



INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-00002-2018
03 de abril, 2018

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

**INFORME DE AUDITORÍA ESPECIAL
SOBRE LA RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS GRANDES EMPRESAS
TERRITORIALES**

2018

CONTENIDO

	<u>Página nro.</u>
RESUMEN EJECUTIVO	
1. INTRODUCCIÓN.....	1
ORIGEN DE LA AUDITORÍA	1
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA	1
NATURALEZA Y ALCANCE.....	1
GENERALIDADES ACERCA DE LA AUDITORÍA.....	2
METODOLOGÍA APLICADA	6
COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA.....	6
2. RESULTADOS.....	7
UN 27% DE LAS GRANDES EMPRESAS TERRITORIALES DECLARARON PÉRDIDAS O CERO IMPUESTO DE UTILIDADES EN EL PERIODO 2010-2016	7
NECESIDAD DE MEJORAR EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DE LAS GETES	12
NECESIDAD DE REVISAR PERIÓDICAMENTE LOS CRITERIOS Y LA LISTA DE CLASIFICACIÓN DE GRANDES EMPRESAS TERRITORIALES.....	15
3. CONCLUSIONES	18
4. DISPOSICIONES	18
AL SR. CARLOS VARGAS DURÁN, DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.....	19
AL SR. MANUEL RAMOS CAMPOS, DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN DE TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN O A QUIENES EN SU LUGAR OCUPEN EL CARGO	20
 GRÁFICOS	
Gráfico 1 Porcentaje de recaudación del impuesto sobre las utilidades, según grupo de contribuyente, período 2016	4
Gráfico 2 Grandes Empresas Territoriales: Montos determinados y cancelados por concepto del impuesto a las utilidades 2010-2016 Montos en millones de colones.....	13
 CUADROS	
Cuadro 1 Recaudación del impuesto a las utilidades de las GETES por Administración Tributaria Períodos fiscales 2010-2016 Monto en millones de colones - Porcentaje del monto recaudado	5
Cuadro 2 Estratificación del Impuesto a las utilidades declarado por las Grandes Empresas Territoriales, Períodos Fiscales 2010-2016	8
Cuadro 3 Comparación entre cálculo de margen de utilidad de declaraciones de impuesto a utilidades de las GETES y margen de referencia de la DGT de algunas actividades económicas ...	9
Cuadro 4 Situaciones detectadas en la base de datos de declaraciones del impuesto a las utilidades de los GETES, Período Fiscal 2010-2016.....	11

RESUMEN EJECUTIVO

¿Qué examinamos?

La auditoría de carácter especial evaluó la gestión de recaudación y fiscalización del impuesto sobre las utilidades de las Grandes Empresas Territoriales por parte de la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda, en los periodos fiscales del 2010 al 2016, ampliándose en los casos en que se consideró necesario.

¿Por qué es importante?

Las Grandes Empresas Territoriales (GETES) se constituyen en un segundo segmento de contribuyentes con alta capacidad económica, después de los Grandes Contribuyentes Nacionales, en razón de su capacidad contributiva y económica, por cuanto para ser catalogadas como tales deben tener activos o rentas brutas superiores a los ₡20 mil millones o una recaudación tributaria superior a ₡80 millones. En 2016, las más de 500 empresas catalogadas como GETES tuvieron activos totales por ₡5,2 billones y rentas brutas por ₡4 billones, aproximadamente.

¿Qué encontramos?

En la auditoría efectuada se determinó que de las declaraciones realizadas por las Grandes Empresas Territoriales, un 21% de las declaraciones presentó pérdidas y un 6% declaró cero de impuesto, para un total de 27% con pérdida o cero impuesto de utilidades en el periodo 2010-2016. Los ingresos brutos percibidos por dicho grupo de contribuyentes en el periodo de estudio, alcanzaron los ₡8,1 billones y los activos totales alcanzaron los ₡15,6 billones. Se observó también, que en el periodo 2010-2014, 7, 25 y 14 contribuyentes declararon pérdidas de manera consecutiva durante tres, cuatro e inclusive los cinco años.

Adicionalmente se determinó una baja contribución del impuesto de utilidades de las GETES por actividad y sector económico en comparación con márgenes de referencia así como inconsistencias en las cifras de las declaraciones realizadas por las GETES, tales como presentación de gastos por depreciación cuando no se informa sobre activos, presentación de otros gastos financieros cuando no se informa sobre pasivos, entre otras.

Por otra parte, en el estudio se estableció que los montos determinados de impuestos producto de las actuaciones de fiscalización intensiva al impuesto sobre las utilidades de las GETES ha presentado una tendencia a la baja en el periodo 2010-2016, al pasar de más de ₡9.217 millones determinados en 2010 a ₡2.274 millones en 2016. Con respecto al monto cancelado en el periodo 2012-2016, la recaudación alcanzó aproximadamente ₡380 millones en promedio anual, lo que representa únicamente un 17% de lo determinado por año en promedio por la Administración Tributaria. Un 27% (promedio entre los periodos 2010-2014) de las actuaciones de fiscalización programadas en el impuesto sobre las utilidades de las GETES no se ejecutó. Un modelo eficaz de gestión del control de las GETES podría constituirse en una herramienta para lograr un mejor comportamiento

tributario por parte de ellas mediante un aumento en la sensación de riesgo derivada de su aplicación.

Con respecto a la resolución donde se establecen los criterios de clasificación de los contribuyentes, en la auditoría se determinó que la última revisión realizada por parte de la Administración Tributaria de dichos criterios corresponde al año 2008, es decir, fue emitida hace diez años, cuando dicha resolución requiere de la revisión y actualización cada tres años y además, las condiciones económicas actuales han variado ya significativamente.

Finalmente, con respecto a la lista de contribuyentes catalogados como GETES, se encontraron contribuyentes que tienen los requisitos para ser Grandes Contribuyentes y eventuales contribuyentes de la masividad que podrían ser catalogados como GETES. Lo anterior puede repercutir en una menor recaudación tributaria de este segmento que la estimada, por lo que la Administración debe velar por mantener tanto los criterios de selección como la lista de clasificación actualizada.

¿Qué sigue?

Se giran disposiciones al Director General de Tributación, para que elabore y ejecute un plan de control tributario a los contribuyentes catalogados como GETES que reiteradamente declaran cero en impuesto sobre las utilidades o pérdidas netas; elabore y remita a la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación del Ministerio de Hacienda, un requerimiento para incorporar validaciones de datos en las declaraciones de impuesto a las utilidades; finiquite e implemente el modelo de gestión del control de las GETES; oficialice la actualización de los criterios de selección de las Grandes Empresas Territoriales y que emita formalmente y actualice como máximo cada dos años la lista de Grandes Empresas Territoriales. Se gira disposición al Director de la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación del Ministerio de Hacienda para que implemente los requerimientos de validaciones de datos en las declaraciones de impuesto a las utilidades.



INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-00002-2018

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA REPÚBLICA

INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE LA RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS GRANDES EMPRESAS TERRITORIALES

1. INTRODUCCIÓN

ORIGEN DE LA AUDITORÍA

- 1.1. La auditoría se realizó con fundamento en las competencias que le confieren a la Contraloría General los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, así como los artículos 17, 21 y 37 de su Ley Orgánica, N° 7428.
- 1.2. Las Grandes Empresas Territoriales (GETES) se constituyen en un segundo segmento de contribuyentes con alta capacidad económica, después de los Grandes Contribuyentes Nacionales, por cuanto tienen activos o rentas brutas promedio en los últimos tres periodos fiscales superiores a los ¢20 mil millones o una recaudación tributaria promedio en los últimos tres periodos fiscales superior a ¢80 millones, conforme a los criterios de clasificación definidos por la Dirección General de Tributación. En 2016, las 519 empresas catalogadas como GETES en las bases de datos suministradas, tuvieron activos totales por ¢5,2 billones y rentas brutas por ¢4 billones, aproximadamente.

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- 1.3. Evaluar la gestión de recaudación y fiscalización del impuesto sobre las utilidades de las Grandes Empresas Territoriales por parte de la Dirección General de Tributación.

NATURALEZA Y ALCANCE

- 1.4. La auditoría comprendió la revisión de la gestión de recaudación y fiscalización realizada por la Dirección General de Tributación y las Administraciones Tributarias en relación con la contribución del impuesto sobre las Utilidades en los periodos fiscales 2010 al 2016, por parte de las

Grandes Empresas Territoriales, ampliándose en los casos que se consideró necesario.

GENERALIDADES ACERCA DE LA AUDITORÍA

- 1.5. La Administración Tributaria ha estratificado sus procesos de gestión, recaudación y fiscalización en tres segmentos, los Grandes Contribuyentes Nacionales, las Grandes Empresas Territoriales (GETES) y los demás contribuyentes (masividad).
- 1.6. Los contribuyentes clasificados como Gran Empresa Territorial representan en jerarquía el segundo grupo más importante, después de los Grandes Contribuyentes Nacionales, en razón de su capacidad contributiva y económica, conforme los criterios de selección establecidos en las resoluciones N°DGT-003-2008 y N°DGT-09-2008.
- 1.7. Las GETES surgen en acatamiento al inciso a) del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 25925-H del 13 de marzo de 1997, publicado en La Gaceta N° 70 del 14 de abril de 1997 y sus reformas, denominado “Reglamento Sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización”, donde se establece que corresponde a la Dirección General de Tributación emitir los criterios para la clasificación de los contribuyentes dentro de las categorías de Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Territoriales.
- 1.8. Con respecto a su objetivo original, la Dirección General de Tributación (DGT) indicó¹ que el modelo de Grandes Empresas Territoriales se basaba en tres conceptos, contenidos en la Directriz N° 02-02 del 25 de febrero de 2002:
 - “-Crecimiento y efectividad en el control masivo del fraude simple y el control más especializado del fraude complejo.*
 - Máxima rentabilidad para la Administración Tributaria como un todo.*
 - Mayor disponibilidad de recursos para la atención y control de la generalidad de los contribuyentes.”²*
- 1.9. En correspondencia a esta figura, la Dirección General de Tributación creó el gestor de GETES, en primera instancia, en la provincia de San José y luego se extendió a las demás Administraciones Tributarias (en adelante AT), donde cada uno manejaba un número determinado de empresas bajo su gestión.

¹ Oficio N° DGT-0389-2015 del 22 de abril de 2015.

² El modelo de atención de las GETES, estuvo influenciado por la figura del modelo de Banca Corporativa del Banco Nacional, bajo la premisa de la existencia de un ejecutivo que trabajara una cartera de empresas asignadas y de esta forma les brindara un servicio de atención más personalizado, acorde a la importancia recaudatoria de ese sector de contribuyentes. Entrevista Gerente de la Administración Tributaria de Heredia el 7/7/2015.

1.10. A partir del 2012, la DGT tomó la decisión de eliminar los gestores que se encargaban de atender específicamente a las GETES, cuya atención se incorporó en la función operativa del gestor de cobro. El Reglamento de Organización y Funciones de la DGT³, posteriormente estableció la conformación de unidades organizativas en las AT de San José Oeste y San José Este para la atención de las GETES, en el artículo 67 inciso 6. Establece que en las AT de San José Este y Oeste, se crean una serie de Unidades Organizativas, adscritas a cada subgerencia tributaria. De ellas en la subgerencia de Fiscalización se crean grupos de “grandes empresas territoriales”, como se indican en los puntos i y ii del subinciso C, inciso 6, como se detalla:

“i. Para la Administración Tributaria San José Oeste, se crean las siguientes unidades organizativas denominadas: Grandes Empresas Territoriales 1 (GETES1), Grandes Empresas Territoriales 2 (GETES 2), Demás Contribuyentes 1, Demás Contribuyentes 2, Demás Contribuyentes 3, Demás Contribuyentes 4 y Resolutiva de Fiscalización.”.

“ii. En la Administración Tributaria San José Este, se crean las siguientes unidades organizativas denominadas: Grandes Empresas Territoriales 1 (GETES1), Demás Contribuyentes 1, Demás Contribuyentes 2 y Resolutiva de Fiscalización las relacionadas con mismas que se detallan a continuación con el desglose de las funciones asignadas....”.

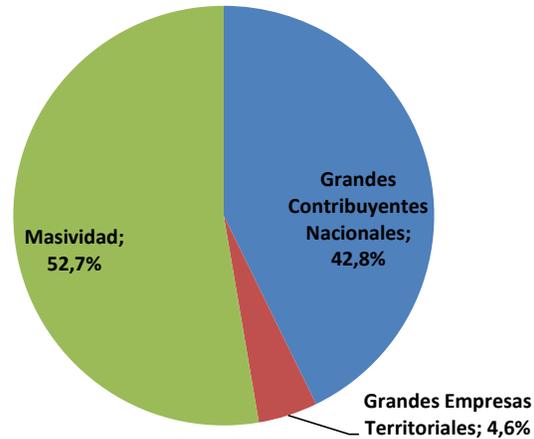
1.11. Además, indican que con el resto de las AT se destinan recursos para la atención de las actividades establecidas para este sector de contribuyentes en los planes operativos, bajo un criterio de selección y no un modelo de gestión.

1.12. El nivel de recaudación total del impuesto a las utilidades en el año 2016 de los tres grupos de contribuyentes, arriba citados, se concentra mayoritariamente en los Grandes Contribuyentes Nacionales (42,8%), seguido de la masividad que alcanza un 52,7%, y la recaudación correspondiente a los GETES alcanza apenas⁴ un 4,6% de la recaudación sobre este impuesto.

