio nacional por vía terrestre». En este convenio se acordaron los términos en los que el Banco prestará sus servicios en el proceso de recaudación y control de pago del impuesto de salida de personas físicas por vía terrestre.
- 2.23 En adición a lo anterior, Bancredito celebró contratos con personas privadas (cooperativas, agencias de aduanas, bufetes, farmacias, sodas y otros establecimientos comerciales, así como empresas de excursiones turísticas y de transporte remunerado de personas) para efectos de pactar con estas la ejecución de actividades contenidas en el convenio que suscribió con el Ministerio de Hacienda, en particular, para que estas terceras personas pudieran desempeñarse como «recaudadores externos» cobrando el impuesto a los contribuyentes.
- 2.24 Para tales efectos, el Banco debe mantener funcionando las veinticuatro horas del día, todos los días del año, el sitio transaccional de su página web, de manera que la empresa pueda realizar los movimientos y operaciones necesarias para la prestación del servicio de cobro como recaudador externo.
- 2.25 El Banco paga a estas empresas el 1% del importe por la prestación del servicio de recaudación, en forma mensual, en los primeros días del mes siguiente.
- 2.26 En relación con lo anterior, se pudo constatar que los negocios o personas jurídicas ubicados en las proximidades de los puestos fronterizos terrestres y que participan en el proceso de cobro en calidad de recaudadores externos en virtud de un

contrato suscrito con Bancrédito, están cobrando US\$1 adicional a los usuarios a la hora de cobrar el impuesto; incluso algunas empresas de transporte remunerado de personas cobran hasta US\$2 adicionales si el usuario acude a ellas para cancelar el impuesto.

- 2.27 Este fenómeno obedece a que, por una parte, Bancrédito se comprometió con el Ministerio de Hacienda a mantener una disponibilidad de servicio en los puestos fronterizos terrestres con horario igual al de los puestos de la DGME. Pero el Banco no cuenta con agencias en los puestos fronterizos, con la salvedad del puesto de Paso Canoas, que tiene un horario más reducido que el de la DGME; por otra parte, los quioscos instalados por el Banco solamente aceptan tarjeta de crédito o de débito como medio de pago. Por consiguiente, el recurso de suscribir contratos con personas privadas que pudieran realizar el cobro del impuesto, vino a ser el mecanismo por medio del cual el Banco terminó de garantizar que el impuesto podría ser cancelado en las proximidades de los puestos fronterizos terrestres, en cualquier momento en que los puestos de la DGME ubicados en los puestos fronterizos terrestres estuvieran operando, y al mismo tiempo pudiera el contribuyente cancelar el impuesto tanto con una tarjeta de crédito o débito como en efectivo. No obstante, como se ha señalado, el mecanismo redundó en un costo adicional de US\$1 o US\$2 para el usuario.
- 2.28 Al respecto, la Contraloría General de la República considera necesario que el Ministerio de Hacienda ejecute acciones dirigidas a incrementar significativamente, a lo interno del país, el grado de información sobre la naturaleza, monto y formas de pago del impuesto de salida del territorio nacional por vías terrestres, con el objetivo de minimizar la incidencia del cobro adicional de US\$1 o US\$2 por parte de los recaudadores externos.
- 2.29 Lo anterior considerando, entre otros aspectos, lo que señala el Código Tributario en su artículo 128 bis, en el cual faculta a la Administración Tributaria para adoptar convenios con entidades públicas y privadas para que estas emitan, distribuyan y vendan los formularios que se utilizan para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en relación con lo cual señala ese artículo que debe evitarse que las entidades seleccionadas controlen el mercado e impongan las condiciones en que el servicio será prestado, y que debe garantizarse el costo razonable para el usuario.
- 2.30 Por otra parte, acontece que el recibo que emite el sistema implementado por Bancrédito para el cobro del impuesto de salida por vías terrestres, incluye también la suma de US\$2,00 a favor del Servicio Fitosanitario del Estado por concepto de escaneo con rayos X o inspección de equipajes, cuando, según se pudo constatar en el trabajo de campo realizado por la Contraloría General de la República entre el 1 y el 5 de septiembre de 2014, no siempre se realiza este escaneo o inspección de equipajes por parte de los funcionarios de dicho Servicio

destacados en los puestos fronterizos terrestres, particularmente en el puesto fronterizo de Sixaola.

