



INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-04-2015
17 de noviembre, 2015

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE LA GESTIÓN DE LA DIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES
NACIONALES

2015

CONTENIDO

	<u>Página nro.</u>
RESUMEN EJECUTIVO	
1. INTRODUCCIÓN.....	3
ORIGEN DE LA AUDITORÍA.....	3
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA	3
ALCANCE DE LA AUDITORÍA	3
METODOLOGÍA APLICADA	4
GENERALIDADES ACERCA DE LA AUDITORÍA.....	4
COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA.....	7
2. RESULTADOS.....	8
LOS RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN Y LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES Y DE VENTAS DEBE MEJORARSE	8
A) EXISTE UN PORCENTAJE IMPORTANTE DE ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN PROGRAMADAS QUE NO SE EJECUTA, Y EL PORCENTAJE DE REGULARIZACIÓN (INGRESOS QUE SE PERCIBEN COMO RESULTADO DE LA LABOR DE ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES) ES BAJO.....	8
B) DESACELERACIÓN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LOS GRANDES CONTRIBUYENTES.	12
C) UN 22% DE GRANDES CONTRIBUYENTES DECLARARON CERO (NO PAGARON IMPUESTO) EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES.	14
D) ALGUNOS MÁRGENES DE UTILIDAD Y GANANCIA SEGÚN SECTOR ECONÓMICO SON MENORES A LOS VALORES REFERENCIALES PARA LA FISCALIZACIÓN QUE TIENE LA DGT.	17
LA EJECUCIÓN DE LA FUNCIÓN DE ANÁLISIS DE RIESGO FISCAL E INTELIGENCIA TRIBUTARIA PARA LA FISCALIZACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE MEJORARSE.	19
SE REQUIERE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA AUTOMATIZADO INTEGRADO PARA LA PLANIFICACIÓN Y EL CONTROL DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES.	25
SE REQUIERE MEJORAR LA IDONEIDAD PROFESIONAL Y LA CAPACITACIÓN DEL RECURSO HUMANO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DE LA DGCN.	29
3. CONCLUSIONES	31
4. DISPOSICIONES	34
A CARLOS VARGAS DURÁN EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO	35
A HELIO FALLAS VENEGAS EN SU CALIDAD DE MINISTRO DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO	36
ANEXO 1	37



CUADROS

Cuadro 1: Grandes Contribuyentes Nacionales: Resultados de metas e indicadores establecidos en los Planes Anuales de Fiscalización (PAF) , Periodos fiscales 2010 -2014, Cifras en cantidades, millones de colones y porcentajes	8
Cuadro 2 Grandes Contribuyentes Nacionales: Recaudación por tipo de impuesto, periodos fiscales 2010-2014, en millones de colones y tasas de variación	12
Cuadro 3 Grandes Contribuyentes Nacionales: Recaudación Tributaria según sector económico, Ejercicios fiscales 2010 -2014, en millones de colones y tasas de variación	13
Cuadro 4 Grandes Contribuyentes Nacionales: Contribuyentes que declaran activos y renta bruta, pero declaran cero de impuesto de utilidades, periodos fiscales 2010-2013, en millones de colones	15
Cuadro 5 Grandes Contribuyentes Nacionales: Impuesto sobre las utilidades declarado en el período fiscal 2013—millones de colones y porcentajes-	16
Cuadro 6 Grandes Contribuyentes Nacionales: Margen de utilidad declarado en los sectores de industria, intermediación financiera y comercio, en cantidades y porcentajes	18

RESUMEN EJECUTIVO**¿Qué examinamos?**

La auditoría de carácter especial abarcó la gestión realizada por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales (DGCN) de la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda sobre la fiscalización y recaudación de los impuestos sobre las utilidades y ventas, en los periodos fiscales del 2010 al 2014, ampliándose en los casos en que se consideró necesario.

¿Por qué es importante?

Los Grandes Contribuyentes están constituidos por un conjunto de contribuyentes, que en términos de recaudación tributaria tienen un peso muy importante en el total de ingresos tributarios internos del Gobierno Central, en promedio rondó el 70%, en el periodo de estudio. La adecuada gestión que realice la Administración Tributaria sobre este grupo de contribuyentes debe ser eficaz, para garantizar que la fiscalización y la recaudación den un rédito acorde con su capacidad económica.

¿Qué encontramos?

Un porcentaje importante de actuaciones de fiscalización programadas no se ejecutó (35% en promedio en el impuesto a las utilidades y el 15% en ventas en el periodo 2010-2014); el porcentaje de regularización (ingresos que se perciben como resultado de la labor de actuaciones de fiscalización) fue bajo (2,9% en utilidades para el periodo 2010-2012 y 13,3% en ventas para el periodo 2010-2014), y la cantidad de actuaciones de fiscalización en las que no se determinó diferencia de impuesto aumentó en el periodo de estudio.

En promedio, 93 Grandes Contribuyentes (un 22% del total) declararon cero impuesto de utilidades (no pagaron impuesto en su oportunidad), a pesar de que mostraron una capacidad económica importante, ya que declararon en conjunto montos de ingresos brutos por €3,0 billones y de activos totales por €6,7 billones. Debe indicarse que 34 grandes contribuyentes declararon reiterativamente cero de impuesto en los cuatro periodos fiscales objeto de estudio. Se han identificado tipologías que causan que estos contribuyentes declaren cero: entre ellas la declaración de ingresos gravables como no gravables y deducciones de gastos improcedentes; operaciones con paraísos fiscales y con precios de transferencia que no proceden.

Se observó que los márgenes de utilidad declarados por los Grandes Contribuyentes de algunos sectores económicos se encuentran por debajo de los referenciales de la DGT, razón por la cual la contribución al impuesto sobre las utilidades podría ser aún mayor.

Se determinó una desaceleración importante en la recaudación tributaria de los impuestos sobre las utilidades y ventas de Grandes Contribuyentes, en el periodo en estudio. Mientras que en 2013 la recaudación del impuesto sobre las utilidades creció 12,1%, en 2014 lo hizo a una tasa de 5,8%, y en el caso del impuesto general sobre las ventas, se observó una desaceleración más marcada, dado que mientras que en el periodo fiscal 2012 creció a una tasa de 14,0%, al cierre de 2014 presentó un crecimiento muy escaso de apenas un 0,4%. La Administración está adoptando medidas en 2015, para mejorar la fiscalización y la recaudación tributaria.

En la auditoría se estableció que la ejecución de la función de análisis de riesgo fiscal e inteligencia tributaria para la fiscalización de los contribuyentes debe mejorarse significativamente, por cuanto existen funciones de análisis de riesgo e inteligencia tributaria establecidas en la DGT y en la Dirección de Grandes Contribuyentes, que no se están cumpliendo según la respectiva normativa.

Además, se determinó que una situación que está afectando la labor de fiscalización y la eventual recuperación o recaudación, es la acción de inconstitucionalidad interpuesta desde agosto de 2014, contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y que se encuentra pendiente de resolución, lo que ha detenido el dictado de actos finales en los procedimientos de fiscalización. Al cierre de 2014, existían 54 actuaciones de fiscalización, por un monto total determinado de ₡22.318 millones, más ₡8.715 millones por concepto de intereses y de ₡6.862 millones por concepto de sanciones, para un total de ₡37.895 millones, que se encontraban suspendidas hasta tanto la Sala Constitucional no resuelva dicha acción. Estos montos han venido aumentando con el transcurso del tiempo.

La Administración ha señalado que el procedimiento tributario vigente permite que el contribuyente pueda acudir en la vía administrativa a instancias como el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), para discutir el cobro de los impuestos respectivos ante un proceso de fiscalización; sin embargo, el tiempo de resolución de los casos continúa siendo muy amplio (se tardaba 17 meses en promedio según estudio de la Contraloría emitido en 2014), lo que genera en la práctica en ocasiones un incentivo a que el contribuyente no regularice oportunamente sus deudas tributarias, ya que en caso de que el contribuyente deba liquidar éstas, finalmente pagará intereses solo por un periodo de 6 meses, a tenor de lo establecido en el artículo 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Finalmente, se evidenció que la Dirección de Grandes Contribuyentes carece de un sistema de información automatizado e integrado para la planificación y control del proceso de fiscalización, y que se requiere mejorar la idoneidad profesional y la capacitación del recurso humano de esa Dirección.

¿Qué sigue?

Se giran disposiciones al Director General de Tributación para que fiscalice los grandes contribuyentes del impuesto sobre las utilidades que declararon cero de impuesto y que declararon márgenes de utilidad inferiores a los referenciales de la DGT, se proceda con las acciones de cobro y sancionatorias pertinentes, y el envío de eventuales casos al Ministerio Público, de ser procedente; se realicen las acciones de fiscalización y cobro que correspondan, para incrementar el rendimiento en la recaudación de los tributos; se cumpla la función de análisis de riesgos fiscales e inteligencia tributaria de la Dirección General de Tributación conforme a la normativa; se elabore una lista de requerimientos funcionales para la automatización de las tareas de planificación y control del proceso de fiscalización; y se implemente un programa de capacitación para los funcionarios de la DGCN.

Asimismo, se dispone al Ministro de Hacienda que se tramite e implementen los ajustes normativos necesarios, para fortalecer el reclutamiento y selección de personal idóneo en la DGT.

INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-04-2015**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA****ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA****INFORME DE LA AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE LA GESTIÓN DE LA DIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES
NACIONALES.****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.
- 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 grandes contribuyentes nacionales, dada la alta capacidad económica de este grupo y cuyos aportes tributarios son necesarios para el sostenimiento de las cargas públicas, dado que en promedio representan alrededor del 70% de la recaudación total interna del Gobierno Central.

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- 1.3. Analizar la gestión realizada por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales en los periodos fiscales del 2010 al 2014, con el propósito de disponer las medidas de mejoramiento que procedan.

ALCANCE DE LA AUDITORÍA

- 1.4. La presente auditoría, de carácter especial, se enfocó en analizar la gestión llevada a cabo por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales (DGCN), específicamente por las Subdirecciones de Estudios Económicos y Tributarios, Recaudación y Control Tributario, y Fiscalización, en lo relativo a los resultados de la fiscalización y la recaudación de los impuestos de utilidades y ventas en los Grandes Contribuyentes; la ejecución de las funciones de análisis de riesgo fiscal e

inteligencia tributaria para la fiscalización de dichos Contribuyentes; la implementación y el uso de herramientas informáticas para el proceso de planificación y control del proceso de fiscalización. Además, se analizó el perfil profesional del recurso humano que desempeña funciones en la DGCN.

- 1.5. El período del estudio comprendió los periodos fiscales del 2010 al 2014, ampliándose en los casos en que se consideró necesario.

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.6. Para abordar la auditoría, se realizaron entrevistas a funcionarios encargados del proceso de estudios económicos y tributarios, recaudación y fiscalización de Grandes Contribuyentes; así como a funcionarios de la Subdirección de Programación y Selección de la Dirección de Fiscalización y de la Dirección de Inteligencia Tributaria de la Dirección General de Tributación (DGT).
- 1.7. Adicionalmente, se solicitaron a la DGT las bases de datos correspondientes a los impuestos de utilidades y ventas de Grandes Contribuyentes¹, así como de la información general relativa a las fiscalizaciones efectuadas, montos determinados por la Administración y regularizados por los contribuyentes para el período 2010 al 2014. El proceso de análisis y sistematización de la información contenida en cada una de las casillas de los formularios de utilidades y ventas se realizó mediante el software especializado en análisis y auditoría de datos IDEA².
- 1.8. También se solicitó por escrito, información relevante para efectos de la auditoría a diferentes unidades de la Dirección General de Tributación, en relación con la temática objeto de estudio.
- 1.9. La auditoría se realizó con base en el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitido por la Contraloría General.

GENERALIDADES ACERCA DE LA AUDITORÍA

- 1.10. Según lo establece el artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 35688-H³ del 27 de noviembre de 2009: “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, la DGT tiene como objetivo contribuir con la mejora continua del sistema tributario costarricense, procurando su equilibrio y progresividad, en armonía con los derechos y garantías ciudadanas.
- 1.11. En el citado Decreto se establece que la DGT es la dependencia del Ministerio de Hacienda encargada de la administración y fiscalización general de los tributos,

¹ Para los periodos fiscales del 2010 al 2013 (en el caso de utilidades) y de 2010 a junio de 2014 (en el caso de ventas).

² Por sus siglas en inglés, IDEA - Interactive Data Extraction and Analysis-.

³ Publicado en La Gaceta N° 14 del 21 de enero de 2010.

llevando a cabo actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes, la recaudación, la comprobación, auditoría, inspección y valoración que resulten necesarias o convenientes para que los tributos estatales se apliquen con generalidad, equidad y eficacia, promoviendo el cumplimiento voluntario y detectando, corrigiendo y, en su caso, sancionando los incumplimientos.