³ Decreto N° 35688-H del 29 de noviembre de 2009 publicado en La Gaceta del 21 de enero de 2010.

⁴ Un indicador que puede aproximar aceptablemente los avances en el mejoramiento de los niveles de equidad del sistema tributario, es la concentración de la recaudación por tipo de contribuyentes. La revisión de los niveles de concentración en la recaudación puede ser de para identificar situaciones de inequidad excesivas. Ver Banco Interamericano de Desarrollo. Indicadores de gestión para el área tributaria. Washington D.C., octubre 1998.

Gráfico 1
Porcentaje de recaudación del impuesto sobre las utilidades,
según grupo de contribuyente, período 2016



Fuente: Elaboración propia con base en información proporcionada por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, mediante oficios DGT-600-2016 y DGT-1099-2017.

- 1.13. Entre los períodos 2010-2016, el monto recaudado del impuesto a las utilidades por AT, fue de ¢225.429 millones. Las AT de San José (71%) y Heredia (10%) son las que más aportan a la recaudación y las de menor aporte son Zona Sur (0,6%), Puntarenas (1,1%), Guanacaste (1,2%) y Limón (1,8%).
- 1.14. Las AT recaudaron por concepto del impuesto a las utilidades de los GETES, en el año 2016, ¢35.303 millones, donde la Administración Tributaria de San José presenta una recaudación del 68% del total. En el cuadro siguiente se observa la recaudación del impuesto a las utilidades de GETES según Administración Tributaria, en el periodo 2010-2016.

Cuadro 1
Recaudación del impuesto a las utilidades de las GETES por Administración
Tributaria

Períodos fiscales 2010-2016

Monto en millones de colones - Porcentaje del monto recaudado

Administración Tributaria	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		Total	%
	Monto	%														
San José	18.735	70%	21.845	75%	21.379	71%	24.493	74%	26.216	73%	23.831	68%	24.218	68%	160.718	71,3%
Heredia	3.060	11%	3.532	12%	3.500	12%	3.391	10%	3.742	10%	3.964	11%	2.029	6%	23.217	10,3%
Alajuela	1.626	6%	1.236	4%	1.773	6%	1.364	4%	1.447	4%	1.822	5%	4.287	12%	13.553	6,0%
Cartago	1.576	6%	1.259	4%	1.707	6%	1.479	4%	2.018	6%	2.207	6%	2.249	6%	12.495	5,5%
Zona Norte	603	2%	442	2%	791	3%	593	2%	1.057	3%	1.300	4%	221	1%	5.006	2,2%
Limón	426	2%	270	1%	461	2%	865	3%	689	2%	1.330	4%	119	0%	4.159	1,8%
Guanacaste	109	0%	144	0%	179	1%	228	1%	237	1%	248	1%	1.479	4%	2.624	1,2%
Puntarenas	465	2%	154	1%	93	0%	437	1%	333	1%	147	0%	770	2%	2.399	1,1%
Zona Sur	320	1%	277	1%	217	1%	99	0%	115	0%	98	0%	132	0%	1.258	0,6%
Total general	26.919	100%	29.160	100%	30.099	100%	32.947	100%	35.855	100%	34.947	100%	35.503	100%	225.429	100,0%

Fuente: Elaboración propia con base en oficios DGT-0169-2015 del 24/02/2015, DGT-989-2015 del 3/9/2015, DGT-600-2016 del 17/6/2016 y DGT-1099-2017 del 11/10/2017.

- 1.15. Se observa una alta concentración de la recaudación en la Administración de San José. Al respecto, debe manifestarse que esa concentración se origina fundamentalmente por los criterios de domiciliación de los contribuyentes, establecido en el artículo 28 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el cual se define como domicilio social de las personas jurídicas, el lugar en que esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, no así el lugar en donde se realiza efectivamente su actividad comercial.
- 1.16. El modelo de Grandes Empresas Territoriales o empresas catalogadas como medianas, se ha implementado en varios países, con el fin de poder clasificar y mantener un mejor control sobre sus contribuyentes y además dar un trato diferenciado de acuerdo a dicha clasificación. Países como Perú⁵, Guatemala⁶, Paraguay⁷, El Salvador⁸, han utilizado ese concepto de medianos contribuyentes para intentar mantener un mejor control tributario.

⁵ Mediante Res. de Sup. N° 066-2016/SUNAT, publicada el 27-02-2016, se modificó su estructura interna, incorpora la División de Fiscalización de Medianos Contribuyentes: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/estructuraorganizacional.html>.

⁶ Cuenta con la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos en su estructura organizacional: <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/>.

⁷ Cuenta con el Departamento de Medianos Contribuyentes: <http://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/detail?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/Institucional/organigramas-de-la-set&content-id=/repository/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/categories/2018/01/19/Organigrama%20-%20Direcciones%20de%20la%20SET.pdf>

⁸ En la Dirección General de Impuestos Internos cuentan con la Subdirección de Medianos Contribuyentes: http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Organigrama_del_Ministerio_de_Hacienda

- 1.17. Los países mencionados anteriormente, presentan una clasificación de contribuyentes muy similar, contando con grandes, medianos y pequeños contribuyentes, además el fin de esta clasificación es el mismo para todas las AT, cual es dar un trato y atención más personalizada y un seguimiento más continuo a cada uno de esos estratos.

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.18. La auditoría se realizó con base en el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitido por la Contraloría General de la República, y se aplicó la metodología establecida por la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de este órgano contralor para el desarrollo de auditorías.
- 1.19. En la ejecución de la auditoría se aplicaron técnicas y prácticas de auditoría generalmente aceptadas, como visitas a las diferentes Administraciones Tributarias, se realizaron entrevistas y solicitudes de información, a los funcionarios encargados del proceso de gestión, recaudación y fiscalización de los niveles centrales; así como a funcionarios de la Dirección de Inteligencia Tributaria de la Dirección General de Tributación (DGT).
- 1.20. Adicionalmente, se solicitó a la DGT las bases de datos correspondientes a los impuestos de utilidades de las Grandes Empresas Territoriales⁹, 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 2016. El proceso de análisis y sistematización de la información contenida en cada una de las casillas de los formularios de utilidades se realizó mediante el software especializado de análisis y auditoría de datos IDEA¹⁰ y excel.

COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

- 1.21. En reunión efectuada el 1 de marzo de 2018 en la DGT, se expusieron los principales resultados de la presente auditoría a los siguientes funcionarios del Ministerio de Hacienda: Carlos Vargas Durán (Director de la DGT), Juan Carlos Gómez Sánchez (Subdirector de la DGT), Susana Berrios Fallas (Directora de Gestión Integral Tributaria de la DGT), Gerardo Durán Ortiz (Director de Inteligencia Tributaria de la DGT), Amalia Ramírez Chaves (Funcionaria de la Dirección de Inteligencia Tributaria de la DGT), Sussy Calvo Solís (Directora a.i de Fiscalización de la DGT), Juan de Dios Araya Navarro (Director General de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda), y Ronald Fernández Romero (Subdirector General de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda).