3. CONCLUSIONES

- 3.1 La recaudación del impuesto de salida terrestre estuvo afectada en un principio por una gran problemática relacionada con los medios disponibles para cancelar el impuesto, el sistema para verificar su pago y la definición de las personas exentas. Esta problemática, que afectó la recaudación al punto de mantenerla en un nivel de prácticamente cero por varios meses, no se logró solventar en forma significativa hasta el 1° de abril de 2014, fecha a partir de la cual se observa una recaudación de un nivel más razonable y estable. Para el caso del impuesto a las exportaciones por vías terrestres, no se evidenciaron problemas que incidieran en su recaudación.
- 3.2 A dieciséis meses de la promulgación de la Ley N° 9154, el Poder Ejecutivo no ha emitido el reglamento a que se refiere el artículo de esa ley en el que se crean los impuestos bajo examen (artículo 4). En criterio de la Contraloría, es necesario que este reglamento sea emitido, con lo cual se formalizarían los aspectos pertinentes para la definición de la forma de pago y condición de exentos de los contribuyentes, así como las funciones a cargo de las diversas entidades públicas que intervienen en el cobro, control y registro del impuesto de salida por vías terrestres.
- 3.3 La ejecución de la parte destinada a obras en los puestos fronterizos terrestres, de los recursos recaudados de los impuestos creados mediante la Ley N° 9154, ha sido nula, a pesar de que estos puestos adolecen de importantes deficiencias. El ICE, el Ministerio de Hacienda y COMEX suscribieron un convenio con el propósito de desarrollar una infraestructura provisional en el puesto fronterizo Las Tablillas; sin embargo, tampoco en este caso se ha dado tal desarrollo a la fecha de cierre del presente informe. Desde la entrada en vigencia de estos impuestos (11 de julio de 2013) al 30 de septiembre de 2014, los recursos que han ingresado con este destino suman €1.541 millones.
- 3.4 En el caso del impuesto de salida por vías terrestres, la Administración Tributaria carece de información confiable y detallada acerca del registro de personas que atraviesan los puestos fronterizos terrestres y de la condición de exento y motivo de la exención (cuando esta se presenta) según puesto fronterizo terrestre. Al respecto, la Administración Tributaria, al amparo de los artículos 105 y 107 del Código Tributario, debe requerir dicha información a las DGME, y complementarla con la información que también le suministra Bancrédito en su calidad de auxiliar autorizado de la recaudación de dicho impuesto, para efectos de reforzar las actividades de control sobre la recaudación del impuesto.

- 3.5 En el caso del impuesto de salida por vías terrestres se presenta el fenómeno de que si el contribuyente acude a un agente recaudador externo, debe erogar US\$1 o US\$2 adicionales en caso de no contar con una tarjeta de crédito o de débito para utilizar los quioscos instalados por el banco recaudador. Esto en razón de la presencia de efectos de carácter monopólico u oligopólico en tales casos, que permiten al agente recaudador cobrar una suma adicional, pero que podrían atenuarse con acciones orientadas a divulgar y dar publicidad sobre la naturaleza, monto y formas disponibles de pago de este impuesto.

4. DISPOSICIONES

- 4.1 De conformidad con las competencias asignadas en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, los artículos 12 y 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Nro. 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, se emiten las siguientes disposiciones, las cuales son de acatamiento obligatorio y deberán ser cumplidas dentro del plazo (o en el término) conferido para ello, por lo que su incumplimiento no justificado constituye causal de responsabilidad.
- 4.2 Este órgano contralor se reserva la posibilidad de verificar, por los medios que considere pertinentes, la efectiva implementación de las disposiciones emitidas, así como de valorar el establecimiento de las responsabilidades que correspondan, en caso de incumplimiento injustificado de tales disposiciones.