- 1.12. De acuerdo con la estructura organizacional vigente de la DGT, esa dependencia está conformada por un total de 9 Direcciones Centrales⁴, y a nivel operativo o de ejecución por cuatro Direcciones Regionales⁵ y una Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales (DGCN), que centraliza contribuyentes que dada su naturaleza se pueden ubicar en cualquier parte del territorio nacional.
- 1.13. Con respecto a la organización de las Administraciones tributarias de la región Latinoamericana, un estudio de la CEPAL⁶ determinó la necesidad de que éstas implementen de forma más completa una estructura basada en los principales segmentos de contribuyentes. Al respecto, del estudio se estableció que: *“Dado que en casi todos los países de la región se han establecido unidades especiales para controlar el cumplimiento de los grandes contribuyentes, un desafío importante será asegurarse de que dichas unidades cuenten con el apoyo político necesario para realizar sus funciones de forma eficaz (especialmente la fiscalización y la cobranza coactiva), una estructura organizacional apropiada para apoyar dichas funciones, suficientes recursos presupuestarios y un personal calificado que pueda proveerles servicio y controlar el cumplimiento de los grandes contribuyentes.”*
- 1.14. En el inciso 13 del artículo 4 “Ubicación y Estructura” del Reglamento de Organización y Funciones de la DGT, se establece que esa Dependencia cuenta con una Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, la cual está conformada por las siguientes tres Subdirecciones: a. Investigación de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes, b. Recaudación, Control y Servicios Tributarios y c. Fiscalización⁷.
- 1.15. La Administración tributaria de Grandes Contribuyentes se creó⁸ en julio de 1992. En el artículo 20 del citado decreto de creación “De la Administración de Grandes

⁴ Estas son: Dirección de Normativa, Dirección de Servicio al Contribuyente, Dirección de Recaudación, Dirección de Control Tributario Extensivo, Dirección de Fiscalización, Dirección de Inteligencia Tributaria, Dirección de Órgano de Normalización Técnica, Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias y Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

⁵ Estas son: Dirección Regional Pacífico, Dirección Regional Norte, Dirección Regional Centro y Dirección Regional Sur.

⁶ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas; Santiago de Chile, diciembre de 2006; págs. 152 y 153.

⁷ En la práctica también está operando una Subdirección de Acuerdos Previos de Precios de Transferencia.

⁸ Mediante Decreto Ejecutivo N° 21427-H del 06/07/1992, publicado en La Gaceta N° 151 del 07/08/1992. Posteriormente esta norma fue derogada por el artículo 3° del Decreto Ejecutivo N° 27146, del 21 mayo de

contribuyentes”, se estableció que esta dependencia tenía como objetivo: “Mantener un contacto eficaz, eficiente y económico de los contribuyente (sic) y potenciales contribuyente (sic) de mayor significación fiscal a fin de comprobar y mejorar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias (...).”

- 1.16. Actualmente en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo N° 35688-H que se encuentra vigente, se establecieron las funciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes. Estas son: a) Acatar los lineamientos generales dictados por las Direcciones Técnico-Normativas para la elaboración y ejecución del plan anual operativo de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, b) Proponer a las Direcciones Técnico-Normativas las propuestas de planes especiales de control tributario sobre sectores económicos para su incorporación en el plan anual operativo de la Dirección de Grandes Contribuyentes, c) Consolidar en forma conjunta con los Directores Técnico-Normativos los planes operativos de las Direcciones Técnico-Normativas respectivas, d) Consolidar el plan anual operativo de la Dirección Regional para el conocimiento de la Dirección General, e) Realizar estudios, investigaciones dentro de su ámbito, para la fundamentación de los respectivos planes y actuaciones, la adecuada valoración tributaria de las situaciones y en general la mejor recaudación de tributos, f) Realizar estudios y análisis de riesgo fiscal para identificar tendencias, patrones, impactos fiscales, modos de operación e indicios de comportamiento de los contribuyentes, a fin de detectar y orientar la dirección de las gestiones de riesgo a realizar, la prevención de conductas evasivas y la mejor clasificación por tipo de contribuyente, conforme a los principios y buenas prácticas de aprovechamiento de los recursos disponibles, g) Ejecutar los programas y planes del plan anual operativo de la Dirección de Grandes Contribuyentes, h) Propiciar el desarrollo profesional de los funcionarios asignados a esta función, estableciendo estrategias que fortalezcan las habilidades y conocimientos necesarios para su correcto desempeño, en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria, i) Realizar cualesquiera otras tareas incluyendo las que le asigne el Director o Subdirector General de Tributación, no expresadas anteriormente, pero que puedan incluirse dentro del ámbito de sus competencias y responsabilidades.
- 1.17. De las líneas anteriores se desprende que la Dirección de Grandes Contribuyentes es una entidad que está llamada a cumplir con los mayores estándares de calidad en una Administración Tributaria, en el tanto el segmento de contribuyentes que administra y gestiona es de mucho interés fiscal para el Gobierno dado el significativo aporte de este grupo de contribuyentes en la recaudación tributaria de un país.

1998. Actualmente se encuentra vigente el Decreto Ejecutivo N° 35688-H del 27 de noviembre de 2009. Publicado en la Gaceta N° 14 del 21 de enero de 2010.

- 1.18. La DGCN cuenta con un total de 69 funcionarios activos, los cuales ejercen una gestión sobre un grupo determinado de contribuyentes. En el caso del impuesto a las utilidades, la cantidad de contribuyentes ronda aproximadamente los 464 declarantes, mientras que en el caso del impuesto de ventas la cantidad de contribuyentes ronda los 341⁹. La recaudación de este grupo de contribuyentes aporta cerca del 70% del total de la recaudación tributaria interna del país.
- 1.19. La resolución N° DGT 003-2008, del 21 de febrero del 2008, establece las condiciones que deben cumplir los contribuyentes para ser clasificados como “gran contribuyente”. Según dicha Resolución, para clasificar a un contribuyente como “gran contribuyente” debe considerarse todo sujeto pasivo que cumpla, al menos una de las siguientes condiciones: a) promedio de la recaudación tributaria de los últimos tres periodos fiscales igual o superior a doscientos cincuenta millones de colones; b) promedio de la renta bruta de los últimos tres periodos fiscales igual o superior a cuarenta mil millones de colones; c) promedio de su activo total de los últimos tres periodos fiscales igual o superior a cuarenta mil millones de colones, asimismo, el inciso d) establece que se podrán clasificar como grandes contribuyentes, también, los entes que representan interés fiscal, para la Administración Tributaria y, por disposición legal, se encuentran regulados por alguna de las superintendencias del sistema financiero¹⁰.

COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

- 1.20. Los resultados de la auditoría se expusieron verbalmente a los siguientes funcionarios: Gerardo Durán Ortiz, Director de Grandes Contribuyentes; Maritza Mesén Barquero, Subdirectora de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, Silvia Calvo Sáenz, Subdirectora de Recaudación de Grandes Contribuyentes, Ricardo Caballeros Vela, Subdirector de Precios de Transferencia y Amalia Ramírez Chaves, Subdirectora de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes. De igual forma, se expusieron verbalmente los resultados de la auditoría al Señor Fernando Rodríguez Garro, Viceministro de Ingresos del Ministerio de Hacienda, Juan Carlos Gómez Sánchez, director a.i. de Tributación, Gerardo Durán Ortiz, Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, Amalia Ramírez Chaves, Subdirectora de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes, Karla Salas Corrales, Directora de Inteligencia Tributaria y de Fiscalización de la DGT (con recargo) y al señor Juan de Dios Araya Navarro, Auditor Interno del Ministerio de Hacienda.
- 1.21. El borrador del presente informe se entregó el 28 de octubre de 2015 al Ministro de Hacienda, señor Helio Fallas Venegas; al Licenciado Fernando Rodríguez Garro,

⁹ Para el periodo fiscal 2013.

¹⁰ Al cierre de la presente auditoría la Subdirección de Estudios Económicos y Tributarios estaba realizando una actualización de la lista actual de Grandes Contribuyentes Nacionales.

Viceministro de Ingresos, al Licenciado Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación y al Licenciado Gerardo Durán Ortiz, Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, por medio del oficio N°DFOE-SAF-0511 (15695), con el propósito de que en un plazo de cinco días hábiles formularan y remitieran a esta Contraloría, las observaciones que estimaran pertinentes sobre el contenido de dicho documento.

- 1.22. Las observaciones del Ministerio de Hacienda fueron suministradas mediante oficio N° DM-2106-2015 recibido por este órgano contralor el 5 de noviembre de 2015, mediante el cual se realizaron observaciones a los párrafos 2.61, 3.2 y 3.8 del borrador de informe. Esta información fue documentada en el Anexo 1 de este informe.

2. RESULTADOS

LOS RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN Y LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES Y DE VENTAS DEBE MEJORARSE

- 2.1. En la auditoría se analizó los resultados de la fiscalización y la recaudación de Grandes Contribuyentes Nacionales, sobre lo cual se determinó lo siguiente:

a) **Existe un porcentaje importante de actuaciones de fiscalización programadas que no se ejecuta, y el porcentaje de regularización (ingresos que se perciben como resultado de la labor de actuaciones de fiscalización de Grandes Contribuyentes) es bajo.**

- 2.2. En el siguiente cuadro se muestra las actuaciones de fiscalización programadas y ejecutadas, así como los montos determinados y regularizados por concepto de Impuesto sobre las Utilidades y el Impuesto sobre las Ventas.

Cuadro 1: Grandes Contribuyentes Nacionales: Resultados de metas e indicadores establecidos en los Planes Anuales de Fiscalización (PAF) , Periodos fiscales 2010 -2014, Cifras en cantidades, millones de colones y porcentajes

Período Fiscal Detalle	2010		2011		2012		2013		2014		Total 2010-2014	
	Renta	Ventas	Renta	Ventas	Renta	Ventas	Renta	Ventas	Renta	Ventas	Renta	Ventas
Actuaciones Programadas	42	39	43	35	68	23	64	11	86	2	303	110
Actuaciones Ejecutadas	23	37	40	30	33	11	42	10	60	5	198	93
Monto total Determinado	54.619,0	1.735,0	30.512,0	3.533,0	17.808,0	5.113,0	29.624,0	780,0	21.313,6	1.897,4	153.876,6	13.058,4
Total Regularizado	1.239,0	679,0	999,0	410,0	787,0	246,0	19.800,0	140,0	7.944,9	263,5	30.769,9	1.738,5
Importe Medio por Caso ^{1/}	2.375,0	47,0	763,0	118,0	540,0	465,0	705,3	78,0	355,2	379,5	777,2	140,4
Actuaciones sin diferencia de impuesto	1	3	2	3	5	0	8	1	11	1	27	8
% Regularizado / Determinado	2,3%	39,1%	3,3%	11,6%	4,4%	4,8%	66,8%	17,9%	37,3%	13,9%	20,0%	13,3%
% Ejecución Act_Fiscalizadoras	54,8%	94,9%	93,0%	85,7%	48,5%	47,8%	65,6%	90,9%	69,8%	250,0%	65,3%	84,5%

1/ Corresponde a la relación por cociente del monto total determinado entre el total de actuaciones ejecutadas.

Fuente: CGR con base en oficios remitidos por la DGT, Nros. DGT-1257-2014 del 09/12/2014 y DGT-525-2015 del 25/05/2015

- 2.3. Se observa del cuadro anterior, que para el Impuesto sobre las Utilidades no se ejecuta aproximadamente el 35% de las actuaciones de fiscalización programadas, mientras que para el Impuesto de Ventas es de un 15%, en promedio para el período 2010-2014.
- 2.4. Según señaló la DGT los resultados del Plan Anual de Fiscalización (PAF 2012) se vieron sensiblemente afectados por la entrada en vigencia de las reformas al Código Tributario, que implicaron que se variara todo el procedimiento de inicio, ejecución y conclusión de las actuaciones fiscalizadoras, que antes estaba automatizado.
- 2.5. Se estableció además una escasa recuperación tributaria al finalizar los procedimientos de actuaciones de fiscalización, al comparar los montos regularizados con respecto a los montos determinados producto de las actuaciones para el periodo 2010-2014 (20,0% en el caso de renta y 13,3% en el caso de ventas).
- 2.6. En presentación verbal de resultados de la auditoría, el Director de Grandes Contribuyentes manifestó que la regularización es un factor mayoritariamente no controlable por la Administración, en el tanto mucho depende de la conformidad de pago de los sujetos auditados¹¹. Se debe hacer la salvedad de que los mayores porcentajes de cumplimiento de las regularizaciones en los periodos fiscales del 2013 y 2014 obedecen a dos pagos extraordinarios realizados por un contribuyente en el caso del impuesto de Utilidades. Sin considerar estos dos últimos periodos, el porcentaje de regularización por dicho Impuesto al término de dichos procedimientos de actuación alcanzó solamente el 2,9%.
- 2.7. Con respecto al tema de los incumplimientos de actuaciones programadas que no se ejecutan, el Director de Grandes Contribuyentes manifestó que existen limitaciones para un adecuado control gerencial en el control del proceso de fiscalización, que permita detectar a tiempo eventuales desviaciones y contratiempos en las fases de inicio, desarrollo y culminación de las actuaciones fiscalizadoras.
- 2.8. También el Director de Grandes Contribuyentes manifestó que el procedimiento tributario vigente permite que el contribuyente pueda acudir en la vía administrativa a instancias como el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), para discutir el cobro de los impuestos respectivos ante procesos de fiscalización; sin embargo, el tiempo de resolución de los casos, muchas veces es extenso, lo que genera también en la práctica un incentivo a que el contribuyente no regularice

