



INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LA EFICACIA DEL SISTEMA DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS COMO MECANISMO DE CONTROL EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AGREGADO E INGRESOS Y UTILIDADES

18 de octubre, 2023

Informe n.º DFOE-FIP-IAD-00004-2023

División de Fiscalización Operativa y Evaluativa
Área de Fiscalización para el Desarrollo de las Finanzas Públicas
Auditoría Operativa- Compromiso de informe directo
Contraloría General de la República

CONTENIDO

Resumen Ejecutivo	3
INTRODUCCIÓN	6
Origen de la auditoría	6
Objetivo general y preguntas de auditoría	7
Alcance	7
Criterios de auditoría	8
Metodología aplicada	8
Limitaciones que afectaron la ejecución de la auditoría	10
Generalidades acerca del objeto auditado	10
Comunicación preliminar de los resultados de la Auditoría	12
Siglas y abreviaturas	12
RESULTADOS	13
Eficacia en la obligatoriedad del sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios	13
Limitada cobertura de obligados tributarios que emiten comprobantes electrónicos	13
Eficacia en la gestión de riesgos de incumplimiento tributario con información de comprobantes electrónicos.	17
Debilidades en la gestión de riesgos de incumplimiento tributario con información de comprobantes electrónicos	17
Eficacia del control tributario con información de comprobantes electrónicos	21
Debilidades del control tributario con información de comprobantes electrónicos	21
CUADROS	
Cuadro nro. 1. Obligados tributarios del impuesto sobre los ingresos y utilidades que declararon cero impuesto o pérdidas en el período fiscal 2021, cantidades, millones de colones y porcentajes	18
Cuadro nro. 2. Obligados tributarios del impuesto sobre los ingresos y utilidades que declararon cero impuesto o pérdidas en el período fiscal 2022, cantidades, millones de colones y porcentajes	19
CONCLUSIÓN	24
DISPOSICIONES	25

Resumen Ejecutivo

¿QUÉ EXAMINAMOS?

La auditoría operativa tuvo como objetivo analizar la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos como mecanismo de control en los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades. Abarcó las operaciones comprendidas entre 2018 y el 30 de junio de 2023.

¿POR QUÉ ES IMPORTANTE?

El sistema de comprobantes electrónicos es una herramienta relevante en el fortalecimiento del control tributario de la cual dispone el Ministerio de Hacienda. Desde el punto de vista de los ingresos, con la información disponible en estos documentos electrónicos, la Dirección General de Tributación puede identificar la trazabilidad de las transacciones comerciales que realizan los obligados tributarios de los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades.

Esta herramienta podría incidir en la reducción del incumplimiento tributario en el país, el cual fue estimado en un 5,0% del producto interno bruto en el impuesto de renta y el impuesto de ventas por el Ministerio de Hacienda, cerca de ₡1,8 billones de colones según cifras a 2018. Estos ingresos que pierden las arcas del Estado pueden utilizarse en la satisfacción de necesidades públicas, con la consecuente entrega de valor a los contribuyentes y la ciudadanía en general.

¿QUÉ ENCONTRAMOS?

En la auditoría se determinó que el sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios, cuyo servicio brinda la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda para el fortalecimiento del control y la disminución de los niveles de incumplimiento tributario, presenta un nivel medio de eficacia. No obstante, los niveles de eficacia presentan un comportamiento a la baja en el periodo 2021-2022.

Al respecto se determinó una alta eficacia en la cantidad de obligados tributarios del impuesto sobre el valor agregado que generan comprobantes electrónicos y que presentan la declaración del impuesto sobre el valor agregado en los periodos 2021 y 2022. Esto por cuanto en promedio, sólo un 3,0% y un 5,3% de emisores omitieron la presentación de la declaración de impuesto en estos periodos, respectivamente. Sin embargo al primer semestre de 2023 este porcentaje de omisión incrementó a un 7,3%, razón por la cual resulta oportuna la revisión de esta condición por la administración tributaria.

Asimismo, se determinó una baja en el nivel de eficacia de la gestión de riesgos de incumplimiento tributario, ya que el porcentaje de obligados tributarios en condición activa e inscritos en el Registro Único Tributario del impuesto sobre el valor agregado que omitieron la presentación de la declaración fue en promedio de 13,2% en 2021, 18,9% en 2022 y 24,3% al primer semestre de 2023. Los resultados denotan una tendencia creciente en la tasa de omisión, al pasar de un nivel alto de eficacia en 2021 a medio en los periodos 2022 y al primer semestre de 2023. El marco normativo tributario establece que todos los contribuyentes tienen

la obligación de presentar las declaraciones de impuestos pertinentes. La definición de los parámetros se determinó a partir de prácticas internacionales, dado que se identificó que países avanzados presentan tasas de evasión en IVA por debajo de 15%, mientras que en países de América Latina se aproxima al 30%, siendo que entre más bajo el porcentaje de omisos, mayor eficacia en la gestión.

Además, en la auditoría se determinó que a pesar de la obligatoriedad establecida en el país para la emisión de comprobantes electrónicos en 2018, la cobertura de contribuyentes que emiten este documento electrónico aún es limitada. En los periodos 2021, 2022 y primer semestre de 2023, un 37,2%, 30,2% y 42,8% de obligados tributarios del impuesto sobre el valor agregado faltaron al deber de emitir comprobantes electrónicos. Esto significa un nivel bajo de eficacia en esta obligación en 2021 y 2022, y muy bajo en 2023. Asimismo, la cantidad de obligados tributarios del impuesto sobre los ingresos y las utilidades que faltaron a dicho deber fue de 25,9% y 29,2% para el 2021 y 2022, para una eficacia media en ambos casos. Las condiciones mencionadas le restan eficacia al sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios dado que la normativa tributaria establece una obligación total, salvo por las excepciones permitidas. La definición de los criterios de medición se estableció a partir de niveles de obligatoriedad observados en América Latina en el 2018, en donde la cobertura de países consolidados en la materia se encuentra por encima del 95%, mientras que otros países avanzados de la región ya cuentan con niveles de cobertura que superan el 70%.

En el caso del impuesto sobre los ingresos y las utilidades el porcentaje de omisión en la presentación de la declaración de impuestos fue de 20,1% en 2021 (76.417 obligados) y de 24,7% en 2022 (93.820 obligados), lo cual representa un nivel de eficacia medio. Para definir los parámetros de medición se consideraron los niveles de omisión determinados por la Contraloría General en el estudio tributario previo; tasas de omisión en niveles similares al estudio del 2018 sobre este impuesto se consideran indicadores de una eficacia media, mientras que mejoras en la cantidad de declaraciones de impuestos presentadas reflejan mayores niveles de eficacia. Además, en promedio para el periodo 2021-2022 un 13,2% —60.934 obligados— de los contribuyentes de este impuesto declararon cero impuesto o pérdidas, a pesar de declarar ingresos brutos por ¢7,3 billones y activos por ¢19,4 billones.

En el caso del impuesto sobre el valor agregado, el porcentaje de obligados tributarios que presentó su declaración de impuestos en cero fue, en promedio, de 8,9% (34.780 obligados), 8,3% (33.023 obligados) y 8,3% (33.107 obligados) para el 2021, 2022 y primer semestre de 2023, lo cual representa un alto nivel de eficacia. Por su parte, este parámetro de medición se construyó con base en el estudio previo de evasión realizado por la Contraloría General en 2018, respectivamente. Según se observa en la base de comprobantes electrónicos, dichos obligados tributarios realizaron venta de bienes y servicios gravados, reflejando así el desarrollo de una actividad económica lucrativa en el periodo analizado.

También se identificó de la medición del indicador del uso del dinero en efectivo como medio de pago que en promedio, en el 14,3% (16,4 millones de comprobantes), 13,5% (16,3 millones de comprobantes) y 12,9% (16,5 millones de comprobantes) de los comprobantes electrónicos emitidos en los periodos 2021, 2022 y al primer semestre de 2023 se consignó sólo este medio de pago. El parámetro de medición toma en consideración el programa del BCCR que busca

una reducción en el uso de efectivo en la sociedad para combatir la evasión y mejorar la trazabilidad de las transacciones (Programa L). Además, se encontró la experiencia de países nórdicos que muestran un avance importante en la reducción del uso del efectivo, con niveles inferiores al 10%. Esta situación puede servir de insumo a la administración tributaria para orientar el análisis de riesgos tributarios en las actuaciones de control que se ejecuten para verificar la aceptación de medios alternativos de pago en la prestación de servicios e incentivar la trazabilidad y rastreo a la recaudación del impuesto sobre el valor agregado y así poder combatir posibles prácticas fiscales evasivas.

Aunado a lo anterior, se evidenciaron debilidades que restan eficacia al control tributario que realizan las direcciones funcionales de la Dirección General de Tributación, para darle uso a la información del sistema de comprobantes electrónicos en labores de control. Al respecto, se encontró que menos de la mitad del total de las actuaciones fiscalizadoras programadas (41%) se ejecutan y utilizan como insumo información de comprobantes electrónicos.

Además, las acciones planteadas para el uso de comprobantes electrónicos en el Plan de Mejora del Cumplimiento son cinco y la DGT informó en términos generales el porcentaje de avance de ellas, sin que se consignen resultados sobre la generación de valor a los contribuyentes ni que permita evidenciar a esta Contraloría General el fortalecimiento del control tributario, mediante el uso intensivo del sistema de comprobantes electrónicos como fuente de información primaria para fines tributarios.

También se determinó la necesidad de fortalecer la ejecución de actividades de divulgación sobre la importancia del uso, llenado y la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios, pues durante el periodo de estudio menos de la mitad (35%) de las actividades programadas estuvieron enfocadas en dicho tema y el alcance de participantes a estas actividades fue de 0,6% con relación al total de emisores de comprobantes electrónicos en el periodo 2022, para incentivar mayor cantidad de emisores en el país.

¿QUÉ SIGUE?