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

- 4.3 Elaborar y proponer al Presidente de la República un Reglamento al artículo 4 de la Ley N° 9154, con el fin de complementar el texto de dicho artículo con las regulaciones necesarias en materia de cobro, verificación del pago, exenciones, funciones de las entidades participantes y demás aspectos relacionados con los objetivos de realizar el correcto cobro del impuesto y facilitar el pago del mismo por parte de los contribuyentes. Esta disposición deberá estar cumplida a más tardar el 31 de marzo de 2015, y su cumplimiento se acreditará mediante oficio suscrito por el Ministro de Hacienda y dirigido a la Contraloría General de la República en el que se comunique que la requerida propuesta de reglamento ha sido trasladada al Presidente de la República por parte del Ministro de Hacienda. (Ver puntos 2.1 a 2.3).
- 4.4 Valorar, en coordinación con el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, la posibilidad de crear un programa o subprograma presupuestario específicamente diseñado para la ejecución de los recursos provenientes de los impuestos creados en el artículo 4 de la Ley N° 9154, y que este programa o subprograma forme parte

del presupuesto del Ministerio cuyo viceministro representante ante dicho Consejo haya sido designado como presidente del Consejo, y remitir a la Contraloría un informe del resultado de la valoración realizada con detalle de las argumentaciones que llevaron a tal resultado. Esta disposición deberá ser cumplida a más tardar el 31 de marzo de 2015, y su cumplimiento se acreditará mediante el envío a la Contraloría, por parte del Ministro de Hacienda, del requerido informe. (Ver puntos 2.4 a 2.18).

- 4.5 Realizar las gestiones necesarias para efectos de que las partidas de gasto financiadas con los recursos incorporados a la ley de presupuesto de la República de los años 2015, 2016 y 2017 como producto del recaudo de los impuestos creados mediante Ley N° 9154 reflejen fielmente las propuestas incluidas en los respectivos anteproyectos presentados por el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, incluyendo las coletillas necesarias para que sea posible identificar el monto de esas partidas que corresponde a la utilización de los citados recursos. Para el caso del presupuesto del año 2015 esta disposición deberá estar cumplida a más tardar el 30 de junio de ese año, y su cumplimiento se acreditará mediante la emisión de un decreto ejecutivo o el envío a la Asamblea Legislativa de una propuesta de modificación presupuestaria en donde se refleje el ajuste necesario a las partidas presupuestarias para atender la presente disposición. Para el caso de los presupuestos de los años 2016 y 2017, esta disposición deberá estar cumplida a más tardar el día en que se presente a la Asamblea Legislativa el respectivo proyecto de presupuesto de la República, y su cumplimiento se acreditará mediante la comprobación de que las partidas de gasto se han incluido en la forma requerida. (Ver puntos 2.4 a 2.18).

**A CARLOS VARGAS DURÁN, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN
O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO**

- 4.6 Elaborar y ejecutar un plan de acciones con alcance temporal de un año calendario, dirigidas a intensificar la divulgación y publicidad acerca de la naturaleza, monto y medios de pago del impuesto de salida por vías terrestres, con el objetivo de que los contribuyentes se enteren de la naturaleza de este impuesto y de todos los medios que tienen a su disposición y alcance para realizar el pago del impuesto sin incurrir en costos adicionales. Este plan de acciones deberá estar elaborado y aprobado por el Director General de Tributación a más tardar el 31 de marzo de 2015, y su ejecución deberá haberse finiquitado a más tardar el 31 de marzo de 2016. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante el envío a la Contraloría General de la República de un oficio suscrito por el Director General de Tributación, en el cual se certifique que se ha elaborado el plan requerido, junto con informes trimestrales acerca de la ejecución del plan, suscritos por el mismo funcionario. (Ver puntos 2.22 a 2.29).

- 4.7 Requerir, mediante oficio, a la Dirección General de Migración y Extranjería, el envío mensual formal de la información y estadísticas detalladas relativas a las personas que salen del territorio nacional por puestos fronterizos terrestres, según puesto fronterizo, condición de exento (cuando la hay) y motivo que dio origen a la exención (cuando la hay). Esta disposición deberá ser cumplida en el plazo de quince días naturales posteriores al recibo del presente informe, y su cumplimiento se acreditará mediante comunicación escrita a la Contraloría General de la República, suscrita por el Director General de Tributación, en la que se indique que el solicitado requerimiento a la Dirección General de Migración y Extranjería ha sido formalmente realizado. (Ver puntos 2.19 a 2.21).