¹¹ Si bien lo anterior, en el Plan Anual de Fiscalización 2011 de la DGT se indicó que: “Aunque la regularización de las cuotas adicionales descubiertas en las actuaciones fiscalizadoras, no es, en definitiva, un factor controlable por los funcionarios de la Fiscalización, se deberá promover, decididamente, la regularización de los sujetos fiscalizados”.

oportunamente sus deudas tributarias, ya que en caso de que el contribuyente deba liquidar una deuda tributaria, pagará intereses solo por un periodo de 6 meses, a tenor de lo establecido en el artículo 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

- 2.9. Sobre lo anterior, la CGR constató¹² que en los periodos del 2011 al 2013 el tiempo promedio de resolución de expedientes en el TFA fue de 517 días -17 meses-, con un máximo de 1.350 días (45 meses)- y un mínimo 7 días, con lo cual, no obstante los esfuerzos realizados por ese Tribunal para lograr la resolución de una cantidad importante de casos, aún no logra la efectividad requerida, conforme a los plazos establecidos en el ordenamiento jurídico correspondiente. Además, según un informe de avance remitido por el TFA a la CGR, con corte al 30 de junio de 2015, el total de expedientes pendientes de resolver por parte de ese Tribunal es de 2.940, con una cuantía de ₡133.275,4 millones, más un monto de ₡32.904,0 millones por concepto de intereses.
- 2.10. En el caso de los cobros judiciales, un estudio¹³ de esta Contraloría determinó que igualmente en el Departamento de Cobro Judicial no se cumple con los plazos establecidos en la normativa para los procesos que llevan a cabo. A manera de ejemplo, se encontró que un número importante de certificados de adeudo fueron devueltos por el Departamento de Cobro Judicial a los remitentes, porque no cumplían con uno o algunos de los requisitos establecidos en el Manual de procedimientos para su ingreso y trámite, situación que, acrecienta el retraso en todo el proceso de recuperación de las deudas e incrementa el riesgo de prescripción o declaración de incobrabilidad. Se presenta de esta forma una baja recuperación de los adeudos, siendo que para el año 2012 representara un 2% del total de la cartera en cobro judicial, de un 8% para el año 2013 y de un 6% al 30 de setiembre de 2014. Todos los retrasos anteriormente descritos se convierten en incentivos para que existan contribuyentes que tengan una preferencia por no regularizar de una forma más expedita, dado que el sistema les permite cancelar los montos devaluados en el tiempo.
- 2.11. Por otra parte, se determinó que en el periodo de análisis hay 27 actuaciones de fiscalización sin diferencia de impuesto en el caso de utilidades (14% de las actuaciones ejecutadas) y en el caso de ventas 8 auditorías (9% de las actuaciones ejecutadas).
- 2.12. Es muy importante indicar además que, debido a una acción de inconstitucionalidad¹⁴ presentada por un contribuyente, contra el artículo 144 del

¹² Mayor detalle se puede observar en el Informe N° DFOE-SAF-IF-02-2014 del 13 de junio del 2014 "Auditoría de carácter especial sobre el control de las operaciones del Tribunal Fiscal Administrativo".

¹³ Informe N° DFOE-SAF-IF-15-2014 del 12 de enero de 2015.

¹⁴ Expediente: 14-011798-0007-CO Proceso: Acción de inconstitucionalidad de las diez horas y treinta y seis minutos del catorce de agosto del dos mil catorce.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT)¹⁵ y que fue admitida para su estudio en la Sala Constitucional, en agosto de 2014, no ha podido dictarse el Acto de Liquidación de Oficio (ALO) respecto de una cantidad importante de actuaciones de fiscalización realizadas por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, no pudiendo continuar con el proceso de determinación y cobro de los impuestos respectivos.

- 2.13. Sobre este último aspecto, mediante Oficio N° DGT-0181-2015 del 26 de febrero de 2015, la Dirección General de Tributación informó que existían 54 casos de actuaciones de fiscalización suspendidas en la Dirección de Grandes Contribuyentes al cierre del periodo fiscal 2014, producto de la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144 del Código Tributario, los cuales representaban un monto total determinado de ¢22.318 millones, a los que se adicionaban ¢8.715 millones por concepto de intereses y de ¢6.862 millones por concepto de sanciones, para un total de ¢37.895 millones. Esta suma ha venido aumentando con el transcurso del tiempo.
- 2.14. Esta situación en criterio de la Administración Tributaria, está afectando de manera significativa la recuperación de los montos determinados y el cobro de los impuestos respectivos.

¹⁵ El artículo 144 señala que: “Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones administrativas que se entiendan necesarias, de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda. Dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad, cuando no comparezca dentro del plazo fijado. Si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, llenará un modelo oficial para hacer el ingreso respectivo dentro de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 de este Código. No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos. En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías. La regularización sobre algunos de los aspectos señalados en el acto de liquidación no le hace renunciar a su derecho a seguirse oponiendo por el resto no regularizado.”.

b) Desaceleración de la recaudación tributaria en los Grandes Contribuyentes.

2.15. Al analizar la recaudación por tipo de impuesto se observa que el mayor peso de la recaudación recae en los impuestos sobre las utilidades y ventas; además de un aporte significativo del impuesto único a los combustibles. En promedio, durante los periodos fiscales del 2010 al 2014, los impuestos de utilidades y ventas aportaron el 77% de la recaudación total de Grandes Contribuyentes. Por su parte, se observa que el aporte contributivo de los Grandes Contribuyentes en el total de ingresos tributarios internos de la DGT es de un 70%, en promedio, durante el periodo de estudio.

**Cuadro 2 Grandes Contribuyentes Nacionales:
Recaudación por tipo de impuesto, periodos fiscales 2010-2014,
en millones de colones y tasas de variación**

Impuesto	2010	2011	2012	2013	2014	Tasa de variación %			
						2011	2012	2013	2014
Impuesto sobre las Utilidades	470.605,0	507.776,0	531.325,0	595.792,0	630.450,0	7,9%	4,6%	12,1%	5,8%
Impuesto sobre las Ventas	349.386,0	379.655,0	432.842,0	465.747,0	467.698,0	8,7%	14,0%	7,6%	0,4%
Impuesto único a los Combustibles	184.742,0	150.261,0	194.553,0	241.713,0	225.111,0	-18,7%	29,5%	24,2%	-6,9%
Otros ^{2/}	71.578,0	77.400,0	90.426,0	102.444,0	97.210,0	8,1%	16,8%	13,3%	-5,1%
Total Ingresos Tributarios DGCN	1.076.311,0	1.115.092,0	1.249.146,0	1.405.696,0	1.420.469,0	3,6%	12,0%	12,5%	1,1%
Total Ingresos Tributarios internos DGT^{3/}	1.496.275,3	1.585.787,5	1.766.311,2	1.997.514,0	2.072.342,4				
Aporte % DGCN/DGT	71,9%	70,3%	70,7%	70,4%	68,5%				

2/ Incluye impuestos a bebidas alcohólicas y no alcohólicas, selectivo, productos de tabaco, solidario, casinos y timbre de educación y cultura.

3/ Excluye los impuestos a la propiedad de vehículos, traspaso de bienes inmuebles, transferencia de vehículos usados e impuesto a los derechos de salida, por considerarse no distribuibles en las Administraciones Tributarias.

Fuente: CGR con base en Informes de Recaudación de Grandes Contribuyentes, DGT.

2.16. Del cuadro anterior se observa que la recaudación tributaria en la Dirección de Grandes Contribuyentes presentó al cierre del periodo fiscal 2014 resultados desfavorables. Las tasas de crecimiento de la recaudación de dichos impuestos sobre los grandes contribuyentes en 2014, se encuentra muy por debajo del crecimiento de la economía (8,4% nominal).

2.17. No obstante lo anterior, de los resultados al tercer trimestre de 2015 se observa una mejora en la recaudación del impuesto sobre las utilidades, el cual creció a una tasa interanual acumulada del 16,9%. Sin embargo, estos resultados deben evaluarse al cierre del período, una vez analizado la aplicación de retenciones derivadas del pago con tarjetas electrónicas. En el caso del impuesto general sobre las ventas, los resultados al tercer trimestre de 2015 muestran un crecimiento interanual acumulado de 6,7%.

2.18. Según los sectores económicos en que la Dirección de Grandes Contribuyentes clasifica este grupo de contribuyentes se observa la importancia recaudatoria que tienen los sectores de industria manufacturera, intermediación financiera, comercio, y electricidad y agua, sectores que en conjunto representan

aproximadamente el 85% del total de la recaudación de Grandes Contribuyentes. No obstante, se debe destacar el escaso crecimiento de la recaudación en el periodo fiscal de 2014, especialmente en el caso de las empresas del sector comercio en los tres últimos periodos fiscales.

**Cuadro 3 Grandes Contribuyentes Nacionales:
Recaudación Tributaria según sector económico, Ejercicios fiscales 2010 -2014,
en millones de colones y tasas de variación**

Sector Económico	Período Fiscal					Tasa de Variación Interanual			
	2010	2011	2012	2013	2014	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013
Industria Manufacturera	466.527	416.958	474.968	560.598	548.991	-10,6%	13,9%	18,0%	-2,1%
Intermediación Financiera	172.424	225.845	280.170	307.562	342.474	31,0%	24,1%	9,8%	11,4%
Comercio	173.088	185.759	185.299	186.094	177.810	7,3%	-0,2%	0,4%	-4,5%
Suministro de Electricidad y Agua	118.774	118.414	133.335	145.167	136.241	-0,3%	12,6%	8,9%	-6,1%
Adm. Pública y de Defensa	54.057	63.736	70.838	77.404	83.047	17,9%	11,1%	9,3%	7,3%
Transporte y Comunicaciones	18.281	20.086	22.986	40.259	37.385	9,9%	14,4%	75,1%	-7,1%
Hoteles y Restaurantes	26.156	29.403	28.757	29.042	31.854	12,4%	-2,2%	1,0%	9,7%
Act. Inmobiliarias y Empresariales	19.448	22.157	17.649	17.366	18.419	13,9%	-20,3%	-1,6%	6,1%
Servicios Sociales y de Salud	10.783	13.993	13.869	17.255	17.929	29,8%	-0,9%	24,4%	3,9%
Enseñanza	8.651	10.665	12.726	13.655	14.407	23,3%	19,3%	7,3%	5,5%
Agricultura	6.905	6.950	6.230	6.055	6.553	0,7%	-10,4%	-2,8%	8,2%
Construcción	962	961	1.989	5.176	5.307	-0,1%	107,0%	160,2%	2,5%
Explotación de Minas y Canteras	256	166	331	64	52	-35,2%	99,4%	-80,7%	-18,8%
Total Recaudación:	1.076.312	1.115.093	1.249.147	1.405.697	1.420.469	3,6%	12,0%	12,5%	1,1%

Fuente: CGR con base en Informes de Recaudación de Grandes Contribuyentes, DGT.

- 2.19. Además, de acuerdo con el análisis realizado a las cifras de recaudación del impuesto sobre las ventas, se observa una marcada desaceleración de la tasa de crecimiento de la recaudación de este impuesto en el caso de los Grandes Contribuyentes. Mientras que en el 2012 el impuesto creció a una tasa de 14,0%, en 2013 lo hizo a una tasa del 7,6%, y al cierre de diciembre de 2014 mostró un crecimiento muy escaso de apenas un 0,4%.
- 2.20. De acuerdo con la Administración, dos factores inciden en el menor crecimiento de la recaudación del impuesto de las ventas en los Grandes Contribuyentes. Una razón está asociada con el menor dinamismo de la actividad económica, y la otra razón tiene que ver con la reforma que se realizó a principios del 2013 al artículo 14 de la Ley del impuesto de ventas¹⁶ relacionada con la determinación del impuesto, en que se permitió a las empresas aplicar créditos fiscales en el proceso de comercialización y distribución de los bienes y servicios, con la incidencia negativa en la menor recaudación tributaria. No obstante, las situaciones comentadas en el presente informe evidencian la necesidad de mejorar la gestión de fiscalización y recaudación para reducir los efectos de esta disminución de

¹⁶ Mediante Ley N° 9128 del 20 de marzo de 2013. "Reforma artículo 14 de la ley N° 6826, ley de Impuesto General sobre las Ventas". Publicado en el Alcance N° 66 del Diario Oficial La Gaceta N° 70 del 12 de abril de 2013.

ingresos y garantizar el pago oportuno de los impuestos, así como combatir la evasión fiscal.

- 2.21. En criterio de la Contraloría, este comportamiento desfavorable observado en la recaudación tributaria de los impuestos sobre las utilidades y sobre las Ventas debe ser analizado con sumo detalle por la Administración Tributaria y realizar mayores esfuerzos para incrementar los ingresos tributarios y así generar una modificación sustancial en los niveles de la carga tributaria. Lo anterior acorde con la meta establecida en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2015-2018, relacionada con el aumento de la carga tributaria, debido a acciones de control¹⁷. Cabe mencionar que la Administración señaló a la Contraloría General, que el nuevo modelo de inspección tributaria que se encuentra en proceso, está brindando resultados satisfactorios en 2015, y menciona que al 30 de octubre de 2015, el monto medio ajustado determinado por la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes es de ₡1.010 millones, superior a la expectativa de ₡316 millones establecida en el PAF 2015 y a la obtenida en 2014 de ₡348 millones. Adicionalmente reporta una duración media de esas actuaciones de 483 horas versus 793 horas en el 2013.

c) Un 22% de grandes contribuyentes declararon cero (no pagaron impuesto) en el Impuesto sobre las Utilidades.