Con fundamento en los resultados obtenidos y con el propósito de fortalecer la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos como mecanismo de control en los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades se giran disposiciones a la Dirección General de Tributación para atender y resolver las situaciones identificadas en el presente informe.

**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA
ÁREA DE FISCALIZACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS**

**INFORME DE AUDITORÍA OPERATIVA SOBRE LA EFICACIA DEL SISTEMA DE
COMPROBANTES ELECTRÓNICOS COMO MECANISMO DE CONTROL EN LOS
IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AGREGADO E INGRESOS Y UTILIDADES**

1. INTRODUCCIÓN

ORIGEN DE LA AUDITORÍA

- 1.1. El sistema de comprobantes electrónicos es una herramienta relevante en el fortalecimiento del control tributario de la cual dispone el Ministerio de Hacienda. Desde el punto de vista de los ingresos, con la información disponible en estos documentos electrónicos, la Dirección General de Tributación (DGT) puede identificar la trazabilidad de las transacciones comerciales que realizan los obligados tributarios de los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades.
- 1.2. Según el último Informe disponible, el incumplimiento tributario representa un 5,0% del PIB¹, es decir cerca de ϕ 1,8 billones de colones con cifras a 2018. Estos recursos son ingresos que pierden las arcas del Estado costarricense.
- 1.3. El fortalecimiento de la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos como mecanismo de control en la DGT del Ministerio de Hacienda, es fundamental para propiciar mejoras en los niveles de cumplimiento tributario en el país; así como la entrega de valor a los contribuyentes y la ciudadanía en general.
- 1.4. En virtud de lo anterior, es de especial relevancia analizar la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios, por el valor agregado que estos recursos generan en la mejora de la Hacienda Pública y en la satisfacción de necesidades ciudadanas.
- 1.5. 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.º 7428.

¹ Dirección General de Hacienda, Ministerio de Hacienda (2021), Informe de Incumplimiento Tributario 2012-2018, recuperado de: [https://www.hacienda.go.cr/Documentos/MasDetalles/DocumentosVarios/Informe%20Incumplimiento%20Tributario%202012-2018%20\(FINAL\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/Documentos/MasDetalles/DocumentosVarios/Informe%20Incumplimiento%20Tributario%202012-2018%20(FINAL).pdf)

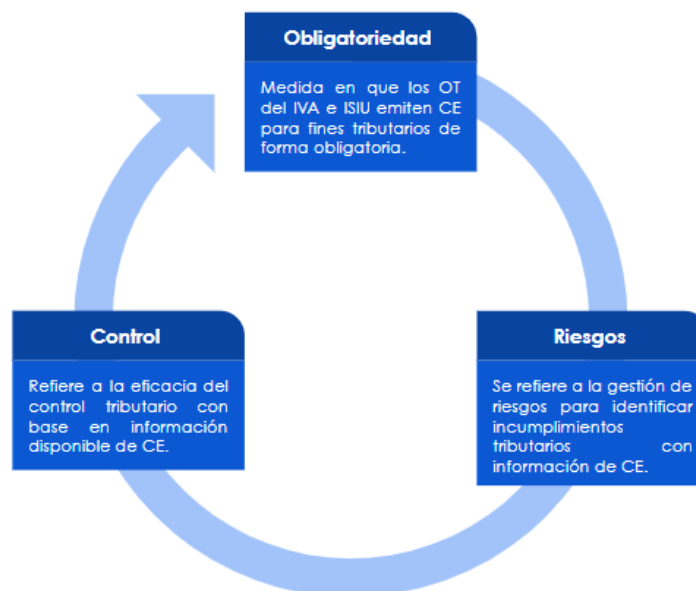
OBJETIVO GENERAL Y PREGUNTAS DE AUDITORÍA

- 1.6. Analizar la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos como mecanismo de control en los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades.
- 1.7. Las preguntas de auditoría planteadas para abordar dicho objetivo fueron: ¿cuáles son las gestiones que se han realizado para incrementar la eficacia en la implementación obligatoria de los comprobantes electrónicos para fines tributarios en el país en los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades?, ¿cuáles son los análisis que se han realizado para incrementar la eficacia en la gestión de riesgos de incumplimiento tributario con información disponible de comprobantes electrónicos?, y ¿cuáles son las acciones realizadas por la Administración Tributaria costarricense para fortalecer la eficacia del control tributario del IVA y de ingresos y utilidades con base en información disponible de comprobantes electrónicos?

ALCANCE

- 1.8. La auditoría comprendió el análisis de la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos implementado por la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda, como mecanismo de control en los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades. Abarcó las operaciones comprendidas entre 2018 y el 30 de junio de 2023. Dicho análisis abarcó las variables críticas que se detallan en la Figura nro. 1.

Figura nro. 1
Variables críticas consideradas en la auditoría



Fuente: CGR, con información facilitada por la DGT y el marco tributario aplicable.

CRITERIOS DE AUDITORÍA

- 1.9. Los criterios de auditoría se presentaron a la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda (MH) mediante videoconferencia virtual el 14 de julio de 2023. Fueron comunicados al Ministerio de Hacienda mediante oficio N° DFOE-FIP-0286 (09395) de ese mismo día.
- 1.10. Específicamente se comunicaron los indicadores de desempeño y los parámetros para medir la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios. Así mismo se indicaron la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416; el Decreto Ejecutivo N° 41820-H Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios; y la Resolución N° DGT-R-012-2018 Obligatoriedad general para el uso de los comprobantes electrónicos, que forman parte de las fuentes de criterios normativos de auditoría asociados con la implementación obligatoria de los comprobantes electrónicos en el país, entre otro marco normativo tributario afín.

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.11. La auditoría se realizó de conformidad con las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, con el Manual General de Fiscalización Integral de la CGR, el Procedimiento de Auditoría establecido por la DFOE, que está basado en la ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, y los principios de la ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño (ISSAI por sus siglas en inglés).
- 1.12. Para el desarrollo de la misma se utilizó la información suministrada en las entrevistas, sesiones de trabajo y consultas planteadas por escrito a partes interesadas y personas funcionarias públicas del Ministerio de Hacienda, principalmente de la Dirección General de Tributación (DGT) y de la Dirección General de Hacienda (DGH), así como las respuestas a las consultas planteadas por escrito ante diferentes dependencias de esa institución.
- 1.13. Además, el equipo de auditoría solicitó a la DGT un acceso de consulta temporal al cubo de comprobantes electrónicos², con la finalidad de desarrollar procedimientos de auditoría basados en el análisis de datos. Del acceso a esta herramienta de consulta se generaron reportes, con base en información disponible de comprobantes electrónicos.
- 1.14. También se solicitaron cuatro bases de datos tributarias anonimizadas propiedad de la DGT³, las cuales fueron procesadas por el equipo de auditoría mediante herramientas de

² Mediante oficio N° DFOE-FIP-0043 (01299) del 07 de febrero de 2023, la Contraloría General solicitó acceso de consulta temporal al cubo de comprobantes electrónicos hasta el 30 de junio de 2023. La DGT habilitó el acceso a dicha herramienta de consulta, según comunicó mediante oficio N° MH-DGT-OF-0093-2023 del 15 de febrero de 2023.

³ Oficio N° DFOE-FIP-0187 (06682) del 29 de mayo de 2023, en el cual se solicitó información de la base de datos de emisores de comprobantes electrónicos; del sistema de Registro Único Tributario (RUT); así como las declaraciones juradas autoliquidativas del IVA (Formularios D-104) y de Ingresos y Utilidades (D-101) presentadas por los contribuyentes del impuesto sobre el valor agregado (IVA) e impuesto sobre los Ingresos y las Utilidades (ISIU), para el período 2022. Posteriormente, mediante

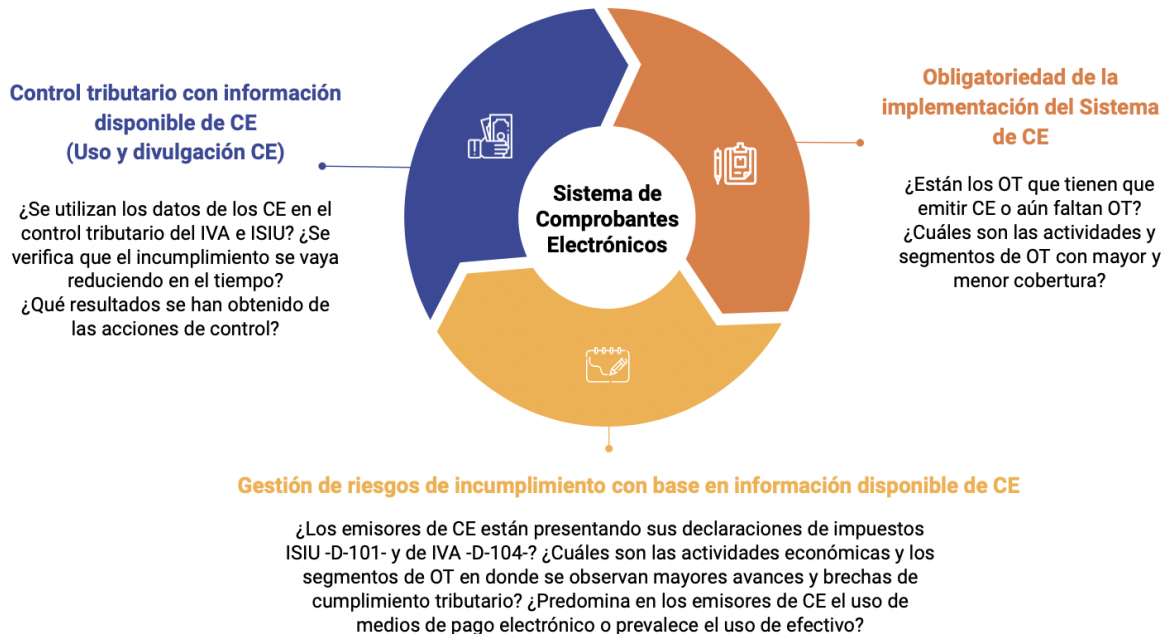
ciencia de datos. Del análisis cruzado de datos se pudieron identificar riesgos tributarios a partir de información disponible en la base de datos de comprobantes electrónicos durante los periodos 2021, 2022 y al primer semestre de 2023, que sirvieron de insumo a los resultados que se exponen en el apartado 2 de este documento.