⁹ Para los periodos fiscales del 2010 al 2016 del impuesto a las utilidades.

¹⁰ Por sus siglas en inglés, IDEA - Interactive Data Extraction and Analysis-.

- 1.22. Mediante oficios N° 3265 (DFOE-SAF-0137) y N° 3888 (DFOE-SAF-0160), el Órgano Contralor remitió a la DGT y a la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación (DTIC), el borrador del presente informe, con el propósito de que se remitieran a la Contraloría General las observaciones que consideraran pertinentes. No obstante, cumplido el plazo, la Administración no remitió observaciones al borrador de GETES.

2. RESULTADOS

UN 27% DE LAS GRANDES EMPRESAS TERRITORIALES DECLARARON PÉRDIDAS O CERO IMPUESTO DE UTILIDADES EN EL PERIODO 2010-2016

- 2.1. En la auditoría se determinó que en el periodo 2010-2016, del total de declaraciones presentadas (3.949) por los contribuyentes denominados GETES, un 21% (824) presentaban pérdida y un 6% (238) cero impuesto, es decir un 27% de las Grandes Empresas Territoriales declararon pérdidas o cero impuesto de utilidades en el periodo 2010-2016¹¹. En estos dos últimos casos los ingresos brutos percibidos en el periodo de estudio, alcanzaron los ¢8.149.998 millones y los activos totales alcanzaron los ¢15.580.099 millones.

¹¹ En el Informe DFOE-SAF-IF-04-2015, un 22% de grandes contribuyentes declararon cero (no pagaron impuesto) en el impuesto sobre las utilidades.

Cuadro 2
Estratificación del Impuesto a las utilidades declarado por las Grandes Empresas
Territoriales, Periodos Fiscales 2010-2016
-En millones de colones y porcentajes-

Estrato	>=	<	Cantidad de Declaraciones	Impuesto		Total Activo	Total de costos,			
				% del periodo	%		Total Ingresos	gastos y otras deducciones	Pérdida Neta	
Declara pérdida			824	21%	0	0%	9.439.228	3.721.886	4.185.853	463.967
Declara cero	0	1	238	6%	0	0%	6.440.871	4.428.112	4.052.490	0
1	1	10.000.001	538	14%	2.619	1%	3.260.144	1.828.362	1.750.612	0
2	10.000.001	35.000.001	805	20%	16.781	6%	3.072.650	3.347.180	3.024.257	0
3	35.000.001	75.000.001	562	14%	30.042	11%	2.373.840	2.909.102	2.752.011	0
4	75.000.001	130.000.001	434	11%	42.753	16%	2.049.697	2.784.112	2.608.356	5,4
5	130.000.001	200.000.001	250	6%	40.501	15%	1.488.234	1.896.836	1.754.726	0
6	200.000.001	285.000.001	135	3%	31.829	12%	1.029.422	1.368.619	1.261.350	0
7	285.000.001	385.000.001	66	2%	21.524	8%	644.867	742.401	670.599	0
8	385.000.001	500.000.001	31	1%	13.871	5%	449.020	594.724	548.487	0
9	500.000.001	630.000.001	24	1%	13.224	5%	580.553	539.971	495.859	0
10	630.000.001		42	1%	52.320	20%	1.587.754	1.168.463	1.018.404	4.736
Total			3.949	100%	265.465	100%	32.416.280	25.329.768	24.123.004	468.709

Fuente: Elaboración propia con base en información de GETES proporcionada por la Dirección General de Tributación, DGT-0235-2015, DGT-270-2015, DGT-7656-2015, DGT-556-2016 y DGT-1254-2017.

- 2.2. Como se observa en el cuadro anterior, durante el periodo auditado en promedio el 14% de las GETES declaró el 65% del impuesto, lo cual refleja una alta cantidad de contribuyentes que no contribuyen de acuerdo con su potencial económico que los clasifica dentro de este grupo de contribuyentes.
- 2.3. En la auditoría se determinó también, que en el periodo 2010-2014, 7, 25 y 14 contribuyentes declararon pérdidas de manera consecutiva durante tres, cuatro e inclusive los cinco años, respectivamente.
- 2.4. Adicionalmente, para algunas actividades económicas, se calculó el margen de utilidad, conforme lo presentado en las declaraciones del impuesto a las utilidades entre los periodos 2010-2016, como se observa en el siguiente cuadro.

Cuadro 3
Comparación entre cálculo de margen de utilidad de declaraciones de impuesto a utilidades de las GETES y margen de referencia de la DGT de algunas actividades económicas

Actividad Económica	Ingresos		Cálculo RN/RB	Margen de Referencia
	Brutos (Renta Bruta, RB)	Renta Neta (RN)		
Venta al por mayor de calzado, productos textiles; prendas de vestir	313.029	9.727	3,1%	34%
Hotel	282.785	11.545	4,1%	21%
Licorerías y/o depósito de licores (venta al por menor)	87.419	4.230	4,8%	17%
Actividades de contabilidad (contadores), teneduría de libros, servicios de auditoría y asesores	76.449	3.650	4,8%	48%
Bar y restaurante	60.553	2.619	4,3%	63%
Bares, cantinas o tabernas	30.756	1.411	4,6%	60%
Servicios de funerarias	8.836	1.700	19,2%	40%
Servicio de reparación de toda clase de vehículos y sus partes	314.229	6.010	1,9%	30%
Farmacias	209.939	4.493	2,1%	21%
Tipografía y/o litografía (impresión)	155.561	8.343	5,4%	28%
Enseñanza secundaria privada	81.122	2.783	3,4%	30%
Actividades de asesoría financiera	24.799	2.649	10,7%	56%
Actividades jurídicas	9.498	1.070	11,3%	50%
Enseñanza universitaria	3.326	715	21,5%	49%

Fuente: Elaboración propia con base en oficios: DGT-0235-2015, DGT-270-2015, DGT-7656-2015, DGT-556-201, DGT-1254-2017 y Márgenes de utilidad de la DGT por actividad económica.

Nota: se compararon las actividades económicas que tenía relación directa con los márgenes de utilidad que presentó la DGT en el año 2011.