- 2.22. En la auditoría se determinó que, en los periodos fiscales 2010-2013, en promedio un 22,0% de los Grandes Contribuyentes declaró cero en el Impuesto de utilidades (no pagaron impuesto en su oportunidad).
- 2.23. Esto a pesar de que, a manera de ejemplo, declaró sumas cuantiosas de activos e ingresos brutos. Según la revisión de las declaraciones de impuesto, se observó que la razón principal que justifica la declaración en cero se debe a que los contribuyentes declaran tener pérdidas netas de operación en el periodo fiscal¹⁸. Mayor detalle se observa en el siguiente cuadro:

¹⁷ El resultado esperado según el PND 2015-2018 es: “Lograr un aumento en la carga tributaria, debido a acciones de control, legislación antifraude y reformas de impuestos tributarios aprobadas por la Asamblea Legislativa”. El resultado del indicador busca llevar la carga tributaria a un 16,18% del PIB en el año 2018.

¹⁸ Si bien este estudio abarcó el análisis en los Grandes Contribuyentes; la Contraloría General ha determinado que este fenómeno también se presenta en otros segmentos de contribuyentes como lo son los profesionales liberales y la masividad. Así por ejemplo, estos aspectos fueron considerados en los Informes de Fiscalización N° DFOE-SAF-IF-06-2011 y DFOE-SAF-IF-16-2012, respectivamente. Adicionalmente a estos segmentos, también se deben considerar los agentes económicos que operan en la informalidad.

**Cuadro 4 Grandes Contribuyentes Nacionales:
Contribuyentes que declaran activos y renta bruta, pero declaran cero de impuesto de
utilidades, periodos fiscales 2010-2013, en millones de colones**

Rubro	2010	2011	2012	2013
Total de Activos Declarados	4.712.153,2	5.366.017,3	5.260.235,8	11.406.271,1
Total de Ingresos Brutos Declarados	2.028.012,4	3.448.988,0	2.401.252,3	4.022.928,2
Total de Pérdida Neta Declarada	86.488,4	129.642,5	184.375,9	158.210,3
Total de Contribuyentes que declara 0 de impuesto	79	91	99	101
Total Contribuyentes	412	420	424	423
% que declara 0 de impuesto de utilidades	19,2%	21,7%	23,3%	23,9%

Fuente: CGR, con base en declaraciones del impuesto a las utilidades; Oficio No. DGT-844-2014, recibido el 27/08/2014.

- 2.24. De acuerdo con la Resolución N° DGT 003-2008, del 21 de febrero del 2008, La Administración tributaria de grandes contribuyentes está conformada por aquellos contribuyentes cuyo promedio de su activo total o de su renta bruta de los últimos tres años sea igual o superior a ₡40.000 millones, o que el promedio de la recaudación tributaria sea igual o superior a ₡250 millones; es decir, son empresas con una muy alta inversión y capacidad económica para generar ganancias, de ahí que el porcentaje de un 22% de empresas que en promedio anualmente declara cero es muy alto, y debe ser revisado en una forma perentoria por la Administración Tributaria; en línea con la campaña del Ministerio de Hacienda “Declarar cero impuesto ¡no se vale!”, la cual busca que los contribuyentes declaren de acuerdo con su capacidad económica. Este además, es un porcentaje que se viene presentando desde hace varios años, sin que a la fecha se haya visto una reducción significativa de tal condición.
- 2.25. Cabe destacar que hay 34 grandes contribuyentes, que declararon cero de impuesto de utilidades reiterativamente en los cuatro períodos del estudio; 31 lo hicieron en tres períodos y 43 en dos períodos, a pesar de que tienen activos e ingresos en conjunto en billones de colones.
- 2.26. Esta situación debe ser atendida en forma perentoria y resulta altamente inequitativa, considerando que el 70% del impuesto de utilidades declarado por parte de los Grandes Contribuyentes lo declara aproximadamente un 14% de ellos, mientras que los activos e ingresos tienen una distribución mucho más equitativa. Ver el siguiente cuadro.

Cuadro 5 Grandes Contribuyentes Nacionales: Impuesto sobre las utilidades declarado en el período fiscal 2013—millones de colones y porcentajes-

Impuesto declarado	# Contribuyentes	Peso % # Contrib	Impuesto Periodo	Peso % Impuesto	Activos Totales	Ingresos Brutos
0 impuesto	101	23,9%	0,0	0,0%	11.406.271,1	4.022.928,2
]0 a 10.000.000] impuesto	12	2,8%	50,8	0,0%	90.176,3	111.897,7
]10.000.000 a 50.000.000] impuesto	41	9,7%	1.158,2	0,5%	355.004,1	348.232,2
]50.000.000 a 250.000.000] impuesto	104	24,6%	14.129,9	5,7%	2.311.876,6	1.928.940,6
]250.000.000 a 500.000.000] impuesto	58	13,7%	21.144,2	8,6%	1.105.905,2	1.098.147,5
]500.000.000 a 1.000.000.000] impuesto	49	11,6%	37.240,2	15,1%	4.283.864,8	2.033.646,3
más de 1.000.000.000 impuesto	58	13,7%	172.272,0	70,0%	11.310.998,8	5.814.888,4
Total	423	100,0%	245.995,4	100,0%	30.864.097,0	15.358.680,9

Fuente: CGR con base en declaraciones autoliquidativas de utilidades, período fiscal 2013. Oficio No. DGT-844-2014, recibido el 27/08/2014.

- 2.27. Se solicitó a la Administración indicar las acciones que se realizan con los contribuyentes que declaran cero de impuesto, a lo cual se constató que por instrucción de la Subdirección de Estudios Económicos, cada gestor tributario remite un correo electrónico al contribuyente solicitando las justificaciones del caso. Una vez obtenida la respuesta se analiza si la justificación es válida; en caso de no serlo se consulta si ese contribuyente ha sido sujeto de una actuación fiscalizadora, en donde si no ha tenido se propone que se incluya para una eventual acción fiscalizadora.
- 2.28. Además, en relación con los contribuyentes que declaran cero de impuesto de utilidades, la DGT comunicó¹⁹ a esta Contraloría que la medida o acción implementada para los grandes contribuyentes fue el proceso de control intensivo²⁰, hasta el año 2013. A partir de ese año y dentro de este mismo control, se inicia la identificación de riesgos para su comprobación más precisa en el proceso de inspección tributaria.
- 2.29. Según información suministrada por la DGT, de los 34 Grandes Contribuyentes que de forma reiterada han declarado cero de impuesto en el periodo de estudio; se han inspeccionado un total de 14²¹, otros 14 se encuentran en etapa de análisis, 3 fueron dados de baja de grandes contribuyentes y a otros 3 ya se les inició una actuación de control.

¹⁹ Oficio N° DGT-846-2015 del 04 de agosto de 2015, ante oficio de solicitud de información de la CGR N°10563 del 24 de julio de 2015.

²⁰ De acuerdo con el Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N° 38277 del 07/03/2014, la función de control tributario intensivo tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes materiales y propiciar la regularización correspondiente.

²¹ Según la DGT, estas inspecciones han generado un monto de cuota adicional de ₡25.394 millones, por intereses ₡14.160 millones, por sanciones ₡3.105 millones para un total de ₡42.659 millones.

- 2.30. También, la Contraloría General solicitó a la DGT indicar las diferentes razones por las cuales estos contribuyentes declaran cero, en qué consisten los comportamientos, así como la cantidad de contribuyentes con esas situaciones. Según información de la DGT, para un total de 11 contribuyentes que declararon cero, cuyas actuaciones de fiscalización concluyeron en 2014, se encontraron las siguientes situaciones, entre ellas la declaración de ingresos gravables como no gravables y deducciones de gastos improcedentes; operaciones con paraísos fiscales y con precios de transferencia que no proceden.
- 2.31. Según dicho oficio, para el año 2015, respecto de un total de 25 contribuyentes que han sido sometidos a análisis previo, incluidos varios que declararon cero de impuesto, se han identificado las siguientes tipologías de situaciones: operaciones con paraísos fiscales (10 contribuyentes), aplicación legal incorrecta (9 casos), precios de transferencia y comisiones de gerencia (4 casos) y reparto oculto de dividendos (2 casos).
- 2.32. Se le solicitó a la DGT que indicara si como parte de las causas que origina que grandes contribuyentes declaren cero de impuesto o pérdidas, existen iniciativas de reforma normativa en curso u otras acciones, para evitar que se presente tal situación. Al respecto, la DGT manifestó que entre las iniciativas de reformas preparadas, se encuentra lo correspondiente a paraísos fiscales, diferencial cambiario y en las rentas del exterior que se gravarían a su ingreso al país, además del reglamento vigente para los precios de transferencia.

d) Algunos márgenes de utilidad y ganancia según sector económico son menores a los valores referenciales para la fiscalización que tiene la DGT.

- 2.33. Un criterio para analizar la contribución de los Grandes Contribuyentes a la recaudación del impuesto de utilidades es constatar la relación, expresada como porcentaje, entre la renta neta (RN) y la renta bruta (RB) declarada por éstos, según los términos de lo establecido en los artículos 7 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092, respectivamente.²²
- 2.34. Por medio de esta relación, a la cual se le denomina margen de utilidad o ganancia, se puede obtener un margen medio razonable para cada actividad o sector económico en que se clasifique un Gran Contribuyente. De acuerdo con lo establecido por la DGT, la relación obtenida puede interpretarse como la cantidad de colones de renta neta que se espera declare un contribuyente por cada cien colones de renta bruta obtenida. De esta forma, la relación RN/RB constituye un

²² De acuerdo con el artículo 7 de esta Ley; la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. De igual forma, en el artículo 5 de la misma Ley se establece que la renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades lucrativas a que se dedica.

valor referencial contra el cual podría contrastarse las declaraciones de Contribuyentes, sobre todo las de aquellos en donde este margen sea inferior al valor medio de la actividad o el sector económico en que opera, con el fin de emprender las acciones de control, fiscalización y recaudación pertinentes.

- 2.35. En el siguiente cuadro se observa información referente a los márgenes de utilidad que se obtienen de las declaraciones del impuesto sobre las utilidades presentadas por los Grandes Contribuyentes Nacionales, en los periodos fiscales del 2010 al 2013, según el sector económico principal en el que se ubican. A manera de ejemplo, se observa que a pesar de que los sectores de industria, intermediación financiera y comercio son de los que aportan más recursos al fisco (ver cuadro 3), su contribución podría ser aún mayor, si se considera, a manera de referencia, que una cantidad significativa de contribuyentes declara montos de renta neta y renta bruta producto de los cuales se desprende un margen de utilidad menor a los referenciales indicativos que maneja la Subdirección de Programación y Selección de la DGT para dichos sectores (10,2%, 12,5% y 8,2%, respectivamente).

Cuadro 6 Grandes Contribuyentes Nacionales: Margen de utilidad declarado en los sectores de industria, intermediación financiera y comercio, en cantidades y porcentajes

	Detalle	2010	2011	2012	2013	Promedio	Peso relativo
Industria Manufacturera (10,2%)	Margen negativo	10	7	11	11	10	13%
	Margen < al referente	47	45	40	44	44	57%
	Margen > al referente	22	25	25	23	24	31%
	Total de Contribuyentes	79	77	76	78	78	100%
Intermediación Financiera (12,5%)	Margen negativo	16	16	20	22	19	31%
	Margen < al referente	30	28	26	21	26	44%
	Margen > al referente	10	16	15	16	14	24%
	Total de Contribuyentes	56	60	61	59	59	100%
Comercio (8,2%)	Margen negativo	14	20	19	12	16	11%
	Margen < al referente	87	84	87	93	88	60%
	Margen > al referente	46	41	41	41	42	29%
	Total de Contribuyentes	147	145	147	146	146	100%

Fuente: CGR, con base en declaraciones autoliquidativas de utilidades. Oficios No. DGT-844-2014 del 27/08/2014 y DIT- 1249-2014 del 15/12/2014.

- 2.36. El sector de industria manufacturera está conformado por un total de 78 contribuyentes en promedio. De ese total, 44 (57% en promedio) declaró márgenes de utilidad inferiores al referente establecido por la DGT para este sector económico (10,2%). En el caso de intermediación financiera de los 59 contribuyentes que en promedio integran este sector, un total de 26 contribuyentes (44%) declararon un margen de utilidad inferior al referencial indicativo de la DGT (12,5%); y en el caso del Comercio de los 146 contribuyentes que lo integran, 88 (60%) declaró margen de utilidad inferior al referencial indicativo de la DGT (8,2%).

LA EJECUCIÓN DE LA FUNCIÓN DE ANÁLISIS DE RIESGO FISCAL E INTELIGENCIA TRIBUTARIA PARA LA FISCALIZACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE MEJORARSE.