- 1.15. De igual forma, el 13 de julio de 2023 se efectuó un taller de causas y soluciones con personas funcionarias de tributación en donde se tuvo la oportunidad de escuchar los comentarios de la administración activa en relación con los resultados preliminares determinados en el estudio de auditoría, y se validaron las causas y las soluciones requeridas para fortalecer la eficacia del control tributario por medio de información disponible de CE, mediante la técnica de focus group. En esta actividad se compartieron experiencias y aprendizajes sobre la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos implementado en la DGT del Ministerio de Hacienda.
- 1.16. Posteriormente, en sesiones de trabajo realizadas el 24 y el 25 de agosto de 2023 el equipo de auditoría de la CGR en conjunto con equipo técnico de tributación definió las bases del sistema único tributario para los impuestos del IVA y de ingresos y utilidades y se realizaron ajustes para excluir los obligados tributarios que estaban exceptuados (normativamente y por resoluciones de la administración tributaria) de la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios. Además se aprovechó la sesión para validar los resultados preliminares de auditoría que se habían obtenido hasta ese momento en el estudio.
- 1.17. También se diseñó el modelo para evaluar dimensiones de eficacia del sistema de comprobantes electrónicos en el país, con base en el aporte brindado por la Administración activa y las buenas prácticas referenciales en materia de comprobantes electrónicos, sobre todo en la experiencia de facturación electrónica analizada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en países de América Latina.
- 1.18. Producto de lo anterior se determinó que la medición de la eficacia del sistema de comprobantes abarca tres dimensiones que fueron priorizadas mediante análisis de riesgos: obligatoriedad en la implementación, gestión de riesgos de incumplimiento con información disponible de CE y acciones de control tributario con información de comprobantes electrónicos, según se aprecia en la siguiente figura.

oficio N° DFOE-FIP-0310 (10073) del 28 de julio de 2023, la Contraloría General amplió el alcance de las pruebas de auditoría y solicitó estas mismas bases tributarias para el periodo 2021 y al primer semestre de 2023.

Figura nro. 2

Dimensiones para analizar la eficacia del sistema de comprobantes electrónicos



Fuente: CGR, con el aporte de la Administración activa y buenas prácticas de CE.

LIMITACIONES QUE AFECTARON LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

- 1.19. El Ministerio de Hacienda señaló que el ataque cibernético recibido, afectó sistemas hacendarios a partir de abril de 2022. En especial para este estudio el Sistema Administración Tributaria Virtual (ATV), limitó el uso de datos en la presente auditoría durante los meses de abril, mayo e inclusive junio de 2022.
- 1.20. Además, las limitaciones en la calidad de información del cubo de comprobantes electrónicos, en cuanto a información neteada entre débitos y créditos y la no distinción del tipo de moneda utilizado en la transacción comercial que queda registrada en la base de comprobantes electrónicos, por tratarse de una herramienta de consulta en hoja electrónica, que a pesar de contener información relevante de los emisores y receptores de comprobantes electrónicos en el país, es limitada para generar cruces de información y análisis masivo de datos.

GENERALIDADES ACERCA DEL OBJETO AUDITADO

- 1.21. La fiscalización de la implementación de la política pública del sistema tributario costarricense y el problema público asociado al elevado incumplimiento tributario en el país son de relevancia para la auditoría, ya que éste genera una insuficiencia recaudatoria

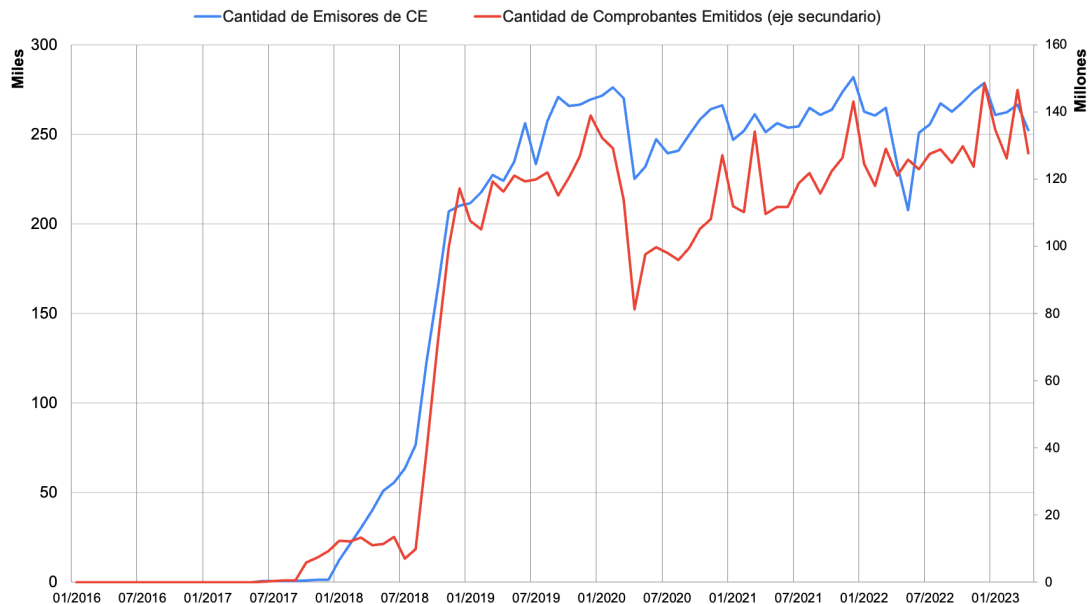
para cubrir las crecientes necesidades de gasto. Por ello el sistema de comprobantes electrónicos se constituye en un mecanismo de relevancia para fortalecer el control de las obligaciones tributarias.

- 1.22. En el Plan Estratégico 2019-2023 de la DGT se planteó como fortaleza de la entidad⁴ la *“Implementación de la Factura Electrónica como medio obligatorio.”* Además, se planteó el objetivo estratégico 1 “Promover el cumplimiento tributario”, el cual está orientado a desarrollar y promover estrategias preventivas, correctivas y estructurales que aumenten el cumplimiento de los obligados. Para cumplir dicho objetivo se planteó la estrategia específica *“1.5 Potenciar el uso de la información generada a partir de los comprobantes electrónicos”*, con la finalidad de fortalecer el control, la gestión administrativa y la fiscalización general de los tributos.
- 1.23. Como parte de las medidas administrativas tendientes a mejorar el cumplimiento tributario, a partir de marzo de 2018 se estableció en el país la obligatoriedad de la facturación electrónica —Resolución N° DGT-R-012-2018—. Además, en 2019 se emitió el Reglamento de comprobantes, Decreto Ejecutivo N° 41820-H en el cual se establece la importancia de éstos como mecanismo de control de las obligaciones tributarias, especialmente en el IVA. Además se establecen una serie de excepciones para la emisión de este documento electrónico. Para el CIAT, la premisa fundamental para la implementación de los comprobantes es mejorar el cumplimiento tributario.
- 1.24. Entre diciembre de 2017 y enero de 2018 la cantidad de contribuyentes emitiendo comprobantes electrónicos en el país pasó de 1.528 a 12.596; no obstante, no es hasta noviembre de 2018 que se estabiliza la cantidad de emisores por encima de 200.000 —con los meses intermedios presentando tasas de crecimiento de dos dígitos—.
- 1.25. Para junio 2019 la cantidad de emisores se encontraba por encima de 260.000 y para marzo 2023 se contaba con más de 267.000 emisores. En cuanto a la cantidad de comprobantes emitidos, se sigue el mismo comportamiento descrito anteriormente: en el 2016 se emitieron cerca de 74.000, número que ascendió a 24 millones para el 2017 y a 418 millones para el 2018. Finalmente, el número de comprobantes emitidos en el 2021 y 2022 fue de 1.438 millones y de 1.525 millones, respectivamente, según puede observarse en el siguiente gráfico.

⁴ Análisis de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA) como parte de la base para la toma de decisiones estratégicas de la DGT.

Gráfico nro. 1

Cantidad de emisores y de comprobantes electrónicos, periodo enero 2016-abril 2023



Fuente: CGR, con base en reporte de la DGT y la DTIC del MH de la base primaria de comprobantes electrónicos, 17/05/2023.

Comunicación preliminar de los resultados de la Auditoría

- 1.26. Los resultados de la presente auditoría fueron expuestos el viernes 06 de octubre de 2023 a personas funcionarias del Ministerio de Hacienda. En esa reunión estuvieron presentes el señor Nogui Acosta Jaén, Ministro de Hacienda, la señora Priscilla Zamora Rojas, Viceministra de Ingresos, el señor Mario Ramos Martínez, Director General de Tributación, el señor Vladimir Villalobos González, coordinador del despacho del Ministro de Hacienda; así como el señor Ronald Fernández Romero, Auditor Interno de dicho Ministerio, respectivamente.
- 1.27. El borrador de informe se remitió en esa misma fecha al Ministerio de Hacienda y a la Dirección General de Tributación mediante oficio N° DFOE-FIP-0416 (14098), para que a más tardar el viernes 13 de octubre de 2023, se formularan y remitieran a la Gerencia del Área de Fiscalización para el Desarrollo de las Finanzas Públicas, las observaciones que consideraran pertinentes sobre su contenido. Mediante oficio N° MH-DGT-OF-0585-2023 del 13 de octubre de 2023 esa Dirección General presentó observaciones al borrador de informe. El resultado de la valoración de dichas observaciones fue comunicado a la Administración activa mediante el oficio N° DFOE-FIP-0424 (14661) del 18 de octubre de 2023.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