A JHON FONSECA ORDÓÑEZ EN SU CALIDAD DE PRESIDENTE DEL CONSEJO DE PUESTOS FRONTERIZOS TERRESTRES O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.8 Elaborar un Plan que sea aprobado por el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, para la utilización de la parte de los recursos provenientes de los impuestos creados en la Ley N° 9154, que deben utilizarse para sufragar el costo de obras relacionadas con la operación, conservación y ampliación de los puestos fronterizos terrestres según lo estipula el inciso a) del artículo 4 de dicha ley, y que para el caso del presupuesto del año 2015 han sido incluidos por un monto presupuestado de €2.005 millones como parte de la partida de gasto 206-13403-10801 en el proyecto de presupuesto de la República de ese año. Este plan deberá referirse, al menos, nombre de los proyectos a ejecutar, puesto fronterizo en el que se desarrollarán, monto estimado de recursos a invertir en cada uno, plazos estimados de ejecución de las obras y nombre de las entidades que tienen alguna responsabilidad en la ejecución de cada proyecto. Este plan deberá estar aprobado por el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres a más tardar el 28 de febrero de 2015. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante oficio dirigido a la Contraloría General de la República, suscrito por el Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos, en el que se indique que el Plan requerido ha sido elaborado y debidamente aprobado por el Consejo. (Ver puntos 2.4 a 2.18).
- 4.9 Elaborar y remitir trimestralmente, a los miembros del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres y a la Contraloría General de la República, un informe sobre el cumplimiento de las acciones y plazos contenidos en el Plan a que se refiere la disposición 4.8, refiriéndose a las medidas que se tomarán ante la presencia de eventuales desviaciones en el cumplimiento de tales acciones y plazos. Esta disposición deberá empezar a cumplirse a más tardar 30 días naturales después de que el Plan a que se refiere la disposición 4.8 haya sido aprobado por el Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres, y su cumplimiento se acreditará mediante el envío a la Contraloría del informe requerido junto con un oficio suscrito por el Presidente de Puestos Fronterizos en el que se haga constar que el informe también ha sido remitido a los miembros del Consejo. (Ver puntos 2.4 a 2.18).

ANEXO NRO. 1: FOTOGRAFÍAS TOMADAS EN LOS PUESTOS FRONTERIZOS TERRESTRES EN GIRA REALIZADA EN SEPTIEMBRE 2014

Paso Canoas



Instalaciones de la DGME en el puesto fronterizo de Paso Canoas. La infraestructura tiene problemas de filtraciones de agua cada vez que llueve (goteras), la instalación eléctrica está expuesta, así como los equipos de cómputo. Cuando llueve fuerte se inunda el área, y la solución temporal es colocar recipientes. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).



Izquierda: Limitado espacio para que los usuarios realicen trámites migratorios, filas extensas y ventanillas incómodas para prestar el servicio; no hay guardas que protejan la seguridad de los usuarios. Derecha: Calle principal hacia Panamá; es un espacio sin zonas de parqueo ni paso peatonal para el traslado de los usuarios con seguridad. El servicio de fumigación del MAG (en amarillo) se encuentra deteriorado; los camiones de carga parquean donde encuentren espacio, las personas se trasladan por estas zonas de parqueo provisional, el estado de las carretera es muy malo y hay poca presencia policial. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).

Sabalito



Nuevo edificio para ubicar las oficinas de Aduanas y Migración en el puesto fronterizo de Sabalito. La imagen derecha muestra el tanque de agua para el consumo de los funcionarios, la cual no es potable. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).

Peñas Blancas



Izquierda: Puesto de la fuerza pública para revisión de equipaje en el puesto fronterizo Peñas Blancas. Se puede observar la infraestructura rudimentaria del puesto policial, los usuarios tienen que desplazarse aproximadamente 300 metros desde la oficina de migración hasta este puesto cargando todo el equipaje. Centro y derecha: Mal estado de las carreteras, no hay delimitación clara del espacio para el traslado de camiones y el de personas. Es un camino solitario, sin iluminación adecuada, rodeado por lotes baldíos que se prestan para la comisión de actos delictivos. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).



Oficina de Aduanas: Instalaciones pequeñas, con una única ventanilla para realizar trámites. No cuenta con infraestructura ni equipo especial para realizar las inspecciones de las mercancías, ni espacio de espera para el usuario, como se puede observar en la imagen. (Imagen captada en la primera semana de septiembre 2014).