- 2.5. Lo anterior, refleja la baja contribución de algunas actividades económicas que fueron comparadas con los márgenes de utilidad de referencia que estableció la DGT para el año 2011, situación que evidencia que existe un posible potencial recaudatorio que es inferior al que está obteniéndose de acuerdo a lo presentado en las declaraciones de las Grandes Empresas Territoriales.
- 2.6. Al realizar el análisis según sector económico, el resultado se mantiene. A manera de ejemplo de acuerdo con el informe Dualidad Productiva y Espacio de Crecimiento para las Pymes en Costa Rica, emitido por el BID en el 2015, el nivel de productividad media de trabajo de los sectores económicos: agricultura y manufactura es de 14,15% y 8,34% cuando los resultados efectivos calculados son inferiores (3,3% y 7,9% respectivamente). Lo anterior, evidencia, que los márgenes de las declaraciones de impuesto a las

utilidades de los GETES se encuentra por debajo del promedio en general de dichos datos de referencia.

- 2.7. La Directriz N° 02-02 emitida por la DGT el 25 de febrero de 2002¹², señala que para la creación de las GETES se debe tener en consideración el crecimiento y efectividad en el control masivo del fraude simple y el control más especializado del fraude complejo, la máxima rentabilidad para la AT como un todo, y la mayor disponibilidad de recursos para la atención y control de la generalidad de los contribuyentes.
- 2.8. De acuerdo con la Resolución N° DGT-09-2008, del 27 de mayo del 2008, se considera Grandes Empresas Territoriales las que cumplan con al menos una de las siguientes condiciones: cuyo promedio de activo total o su renta bruta en los últimos tres años sea igual o superior a ¢20.000 millones, o que el promedio de la recaudación tributaria sea igual o superior a ¢80 millones; es decir, son empresas con una muy alta inversión y capacidad económica para generar ganancias, de ahí que el porcentaje de un 27% de empresas que en promedio anualmente declara cero y pérdidas es alto, y debe ser revisado en una forma perentoria por la Administración Tributaria.
- 2.9. Además el artículo 67 del Decreto Ejecutivo N° 35688-H¹³ del 27 de noviembre de 2009 “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”, establece que a las AT le corresponde entre otros requerir la corrección de declaraciones de impuestos que presentan diferencias aritméticas (paralelas)¹⁴.
- 2.10. Por su parte, el artículo 16 de la Ley General de Control Interno, 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.
- 2.11. No obstante, en la revisión realizada de la base de datos del impuesto a las utilidades de las Grandes Empresas Territoriales, para los períodos fiscales

¹² Oficio N° DGT-0389-2015 del 22 de abril de 2015.

¹³ Publicado en La Gaceta N° 14 del 21 de enero de 2010.

¹⁴ Apartado B “Subgerencia de Control Extensivo” en el inciso i “Comprobaciones Abreviadas” en el Punto 6. Además, el Reglamento de Procedimiento Tributario 38277-H 117.- Del Control Tributario Extensivo, le corresponde la función de Control Tributario Extensivo que tiene por objeto el control efectivo del cumplimiento tributario de los deberes formales y el cumplimiento tributario extensivo material, entendiendo este último como la comprobación abreviada o formal de la situación tributaria de los sujetos pasivos, utilizando los datos y elementos de prueba en poder de la Administración, sin que se pueda extender al examen a los libros de contabilidad.

2010-2016, se encontraron situaciones o inconsistencias como las consignadas en el siguiente cuadro, las cuales tiene que ver con la presentación de gastos por depreciación cuando no se informa sobre activos, presentación de otros gastos financieros cuando no se informa sobre pasivos, presentación de costo de ventas cuando no se informa sobre inventario inicial, compras o inventario final en el caso del sector manufacturero, incumplimiento de la ecuación contable, presentación de amortización de intangibles cuando no se informa sobre activos intangibles, presentación de descuentos o devoluciones cuando no se informa sobre monto de compras o presentación de gastos por ventas sin informar sobre ingresos por ventas de bienes y servicios.

Cuadro 4
Situaciones detectadas en la base de datos de declaraciones del impuesto a las utilidades de los GETES, Período Fiscal 2010-2016
-Cantidad de contribuyentes y montos en millones de colones-

Inconsistencia	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1. Cantidad de contribuyentes que presentan gasto por depreciación y no cuentan con activos fijos.	5	9	4	9	4	6	7
Monto del gasto por depreciación.	228	923	285	126	190	1.545	95
2. Cantidad de contribuyentes que presentan otros gastos financieros y no poseen pasivos.	7	6	3	1	2	4	2
Monto del gasto por otros gastos financieros.	544	205	112	1.126	98	407	2.954
3. Cantidad de contribuyentes que presentan Costo de Ventas y no poseen Inventario inicial, compras ni inventario final. Sector Manufacturero y Fabricación.	10	12	15	14	13	14	18
Monto del Costo de Ventas.	37.304	31.846	75.184	41.364	27.620	64.747	64.014
4. Cantidad de contribuyentes que presentan diferencias entre el Total del Activo y la sumatoria del Pasivo más el Patrimonio. Ecuación Contable	68	66	64	60	57	48	58
Monto de diferencias.	213.083	126.687	158.630	147.287	99.994	145.348	603.320
5. Cantidad de contribuyentes que presentan amortización de intangibles, pero no cuentan con Activos Intangibles.	1	2	1	1	2	1	1
Monto de la amortización.	184	973	64	173	243	288	198
6. Cantidad de Contribuyentes que presentan descuentos y devoluciones, pero no presentan monto de Compras.	69	74	71	71	68	78	72
Monto de devoluciones y descuentos.	18.256	19.293	20.496	40.972	30.427	54.912	55.747
7. Cantidad de contribuyentes que presentan gastos por ventas y no poseen ingresos por ventas de bienes o servicios.	8	5	4	6	4	5	5
Monto de gasto por ventas	4.299	3.539	1.381	1.479	631	1.211	1.876

Fuente: Elaboración propia con base en información de GETES proporcionada por la Dirección General de Tributación, DGT-0235-2015, DGT-270-2015, DGT-7656-2015, DGT-556-2016 y DGT-1254-2017.

- 2.12. En la Dirección de Inteligencia Tributaria (DIT) señalan que los sistemas y herramientas que utiliza la DGT no cuentan con validaciones de datos al momento que los contribuyentes ingresan la información de las declaraciones autoliquidativas del impuesto sobre las utilidades.
- 2.13. Indican los gerentes de las Administraciones Tributarias que pueden existir contribuyentes de la masividad que deben ser considerados como GETES, pues se han dado casos donde estos últimos han generado mejores resultados de recaudación que una GETE. Además las Administraciones

Tributarias destinan recursos para la atención de las actividades de las GETES en los planes operativos, bajo criterio de selección y no un modelo de gestión, con excepción de San José.