Siglas / Abreviaturas	Significado
AT	Administración Tributaria
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CE	Comprobantes Electrónicos
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CGR	Contraloría General de la República
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
DFOE	División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la CGR
DGT	Dirección General de Tributación
DTIC	Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación
FE	Factura Electrónica
GCN	Grandes Contribuyentes Nacionales
IPJ	Impuesto a las Personas Jurídicas
ISIU	Impuesto sobre los ingresos y las utilidades
IVA	Impuesto sobre el valor agregado
LGCI	Ley General de Control Interno
MH	Ministerio de Hacienda
OT	Obligado Tributario
PEI	Plan Estratégico Institucional
PHD	Proyecto Hacienda Digital
PMC	Plan de Mejora del Cumplimiento
REA	Régimen Especial Agropecuario
RTS	Régimen de Tributación Simplificada
RUT	Registro Único Tributario
SARUT	Subdirección de Administración del Registro Único Tributario

2. RESULTADOS

EFICACIA EN LA OBLIGATORIEDAD DEL SISTEMA DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS PARA FINES TRIBUTARIOS

Limitada cobertura de obligados tributarios que emiten comprobantes electrónicos

- 2.1. En la auditoría se determinó que, a pesar de la obligatoriedad establecida en el país para la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios, la cobertura de contribuyentes que emiten este documento electrónico aún es limitada. Del análisis realizado de los obligados tributarios del impuesto sobre el valor agregado inscritos y en condición activa en las bases del Registro Único Tributario y, con el deber de emitir Comprobantes Electrónicos, en los periodos 2021, 2022 y al primer semestre de 2023, se obtuvo que, un 37,2%, un 30,2% y un 42,8% faltaron al deber de emitir comprobantes electrónicos, respectivamente. Esto significa un nivel bajo de eficacia en esta obligación en 2021 y 2022, y muy bajo en 2023, según los criterios de auditoría⁵.
- 2.2. En el caso del impuesto sobre los ingresos y las utilidades, un 25,9% y un 29,2% de obligados no emitió comprobantes electrónicos en los periodos 2021 y 2022, para un nivel de eficacia medio en ambos casos, a pesar de encontrarse inscritos y en condición activa en el Registro Único Tributario. Las condiciones mencionadas le restan eficacia al sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios dado que la normativa tributaria establece una obligación total, salvo por las excepciones normativas permitidas⁶.
- 2.3. Particularmente, al observar la clasificación por actividad económica⁷ y tamaño para el caso del impuesto sobre el valor agregado, se observa que en 2022 los grandes contribuyentes nacionales (GCN) presentan un menor nivel de cobertura en las actividades de intermediación financiera (J) (91,5%), actividades inmobiliarias,

⁵ La definición de los criterios de medición se estableció a partir de niveles de obligatoriedad observados en América Latina en el 2018 según un estudio del CIAT. La cobertura en países consolidados en la materia (México) se encuentra por encima del 95%, mientras que otros países avanzados de la región (Argentina, Brasil y Chile) ya cuentan con niveles de cobertura que superan el 70%. Otros países como Ecuador, Perú y Uruguay presentan niveles de cobertura por debajo del 50%.

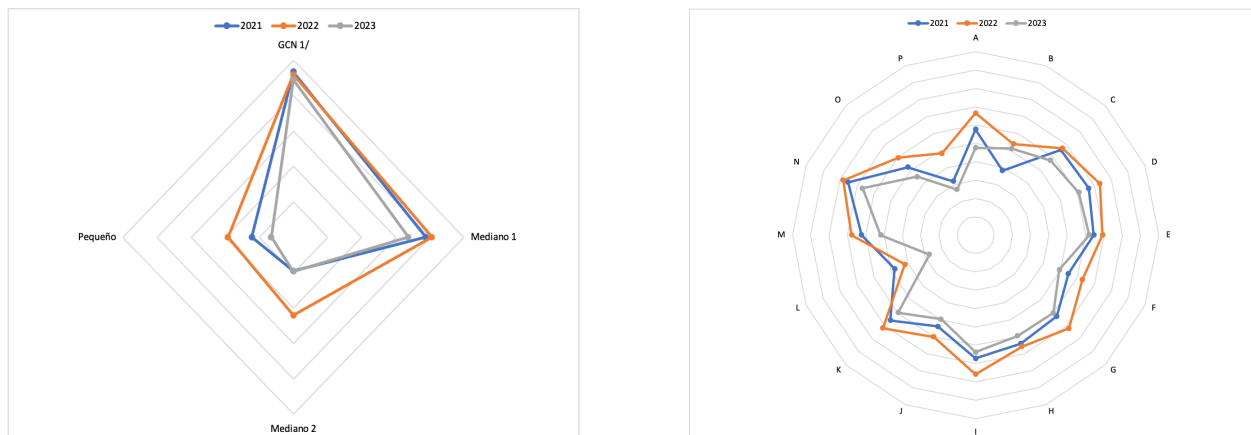
⁶ Las excepciones se determinaron acorde al artículo 4 de la resolución N° DGT-R-012-2018 y a los artículos 7 y 8 del decreto ejecutivo N° 41820-H especificados en el anexo 1 del oficio N° MH-DGT-OF-0469-2023 del 29 de agosto de 2023.

⁷ Los sectores y actividades económicas se definen de acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme revisión 3 (CIIU 3): Agricultura, ganadería, caza y silvicultura (**A**), Pesca (**B**), Explotación de minas y canteras (**C**), Industrias manufactureras (**D**), Suministro de electricidad, gas y agua (**E**), Construcción (**F**), Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos (**G**), Hoteles y restaurantes (**H**), Transporte, almacenamiento y comunicaciones (**I**), Intermediación financiera (**J**), Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler (**K**), Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria (**L**), Enseñanza (**M**), Servicios sociales y de salud (**N**), Otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales (**O**) y Hogares privados con servicio doméstico (**P**). Se excluyó del análisis aquellos sectores y actividades económicas con pocos contribuyentes.

empresariales y de alquiler (K) (94,2%) e industrias manufactureras (D) (97,2%). Los contribuyentes clasificados como medianos 1 presentan menor cobertura en J (70,0%), K (90,2%) y comercio al por mayor y al por menor (G) (91,8%), mientras que los medianos 2 en construcción (F) (66,3%), otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales (O) (65,1%) y K (69,8%). Para el caso de los pequeños contribuyentes se determinaron menores niveles de cobertura en la emisión de comprobantes electrónicos en los sectores O (59,6%), G (70,6%) y K (71,4%).

Gráfico nro. 2

Indicador de cobertura en la emisión de comprobantes electrónicos (IVA), por tamaño y actividad económica



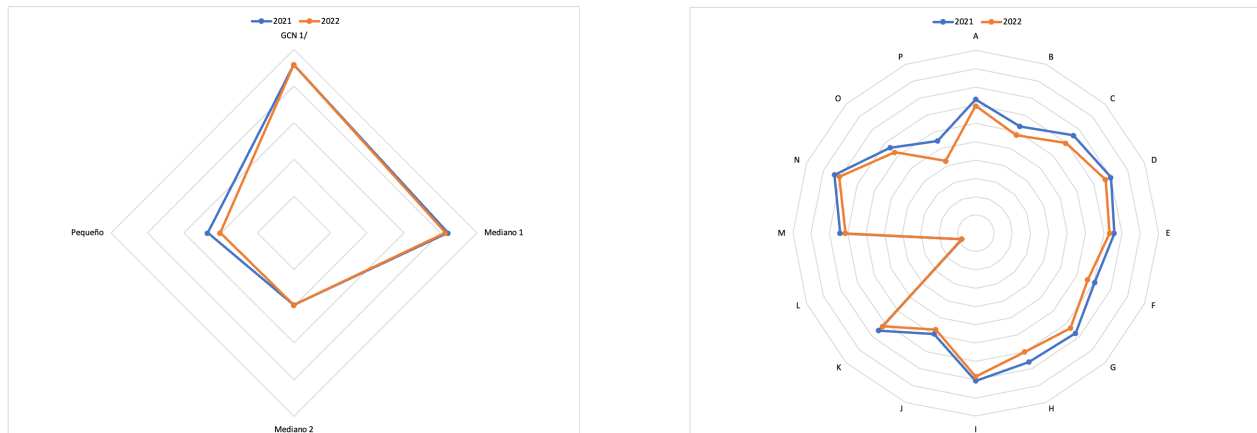
Fuente: Sistema del Registro Único Tributario y Base de Comprobantes Electrónicos para los periodos 2021, 2022 y primer semestre de 2023 (Solicitado mediante oficios N° DFOE-FIP-0187 (06682) del 29/05/2023 y DFOE-FIP-0310 (10073) del 28 de julio de 2023).

Nota: 1/ GCN: Grandes Contribuyentes Nacionales. En el gráfico de la izquierda, el primer nivel representa el 50% y cada nivel subsiguiente señala un incremento de 10%, en una escala de 0% a 100%. En el gráfico de la derecha el primer nivel representa 0% y cada nivel subsiguiente señala un incremento de 10%, en una escala de 0% a 100%.

2.4. En el caso del impuesto sobre los ingresos y las utilidades para los grandes contribuyentes nacionales (GCN), en 2022 se observan menores niveles de cobertura en las actividades de intermediación financiera (J) (85,6%), actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler (K) (93,9%) y comercio al por mayor y al por menor (G) (98,5%). Los contribuyentes clasificados como medianos 1 presentan menor cobertura en J (67,8%), K (90,1%) y G (93,0%) y los medianos 2 en otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales (O) (68,5%), K (69,2%) y G (77,5%). Para el caso de pequeños contribuyentes las actividades O (62,6%), K (71,7%) y G (71,9%), son las que presentan menores niveles de cobertura en la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios.

Gráfico nro. 3

Indicador de cobertura en la emisión de comprobantes electrónicos (ISIU), por tamaño y actividad económica



Fuente: Sistema del Registro Único Tributario y Base de Comprobantes Electrónicos para los periodos 2021 y 2022 (Solicitado mediante oficios N° DFOE-FIP-0187 (06682) del 29/05/2023 y DFOE-FIP-0310 (10073) del 28/07/2023).

