



INFORME No. DFOE-SAF-IF-06-2011
31 de octubre, 2011

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

ESTUDIO REALIZADO EN EL MINISTERIO DE HACIENDA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE DECLARAN LAS PERSONAS
FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA,
QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES

-2011-

CONTENIDO

PÁGINA No.

RESUMEN EJECUTIVO

1.	INTRODUCCIÓN.....	1
1.1	Origen.....	1
1.2	Objetivo.....	1
1.3	Alcance.....	1
1.4	Marco normativo.....	1
1.5	Comunicación de los resultados.....	4
2.	RESULTADOS.....	4
2.1	Impuesto sobre las utilidades que reportan las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales.....	4
2.2	Algunos indicadores tributarios del Impuesto sobre la renta que declaran los contribuyentes, con actividad económica lucrativa, que brindan servicios profesionales	12
2.3	Fiscalización de los contribuyentes	14
2.4	Limitaciones que afectan la gestión y la fiscalización del impuesto a las utilidades.....	16
2.5	Medidas para mejorar la gestión tributaria y aumentar la recaudación..	18
3.	CONCLUSIONES.....	19
4.	DISPOSICIONES.....	23
	Al Director General de Tributación.....	23
	Al Ministro de Hacienda.....	24

RESUMEN EJECUTIVO

El presente informe se refiere a la contribución al impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales, pertenecientes a las actividades de Medicina, Odontología, Ingeniería, Arquitectura, Abogacía, Notariado, Contabilidad, Auditoría, Informática y afines y Veterinaria, en los ejercicios del 2007 al 2010.

En el cuatrienio 2006-2010, el impuesto sobre la renta reportado por estos contribuyentes se incrementó un 66%, en términos reales. Esta variación puede descomponerse en un aumento significativo del 58,8% en la cantidad de declaraciones y un 4,7% en la recaudación promedio por contribuyente; crecimiento, este último, que parece bajo si se compara con el aumento del 8,5% registrado en el ingreso nacional disponible per cápita en ese período de tiempo.

El 63,2% de los contribuyentes declaró un impuesto de cero en el 2010, comportamiento muy similar al del 2006, en donde el 64% de los contribuyentes estudiados no pagó impuesto alguno. Asimismo, el 92,8% de los tributarios reportó ₡35.574 de impuesto, en promedio, en el 2010, de frente a los ₡32.211, en promedio, declarados por el 94% de los contribuyentes en el 2006. Por otra parte, el 1,4% de los declarantes registró el 66% del impuesto pagado por todas las actividades, lo que pone de manifiesto la concentración que hay en el pago, en donde unos pocos aportan la mayor parte de la recaudación.

Aplicando a la información tributaria, correspondiente al periodo 2010, reportada por los citados contribuyentes, los parámetros sugeridos, recientemente, por la Administración Tributaria, sobre la relación entre la renta líquida gravable y la renta bruta, se obtendría, para ese periodo, una recaudación potencial total cercana a los ₡78.000 millones de impuesto sobre la renta (₡63.000 millones de personas jurídicas y ₡15.000 millones de personas físicas) en contraste con los ₡14.749 millones pagados por ese grupo de contribuyentes.

La Dirección General de Tributación ha procurado fortalecer la gestión de cobro y fiscalización del impuesto, y a ello puede atribuirse, en parte, el crecimiento en la cantidad de contribuyentes inscritos, la presentación de declaraciones y los montos declarados; asimismo, a partir del 2011 realiza esfuerzos adicionales, con el fin de dinamizar el recaudo, dentro de los cuales se contempla, expresamente, el control de la recaudación proveniente de profesionales liberales. Sin embargo, el aporte de los citados contribuyentes resulta, aún, insuficiente. En el presente informe, la Contraloría gira al Ministerio de Hacienda las disposiciones correspondientes, con el propósito de atender las situaciones anteriormente señaladas.

“ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES QUE DECLARAN LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES”

1. INTRODUCCIÓN.

1.1 Origen.

El presente estudio se realizó en cumplimiento del Plan anual operativo de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

1.2 Objetivo.

Evaluar la contribución al pago del impuesto sobre las utilidades que realizan las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales.