- 2.37. La **Dirección de Inteligencia Tributaria (DIT)** de la **Dirección General de Tributación**, por medio de su Subdirección de Inteligencia Tributaria, le corresponde según el inciso b) del artículo 50 del Decreto N° 35688-H “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, la función de: ***“Crear en coordinación con las demás áreas normativas de la Dirección General de Tributación procedimientos para realizar cruces de información, elaborar indicadores de riesgo y otros mecanismos que le permitan a los órganos de control tributario detectar contribuyentes y sectores económicos con perfiles de riesgo”.***
- 2.38. Además, a la **Dirección de Fiscalización de la DGT**, por medio de su **Subdirección de Programación y Selección**, le compete de acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 20 del Decreto N° 35688-H, las funciones de: ***a) Proponer al Director de Fiscalización los sectores económicos y las clases de contribuyentes que serán objeto de fiscalización, así como las cantidades de actuaciones a realizar y los recursos necesarios y b) Elaborar los procedimientos y criterios para la selección singular de los contribuyentes a fiscalizar.***
- 2.39. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 60 del Decreto Ejecutivo N° 35688-H, son funciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes, entre otras: a) Acatar los lineamientos generales dictados por **las Direcciones Técnico-Normativas** para la elaboración y ejecución del plan anual operativo; y b) Proponer a las Direcciones Técnico-Normativas las propuestas de planes especiales de control tributario sobre sectores económicos para su incorporación en el plan anual operativo.
- 2.40. Según los incisos e) y f) del citado artículo 60 de dicho Decreto, **la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales**, tiene como funciones además: ***“e) Realizar estudios, investigaciones dentro de su ámbito, para la fundamentación de los respectivos planes y actuaciones, la adecuada valoración tributaria de las situaciones y en general la mejor recaudación de tributos y f) Realizar estudios y análisis de riesgo fiscal para identificar tendencias, patrones, impactos fiscales, modos de operación e indicios de comportamiento de los contribuyentes, a fin de detectar y orientar la dirección de las gestiones de riesgo a realizar, la prevención de conductas evasivas y la mejor clasificación por tipo de contribuyente, conforme a los principios y buenas prácticas de aprovechamiento de los recursos disponibles.”***
- 2.41. No obstante lo anterior, en el estudio realizado se determinó que dichas funciones no se cumplen cabalmente, y el ejercicio de las funciones de análisis de riesgo e inteligencia tributaria, deben mejorarse.

- 2.42. Sobre el cumplimiento de dichas funciones, se estableció que **la Dirección de Inteligencia Tributaria** ha desplegado sus funciones en una forma muy limitada.
- 2.43. Al respecto, la Directora de la citada Dirección de Inteligencia Tributaria de la DGT, indicó²³, entre otros aspectos, que en el período 2010 al 2013, esa Dirección solamente ha brindado un insumo a la DGCN, el 7 de agosto de 2014, el cual correspondía a 318 declaraciones Informativas para determinar omisos e inexactos. Además, señaló que en dicho período, no se han realizado cruces específicos entre las declaraciones de los impuestos sobre la renta y ventas.
- 2.44. La mencionada Dirección manifestó una serie de limitaciones para cumplir con sus funciones y brindar información de calidad para el control tributario, entre las cuales están la ausencia de un banco de información, que permita ejecutar todo un proceso de inteligencia orientado a la detección oportuna de focos y factores de riesgo fiscal; el estado del avance tecnológico, el cual señala que está muy por debajo de los niveles esperados, y está afectando directamente las metas y objetivos de la institución; la ausencia de herramientas específicas para los procesos de Inteligencia, que es una condición indispensable que su análisis sea 100% automatizado, y que hace necesario mantener más recurso humano destinado a cubrir esta deficiencia.
- 2.45. La falta de sistemas de información apropiados, genera según la DIT, la aplicación de procesos manuales; incumplimiento de plazos para la entrega de la información; alta frecuencia en la presentación de errores; altas cargas de trabajo; y baja calidad de la información suministrada - que hace que continuamente se reciban quejas del resto de las dependencias de la DGT, sobre la calidad de la información-, principalmente por cuanto son los funcionarios de las áreas operativas, los que tienen que hacer revisiones manuales de los casos antes de realizar la actuación de control, lo que genera mayor esfuerzo y atrasa los tiempos asignados.
- 2.46. Finalmente, la citada Dirección señaló que tales situaciones no son exclusivas para la información de Grandes Contribuyentes, o para los impuestos de renta y venta, sino que aplican para la información que se considera previsiblemente pertinente en general.
- 2.47. Respecto a las funciones de la **Subdirección de Programación y Selección de la Dirección de Fiscalización de la DGT**, se estableció que dicha Dirección remite a la DGCN, el Plan Anual de Fiscalización, en el cual se establecen la cantidad de actuaciones a realizar y los productos monetarios esperados de las actuaciones. Además, a partir del 2014, remite lineamientos generales de ejecución, referentes a que las actuaciones inspectoras o fiscalizadoras se ejecutarán sobre grandes contribuyentes seleccionados en la fase inicial de análisis, y que la comprobación

²³ Mediante Oficio N° DGT-1141-2014 del 17 de noviembre 2014 remitido a la CGR.

se centrará, exclusivamente, en los riesgos identificados en aquella fase, asimismo, que tanto la aprobación de los riesgos identificados en la fase de análisis, como el plan de trabajo para su comprobación, han de ser presentados para su aprobación previa, ante un grupo director integrado por la Subdirectora de Fiscalización, el Director de Grandes Contribuyentes y el Director de Fiscalización.

- 2.48. En la auditoría, se determinó que la Dirección de Recaudación de la DGT remite a la DGCN, un Plan Anual de Recaudación, que establece lineamientos orientados al cobro de la morosidad, la recuperación y devolución de impuestos, la depuración del Registro Único de Contribuyentes, entre otros.
- 2.49. No obstante lo manifestado anteriormente, la DGCN considera que los insumos recibidos y la labor desplegada para llevar a cabo un efectivo análisis de riesgo e inteligencia tributaria, aún es limitada.
- 2.50. Por otra parte, a lo interno de **la Dirección de Grandes Contribuyentes**, se ubica la **Subdirección de Investigación de Estudios Económicos y Tributarios** que tiene asignadas las siguientes funciones: a) Elaborar y analizar estudios económicos-estadísticos-tributarios para los Grandes Contribuyentes, b) Analizar e interpretar la información económico-estadística, a fin de evaluar el comportamiento fiscal a través de la clasificación y categorización de los grandes contribuyentes por sector económico y de indicadores que reflejen su conducta, c) Realizar estudios ex-post comparativos interanuales e intermensuales del comportamiento de la recaudación tributaria de los Grandes Contribuyentes por tipo de impuesto, considerando los factores económicos que incidieron en la misma, d) Investigar los posibles efectos de los distintos instrumentos de la política económica en el comportamiento de los tributos de los Grandes Contribuyentes, e) Realizar proyecciones y estimaciones de recaudación potencial de los grandes contribuyentes con variables econométricas referidos a los tributos a cargo de la Dirección General de Tributación, f) Diseñar y elaborar publicaciones de carácter general para difusión del material estadístico referido a la Dirección de Grandes Contribuyentes, cuando se le requiera.
- 2.51. Al respecto, se determinó que **la Subdirección de Investigación de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes**, no está cumpliendo con la mayoría de sus funciones asignadas.
- 2.52. Lo anterior por cuanto se carecen de estudios económicos-estadísticos-tributarios sobre este grupo de contribuyentes, salvo el caso de un reporte mensual de recaudación de Grandes Contribuyentes que remite la Dirección General de Hacienda a las autoridades de la Dirección de Grandes Contribuyentes; se carece de evaluaciones de comportamiento de los grandes contribuyentes, que incorpore indicadores que reflejen su conducta; no se realizan proyecciones y estimaciones de recaudación potencial de los grandes contribuyentes con variables

econométricas, se carece de investigaciones sobre los posibles efectos de los distintos instrumentos de la política económica en el comportamiento de los tributos de los grandes contribuyentes; y no se cuenta con publicaciones de carácter general para difusión del material estadístico referido a la Dirección de Grandes Contribuyentes, fundamentalmente.

- 2.53. Según la Subdirección de Investigación de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes, se realizan básicamente las siguientes funciones: Estudio de la categorización del universo de contribuyentes, para determinar una nueva lista de Grandes Contribuyentes Nacionales ya que desde el año 2008 no ha sido modificada; realizar los análisis ex post de la recaudación tributaria de los Grandes Contribuyentes, considerando los factores que incidieron; suministrar datos estadísticos e información; realizar estudios para determinar tendencias, patrones, impactos fiscales, modos de operación e indicios de comportamientos de los contribuyentes; y consolidar los informes de resultados de las Subdirecciones de Fiscalización y Recaudación, no obstante ninguna de estas tareas atiende de manera efectiva las funciones establecidas en la normativa anteriormente señalada.
- 2.54. Según el artículo 61 del Decreto N° 35688-H, la **Subdirección de Fiscalización** tiene asignadas las siguientes funciones: *a) Ejecutar los planes y programas de fiscalización definidos por las áreas normativas de la Dirección de Fiscalización, b) Atender los procesos de controversia planteados por los contribuyentes, c) Aplicar cuando corresponda el sistema sancionador a los contribuyentes.*
- 2.55. Sobre el particular, la Dirección General de Tributación indicó que la cantidad anual de actuaciones inspectoras programadas para la Dirección de Grandes Contribuyentes se determinan con base en la implementación de un nuevo modelo de fiscalización denominado: “Inspección Tributaria.”
- 2.56. El modelo consta de dos fases: una fase previa de análisis, a cargo de equipos profesionales encargados, que utilizando amplia información de trascendencia tributaria relacionada con un gran contribuyente, se analizan sus resultados fiscales y se identifican sus riesgos particulares. En esta fase, se utilizará la herramienta denominada Análisis Multifuncional Programado y Objetivo (AMPO), que comprende información de trascendencia tributaria de los grandes contribuyentes, en procura de mayor efectividad en el control tributario.
- 2.57. La herramienta AMPO contiene un total de 31 apartados²⁴ en donde se solicita que los contribuyentes carguen información. Se trata de información variada que la Administración Tributaria considera de trascendencia tributaria.

²⁴ Dichos apartados son: Datos identificativos; datos del representante legal; accionistas de la empresa; obligaciones tributarias; actividades económicas; agencias, sucursales o locales comerciales; fusiones; información contable; información aduanera; información sobre ventas e incentivos fiscales; amortización

- 2.58. Es una herramienta tributaria de uso obligatorio para los Grandes Contribuyentes que la DGT emitió por medio de la Resolución N° DGT-R-30-2014, de fecha 24 de julio de 2014. El 12 de febrero de 2015, esta herramienta se puso a disposición de los contribuyentes en la página web de la DGT y se otorgó un plazo para que los contribuyentes cargaran la información requerida en la herramienta, el cual venció el 30 de abril de 2015.
- 2.59. Según información proporcionada por la Dirección de Grandes Contribuyentes, al 30 de abril de 2015, 448 grandes contribuyentes (96% del total) cumplieron con la obligación de presentar la información solicitada mediante la herramienta AMPO. La idea de la Administración es que ésta información de los contribuyentes- según el nuevo modelo de análisis de este grupo de contribuyentes-, forme parte de los insumos que se someten a valoración para la determinación del perfil del contribuyente y la determinación de posibles áreas de riesgo, sobre los que se enfocan los procesos de control tributario.
- 2.60. Previo a la implementación del AMPO, en julio de 2012 se conformó en la referida Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, una Unidad de Análisis de Riesgos Fiscales. Esta Unidad inició su labor a manera de Plan Piloto con el análisis de 86 Grandes Contribuyentes clasificados en el sector económico de comercio minorista. Con la creación de esta Unidad se buscaba que los funcionarios dedicados a esta labor conocieran plenamente a los Grandes Contribuyentes para identificar las posibles áreas de riesgo sobre las cuales la actuación fiscalizadora podría ir dirigida.
- 2.61. Sin embargo, en la auditoría se determinó que en la práctica esta Unidad no está formalmente instaurada en la estructura organizacional de Grandes Contribuyentes.
- 2.62. Al 31 de marzo del 2015, no se había culminado el análisis o detección de áreas de riesgo de la totalidad de casos del sector de comercio minorista; por lo que no se había iniciado un trabajo similar para los restantes 9 sectores económicos en que se divide la labor de fiscalización de Grandes Contribuyentes, para efectos del desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras.
- 2.63. En la segunda fase del nuevo modelo, se pretendería que otros profesionales - distintos a los de la fase de análisis- desarrollan las actuaciones que han de

de pérdidas; aportes o retiros extraordinarios al patrimonio; cancelación de dividendos, utilidades retenidas; arrendamientos; bienes inmuebles; bienes muebles registrales; bienes muebles no registrales; posesión o venta de bienes intangibles; cliente o proveedor de activos intangibles; compra de activos intangibles por medio de financiamiento; explotación de activos intangibles; pago de royalties por la explotación de activos intangibles; participación patrimonial en otras empresas; participación en grupos económicos; servicios recibidos por parte del grupo económico; servicios prestados al grupo económico; financiamiento a empresas vinculadas; financiamiento con empresas vinculadas; detalles de clientes en el exterior y; detalles de proveedores en el exterior.

centrarse en la comprobación de aquellos riesgos, conforme al plan de trabajo que se ha de elaborar en conjunto con el coordinador respectivo. De esa forma, direccionando la fase de inspección material, a la comprobación de los riesgos identificados y bajo un plan de trabajo en el que se prevé la información requerida para tal comprobación y se definen las actuaciones necesarias, se busca evitar la “navegación”-sin rumbo definido- por la contabilidad del contribuyente.