Nota: 1/ GCN: Grandes Contribuyentes Nacionales. En el gráfico de la izquierda, el primer nivel representa el 50% y cada nivel subsiguiente señala un incremento de 10%, en una escala de 0% a 100%. En el gráfico de la derecha el primer nivel representa 0% y cada nivel subsiguiente señala un incremento de 10%, en una escala de 0% a 100%.

- 2.5. Como indicador para la medición del desempeño se utilizó el porcentaje de obligados tributarios de los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades que emiten comprobantes electrónicos para fines tributarios. Con esta métrica se determina el nivel de cobertura de la facturación electrónica en el país, el cual según parámetro establecido en el Decreto Ejecutivo N° 41820-H es obligatorio para todos los obligados tributarios de estos dos impuestos, salvo las excepciones⁸ establecidas vía reglamentaria, así como las indicadas en el Anexo 1 “Exclusiones en la emisión de comprobantes” del oficio N° MH-DGT-OF-0469-2023 del 29 de agosto de 2023.
- 2.6. En el Decreto Ejecutivo N° 41820-H “Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios” se establece que: *“se considera necesario fortalecer el uso de los comprobantes electrónicos como medio para facilitar el cumplimiento voluntario, tanto de los deberes formales como materiales y simplificar los procedimientos a los obligados tributarios, mediante el uso de tecnologías modernas de información y comunicación, para asegurar la continuidad, eficiencia y adaptación al régimen legal imperante, de conformidad con las necesidades que impone el desarrollo del comercio electrónico”*.

⁸ Se excluye a los contribuyentes con los siguientes códigos de actividades económicas asociadas: 602102 (servicios transporte terrestre regulado), 602202 (servicios de taxi), 702003 (condominios), 751102 (servicios de administración pública), 751103 (municipalidades), 803003 (universidades públicas), 853301 (asociaciones de interés público), 919101 (instituciones religiosas), 912001 (asociaciones solidaristas), 919201 (organizaciones políticas), 960105 (sociedades en periodo preoperativo), 960113 (sociedades inactivas). También se excluyeron contribuyentes inscritos en el Régimen de Tributación Simplificada (RTS) y del Régimen Especial Agropecuario (REA).

- 2.7. En la Resolución N° DGT-R-012-2018 “Obligatoriedad general para el uso de los comprobantes electrónicos”, se señala que *“La administración tributaria ha implementado un sistema que permite el registro de los comprobantes electrónicos, estableciendo la obligatoriedad por sectores de manera paulatina, con el objeto de probar la capacidad de los sistemas desarrollados. El resultado de estas pruebas ha sido exitoso, concluyendo que se tiene la capacidad necesaria para incorporar a todos los obligados tributarios, según lo dispone la “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal” (...).*
- 2.8. Un estudio realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁹, señala que: *“la Factura Electrónica (FE) influye en el control que puede ejercer la Administración Tributaria (AT) sobre los contribuyentes y la recaudación de impuestos. La FE le permite a la AT contar con información casi completa de los contribuyentes y de las transacciones que realizan, lo que permite dar seguimiento a la cadena productiva y con ello mejorar la fiscalización tributaria. La introducción de la FE favorece la capacidad de la AT de validar y contrastar los datos para identificar errores en las declaraciones o indicios de defraudación, lo que contribuye al fortalecimiento de la recaudación fiscal”.*
- 2.9. Mediante oficio MH-DGT-OF-0469-2023 del 29 de agosto de 2023 la Administración Tributaria señaló entre los motivos del incumplimiento varias razones: el censo de obligados tributarios incluye personas físicas y jurídicas que dejan de realizar actividad económica y no se desinscriben, al giro empresarial de algunas actividades económicas cuya frecuencia de facturación es esporádica, el caso de estudiantes para practicar el uso de la herramienta de facturación y omiten desinscribirse, u otros que prefieren mantenerse inscritos por si se les presenta la oportunidad de ejercer actividad económica.
- 2.10. Las situaciones anteriores responden a la ausencia de cruces de información entre el registro único tributario, y el sistema de comprobantes electrónicos, que permitan la identificación y aplicación de filtros para excluir a los no obligados a emitir comprobantes electrónicos del registro tributario. Esto con el propósito de generar datos para la definición de actuaciones de control tributario tendientes a incrementar la cobertura de contribuyentes que emiten comprobantes electrónicos en el país.
- 2.11. Una mayor cobertura de obligados tributarios que emitan comprobantes electrónicos para fines tributarios podría reducir el nivel de incumplimiento tributario en el país, estimado por el Ministerio de Hacienda en 5,0% del PIB con cifras a 2018 —cerca de ¢1,8 billones— que también repercute en la capacidad recaudatoria de los impuestos al valor agregado e ingresos y utilidades¹⁰.
- 2.12. En sesión virtual realizada con personas funcionarias de la Subdirección de Administración del Registro Único Tributario (SARUT) el 22 de mayo de 2023, se indicó que no se dispone de información confiable de obligados tributarios en condición activa

⁹ CIAT-BID (2018). La Factura Electrónica en América Latina.

¹⁰ Según indicó el Ministerio de Hacienda mediante oficio N° MH-DGH-OF-217-2023 del 01 de junio de 2023, se espera tener resultados concretos con cifras de incumplimiento tributario actualizadas al ejercicio económico 2019 o subsiguientes para el cuarto trimestre de 2023.

que emiten comprobantes electrónicos para los meses de abril, mayo y junio de 2022 en virtud del jaqueo acontecido a sistemas informáticos del Ministerio de Hacienda.

- 2.13. La Administración señaló en sesión de trabajo realizada el 24 de agosto de 2023 que ha creado vía reglamentaria una serie de excepciones para emitir comprobantes electrónicos a ciertos grupos y actividades económicas. Por ejemplo, están excluidos de emitir comprobantes electrónicos los contribuyentes del Régimen de Tributación Simplificada (RTS) y del Régimen Especial Agropecuario (REA), los cuales tenían un total de 122.492 contribuyentes inscritos a diciembre de 2022, que representan cerca del 21,3% del total de obligados tributarios inscritos en el impuesto sobre el valor agregado en el registro único tributario (575.006). Además, en sesión técnica con personal tributario realizada el viernes 25 de agosto de 2023 la Administración identificó un total de 7.714 contribuyentes exentos de emitir comprobantes electrónicos para fines tributarios.
- 2.14. Mediante oficio¹¹ la Administración indicó que “se llevará a cabo una rutina de análisis de datos, que implique cruces de información entre el Registro Único Tributario (RUT) y la Unidad de Comprobantes Electrónicos”. También indican que “en las próximas semanas, se dará inicio por parte de SARUT (sic) el análisis del entendimiento de los requerimientos relacionados al RUT con la empresa encargada de implementar el desarrollo del componente tributario del Proyecto Hacienda Digital (PHD).”

EFICACIA EN LA GESTIÓN DE RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO CON INFORMACIÓN DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS

Debilidades en la gestión de riesgos de incumplimiento tributario con información de comprobantes electrónicos

- 2.15. De la auditoría se determinó que la gestión de riesgos de incumplimiento tributario en la Dirección de Inteligencia Tributaria de la DGT es ineficaz para identificar y prevenir riesgos con base en información disponible de comprobantes electrónicos. Del cruce realizado entre el Registro Único Tributario y las declaraciones del IVA se evidenció que el porcentaje de obligados tributarios inscritos y en condición activa que omitieron la presentación de la declaración corresponde en promedio al 13,2% en 2021 (52.727 obligados), 18,9% en 2022 (75.437 obligados) y 24,3% (96.545 obligados) al primer semestre de 2023. Los resultados denotan una tendencia creciente en la tasa de omisión, al pasar de un nivel alto de eficacia en 2021 a medio en los periodos 2022 y al primer semestre de 2023. El marco normativo tributario establece que todos los contribuyentes tienen la obligación de presentar las declaraciones de impuestos pertinentes¹².

¹¹ Oficio N° MH-DGT-OF-0585-2023 del 13 de octubre de 2023.

¹² La CEPAL en el 2020 recopiló las tasas de evasión promedio del IVA estimadas para distintos grupos de países en el periodo 2012-2017. En América Latina la tasa se mantuvo en torno al 30%, mientras que en los países de la Unión Europea osciló entre el 18-11%. Los niveles más bajos de evasión en el 2017 fueron de 14,8% para América Latina (en Uruguay) y de 0,6% en la Unión Europea (en Chipre).

- 2.16. Del total de obligados tributarios que omitieron la declaración de IVA en 2021, solo un 11,0% (5.532 emisores) emitió comprobantes electrónicos, mientras que en 2022 solo un 18,0% (13.941 emisores) emitió comprobantes y al primer semestre de 2023 un 14,5% (13.597 emisores) emitió comprobantes electrónicos. En el caso del impuesto sobre los ingresos y las utilidades el porcentaje de omisión en la presentación de la declaración de impuestos fue de 20,1% en promedio en 2021 (76.417 obligados) y de 24,7% en promedio en 2022 (93.820 obligados), lo cual representa un nivel de eficacia medio.
- 2.17. También se determinó que en promedio en el periodo 2021-2022 un 13,2% —60.934 obligados— de los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos y las utilidades (ISIU) declararon pérdidas (58,2% del total, 35.467 contribuyentes) o cero ganancias (41,8% del total, 25.467 contribuyentes). Los activos totales declarados por este conjunto de contribuyentes asciende en promedio a ¢19,4 billones y los ingresos brutos declarados a ¢7,3 billones, en el periodo de análisis¹³. Mayor detalle de la condición observada en el impuesto sobre los ingresos y las utilidades se observa en los siguientes dos cuadros:

Cuadro nro. 1

Obligados tributarios del impuesto sobre los ingresos y utilidades que declararon cero impuesto o pérdidas en el período fiscal 2021, cantidades, millones de colones y porcentajes

Tamaño 1/	Declara Cero (1)	Declara pérdidas (2)	Suma (1)+(2)	Total inscritos en el RUT	% que declara en cero o pérdidas	Activos declarados	Ingresos Brutos
GCN	18	111	129	427	30,2%	5.652.160	1.892.052
GETES	16	135	151	988	15,3%	4.189.946	1.499.323
Mediano 1	398	1.546	1.944	10.715	18,1%	34.826	12.802
Mediano 2	204	292	496	4.077	12,2%	1.823.798	699.742
Pequeños	25.532	34.627	60.159	482.978	12,5%	9.381.318	2.908.935
Otros 2/	2	0	2	14	14,3%	168	0
Totales	26.170	36.711	62.881	499.199	12,6%	21.082.216	7.012.854

1/ GCN: Grandes Contribuyentes Nacionales; GETES: Grandes Empresas Territoriales.