Izquierda: Al fondo se observan las oficinas de la DGME, que son relativamente nuevas y están muy bien equipadas; no obstante, se observa también una instalación precaria de “cambiadores” y “coyotes”. Derecha: Carretera principal para llegar al puesto fronterizo de Peñas Blancas. Las filas de camiones de carga son extensas y bloquean la vía, y no existe una zona de parqueo adecuada. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).

Sixaola



Izquierda: Paso de la localidad de Sixaola al puesto fronterizo. El paso es muy angosto y las personas cuentan sólo con un puente angosto, por lo que se trasladan por la zona de fumigación para vehículos que tiene instalada el MAG instalada (en amarillo). Derecha: Oficinas de Migración en el Puesto Fronterizo de Sixaola. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).



Izquierda: Paso de la localidad de Sixaola a Panamá (Guabito). El traslado de personas de Sixaola a Panamá únicamente se realiza caminando por un puente antiguo en mal estado. Este es paso diario de estudiantes y trabajadores transfronterizos. Derecha: Oficinas de Migración en el puesto fronterizo de Sixaola, el cual pertenece a la Dirección General de Aduanas. Se puede observar la zona de revisión de equipaje por parte de aduanas. (Imágenes captadas en la primera semana de septiembre 2014).

ANEXO NRO. 2 OBSERVACIONES AL BORRADOR DEL INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE LA RECAUDACIÓN Y USO DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA POR VÍAS TERRESTRES Y A LAS EXPORTACIONES POR VÍAS TERRESTRES CREADOS MEDIANTE LEY N° 9154.

Nro. Párrafos	4.7		
Observaciones Administración	Se indica que en cuanto a la disposición 4.7 mediante oficio DGT-1109-2014 remitido a Bancrédito se le solicitó la publicidad que será implementada durante la época de diciembre y con base en la respuesta elaborar el plan de acción solicitado en el plazo establecido.		
¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input checked="" type="checkbox"/>
Argumentos CGR	La CGR si bien considera válido el argumento de la Administración, mantiene su posición en virtud de que no se ha remitido a la CGR un oficio de certificación en la cual se haga constar que se ha elaborado el plan requerido, junto con informes trimestrales acerca de la ejecución del plan.		

Nro. Párrafos	4.8		
Observaciones Administración	Se indica que mediante oficio a la Dirección General de Migración y Extranjería, se estará haciendo el requerimiento mensual del envío de la información y estadísticas.		
¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input checked="" type="checkbox"/>
Argumentos CGR	La CGR si bien considera válido el argumento de la Administración, mantiene su posición en virtud de que no se ha remitido a la CGR comunicación escrita en donde conste que se ha requerido, mediante oficio, a la Dirección General de Migración y Extranjería, el envío mensual formal de la información y estadísticas detalladas relativas a las personas que salen del territorio nacional por puestos fronterizos terrestres, según puesto fronterizo, condición de exento (cuando la hay) y motivo que dio origen a la exención (cuando la hay).		

Nro. Párrafos	4.4		
Observaciones Administración	El Viceministro de Comercio Exterior y Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres solicita que se valore los alcances de la disposición 4.4 del borrador del informe, por cuanto la separación de los cobros en cuestión, podría causar mayores inconvenientes para la mayoría de los pasajeros, que el beneficio que obtendrían quienes transitan por el puesto fronterizo de Sixaola al estar exonerados del pago.		
¿Se acoge?	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input type="checkbox"/>
Argumentos CGR	Se acoge la observación del Viceministro de Comercio Exterior y Presidente del Consejo de Puestos Fronterizos Terrestres en vista de que la CGR considera válido el argumento de que la separación de los cobros en cuestión, podría causar mayores inconvenientes para la mayoría de los pasajeros. Además, la CGR dirigirá un oficio al Ingeniero Francisco Dall Anese Álvarez en su calidad de Director Ejecutivo del Servicio Fitosanitario del Estado, solicitándole que realice las gestiones necesarias para		

efectos de normalizar, conforme a la normativa atinente, la situación observada en el puesto fronterizo terrestre de Sixaola, donde no se está realizando el escaneo por rayos X o inspección de equipajes a pesar de que se está cobrando la correspondiente tarifa de US\$2 a favor del Servicio Fitosanitario del Estado; asimismo, para que se sirva informar a la Contraloría General de la República sobre los resultados de tales gestiones dentro del plazo de un mes calendario.

Lic. Federico Castro Páez
GERENTE DE ÁREA