- 2.64. Se desprende de todo lo anteriormente expuesto, que existen funciones de análisis de riesgo e inteligencia tributaria establecidas en la Dirección General de Tributación y en la Dirección de Grandes Contribuyentes de la DGT, que no se están cumpliendo según la respectiva normativa, y si bien se están adoptando iniciativas en proceso por parte de la Administración Tributaria para subsanar esta situación, en criterio de esta Contraloría resulta necesario que esta importante labor se realice con orientación estratégica y con la dotación de recursos necesarios.
- 2.65. La ausencia de un efectivo análisis de riesgos fiscales en una etapa previa de la auditoría incide en la calidad de las mismas, pues no se cuenta con orientación clara de lo que se requiere auditar, e incide en los montos determinados y regularizados en las auditorías, así como el eventual resultado de actuaciones fiscalizadoras sin diferencia de impuesto con la consecuente menor recaudación tributaria. En presencia de esta limitada efectividad de las actuaciones fiscalizadoras, el contribuyente percibiría una escasa sensación de riesgo de la Administración Tributaria.
- 2.66. También un inefectivo análisis de riesgos fiscales afecta los tiempos de las actuaciones fiscalizadoras que se llevan a cabo en la Dirección de Grandes Contribuyentes. Esto por cuanto, los equipos de auditoría fiscal deben destinar más tiempo en la auditoría para determinar las áreas de riesgo sobre las cuales el equipo de auditoría deberá actuar; lo que a su vez puede conllevar a una menor cobertura de los sujetos a fiscalizar.
- 2.67. Además, la inexistencia de estudios económicos-estadísticos-tributarios, que permitan conocer de manera detallada el comportamiento fiscal y de la recaudación de los Grandes Contribuyentes, incide en el control tributario sobre este grupo importante de empresas.
- 2.68. Sobre lo comentado en este aparte, el Director General de Tributación manifestó²⁵ que actualmente existe una propuesta de creación de una Subdirección de Análisis de Gestión de Riesgos de Cumplimiento en la Dirección de Grandes Contribuyentes, la cual conlleva como beneficios establecer los perfiles de riesgo de los contribuyentes, utilizando para ello las técnicas de gestión de riesgo apropiadas que permitan orientar las acciones de control tributario hacia aquellos

²⁵ Oficio No. DGT-846-2015 del 04 de agosto de 2015.

de mayor prioridad, obteniendo un resultado de actuación sistemático que fomente el cumplimiento cooperativo para potenciar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

- 2.69. Finalmente, se estableció que existen otros factores que también afectan la labor de análisis de riesgo y de la fiscalización tributaria. El Director General de Tributación informó a la Contraloría General²⁶, que el Sistema de Recursos Humanos que actualmente opera no considera el conocimiento en la materia tributaria ni la productividad, como elementos relevantes para el ingreso, la permanencia y el ascenso en la organización; situación que tiene mayor impacto en las funciones de mayor complejidad como es el caso de la fiscalización tributaria y muy particularmente de los grandes contribuyentes.
- 2.70. Además, indica que actualmente el régimen del Servicio Civil y las políticas y normativa institucionales permiten que se pueda llegar a ser inspector de grandes contribuyentes y funcionario de fiscalidad internacional sin tener el conocimiento necesario en la materia tributaria.
- 2.71. Otro aspecto importante que apunta el Director General de Tributación sobre esta problemática, es la carencia de un sistema de información tributario integrado y apoyado en la mejor tecnología, que aporte en la gestión de inteligencia y detección de riesgos fiscales.
- 2.72. Estas áreas de debilidad han sido reiteradas en un estudio sobre Sistemas Tributarios de América Latina²⁷, “(...) en el área donde se observan menos progresos es en la fiscalización. Varios factores permiten explicar esta situación... Entre ellos se encuentra la carencia de personal capacitado para esta área y el insuficiente apoyo, en materia de información para una buena selección de casos, que prestan los sistemas computarizados. Pero el principal factor que explica la baja efectividad de la fiscalización es un problema de estrategia. La poca eficacia de la fiscalización se refleja en el elevado nivel de incumplimiento que se observa en varios países del área (...).”

SE REQUIERE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA AUTOMATIZADO INTEGRADO PARA LA PLANIFICACIÓN Y EL CONTROL DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES.

- 2.73. Las actuaciones de fiscalización a contribuyentes se realiza en la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, por medio de la Subdirección de Fiscalización, la cual según el citado artículo 61 del Decreto Ejecutivo N° 35688-H tiene asignadas

²⁶ DGT-1257-2014 del 9 de diciembre de 2014.

²⁷ González Darío, Martinoli Carol y Pedraza, José Luis. Sistemas Tributarios de América Latina; situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social (2009). Citando a Casanegra de Jantscher (1997). Serie Fiscalidad y Cohesión Social, Euro social, Instituto de Estudios Fiscales de España; Pág. 438.

las funciones de: a) Ejecutar los planes y programas de fiscalización definidos por las áreas normativas de la Dirección de Fiscalización, b) Atender los procesos de controversia planteados por los contribuyentes, y c) Aplicar cuando corresponda el sistema sancionador a los contribuyentes.

- 2.74. Según lo ha establecido el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias²⁸ (CIAT), esta función de fiscalización es compleja y tiene un rol preponderante para la eficacia de la administración, siendo un instrumento fundamental en el combate a la evasión para resguardar una equitativa aplicación del sistema tributario, un adecuado nivel de ingresos fiscales, así como para promover el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes, tanto materiales como formales.
- 2.75. Las aplicaciones informáticas resultan esenciales para lograr la eficiencia y la eficacia de los procesos de control fiscal. Ello por cuanto, facilitan el análisis de los riesgos, permiten confrontar y verificar información de un gran número de fuentes, aumentan la velocidad y precisión del proceso de fiscalización y permiten verificaciones más exhaustivas y la comparación de las declaraciones de impuestos contra los perfiles de referencia²⁹.
- 2.76. Por su parte, el artículo 16 de la Ley General de Control Interno³⁰, referente a “Sistemas de información”, dispone que deberá contarse con sistemas de información que permitan a la administración activa tener una gestión documental institucional, entendiendo esta como el conjunto de actividades realizadas con el fin de controlar, almacenar y, posteriormente, recuperar de modo adecuado la información producida o recibida en la organización, en el desarrollo de sus actividades, con el fin de prevenir cualquier desvío en los objetivos trazados. Dicha gestión documental deberá estar estrechamente relacionada con la gestión de la información, en la que deberán contemplarse las bases de datos corporativas y las demás aplicaciones informáticas, las cuales se constituyen en importantes fuentes de la información registrada.
- 2.77. De igual forma, el Decreto Ejecutivo No. 35688-H “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación” dispone que se deben gestionar los recursos tecnológicos y de sistemas de información, en aras de una gestión eficaz y eficiente. También el Plan Estratégico Institucional de la Dirección General de Tributación 2014-2018, establece como línea de acción el desarrollo de un sistema informático tributario que incluya todos los procesos de gestión de la DGT, para mejorar la gestión tributaria.

²⁸ CIAT. Manual de Fiscalización Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe.

²⁹ CIAT, Control Integral y Selección de Contribuyentes en el ámbito de la fiscalización; Lima, 2002.

³⁰ Ley N° 8292 del 31 de julio de 2002. Publicada en el Diario Oficial la Gaceta N° 169 del 04 de setiembre de 2002.

- 2.78. En la auditoría se determinó que la labor de fiscalización en Grandes Contribuyentes se realiza basándose en lo establecido en el Reglamento de Procedimiento Tributario³¹ y en un procedimiento manual de trabajo denominado: “Lineamientos respecto al procedimiento fiscalizador y sancionador y el uso de nuevos formularios oficiales³².” En este documento se establecen los criterios normativos necesarios para la realización de las actuaciones fiscalizadoras de la Administración Tributaria, así como la inclusión de nuevos formularios tributarios para la fiscalización y la adecuación de otros anteriores a la normativa vigente. De dicho documento se desprende un total de aproximadamente 77 formularios para documentar el proceso de fiscalización de forma manual.
- 2.79. Se estableció además que la Subdirección de Recaudación, Control y Servicios Tributarios cuenta con el desarrollo del módulo de Tributación Digital, el cual le permite a los gestores tributarios ejercer un control oportuno del cumplimiento de obligaciones tributarias formales (control de omisos en la presentación de la declaración) y materiales (pagos y control de morosidad) de los contribuyentes.
- 2.80. Sin embargo, se determinó que la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes realiza la planificación y el control del flujo de trabajo del proceso de la fiscalización de los grandes contribuyentes, por medio de formularios y registros que se realizan en forma manual, lo que incrementa el tiempo y esfuerzo del nivel gerencial y técnico en la gestión de las operaciones, y limita a su vez el control expedito del procedimiento de fiscalización.
- 2.81. Sobre el particular, el Director General de Tributación indicó³³ que la carencia de un sistema de información tributario integrado y apoyado en la mejor tecnología afecta la efectividad de los Planes Anuales de Fiscalización (PAF). Según indicó dicho funcionario, esta situación se agravó con la pérdida del módulo de fiscalización, producto de las reformas legales del año 2012 (con anterioridad a esta reforma dicho procedimiento estaba automatizado); con la reforma, se variaron todos los procedimientos y a partir de ese momento todos se realizan en forma manual.
- 2.82. Esta Contraloría comprobó que efectivamente en la práctica no existe un sistema automatizado del flujo de trabajo, desde que se inicia, se planifica, ejecuta y comunica una actuación de fiscalización, que además esté integrado con el resto de aplicaciones y bases de datos que maneja la Administración Tributaria.
- 2.83. Se estableció que en el proceso de fiscalización se tiene además la limitación de que la no integración de las bases y de los sistemas de información genera problemas a la hora de realizar cruces de información, los cuales terminan siendo

³¹ Decreto Ejecutivo N° 38277-H, publicado en el Alcance Digital N°. 10 de La Gaceta N°. 65 del 02/04/2014.

³² Instrucción General 05-2014, del 10 de setiembre de 2014.

³³ Oficio N°. DGT-1257-2014 del 09 de diciembre del 2014.

manuales, dado que mientras que las declaraciones autoliquidativas de impuestos se presentan en SAP, las declaraciones informativas ingresan por el sistema SIAT, y ambos sistemas no están vinculados.

- 2.84. En criterio de la Contraloría General, el desarrollo de soluciones informáticas integradas en la Dirección de Grandes Contribuyentes se debe realizar con la prioridad del caso, dado que este segmento de contribuyentes es el que aporta mayores recursos tributarios al Estado costarricense. La ausencia de un sistema de información integrado incide negativamente en el flujo de trabajo que realiza la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes. Ante su ausencia, la labor de Fiscalización se realiza basándose en un procedimiento de trabajo que opera en forma manual, lo que genera mayores tiempos de fiscalización y limita el control expedito del cumplimiento de objetivos, metas y plazos de las actuaciones fiscalizadoras incorporadas en el Plan Anual de Fiscalización, dado que para ello deben generarse reportes o informes cuya preparación demanda mayor uso de personal y tiempo de procesamiento de la información, que si se tuviera un sistema automatizado con información que se actualizara permanentemente conforme se realicen las tareas y actividades, el cual podría ser consultado en línea en cualquier momento.
- 2.85. La importancia de esto se manifiesta inclusive en el hecho de que el Ministro de Hacienda dispuso³⁴ reducir el tiempo invertido en las acciones de fiscalización de los grandes contribuyentes de 900 a 450 horas, lo cual permitiría pasar de 75 a 150 grandes contribuyentes fiscalizados anualmente.
- 2.86. El Director General de Tributación mencionó³⁵ que en materia de sistemas de información existen limitaciones, porque los sistemas no han sido desarrollados con la prioridad que requiere la Administración Tributaria, para brindar con eficacia los servicios tributarios y contar con elementos digitales para selección, planificación y seguimiento de la Fiscalización.
- 2.87. Por su parte, el Ministro de Hacienda manifestó en comparecencia ante la Asamblea Legislativa³⁶ que en el caso de los ingresos existe “una débil y desactualizada plataforma tecnológica, que limita los mecanismos efectivos para el control de la evasión.”
- 2.88. La Contraloría General considera que la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, y en general toda la DGT, debe contar con los mejores desarrollos tecnológicos que permitan realizar un flujo de trabajo automatizado, que venga a agilizar la planificación y control de la fiscalización. Además, estas soluciones informáticas deben garantizar la integración con distintas bases de datos con

³⁴ Acta de la Sesión Plenaria N° 85 de la Asamblea Legislativa del jueves 2 de octubre de 2014.

³⁵ Oficio N° DGT-1076-2014 del 27 de octubre de 2014.

³⁶ Ídem, nota al pie N°34.

información de trascendencia tributaria de los contribuyentes. Tal y como se indicó anteriormente, por la importancia de las funciones asignadas a la DGT, y en específico a la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, dicho sistema se debería implementar con la prioridad que amerita.

SE REQUIERE MEJORAR LA IDONEIDAD PROFESIONAL Y LA CAPACITACIÓN DEL RECURSO HUMANO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DE LA DGCN.