2/ Corresponde a obligados que no tienen asignado un tamaño.

Fuente: Liquidaciones autoliquidativas del ISIU y Base de Comprobantes Electrónicos para los periodos 2021 y 2022 (Solicitado mediante oficios N° DFOE-FIP-0187 (06682) del 29/05/2023 y DFOE-FIP-0310 (10073) del 28/07/2023).

¹³ Para definir los parámetros de medición se consideraron los niveles de omisión determinados por la Contraloría General en el Informe N° DFOE-SAF-IF-00002-2018; tasas de omisión en niveles similares al estudio del 2018 sobre este impuesto se consideran indicadores de una eficacia media, mientras que mejoras en la cantidad de declaraciones de impuestos presentadas reflejan mayores niveles de eficacia.

Cuadro nro. 2

Obligados tributarios del impuesto sobre los ingresos y utilidades que declararon cero impuesto o pérdidas en el período fiscal 2022, cantidades, millones de colones y porcentajes

Tamaño 1/	Declara Cero (1)	Declara pérdidas (2)	Suma (1)+(2)	Total inscritos en el RUT	% que declara en cero o pérdidas	Activos declarados	Ingresos Brutos
GCN	41	110	151	931	16,2%	8.273.209	3.599.582
GETES	2	7	9	50	18,0%	133.776	176.254
Mediano 1	563	1.232	1.785	10.353	17,2%	4.017.367	1.743.880
Mediano 2	191	286	477	3.047	15,7%	37.659	19.138
Pequeños	23.963	32.586	56.549	414.284	13,6%	5.231.351	1.966.610
Otros 2/	3	1	4	18	22,2%	200	91
Totales	24.763	34.222	58.985	428.683	13,8%	17.693.563	7.505.554

1/ GCN: Grandes Contribuyentes Nacionales; GETES: Grandes Empresas Territoriales.

2/ Corresponde a obligados que no tienen asignado un tamaño.

Fuente: Liquidaciones autoliquidativas del ISIU y Base de Comprobantes Electrónicos para los periodos 2021 y 2022 (Solicitado mediante oficios N° DFOE-FIP-0187 (06682) del 29/05/2023 y DFOE-FIP-0310 (10073) del 28/07/2023).

- 2.18. En el caso del IVA, el porcentaje de obligados tributarios que presentó su declaración de impuestos en cero fue de 8,9% (34.780 obligados) en promedio para 2021, de 8,3% (33.023 obligados) en promedio para 2022 y de 8,3% (33.107 obligados) en promedio al primer semestre de 2023¹⁴, lo cual representa un alto nivel de eficacia, a pesar de ser obligados tributarios inscritos y en condición activa en el registro único tributario y que según se observa en la base de comprobantes electrónicos dichos obligados tributarios realizaron venta de bienes y servicios gravados para efectos del IVA en el periodo de análisis, reflejo del desarrollo de una actividad económica lucrativa en el periodo analizado.
- 2.19. Además, del cruce de datos realizado entre la base de comprobantes electrónicos y los formularios autoliquidativos del impuesto sobre el valor agregado (D-104) se obtuvo como resultado que un 3,0% (6.608 obligados), un 5,3% (11.489 obligados) y un 7,3% (16.554 obligados) de los contribuyentes omitieron la presentación de su declaración de impuestos, a pesar de estar generando comprobantes electrónicos, en el periodo 2021, 2022 y al primer semestre de 2023, respectivamente.
- 2.20. También se identificó que en promedio anual el 14,3% (16,4 millones de comprobantes), 13,5% (16,3 millones de comprobantes) y 12,9% (16,5 millones de comprobantes) de los comprobantes electrónicos emitidos en los periodos 2021, 2022 y al primer semestre de 2023 se consignó únicamente el dinero en efectivo como medio de pago, lo cual representa un alto nivel de eficacia¹⁵. Esta situación puede servir de insumo a la

¹⁴ Este parámetro de medición se construyó con base en el informe N° DFOE-SAF-IF-00012-2018 realizado por la Contraloría General en 2018. Dicho estudio encontró que la cantidad de contribuyentes con declaración del impuesto general sobre las ventas (IGV) neto menor o igual a 0 osciló entre el 25-35% para el periodo 2010-2017.

¹⁵ El parámetro de medición toma en consideración el programa del BCCR que busca una reducción en el uso de efectivo en la sociedad para combatir la evasión y mejorar la trazabilidad de las transacciones (Programa Entidad

administración tributaria para orientar el análisis de riesgos tributarios en las actuaciones de control que se ejecuten para verificar la aceptación de medios alternativos de pago en la prestación de servicios e incentivar la trazabilidad y rastreo a la recaudación del impuesto sobre el valor agregado y así poder combatir posibles prácticas fiscales evasivas. En los periodos 2021, 2022 y al primer semestre de 2023 el uso del efectivo como medio de pago representó un 71,0%, 68,6% y 67,9%, respectivamente, del total de medios de pago consignados, según información disponible en la base de comprobantes electrónicos.

- 2.21. De igual forma, en 2021, el indicador de la eficiencia recaudatoria, que se asocia a la gestión hacendaria en la recaudación de impuestos, y específicamente, en este caso, del impuesto sobre el valor agregado fue de 39,1%, mientras que en 2022 bajó a 37,3%, inferior al parámetro referencial (al menos 40%). Esta situación denota una oportunidad de incidencia por parte del Ministerio de Hacienda para lograr la recaudación máxima posible en este impuesto, acorde con las potestades hacendarias de este ministerio en la captación de ingresos.
- 2.22. Se utilizó como indicador de desempeño el porcentaje de obligados tributarios que venden bienes y servicios gravados según información disponible en la base de comprobantes electrónicos y que declaran ventas en la declaración jurada del IVA —formulario D-104— así como de ingresos y utilidades en el formulario D-101. Con la medición del indicador se determina el porcentaje de obligados tributarios que emiten comprobantes electrónicos para fines tributarios y están cumpliendo con el deber formal de presentar las declaraciones de impuestos. Se espera un resultado mayor o igual a 95%.
- 2.23. Asimismo, otro indicador de desempeño fue el porcentaje de obligados tributarios inscritos en el RUT que presentan declaración de impuestos (IVA e ingresos y utilidades). Este indicador mide el porcentaje de obligados tributarios en condición activa en el registro único tributario que están cumpliendo con el deber formal de presentar las declaraciones de impuestos. Se espera un resultado que tienda a 100%.
- 2.24. Adicionalmente como indicador de desempeño también se utilizó el porcentaje de comprobantes electrónicos en los cuales se consigna el dinero en efectivo como medio de pago. El indicador evalúa el peso relativo del dinero en efectivo como único medio de pago consignado en los comprobantes electrónicos, en relación con los demás medios de pago disponibles. Se espera que el resultado del indicador tienda de forma gradual a la baja (menor a 10%) acorde con práctica referencial de países europeos como Suecia y Noruega en el uso del dinero en efectivo como medio de pago¹⁶.
- 2.25. En el artículo 2 de la Ley N° 9416 “Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal” del 14 de diciembre de 2016 “Autorización para que se establezcan mecanismos de incentivo al cumplimiento y control tributario masivo y obligatoriedad de la factura electrónica” se

Libre de Efectivo). Además, se encontró la experiencia de países nórdicos como Suecia y Noruega que muestran un avance importante en la reducción del uso del efectivo, con niveles inferiores al 10%.

¹⁶ Norges Bank Papers (No.3/2022, p.11). Costs in the Norwegian payment system 2020.

establece que: (...) ““Todos los obligados tributarios deberán contar con medios electrónicos para registrar sus transacciones y emitir comprobantes de estas (sic), de conformidad con los requisitos y el desarrollo que se establezca reglamentariamente. Estos medios electrónicos incluyen, entre otros, la factura electrónica como un instrumento idóneo y necesario para la emisión de comprobantes de sus transacciones de compra y venta, registros contables y otros medios requeridos para el control tributario”. Además, en el artículo 4 “Medios alternativos de pago” se establece: “Todas las personas, físicas o jurídicas, con actividad lucrativa que presten sus servicios al público están obligadas a aceptar, como medio de pago alternativo, las tarjetas de crédito o débito (...)”