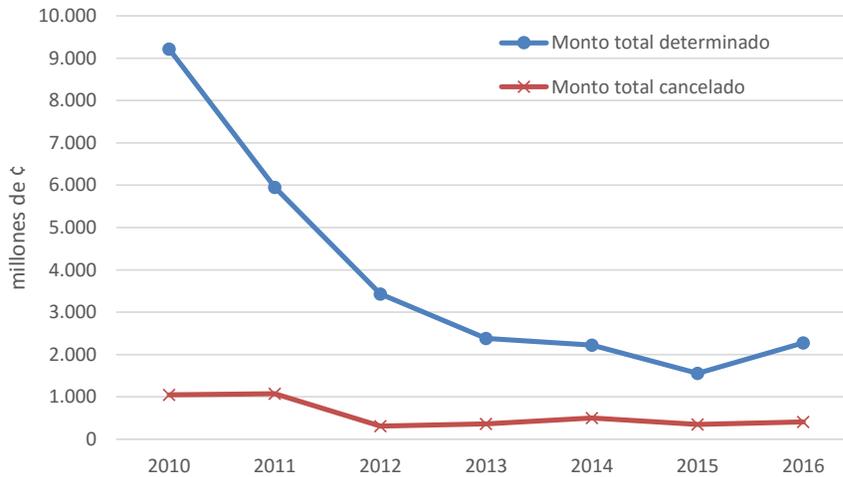
- 2.14. La presentación de información incompleta o con errores en los cálculos, afecta la calidad de la información de la base de datos y podría incidir en el nivel de recaudación, pues los contribuyentes pueden declarar gastos que no están siendo realmente en los que incurren y así disminuir su base imponible. Además, dificulta el análisis de inteligencia o riesgo fiscal e incide en los procesos de fiscalización, porque no hay certeza de la calidad de la información que contienen los formularios de declaración que se almacenan en las bases de datos tributarias.
- 2.15. La situación en comentario podría incidir en la cantidad de recursos financieros que percibe el Gobierno, lo cual provoca que el Gobierno deba recurrir a otras fuentes de ingreso (por ejemplo endeudamiento público) para hacerle frente a las necesidades de efectivo con el fin de sostener y financiar las prioridades de gasto público, con el consecuente efecto sobre el déficit fiscal.

NECESIDAD DE MEJORAR EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DE LAS GETES

- 2.16. En el estudio se estableció que los montos determinados producto de las actuaciones de fiscalización intensiva al impuesto sobre las utilidades de las GETES ha presentado una tendencia a la baja en el periodo 2010-2016, según se observa en el siguiente gráfico, al pasar de más de ¢9.217 millones determinados en 2010 a ¢2.274 millones en 2016. Según indica la administración, este proceso se vio afectado por la acción de inconstitucionalidad contra los artículos 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- 2.17. Por su parte, el monto cancelado tiene un comportamiento estable en el tiempo, y en el periodo 2012-2016 la recaudación alcanzó aproximadamente ¢380 millones en promedio anual, lo que representa únicamente un 17% de lo determinado por año en promedio. Lo anterior, se explica en parte por el hecho de que la cantidad de actuaciones de fiscalización han venido en descenso (por ejemplo, al pasar de 60 en 2011 a 28 en 2016) y porque existen casos determinados por fiscalización que aún no han sido remitidos a recaudación, por cuanto, están en el Tribunal Fiscal Administrativo, en proceso de litigio o no tienen diferencia de impuesto a lo declarado por el obligado tributario.¹⁵

¹⁵ Ver oficio N° DR-168-2016 del 26 de julio de 2016.

Gráfico 2
Grandes Empresas Territoriales: Montos determinados y cancelados
por concepto del impuesto a las utilidades 2010-2016
Montos en millones de colones



Fuente: Oficios DF-000138-2016 del 23 de junio de 2016, DF-00159-2016 del 22 de julio de 2016, DR-168-2016 del 26 de julio de 2016, DF-233-2017 del 10 de octubre de 2017DR-180-2017 del 1 de noviembre de 2017.

- 2.18. Por otra parte, se determinó que en el periodo 2010-2016, se presentaron 46 actuaciones de fiscalización sin diferencia de impuesto, (23% de las actuaciones ejecutadas). Adicionalmente, un 27% (promedio entre los periodos 2010-2014), de las actuaciones de fiscalización programadas en el impuesto sobre las utilidades de las GETES no se ejecutó.
- 2.19. En la revisión de la información suministrada por la DGT sobre 46 GETES que declararon pérdida neta durante dos o más años de manera consecutiva en el periodo 2010-2014, se determinó que en el caso de 35 contribuyentes (aproximadamente el 76%) de los que presentaron esa característica, no fueron objeto de fiscalización¹⁶. Asimismo, se estableció que 23 de las empresas que declararon pérdida pertenecen a la Administración Tributaria de San José Oeste, de las cuales solo 6 fueron objeto de fiscalización en ese periodo.
- 2.20. Además, conforme lo señalan los Informes de Evaluación de los Planes Anuales de Fiscalización (PAF) para años 2012 y 2013, el grado de cumplimiento en la ejecución de la cantidad de fiscalizaciones totales (para todos los impuestos) realizadas a las GETES con respecto a la cantidad de

¹⁶ La Administración manifestó en la presentación de los resultados, el 1 de marzo de 2018, que ese hecho no significa que tales contribuyentes no hayan sido sujetos de valoración tributaria por parte de los Departamentos encargados. Agregaron que el control tributario también se compone de otras áreas como lo son las de gestión y recaudación tributaria.

actuaciones programadas, fue de un 50% y un 61% respectivamente. Para el año 2013 el grado de cumplimiento de los planes anuales de fiscalización fue de 77% y 81% para los Grandes Contribuyentes y la Masividad respectivamente. Para los Informes de Evaluación de los PAF 2014, 2015 y 2016, los resultados obtenidos no hacen distinción entre GETES con respecto a los demás contribuyentes.

- 2.21. De acuerdo con el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, Decreto Ejecutivo N° 35688-H, la DGT cuenta con una Dirección de Fiscalización a la que entre otras funciones le corresponde¹⁷; la dirección, planificación y coordinación de la función de fiscalización; la elaboración de los planes anuales de fiscalización, para su ejecución por parte de los diferentes órganos fiscalizadores de las Administraciones tributarias territoriales y de la Dirección de Grandes Contribuyentes; el control de la ejecución de tales planes, buscando asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas trazadas, así como que las decisiones individuales se tomen de acuerdo con los valores y objetivos institucionales; y el establecimiento de criterios y directrices para la selección objetiva de los contribuyentes que han de soportar las actuaciones fiscalizadoras, dentro de los diferentes programas del plan anual.
- 2.22. Los Planes Anuales de Fiscalización de la DGT del 2010-2014, establecen la cantidad de actuaciones de fiscalizaciones programadas de las GETES. Estos planes establecen las pautas y actividades a seguir por las diferentes áreas funcionales de la DGT, para llevar a cabo la fiscalización de los contribuyentes de forma anual, acorde con las políticas y planes de desarrollo institucional.
- 2.23. Por otra parte, se estableció que en dichos planes anuales de fiscalización se diferenciaban las GETES de los Grandes Contribuyentes Nacionales y de la Masividad. Sin embargo, en el PAF del año 2015 las acciones de fiscalización por realizar, se clasificaron en dos tipos una enfocada a los Grandes Contribuyentes Nacionales y la otra a los contribuyentes territoriales más grandes con renta neta insuficiente (RNI), sin hacer la distinción entre las GETES y la Masividad, dándoles de esta forma el mismo tratamiento.
- 2.24. Es importante señalar que la DGT informó¹⁸ a la Contraloría General que al estar Costa Rica en proceso de adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), han llevado a cabo revisiones en temas de impacto tributario y ha trabajado en la implementación de instrumentos jurídicos requeridos, ante lo cual, se tiene como propuesta la creación de unidades de GETES en las Administraciones Tributarias que se encuentran en la Dirección de Operaciones Metropolitanas (Alajuela,

¹⁷ Artículo 18.