- 2.89. En la auditoría realizada, se estableció que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales requiere mejorar la idoneidad profesional del recurso humano para el cumplimiento de sus funciones.
- 2.90. Al respecto, el Director General de Tributación comunicó³⁷ a esta Contraloría que *“Las limitaciones que tiene la Dirección General de Tributación, y en particular la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, en materia de recursos humanos, se derivan de la forma en que se ha desarrollado en Costa Rica el Estatuto del Servicio Civil que, no obstante ser una norma legal adecuada, su desarrollo reglamentario y procedimental impide la selección del recurso idóneo mediante la evaluación desde el ingreso del conocimiento, agravado con un sistema de formación y evaluación que no toma en cuenta el conocimiento técnico y la productividad como elementos objetivos para el ascenso y la permanencia en la organización.”*
- 2.91. Asimismo, dicho funcionario señaló que *“a esto se suma una demora excesiva en la sustitución del recurso humano, que por demás no requiere formación ni especialización tributaria para ingresar a la Dirección General de Tributación, dado que los elementos relevantes de ingreso son en extremo generales.”*
- 2.92. La Constitución Política de Costa Rica establece en el artículo 192 que los servidores públicos serán nombrados a base de idoneidad comprobada. Además, en el Plan Estratégico 2014-2018 de la DGT se estableció el objetivo estratégico de mejorar la efectividad de la Administración Tributaria, mediante la estrategia de: *“Mejorar el perfil y desarrollo profesional del funcionario tributario.”*
- 2.93. Sobre este particular, se determinó que el Ministerio de Hacienda cuenta con un manual de puestos, que establece los requerimientos para la clase de puestos profesionales en materia de ingresos que laboran en la Dirección General de Tributación. En el caso de la DGT, la especialidad de *“Administración Tributaria”* cuenta con cuatro subespecialidades a saber: auditoría fiscal, gestión y recaudación, legislación tributaria, y generalista, las cuales a su vez tienen relacionadas 48, 59, 42 y 46 atinencias académicas (sean distintas profesiones), respectivamente. Las atinencias imputadas a las subespecialidades de auditoría fiscal y gestión y recaudación tienen 37 atinencias repetidas entre ellas.

³⁷ Ídem, nota al pie No. 35.

- 2.94. En el caso de la subespecialidad de legislación tributaria, de las 42 atinencias que tiene, únicamente 2 están directamente relacionadas con la carrera de derecho, mientras que el resto incluye las carreras de administración, economía, ciencias agronómicas, ingeniería en construcción, ingeniería topográfica, ingeniería civil, entre otras.
- 2.95. Todo lo anterior, no garantiza la idoneidad profesional según los requerimientos de los cargos respectivos al momento de seleccionar, según las ternas elaboradas al efecto, además de que no se realizan pruebas específicas de conocimiento para la selección del personal.
- 2.96. A manera de ejemplo, del estudio se determinó que si bien las funciones que tiene asignadas la Subdirección de Investigación de Estudios Económicos y Tributarios, están relacionadas con la elaboración y análisis de estudios económicos-estadísticos-tributarios para los Grandes Contribuyentes, lo cual en principio requiere de conocimiento especializado en disciplinas como la estadística y economía por ejemplo, a la fecha del estudio la subdirección contaba con 4 funcionarios (un subdirector y 3 gestores) de los cuales 2 eran profesionales en administración y 2 en contaduría pública. Lo anterior revela la brecha existente entre el perfil profesional requerido para el ejercicio de las funciones, particularmente en esta subdirección.
- 2.97. La Contraloría General también constató que existen limitaciones en la capacitación del personal para el desempeño de las funciones atinentes a la Dirección de Grandes Contribuyentes. Esto tanto en el caso de los funcionarios de nuevo ingreso, los cuales no cuentan con una inducción inicial en materia tributaria; ni tampoco en el caso del personal que ya tiene más tiempo de trabajar en dicha Dirección.
- 2.98. Al respecto, de acuerdo con el inciso h) del Decreto Ejecutivo N° 35688-H, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales tiene asignada la función de: *“Propiciar el desarrollo profesional de los funcionarios asignados a esta función, estableciendo estrategias que fortalezcan las habilidades y conocimientos necesarios para su correcto desempeño, en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria.”*
- 2.99. En un estudio sobre Sistemas Tributarios de América Latina” (2009; pág. 490) se estableció lo siguiente con relación al recurso humano en las Administraciones Tributarias: *“No se puede concebir, una administración eficaz, si la misma no cuenta con los recursos materiales y humanos mínimos para el desarrollo de su gestión. (...) dotado de los recursos necesarios para el cumplimiento de su misión, y con una carrera administrativa profesionalizada (...).”*
- 2.100. Además se estableció en dicho estudio, citando a Díaz Yubero (2008) que: *“...Aunque las situaciones son variadas, en general hay una gran debilidad de las*

administraciones tributarias en lo que respecta a su personal. Es preciso conseguir una dotación adecuada y que se apliquen los siguientes principios: a) Acceso por méritos y capacidad técnica mediante pruebas transparentes, b) Ascenso por dedicación y calidad de trabajo, c) Estabilidad en el empleo, si el rendimiento es el adecuado, d) Nivel retributivo razonable y relacionado con metas, e) Amplia capacitación.”

- 2.101. Del estudio se determinó que en el caso de la Subdirección de Recaudación, Control y Servicios Tributarios, que cuenta con un total de 13 gestores tributarios, en el periodo 2012-2014 se recibió únicamente 4, 5 y 2 actividades de capacitación respectivamente. Es muy importante que el gestor tributario se encuentre lo más capacitado posible, en el sentido de que tiene importantes funciones asignadas las cuales implican un trato y contacto directo con el contribuyente.
- 2.102. En el caso de la Unidad de Análisis de Riesgos Fiscales, los 5 analistas asignados a esta función han recibido únicamente 7 actividades de capacitación en total durante los periodos del 2012 al 2014³⁸.
- 2.103. En criterio de la Contraloría General el no contar con el recurso humano con la idoneidad profesional y la especialización necesaria en la Dirección de Grandes Contribuyentes directamente incide en la gestión de ésta, más aun tratándose de un segmento de contribuyentes, que por su alta capacidad económica, reflejada por el volumen de activos y rentas brutas declarados, generalmente tienen operaciones económicas y financieras complejas, razón por la cual la Administración debe contar con una acumulación de capital humano altamente especializado y capacitado, ya que no se puede concebir una administración eficaz sin este elemento.
- 2.104. En relación con lo expuesto, el Director General de Tributación manifestó que sobre dichos aspectos que se consideran estructurales, se está trabajando activamente en un proyecto de excelencia en la gestión del potencial humano, basado en mejores prácticas de administraciones tributarias en esta materia, con el impulso de esa Dirección y el aval de las autoridades del Ministerio de Hacienda.

3. CONCLUSIONES

- 3.1. Los resultados obtenidos por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales en materia de recaudación y fiscalización, evidencian la urgente necesidad de concretar acciones para mejorar sustancialmente el control y la fiscalización, y la recaudación tributaria, esto en el marco de algunas medidas que se han venido adoptando con ese propósito. Esta situación es de gran importancia para el fisco,

³⁸ Oficio N° DGT-0181-2015 del 26 de febrero de 2015.

por cuanto el aporte contributivo de los Grandes Contribuyentes en el total de ingresos tributarios internos de la DGT podría ser aún mayor.

- 3.2. Del estudio realizado, se observa un porcentaje de cumplimiento de las metas de actuaciones fiscalizadoras, que presenta oportunidad de mejora, sobre todo en el caso del impuesto sobre las utilidades (para el periodo 2010-2014, 65,3% en utilidades y 84,5% en ventas). Además, en el periodo de análisis hay 27 actuaciones de fiscalización sin diferencia de impuesto en el caso de utilidades (14% de las actuaciones ejecutadas) y en el caso de ventas 8 auditorías (9% de las actuaciones ejecutadas). Por otra parte, se concluye que los montos regularizados al término del procedimiento de actuación son bajos, con respecto a los montos que el equipo de fiscalización determinó producto de la actuación, para el periodo 2010-2014, fueron de 20% en el caso de utilidades y 13,3% en el caso de ventas). Si se analiza únicamente las recuperaciones en el periodo 2010-2012, para eliminar un pago extraordinario de 2013, la regularización en utilidades sería únicamente del 2,9% en dicho periodo. Al respecto, la Administración Tributaria señaló que las “regularizaciones” son, nada más, una porción muy pequeña de las recuperaciones, por las deficiencias conocidas del sistema tributario que privilegiaban –la reforma del artículo 144 del Código tributario promulgada por la Ley 9069 del año 2012, pretende corregir esa situación- la controversia frente a la reparación del sujeto fiscalizado, básicamente por la demora en la resolución del Tribunal Fiscal.
- 3.3. En relación con lo anterior, y según se mencionó anteriormente, se determinó también que existen otras situaciones que están afectando la labor de fiscalización, y la eventual recuperación o recaudación de los impuestos, que refiere a los tiempos que tarda el Tribunal Fiscal Administrativo para resolver los casos en trámite en esa instancia, así como la acción de inconstitucionalidad interpuesta desde agosto de 2014, contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y que se encuentra pendiente de resolución, lo que ha detenido el dictado de actos finales en los procedimientos de fiscalización. Al cierre de 2014, existían 54 actuaciones de fiscalización, por un monto total determinado de ₡22.318 millones, más ₡8.715 millones por concepto de intereses y de ₡6.862 millones por concepto de sanciones, para un total de ₡37.895 millones, que se encontraban suspendidas hasta tanto la Sala Constitucional no resuelva dicha acción.
- 3.4. Así mismo, se determinó que, en promedio, un 22% de los Grandes Contribuyentes declaró cero de impuesto de utilidades (no pagaron impuesto), esto a pesar de haber declarado en conjunto montos en billones de ingresos brutos y activos totales en cada uno de los periodos. Debe indicarse que 34 grandes contribuyentes declararon reiterativamente cero de impuesto sobre las utilidades en los cuatro periodos fiscales objeto de estudio. Se han identificado tipologías que causan que

estos contribuyentes declaren cero: entre ellas la declaración de ingresos gravables como no gravables y deducciones de gastos improcedentes; operaciones con paraísos fiscales y con precios de transferencia que no proceden.

- 3.5. Al analizar el margen de utilidad o ganancia declarado por este grupo de Contribuyentes, se observa que la contribución de algunos sectores podría ser aún mayor, si se consideran de manera indicativa los márgenes de utilidad referenciales con que dispone la Administración Tributaria.
- 3.6. Se observó una desaceleración en la recaudación tributaria de los impuestos sobre las utilidades y ventas de Grandes Contribuyentes, en el periodo en estudio. Mientras que en 2013 la recaudación del impuesto sobre las utilidades creció 12,1%, en 2014 lo hizo a una tasa de 5,8%, y en el caso del impuesto general sobre las ventas, se observó una desaceleración más marcada, dado que mientras que en el periodo fiscal 2012 creció a una tasa de 14,0%, al cierre de 2014 presentó un crecimiento muy escaso de apenas un 0,4%. La Administración está adoptando medidas en 2015, con el fin de aumentar la tasa de crecimiento de la recaudación.
- 3.7. De la auditoría también se concluye que la función de análisis de riesgo fiscal e inteligencia tributaria para la fiscalización de los contribuyentes debe mejorarse significativamente. Esto por cuanto se determinó que dicha función está establecida normativamente en la Dirección General de Tributación y en la Dirección de Grandes Contribuyentes de la DGT, pero no se está cumpliendo según la respectiva normativa, y si bien existen iniciativas en proceso por parte de la Administración Tributaria para subsanar esta situación, en criterio de esta Contraloría resulta necesario que esta importante labor se realice con orientación estratégica y con la dotación de recursos necesarios.
- 3.8. Esto se debe en parte, a que la estructura organizacional vigente de la DGT, encomienda a varias dependencias funciones relacionadas con el análisis y la identificación de contribuyentes a fiscalizar, bajo criterios de riesgo fiscal. Empero, algunas de estas funciones no se están realizando a cabalidad. A manera de ejemplo, la Dirección de Inteligencia Tributaria no suministra a la Dirección de Grandes Contribuyentes indicadores de riesgo que le permitan detectar contribuyentes y sectores económicos con perfiles de riesgo, la Subdirección de Programación y Selección de la Dirección de Fiscalización de la DGT no remite criterios de selección detallados sobre Grandes Contribuyentes, la Subdirección de Investigación de Estudios Económicos y Tributarios de Grandes Contribuyentes no realiza las funciones relacionadas con la elaboración y análisis de estudios económicos-estadísticos-tributarios y elaboración de proyecciones y estimaciones de recaudación potencial. La Unidad de Análisis de Riesgos Fiscales de la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes conformada a partir del año 2012 a manera de Plan Piloto, aún no ha concluido el análisis encomendado de todos los sectores, esta Unidad no se encuentra formalmente establecida y no se

presentó mejora significativa en la detección de riesgos fiscales en el periodo de estudio. Cabe mencionar que la Administración señaló a la Contraloría General, que el nuevo modelo de inspección tributaria que se encuentra en proceso, está brindando resultados satisfactorios en 2015, y menciona que al 30 de octubre de 2015, el monto medio ajustado determinado por la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes es de ₡1.010 millones, superior a la expectativa de ₡316 millones establecida en el PAF 2015 y a la obtenida en 2014 de ₡348 millones. Adicionalmente reporta una duración media de esas actuaciones de 483 horas versus 793 horas en el 2013.