- 2.26. Se utilizó el coeficiente de eficiencia recaudatoria en el impuesto sobre el valor agregado —eficiencia en C— como indicador de desempeño. El resultado de este indicador permite aproximar mejoras en la eficiencia recaudatoria del IVA por parte del Ministerio de Hacienda. Se espera que el resultado en el periodo de estudio 2021-2022 sea ascendente y mayor o igual al 40%, con base en estudio realizado en economías desarrolladas.
- 2.27. Las anteriores condiciones se presentan por las limitaciones en la gestión y análisis de datos en la Dirección de Inteligencia Tributaria de la Dirección General de Tributación, así como de procesamiento de datos para el análisis de los comportamientos de los contribuyentes, con base en la información obtenida del sistema de comprobantes electrónicos.
- 2.28. Realizar cruces de información de las bases de datos tributarias permitirían incrementar la sensación de riesgo en los obligados tributarios que no emiten comprobantes electrónicos para fines tributarios, ni declaran impuestos oportunamente. De igual forma, impactaría el cumplimiento de las obligaciones tributarias y redundaría en el incremento de la recaudación de ingresos, especialmente de los impuestos sobre el valor agregado e ingresos y utilidades, cuyo aporte conjunto en la recaudación de ingresos tributarios fue de un 69,4% (¢4,4 billones) en el periodo 2022.
- 2.29. En taller virtual realizado el 13 de julio de 2023, personal tributario encargado de la administración del Registro Único Tributario de la DGT indicó que existe una cantidad aproximada de 250 mil sociedades inactivas que aparecen inscritas y en condición activa en el impuesto sobre los ingresos y utilidades en este registro tributario en 2022, pero que corresponde a contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas (IPJ), razón por la cual consideran oportuno excluir esta cantidad de los análisis realizados, ya que desde el punto de vista tributario no tienen una actividad económica asociada por la cual deban emitir factura electrónica.
- 2.30. Mediante oficio N° MH-DGT-OF-0502-2023 del 13 de septiembre de 2023 la administración tributaria señaló con respecto a la aplicación de sanciones a contribuyentes que no están aceptando medios electrónicos alternativos de pago, que el principal insumo son las denuncias tributarias recibidas, las que en su mayoría han sido desestimadas dado que la infracción no se encuentra tipificada para las actividades económicas de venta de bienes solo para la prestación de servicios. Además, la DGT informó que a la fecha de este oficio se registra un caso con inicio de procedimiento

sancionador de un salario base, así como un total de 125 denuncias tributarias pendientes de atender, con corte al 31 de agosto de 2023.

- 2.31. Mediante oficio de remisión de observaciones¹⁷ a la disposición 4.5, la DGT señaló con respecto al resultado del efectivo como medio de pago que existe una brecha normativa y una brecha digital que propicia su incorrecta completitud en el comprobante electrónico. La brecha digital considera que se presenta por voluntad o desconocimiento del obligado tributario al seleccionar el pago de efectivo por defecto y se menciona que en la nueva versión 4.4 de comprobantes electrónicos se añade el SINPE Móvil como medio de pago disponible.

EFICACIA DEL CONTROL TRIBUTARIO CON INFORMACIÓN DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS

Debilidades del control tributario con información de comprobantes electrónicos

- 2.32. Se evidenciaron debilidades que restan eficacia al control tributario que realizan las direcciones funcionales de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, para darle uso y explotación a la información disponible del sistema de comprobantes electrónicos en labores de control. Al respecto, se encontró que menos de la mitad del total de actuaciones fiscalizadoras programadas en el impuesto sobre el valor agregado en el periodo comprendido entre 2022 y el primer semestre de 2023 se realizaron (41,2%). Además, de las herramientas con que dispone la administración tributaria no fue posible determinar cuántas de esas actuaciones fiscalizadoras realizadas utilizó como insumo información del sistema de comprobantes electrónicos.
- 2.33. Además del análisis realizado al Plan de Mejora del Cumplimiento 2023 se identificaron cinco acciones directamente relacionadas con el uso y la explotación del sistema de comprobantes electrónicos de un total de 13 riesgos tributarios identificados por la DGT en el PMC. La DGT informó en términos generales el porcentaje de avance de ellas, sin que se consignen resultados sobre la generación de valor a los contribuyentes ni que permita evidenciar a esta Contraloría General el fortalecimiento del control tributario, mediante el uso intensivo del sistema de comprobantes electrónicos como fuente de información primaria para fines tributarios.
- 2.34. También se determinó la necesidad de fortalecer la ejecución de actividades de divulgación sobre la importancia del uso, llenado y la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios, ya que durante el periodo comprendido entre 2021 y el primer semestre de 2023 el alcance de estas actividades fue de 35,0% (20 actividades) en comparación con el total de actividades de divulgación programadas (57 actividades en total), para incentivar mayor cantidad de emisores de comprobantes en el país. Además de que a manera de ejemplo, el alcance de participantes a estas actividades fue de 0,6%

¹⁷ Oficio N° MH-DGT-OF-0585-2023 del 13 de octubre de 2023.

(2.007 personas) con relación al total de emisores de comprobantes electrónicos (326.553 emisores) en el periodo 2022¹⁸.

- 2.35. Se elaboró el indicador de desempeño porcentaje de actuaciones fiscalizadoras en el impuesto sobre el valor agregado con base en información de comprobantes electrónicos. El indicador mide la utilización que los equipos de auditoría fiscal están realizando a los datos de trascendencia tributaria disponibles en la base de comprobantes electrónicos. Se espera un resultado mayor o igual a 85%.
- 2.36. También se utilizó como indicador de desempeño el porcentaje de actividades de divulgación a contribuyentes relacionadas con comprobantes electrónicos. El indicador compara la cantidad de actividades de divulgación realizadas a contribuyentes del IVA y de ingresos y utilidades relacionadas con el uso, llenado y emisión de comprobantes electrónicos, con relación al total de actividades de divulgación programadas por la Dirección de Servicio al Contribuyente de la DGT. Se espera un resultado mayor o igual a 85%.
- 2.37. En instrumentos de planificación como el Plan Nacional de Desarrollo y de Inversión Pública 2023-2026, el Plan Estratégico Institucional (PEI) 2019-2023 del Ministerio de Hacienda y el Plan Estratégico Institucional (PEI-DGT) 2019-2023 de la DGT, se desprende la relevancia de aumentar el cumplimiento tributario mediante la implementación de la factura electrónica para dar mejor trazabilidad del IVA; incrementar el cumplimiento tributario mediante el aprovechamiento de las herramientas tecnológicas y procesos eficientes de trabajo para combatir la evasión; e implementar la factura electrónica como medio obligatorio para promover el cumplimiento tributario, así como potenciar el uso de la información generada a partir de comprobantes electrónicos, respectivamente.
- 2.38. Las situaciones anteriores se presentan porque el sistema de comprobantes electrónicos implementado por la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda no se ha constituido a lo interno en una fuente de información primaria para fortalecer el control tributario, lo cual desvirtúa su razón de ser.
- 2.39. De igual forma, la herramienta de consulta denominada “Cubo de comprobantes electrónicos” que fue desarrollada por la Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación (DTIC) y que administra la Dirección General de Tributación presenta limitaciones para obtener datos de calidad de comprobantes electrónicos en cuanto a información neteada entre débitos y créditos y en la distinción de la moneda utilizada en las transacciones comerciales, que no permiten un control tributario fiable basado en análisis masivo de datos. Al respecto, mediante oficio N° MH-DGT-OF-0469-2023 del 29 de agosto de 2023 la DGT ratificó que *“el uso del cubo presenta una serie de limitaciones para la analítica de datos, tanto por lo rígido de su funcionalidad y falta de capacidad requerida para la generación de los insumo de CE, por lo cual no responde a las necesidades en tiempo y productos requeridos”*.

¹⁸ Mediante oficio N° MH-DGT-OF-0585-2023 del 13 de octubre de 2023 la DGT informó que no solo en las charlas específicas sobre comprobantes electrónicos se abarca el tema del uso, llenado y la emisión de comprobantes, ya que también parte de las actividades de divulgación quedan respaldadas en la página web del Ministerio de Hacienda.

- 2.40. Complementariamente la Contraloría General observó que la DGT realiza esfuerzos iniciales utilizando herramientas de análisis de datos de libre acceso que pueden apoyar la gestión tributaria mediante el análisis masivo de datos con la información disponible en la base de comprobantes electrónicos.
- 2.41. En consecuencia, fortalecer el control tributario con base en información de comprobantes electrónicos puede repercutir en la satisfacción de la necesidad pública para la cual fue creado el sistema de comprobantes, el cual es aminorar el elevado incumplimiento tributario en el país, cuyos datos publicados por el Ministerio de Hacienda en 2021, lo estiman en un 3,0% en el impuesto sobre ingresos y utilidades y en un 2,0% en el impuesto sobre las ventas, ambos con respecto al producto interno bruto; de forma que se puedan utilizar los ingresos dejados de percibir en las necesidades de gasto prioritarias de la sociedad costarricense.
- 2.42. Mediante oficio N° MH-DGT-OF-0339-2023 del 07 de julio de 2023, la Dirección General de Tributación señaló a la CGR, en relación con las actuaciones fiscalizadoras realizadas, que la información de comprobantes electrónicos tanto desde el punto de vista del emisor como del receptor, se usa de forma general en las actuaciones de control intensivo, pues dicha información forma parte del inventario de información disponible por el auditor fiscal, razón por la cual no se podrían señalar resultados específicos que se deriven de la utilización de la información de comprobantes electrónicos.
- 2.43. Como complemento, mediante oficio N° MH-DGT-OF-0469-2023 del 29 de agosto de 2023 la administración tributaria señaló que *“conforme la información de comprobantes electrónicos se utilice con mayor intensidad en el proceso de análisis y valoración de riesgos, los casos que utilicen como insumo dicha información aumentaran (sic)”*.
- 2.44. En el citado oficio N° MH-DGT-OF-0339-2023 la DGT señaló como parte de los desarrollos del Proyecto de Hacienda Digital que *“el prellenado de declaraciones se encuentra dentro de la solicitud de ofertas realizadas para la adjudicación del sistema (...)”, “la funcionalidad de prellenado de declaraciones incluye las actividades necesarias para generar declaraciones de los diferentes impuestos, a partir de información proveniente de diversas fuentes (...)”*, una de esas fuentes es el sistema de facturación electrónica. En este oficio se prescindió de información detallada sobre los avances y eventuales limitaciones presentadas para el desarrollo e implementación del prellenado de declaraciones.
- 2.45. En taller de causas y soluciones llevado a cabo el 13 de julio de 2023 con personal tributario, los participantes indicaron que requieren fortalecer las habilidades técnicas y las herramientas para realizar analítica de datos y poder tener acceso directo a la base de datos de comprobantes electrónicos con que disponen en el Ministerio de Hacienda, razón por la cual valoran cualquier aprendizaje que pueda generar el estudio de auditoría.
- 2.46. De igual forma, la Administración tributaria señaló¹⁹, como parte de las alternativas para fomentar actividades de divulgación en materia de comprobantes electrónicos, poder

¹⁹ Oficio N° MH-DGT-OF-0585-2023 del 13 de octubre de 2023.

contar con una opción de divulgación constante donde los contribuyentes puedan conocer más sobre estos. Para esto según indicó la Administración se requiere de una labor conjunta entre las direcciones funcionales de la DGT, tales como la Dirección de Servicio al Contribuyente y las Direcciones de Inteligencia y de Control Extensivo.