¹⁸ Oficio N° DGT-1256-2017 del 8/11/2017.

Heredia y Cartago), con el objetivo de buscar uniformidad en la conformación de grupos de control intensivo de las GETES y Fiscalidad Internacional.

- 2.25. Adicionalmente, se indicó por parte de la DGT que: *“se mantiene el interés de fortalecer la fiscalización de las GETES y precisamente por eso la Dirección General está ordenando complementar y ampliar el estudio para un fortalecimiento más integral y fundamentado en los estudios y recomendaciones más actualizados sobre el proceso de fiscalización. Será entonces hasta finalizado el mes de febrero de 2018 que, una vez concluido el estudio integral sobre la Fiscalización, se estarán desarrollando las propuestas de fortalecimiento de la Fiscalización de las GETES.”*¹⁹.
- 2.26. Según las gerencias de las AT, se indicó que la información que remite la DIT para el análisis de las bases de datos, es muy general, lo cual requiere mayor análisis para la formulación y dirección de las propuestas a fiscalizar, para tener inspecciones más certeras, claras y expeditas. De acuerdo con lo indicado por las AT's, los planes de fiscalización se dirigen a buscar recaudación y con ello desincentivan la lucha contra los contribuyentes que declaran pérdidas, porque son auditorías de igual o mayor complejidad que una normal, que potencialmente no arrojaría resultados positivos en número (habría que levantar la pérdida y aun así determinar un impuesto a pagar) y consumen el mismo tiempo y recurso humano y muchas veces no se traducen en cifras favorables para la Administración.²⁰
- 2.27. Adicionalmente, la ejecución de las actuaciones fiscalizadoras, se ve afectado por la cantidad de personal asignado para la atención de las GETES, solamente las AT de San José Este y San José Oeste destinan un grupo de funcionarios para la atención de este sector de contribuyentes, mientras en otras AT, algunos funcionarios se dedican a tiempo total y otros de forma parcial, y los que lo hacen en tiempo completo, son relativamente pocos, dado que cuentan con pocas GETES.
- 2.28. Un modelo eficaz de gestión del control de las GETES podría constituirse en una herramienta para lograr un mejor comportamiento tributario por parte de ellas mediante un aumento en la sensación de riesgo derivada de su aplicación.

NECESIDAD DE REVISAR PERIÓDICAMENTE LOS CRITERIOS Y LA LISTA DE CLASIFICACIÓN DE GRANDES EMPRESAS TERRITORIALES

- 2.29. Las resoluciones N° DGT-003-2008 y N° DGT-09-2008 establecen que serán catalogados como GETES, aquellos contribuyentes que en los últimos tres periodos fiscales tuvieron un promedio de la recaudación tributaria superior a ¢250 millones, o que el promedio de la renta bruta en los últimos tres

¹⁹ Oficio N°DGT-1256-2017 del 8 de noviembre de 2017.

²⁰ Mención aparte los esfuerzos emprendidos por la Administración Tributaria de Guanacaste que hizo auditorías en empresas con pérdida dentro de un programa de trabajo especial.

períodos fiscales sea igual o superior a ¢40 mil millones o que el promedio de su activo total en los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a ¢40 mil millones.

- 2.30. Se establece en el artículo 4 de la resolución N° DGT-003-2008 que los criterios de clasificación, serán revisados y actualizados cada tres años por la Dirección General de Tributación mediante resolución dictada al efecto a fin de mantener o adecuar la condición en que se encuentran clasificados.
- 2.31. La Ley General de Control Interno N° 8292, establece en el artículo 15 en sus actividades de control en el inciso a) Documentar, mantener actualizados y divulgar internamente, las políticas, las normas y los procedimientos de control que garanticen el cumplimiento del sistema de control interno institucional y la prevención de todo aspecto que conlleve a desviar los objetivos y las metas trazados por la institución en el desempeño de sus funciones.
- 2.32. En el análisis de la información suministrada por la DGT, se estableció que en el periodo 2010-2014, hubo empresas que fueron clasificadas como GETES, cuando lo correcto era que fueran clasificadas como Grandes Contribuyentes Nacionales, a saber 38 empresas en 2012, 34 empresas en 2013 y 17 empresas en 2014. Además en los años 2015 y 2016, se detectaron también por lo menos 36 y 44 empresas en dicho grupo que debieron estar clasificadas como Grandes Contribuyentes y por ende recibir oportunamente el tratamiento tributario por parte de la Administración.
- 2.33. Adicionalmente se observó que la última revisión realizada de los criterios de clasificación corresponde a la resolución N° DGT-09-2008 del año 2008, emitida hace casi diez años, cuando dicha resolución requiere de la revisión y actualización cada tres años y además, las condiciones económicas actuales han variado ya significativamente.
- 2.34. Las Administraciones Tributarias no realizan revisiones periódicas para verificar quién cumple o deja cumplir como GETE, solo atienden verificaciones de contribuyentes que solicitan que verifiquen su condición de calificación. La Administración señaló que en su momento se encontraba valorando la propuesta la modificación de la estructura de la Dirección General de Tributación, en la cual se pretendía no mantener la estructura por modelo de gestión de las Administraciones Tributarias de San José Este y Oeste.
- 2.35. Sobre la situación comentada las gerencias de las AT, indicaron que los criterios y la lista de GETES se encuentra desactualizada. Señalaron que es imprescindible que dichos criterios se estén revisando, y sugirieron que se realice un replanteamiento de los parámetros establecidos en dicha resolución y una revisión periódica. La Administración indicó²¹ que la

²¹ Oficio DGT-389-2015 del 22 de abril de 2015.