- 3.9. Además, se encontró que la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes carece de un sistema de información automatizado integrado para la planificación y el control del flujo de trabajo de la fiscalización que se realiza sobre los grandes contribuyentes. En criterio de la Contraloría General, el desarrollo de soluciones informáticas integradas en la Dirección de Grandes Contribuyentes se debe realizar con la prioridad del caso, dado que este segmento de contribuyentes es el que aporta mayores recursos tributarios al Estado costarricense.
- 3.10. Por último, se determinó que en la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales se requiere mejorar la idoneidad profesional del recurso humano que desempeña las funciones asignadas. Del estudio se constató que el proceso de reclutamiento y selección del personal debe mejorar en el tanto el proceso actual no garantiza la selección del recurso más idóneo, ya que para concursar en una plaza de la DGT no se requiere formación ni especialización tributaria, y las atinencias académicas (sean distintas profesiones) solicitadas para cada puesto son en extremo generales y se repiten en las diferentes subespecialidades tributarias. A ello se debe agregar que la DGT carece de un programa de formación inicial en materia tributaria para funcionarios de nuevo ingreso. En el caso de los funcionarios ya contratados se determinó que carecen de actividades de capacitación dirigidas a fortalecer el desarrollo profesional de estos, sobre todo en el caso de aquellos que directamente ejecutan labores de auditoría o gestión tributaria. En criterio de la Contraloría, una Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes debe contar con una acumulación de capital humano altamente especializado y capacitado, ya que no se puede concebir una administración eficaz sin este elemento.

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, N° 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, y sin perjuicio de otras eventuales acciones de fiscalización que

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

- 4.3. Fiscalizar a los grandes contribuyentes del impuesto sobre las utilidades que declararon cero de impuesto y que declararon márgenes de utilidad inferiores a los referenciales de la DGT –según se expone en los puntos 2.22 a 2.36-, conforme corresponda, con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y ejercer las acciones de cobro y sancionatorias pertinentes, y proceder al envío de eventuales casos al Ministerio Público, de ser procedente. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir al Ministro de Hacienda y a esta Contraloría General un informe de avance a más tardar el 30 de junio de 2016 y un informe de cumplimiento a más tardar el 16 de diciembre de 2016, con las medidas implementadas y los resultados obtenidos sobre el particular.
- 4.4. Realizar las acciones de fiscalización y cobro que correspondan, para incrementar el rendimiento en la recaudación de los tributos a cargo de la Dirección de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación, en concordancia con la meta de aumento de la carga tributaria establecida en el Plan Nacional de Desarrollo 2015-2018. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir al Ministro de Hacienda y a esta Contraloría, un informe de avance a más tardar el 30 de junio de 2016 y un informe final a más tardar el 16 de diciembre de 2016 sobre las acciones que se implementaron y los resultados obtenidos. (Ver puntos 2.15 a 2.21).
- 4.5. Cumplir con las funciones de análisis de riesgo e inteligencia tributaria que el Decreto Ejecutivo N° 35688-H establece a la Dirección General de Tributación y a la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, para lo cual debe establecer la orientación estratégica y dotación de recursos para esa labor. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, esa Dirección deberá remitir al Ministro de Hacienda y a esta Contraloría, un informe de avance con los resultados de las acciones dispuestas, a más tardar el 30 de junio de 2016, y una certificación de que ha cumplido con esta disposición el 16 de diciembre de 2016. (Ver puntos 2.37 a 2.72).

- 4.6. Elaborar una lista de requerimientos funcionales para la automatización de las tareas de planificación y control del proceso de fiscalización en la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, y remitirla a la Dirección de Tecnología de Información y Comunicación (DTIC) del Ministerio de Hacienda, para su desarrollo e implementación. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante la remisión a más tardar el 16 de diciembre de 2016 de una certificación donde conste que se elaboraron tales requerimientos funcionales y su envío a la DTIC. (Ver puntos 2.73 a 2.88).
- 4.7. Diseñar e implementar, en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria (CIFH), un programa de capacitación para los funcionarios de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a esta Contraloría, a más tardar el 31 de marzo de 2016, una certificación donde conste que dicho programa de capacitación fue diseñado y se ha iniciado su fase de implementación. (Ver puntos 2.89 a 2.104).

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

- 4.8. Presentar, en coordinación con la Dirección General de Tributación y la Dirección Administrativa Financiera (DAF), ante la Dirección General de Servicio Civil, una reforma que ajuste las especialidades, subespecialidades y atinencias del Manual Institucional del Ministerio de Hacienda, que permita el reclutamiento y selección del personal de la Dirección General de Tributación, con los conocimientos y competencias requeridas para cada puesto de esa Dependencia. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a esta Contraloría, a más tardar el 30 de junio de 2016, una certificación donde conste que dicho ajuste fue presentado a la Dirección General de Servicio Civil. (Ver puntos 2.89 a 2.104).

ANEXO 1

**VALORACIÓN DE OBSERVACIONES AL BORRADOR DEL INFORME DE AUDITORÍA DE
CARÁCTER ESPECIAL SOBRE LA GESTIÓN DE LA DIRECCIÓN DE GRANDES
CONTRIBUYENTES NACIONALES.**

Nro. Párrafo	2.61		
Observaciones Administración	Se indica que: En donde se cita "...y no cuenta con procedimientos de trabajo escritos", debemos aclarar que de previo a la puesta en marcha del plan piloto, en la parte de análisis de la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, se elaboró el manual de procedimientos para el analista (documento adjunto); el cual describe desde la obtención de información sobre el sujeto pasivo utilizando como fuente AMPO, declaraciones de autoliquidación e informativas, así como la información existente en la administración tributaria proveniente de fuentes externas y presenta, paso a paso, el procedimiento a ejecutarse en el modelo de análisis (diseñado en Excel) cuyo contenido se basa en una serie de matrices, cuadros comparativos, razones financieras y ratios; a fin de obtener conocimiento sobre el sujeto pasivo, su actividad económica y su comportamiento tributario. Adicionalmente se emitió el documento "Fortalecimiento del proceso de desarrollo de actuaciones fiscalizadoras: Plan piloto" (Adjunto).		
¿Se acoge?	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input type="checkbox"/>
Argumentos CGR	Se elimina la citada referencia del párrafo 2.61.		

Nro. Párrafo	3.2		
Observaciones Administración	<p>Se indica que en la conclusión en la que se anota que: "(...) en materia de fiscalización, existe una escasa recuperación tributaria producto de la misma. Al comparar los montos regularizados con respecto a los montos que el equipo de fiscalización determinó (...)". La expresión pareciera que instituye a la denominada "regularización"-más precisamente a la conformidad del sujeto inspeccionado con la propuesta de regularización que se le ha de formular al final del procedimiento- como el único mecanismo de recuperación de las cuotas liquidadas en las actuaciones inspectoras, lo cual sería incorrecto.</p> <p>Las "regularizaciones" son, nada más, una porción muy pequeña de las recuperaciones, por las deficiencias conocidas del sistema tributario que privilegiaban –la reforma del artículo 144 del Código tributario promulgada por la Ley 9069 del año 2012, pretende corregir esa situación- la controversia frente a la reparación del sujeto fiscalizado, básicamente por la demora en la resolución del Tribunal Fiscal (cifras observadas para resoluciones del año 2012 establecen un rango de variación de ellas, entre un mínimo de 19 meses y un máximo de 94). Las cifras importantes de recuperación han de encontrarse en la gestión cobratoria de resoluciones firmes, dictadas por aquel alto Tribunal.</p>		
¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input checked="" type="checkbox"/>
Argumentos CGR	Se mantiene la referencia a la regularización efectuada por el contribuyente al término del procedimiento de actuación, pero se modifica la redacción de los puntos 3.2. y 3.3 para ampliar sobre las limitaciones existentes para la recuperación de impuestos como resultado del proceso de fiscalización, derivadas del tiempo de duración del trámite de los casos respectivos en el Tribunal Fiscal Administrativo, así como de la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.		

Nro. Párrafos	3.8
<p>Observaciones Administración</p>	<p>Señala la Administración que aun conociendo que el rango bajo estudio comprende el período del 2010 al 2014 y analizando la conclusión que indica que, la Unidad de Análisis de Riesgos Fiscales de la Subdirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes, “...aún no se cuenta con resultados que evidencian una mejora en la detección de riesgos fiscales y por tanto una mejora en la etapa de inspección tributaria”, la misma pudiera no corresponder con la realidad si se consideran las aclaraciones y resultados obtenidos durante el 2015. A saber,</p> <p>Primero: La implantación del modelo –proceso aun en marcha-fue precedido de la ejecución de un “plan piloto” a partir el año 2013, en el que el control de todos los procedimientos inspectores que se abrieron y concluyeron fue realizado por un grupo integrado por la – en ese momento- Directora de Grandes Contribuyentes, por la Subdirectora de Fiscalización de esa Dirección, y por el Director de Fiscalización. Ese grupo dirigió y controló –con toda intensidad- la fase de análisis y también la de comprobación material frente al contribuyente, si bien con menos intensidad visto que, en esta fase, deben actuar tanto el inspector como su coordinador.</p> <p>Segundo: Acogiendo recomendaciones de CAPTAC-RD (ver página 17 de su “INFORME DE ASISTENCIA TÉCNICA” sobre sus misiones de corto plazo del 18 y 22 de febrero y del 16 al 26 de abril de 2013) se puso en práctica un nuevo esquema de trabajo en la Subdirección de Fiscalización, que quedó conformada como se presenta en el siguiente esquema, advirtiendo que, por limitación en los recursos disponibles, no ha sido posible completar los grupos de análisis conforme a la previsión establecida.</p> <div data-bbox="609 1035 1214 1549" data-label="Diagram"> <p style="text-align: center;">SUDIRECCIÓN DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA (a cargo de una subdirectora)</p> <pre> graph TD A["Inspección Cuatro Grupos Cada uno con 1 Coordinador 4 inspectores"] --> B["Inspección de tres Sectores y uno especial: Industria Comercio Servicios Fiscalidad Internacional"] C["Análisis Tres grupos Cada uno con: 1 Coordinador al menos 1 Analista"] --> D["Análisis tendrá tres sectores económicos (espejo de inscripción)"] E["Área resolutive"] </pre> </div> <p>Tercero: Aunque con las particularidades y complejidades que entrañan este tipo de contribuyentes, se puede afirmar que el modelo acoge los siguientes lineamientos: en una fase inicial de análisis, utilizando amplia información de trascendencia tributaria relacionada con un determinado “gran contribuyente”, se analizan sus resultados fiscales y se identifican sus riesgos particulares. En la siguiente fase de inspección, se desarrollan las actuaciones para la comprobación de tales riesgos, con forme a un plan de trabajo en el que los inspectores designados consignan la información requerida, las actuaciones necesarias y su duración estimada.</p> <p>Cuarto: Los resultados obtenidos durante el año 2015 con corte al 30 de octubre, constituyen, a nuestro modo de ver, sólidos indicios de que la apuesta en desarrollar un modelo de inspección</p>

basado en el análisis previo de riesgos fiscales, marcha en la dirección correcta. Obsérvense los datos que se observan en el cuadro N°1.

Cuadro No. 1
Resultados de Grandes Contribuyentes Nacionales
Al 30 de octubre 2015
-Monto en millones de colones -

Actuaciones		Grado de ejecución	Cuota		Sanciones ⁴	Duración media ⁵
Programadas ¹	Realizadas		Total determinado	Media ³		
55	44	80%	106.796	2.427	1.010	79.608

Notas: ¹ Actuaciones programadas al 31 de diciembre del 2015.
² Estos valores corresponden a la media aritmética o promedio simple.
³ La cuota media ajustada, obedece a la exclusión de dos actuaciones, cuyas determinaciones se consideran montos extremos. Ambos suman \$64.365,00 millones.
⁴ Se incluyen el importe de intereses sobre las liquidaciones efectuadas.
⁵ Duración media en horas laborables.

En general, considerando la fase inicial de operación del nuevo modelo inspector, los resultados pueden valorarse como muy satisfactorios. La cuota media ajustada obtenida, de ₡1.010,00 millones supera la expectativa de ₡316 millones establecida en el PAF 2015 y es muy superior de la obtenida en 2014 por ₡348 millones. La duración media de esas actuaciones de 483 horas supone una reducción importante con respecto a la duración media, previa a la implantación del modelo, de 793 horas del 2013. Más significativa resulta aquella reducción si se agrega que las actuaciones comprendieron al menos dos periodos fiscales para cada gran contribuyente y en algunos casos hasta tres periodos.

¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input checked="" type="checkbox"/>
Argumentos CGR	El alcance del estudio, abarca la gestión de la Dirección de Grandes Contribuyentes en los ejercicios fiscales del 2010 al 2014, no obstante, se consigna en el punto 3.8 que la administración reporta mejoras al 30 de octubre de 2015.		

Lic. Federico Castro Páez
GERENTE DE ÁREA

Licda. Julissa Sáenz Leiva
ASISTENTE TÉCNICO

Lic. Diego Leiva Mora
FISCALIZADOR