3. CONCLUSIÓN

- 3.1. Una vez obtenidos los resultados, con base en la recopilación de la evidencia suficiente y apropiada, se concluye que el sistema de comprobantes electrónicos para fines tributarios, cuyo servicio brinda la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, para el fortalecimiento del control y la disminución de los niveles de incumplimiento tributario en el país presenta un nivel medio de eficacia. No obstante, los niveles de eficacia presentan un comportamiento a la baja en el periodo 2021-2022.
- 3.2. Ello por cuanto se evidenció que a pesar de la obligatoriedad del uso de comprobantes electrónicos para respaldar la compra y venta de bienes y servicios; aún es baja la cobertura de contribuyentes que emite este documento electrónico para fines tributarios en el país.
- 3.3. Respecto al servicio de gestión de riesgos de incumplimiento tributario con base en información disponible del sistema de comprobantes electrónicos, se determinaron debilidades en el control de contribuyentes omisos en la presentación de las declaraciones de impuestos, una menor eficiencia recaudatoria del impuesto sobre el valor agregado, así como la preferencia del uso del dinero en efectivo como único medio de pago consignado en los comprobantes electrónicos por algunos emisores, que dificulta la trazabilidad y el rastro en la recaudación del IVA; para combatir posibles prácticas fiscales evasivas.
- 3.4. Si bien la Contraloría General considera que la Dirección de Tributación ha realizado esfuerzos iniciales para fortalecer el control tributario con información disponible del sistema de comprobantes electrónicos con base en la capacidad operativa instalada, aún presenta un bajo nivel de eficacia, al considerar el uso que durante el periodo de estudio las actuaciones de control dieron a esta fuente fiscal primaria de información en las actuaciones de control que se ejecutan, así como el mayor aprovechamiento y cobertura de actividades de divulgación externa en donde se promueva cultura tributaria e interiorice en los contribuyentes la importancia de emitir y recibir comprobantes electrónicos para fines tributarios.
- 3.5. El primer paso está dado, el país estableció la obligatoriedad del uso de comprobantes electrónicos para fortalecer el control tributario. El reto a la vista está en utilizar y aprovechar al máximo posible a futuro, la información disponible en estos comprobantes electrónicos en el proceso de control tributario, ya que el sistema de comprobantes electrónicos es el principal mecanismo con el cual dispone actualmente la administración tributaria costarricense para prevenir el incumplimiento tributario.
- 3.6. Claro está que la aspiración no queda ahí, sino que en línea con prácticas referenciales de administraciones tributarias modernas, el país requiere seguir avanzando hacia el

desarrollo e implementación de la factura electrónica como principal fuente de información para la elaboración de una declaración prellenada de impuestos, con base en toda la información con que dispone la administración tributaria de los ingresos, gastos y las ventas gravadas de bienes y servicios de los 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, Nro. 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, se emiten las siguientes disposiciones, las cuales son de acatamiento obligatorio y deberán ser cumplidas dentro del plazo (o en el término) conferido para ello, por lo que su incumplimiento no justificado constituye causal de responsabilidad.
- 4.2. 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 Nro. R-DC-144-2015, publicados en La Gaceta Nro. 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 SEÑOR MARIO RAMOS MARTÍNEZ EN SU CALIDAD DE DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.

- 4.4. Diseñar, oficializar, e implementar una rutina de análisis de datos (código en el lenguaje de programación que decida la Administración) replicable en los distintos periodos fiscales, para la identificación y medición en el Registro Único Tributario (RUT) de la cobertura de obligados tributarios y las actividades económicas lucrativas que tienen asociada la obligatoriedad de emitir comprobantes electrónicos para fines tributarios. Dicha rutina debe contener al menos las personas encargadas de ejecutarla, la periodicidad, así como la aplicación de filtros en la rutina para excluir a los no obligados a emitir comprobantes electrónicos en el registro tributario y la aplicación de bajas temporales en este registro cuando corresponda. Lo anterior con el fin de identificar y definir actuaciones de control tributario tendientes a incrementar la cobertura de contribuyentes que emiten comprobantes electrónicos en el país, así como para identificar posibles riesgos y patrones de evasión fiscal. Ver párrafos 2.1 a 2.11. Para dar cumplimiento a esta disposición, deberá remitirse a este Órgano Contralor:

A más tardar el 30 de agosto de 2024, una certificación que acredite que se realizó una rutina de análisis replicable en los diferentes periodos fiscales para la identificación y medición en el Registro Único Tributario (RUT) de la cobertura de obligados tributarios y

las actividades económicas lucrativas que tienen asociada la obligatoriedad de emitir comprobantes electrónicos para fines tributarios. A más tardar el 06 de diciembre de 2024 un informe de avance en la implementación de esta rutina de análisis de datos dentro de las actuaciones de control tributario, con los principales resultados obtenidos.

- 4.5. Diseñar, oficializar, y ejecutar una rutina de control de riesgos de incumplimiento tributario replicable en los diferentes periodos fiscales, que en su elaboración incorpore al menos los encargados de ejecutar esta rutina, así como la periodicidad de ejecución, que considere como parte de los criterios a utilizar los obligados tributarios inscritos y en condición activa en el registro tributario que omiten la presentación de la declaración de impuestos y la utilización de medios de pago alternativos con base en información disponible de emisores de comprobantes electrónicos. Además que considere en el análisis los comportamientos tributarios anómalos de los obligados del impuesto sobre el valor agregado y del impuesto sobre los ingresos y las utilidades, con base en información disponible de comprobantes electrónicos, mediante la utilización de software estadístico. Utilice dicho análisis para identificar posibles obligados tributarios omisos en la presentación de las declaraciones de tales impuestos e implemente las acciones de control tributario pertinentes. Ver párrafos 2.15 a 2.28. Para dar cumplimiento a esta disposición, deberá remitirse a este Órgano Contralor:

A más tardar el 29 de marzo de 2024, una certificación que acredite que se realizó una rutina replicable de control de riesgos de incumplimiento tributario. A más tardar el 28 de junio de 2024 un informe de avance en la implementación de esta rutina de análisis de control de riesgos dentro de las actuaciones de control tributario ya existentes, así como los principales resultados de la gestión de riesgos de incumplimiento tributario obtenidos.

- 4.6. Diseñar, oficializar y ejecutar un plan para el fortalecimiento y el desarrollo de capacidades en analítica y procesamiento de datos existentes en la DGT, con base en información disponible de comprobantes electrónicos, principalmente dirigido a personal tributario destacado en análisis de riesgos tributarios en la Dirección de Inteligencia Tributaria (DIT). Lo anterior con el objetivo de que se apoye a la Administración Tributaria costarricense para la confección de una declaración prellenada de impuestos, en línea con buenas prácticas tributarias modernas para fortalecer el control tributario. En este plan se deben incorporar como mínimo los objetivos, el alcance, los encargados de su ejecución y la duración del mismo, así como los principales resultados y aprendizajes obtenidos. Ver párrafos 2.15 a 2.28. Para dar cumplimiento a esta disposición, deberá remitirse a este Órgano Contralor:

A más tardar el 29 de marzo de 2024, una certificación que acredite que se diseñó y oficializó un plan para el fortalecimiento de capacidades en analítica y procesamiento de datos en la DIT de la DGT. A más tardar el 28 de junio de 2024 un informe de avance en la implementación del plan para el fortalecimiento y el desarrollo de capacidades en analítica y procesamiento de datos en la DIT de la DGT.

- 4.7. Diseñar, oficializar, implementar y ejecutar un plan específico para el fortalecimiento del

control tributario basado en datos disponibles en el sistema de comprobantes electrónicos. Ver párrafos 2.32 a 2.41. Para dar cumplimiento a esta disposición, deberá remitirse a este Órgano Contralor:

A más tardar el 30 de abril de 2024, una certificación que acredite que se diseñó y oficializó un plan específico de control tributario basado en datos disponibles en el sistema de comprobantes electrónicos. A más tardar el 06 de diciembre de 2024 un informe de avance en la implementación de este plan específico en el cual se evidencie el fortalecimiento del control tributario con información disponible de comprobantes electrónicos.

- 4.8. Incorporar en los planes de divulgación anual que elabora la Dirección de Servicio al Contribuyente de la DGT actividades focalizadas en obligados tributarios que por su condición y actividad económica asociada en el RUT, tienen el deber formal de emitir comprobantes electrónicos para fines tributarios, con el fin de fomentar la obligatoriedad en el uso del sistema de comprobantes electrónicos como mecanismo para respaldar sus ingresos y gastos, y que tome en consideración los sectores y las actividades económicas que presentan mayores brechas de incumplimiento para lograr un aumento en la cobertura de actividades de divulgación así como fomentar la importancia del uso, llenado y la emisión de comprobantes electrónicos para fines tributarios. Ver párrafos 2.32 a 2.41. Para dar cumplimiento a esta disposición, deberá remitirse a este Órgano Contralor:

A más tardar el 29 de febrero de 2024, una certificación que acredite que se incorporó a los planes de divulgación anual actividades focalizadas en obligados tributarios que por su condición y actividad económica tienen el deber de emitir comprobantes electrónicos para fines tributarios. A más tardar el 06 de diciembre de 2024 un informe de avance en la implementación del plan de divulgación enfocado en emisores de comprobantes electrónicos para fines tributarios que incorpore los principales resultados y aprendizajes obtenidos de las actividades de divulgación realizadas.

Julissa Sáenz Leiva
Gerente de Área

Bernal Durán Bonilla
Asistente Técnico

Diego Leiva Mora
Coordinador

Alejandro Guevara Vega
Colaborador

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

Itrs
G: 2022000588-1