Dirección de Inteligencia realizó un estudio utilizando criterios cuantitativos diferentes a los establecidos, con el fin de identificar empresas de mayor desarrollo económico y por ende de interés fiscal por ubicación geográfica. Siendo así que para el PAF 2015 lo que aplicaron fue el criterio de “*contribuyentes territoriales más grandes que declaren renta neta insuficiente en el bienio 2012-2013*”, no realizando distinción alguna por la condición de los contribuyentes, pues dentro de la masividad se detectan GETES, las cuales se investigan y estudian sin la ejecución de un programa especializado.

- 2.36. No obstante, se tiene conocimiento que la DGT está en proceso de actualización de los criterios de selección, pues mediante publicación en La Gaceta N° 185 del 29 de setiembre del 2017, sometió a conocimiento público el proyecto de resolución de “*Resolución sobre actualización de criterios para la clasificación de grandes contribuyentes nacionales y grandes empresas territoriales*”, para que remitieran las observaciones pertinentes.
- 2.37. Los criterios de selección que se tienen en operación para clasificar a una empresa como GETE, no responden actualmente a la realidad económica de los contribuyentes, lo cual puede impactar la recaudación tributaria de este segmento, por cuanto pueden haber GETES clasificados en la masividad o GETES que pertenecen a Grandes Contribuyentes que no están recibiendo ese tratamiento.

3. CONCLUSIONES

- 3.1. En la auditoría efectuada por la Contraloría General, se determinó una contribución por parte de las GETES de un 4,6% del total del impuesto sobre las utilidades en el año 2016. En el periodo 2010-2016, un 21% de las declaraciones presentó pérdidas, y un 6% declaró cero de impuesto, es decir un 27% de las Grandes Empresas Territoriales declararon pérdidas o cero impuesto de utilidades en el periodo 2010-2016. Adicionalmente se determinó una baja contribución del impuesto de utilidades de los GETES por actividad y sector económico e inconsistencias en las cifras de las declaraciones realizadas por las GETES.
- 3.2. En el estudio se estableció que los montos determinados producto de las actuaciones de fiscalización intensiva al impuesto sobre las utilidades de las GETES ha presentado una tendencia la baja en el periodo 2010-2016, al pasar de más de ¢9.217 millones determinados en 2010 a ¢2.274 millones en 2016. Por su parte, con respecto al monto cancelado en el periodo 2012-2016, la recaudación alcanzó aproximadamente ¢380 millones en promedio anual, lo que representa únicamente un 17% de lo determinado por año en promedio. Un modelo eficaz de gestión del control de las GETES podría constituirse en una herramienta para lograr un mejor comportamiento tributario por parte de ellas mediante un aumento en la sensación de riesgo derivada de su aplicación.
- 3.3. En la auditoría se determinó que la última revisión realizada de los criterios de clasificación de los contribuyentes corresponde a la resolución N° DGT-009-2008 del año 2008, emitida hace casi diez años, cuando dicha resolución requiere de la revisión y actualización cada tres años y además, las condiciones económicas actuales han variado ya significativamente. Además se ubicaron casos de contribuyentes catalogados como GETES que tienen los requisitos para ser Grandes Contribuyentes y de eventuales contribuyentes de la masividad que deben ser GETES. Lo anterior puede repercutir en una menor recaudación tributaria de este segmento que la estimada por lo que la Administración debe velar por mantener tanto los criterios de selección como la lista de clasificación actualizada.
- 3.4. Esta Contraloría General considera necesaria la revisión del modelo de gestión del control de las GETES que considere la implementación de mecanismos de control, de verificación del cumplimiento de la normativa correspondiente y de acompañamiento a ese sector de contribuyentes, para que la información esté acorde con la normativa emitida, realizando constantemente un control extensivo e intensivo sobre éstos contribuyentes.

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, 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. Para la atención de las disposiciones incorporadas en este informe deberán observarse los “Lineamientos generales para el cumplimiento de las disposiciones y recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus informes de auditoría”, emitidos mediante resolución N° R-DC-144-2015, publicados en La Gaceta N° 242 del 14 de diciembre del 2015, los cuales entraron en vigencia desde el 4 de enero de 2016.
- 4.3. 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.

AL SR. CARLOS VARGAS DURÁN, DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.4. Elaborar y ejecutar un plan de control tributario a los contribuyentes catalogados como GETES que reiteradamente declaran cero en impuesto sobre las utilidades o pérdidas netas. El cumplimiento de esta disposición se acreditará, mediante el envío de una copia del plan de control tributario formalizado a más tardar el 31 de julio de 2018 y un informe de avance de la cantidad de GETES controlados y los resultados obtenidos a más tardar el 31 de enero de 2019 y el 31 de julio de 2019. Ver puntos 2.1 a 2.17 de este informe.
- 4.5. Elaborar y remitir a la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación del Ministerio de Hacienda, un requerimiento para incorporar validaciones de datos en las declaraciones de impuesto a las utilidades. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante el envío de una certificación a más tardar el 31 de julio de 2018 donde conste que dichos requerimientos fueron elaborados y remitidos a dicha Dirección. Ver puntos 2.1 a 2.17 de este informe.
- 4.6. Finiquitar e implementar el modelo de gestión del control de las GETES. El cumplimiento de esta disposición se acreditará mediante el envío de copia del modelo de gestión del control de las GETES formalizado a más tardar el 7 de mayo de 2018; y de un informe de avance de la implementación del plan a más tardar el 31 de octubre de 2018. Ver puntos 2.18 a 2.33 de este informe.
- 4.7. Oficializar la actualización de los criterios de selección de las Grandes Empresas Territoriales. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a más tardar el 31 de mayo de 2018, una certificación donde

conste que dichos criterios fueron actualizados y oficializados. Ver puntos 2.34 a 2.43 de este informe.

- 4.8. Emitir formalmente y actualizar como máximo cada dos años la lista de Grandes Empresas Territoriales. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a más tardar el 29 de junio de 2018, una certificación donde conste que dicha lista fue emitida formalmente y actualizada. Ver puntos 2.34 a 2.43 de este informe.

AL SR. MANUEL RAMOS CAMPOS, DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN DE TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN O A QUIENES EN SU LUGAR OCUPEN EL CARGO

- 4.9. Implementar los requerimientos de validaciones de datos en las declaraciones de impuesto a las utilidades solicitados en la disposición 4.5. Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a más tardar el 31 de enero de 2019 un reporte sobre el avance en la implementación de los requerimientos de validaciones en las declaraciones de impuesto a las utilidades y a más tardar el 31 de julio de 2019 una certificación donde conste que dichas validaciones fueron implementadas. Ver puntos 2.1 a 2.17 de este informe.

Julissa Sáenz Leiva
Gerente de Área
Contraloría General de la República

Bernal Durán Bonilla
Asistente Técnico
Contraloría General de la República

Jaime Hidalgo Fuentes
Fiscalizador
Contraloría General de la República

Rodrigo Alonso Carballo Solano
Fiscalizador
Contraloría General de la República