1.3 Alcance.

El estudio comprendió un análisis de la contribución al pago del Impuesto sobre las utilidades que efectúan las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales de: Medicina, Odontología, Ingeniería, Arquitectura, Abogacía, Notariado, Contabilidad, Auditoría, Informática y afines y Veterinaria, así como las acciones ejercidas, por la Administración, con relación a la gestión y la fiscalización de tales contribuyentes.¹

El estudio se realizó con base en el “Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público”, emitido por la Contraloría General, y comprendió el período compuesto por los años 2007, 2008, 2009 y 2010.

1.4. Marco normativo.

1.4.1 Aspectos generales del Impuesto sobre las Utilidades.

La Ley del Impuesto sobre la Renta 7092, del 21 de abril de 1988, y su Reglamento (Decreto Ejecutivo 18445-H), desde un punto de vista sustantivo, regulan la tributación de los profesionales liberales, con actividades lucrativas, que prestan servicios profesionales. Esta ley establece, en su artículo 1, la imposición de “... un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas”. Y de seguido se señala que “El hecho generador del Impuesto sobre las

¹ Para efectos del estudio se excluyeron los contribuyentes (personas físicas y jurídicas) que prestan servicios profesionales, que operan bajo el régimen de zona franca, por su condición de estar exentos del pago del impuesto sobre las utilidades.

utilidades... es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense”. Luego, el artículo 2 define al contribuyente, entre otros como: “a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que haya en el país./... f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal”.

Definidos en la Ley del Impuesto sobre la renta, el hecho generador y el contribuyente del impuesto, es necesario que toda aquella persona física o jurídica, que incurra en hechos imposables, proceda a inscribirse ante la Administración Tributaria de su jurisdicción. En ese sentido el artículo 20 del Reglamento de esa ley, preceptúa:

Artículo 20 - Inscripción y Desinscripción.: Están obligados a inscribirse al iniciar sus actividades o negocio de carácter lucrativo: a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales y las cuentas en participación cuando estén obligados a presentar declaración por este impuesto. / Las personas físicas que realicen actividades profesionales, técnicas o empresariales con excepción de los que exclusivamente realicen alguna de las siguientes actividades: artesanía, agrícola, forestal, ganadera o pesquera...”. (Así reformado por el artículo 3° del Decreto Ejecutivo 26358- H, del 18 de agosto de 1997.)

Los aspectos concernientes a la tarifa y la renta imponible son regulados por el artículo 15 inciso c) de la Ley de comentario, y dicha renta imponible es actualizada anualmente. En ese mismo artículo, también, se regula la tributación de aquellos profesionales liberales que, además, hayan recibido, durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente.

Por su parte, la Ley 4755, del 3 de mayo de 1971, (Código de Normas y Procedimientos Tributarios) y sus reformas y el decreto ejecutivo 29264-H, del 7 de febrero del 2001 (Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria) y sus reformas, constituyen el marco normativo formal básico para regular en detalle la tributación de todo contribuyente, dentro de los cuales, también, se engloba al profesional liberal.

1.4.2 Concepto de profesional liberal.

El artículo 13 de la Ley del impuesto sobre la renta, ensaya una definición de profesional liberal, entendido como aquella persona física que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes.

Por su parte, la Administración Tributaria ha hecho lo propio en varios de sus oficios:

“De esta forma, las rentas provenientes de las actividades profesionales autónomas, que se generan entre el inicio y el final de un período determinado, proceden de la propia actividad productiva del contribuyente

“persona física con actividades lucrativas”, por lo que necesariamente se tienen que gravar en cabeza de éste. Asimismo, las rentas provenientes de las actividades empresariales, que se generan entre el inicio y el final de un período determinado, se originan de la propia actividad productiva del contribuyente “persona jurídica”, por lo que necesariamente se tienen que gravar en cabeza de la empresa o de la persona jurídica de que se trate.

En el caso en cuestión, nos encontramos ante dos sujetos pasivos distintos. Por una parte, el profesional liberal, que tiene su propia capacidad económica y es titular de la adquisición de la renta que le produce la prestación de sus servicios profesionales. Y, por otra, está la empresa, [...] Abogados, S.A., con su propia capacidad económica, siendo titular de la renta que le produce su actividad empresarial, consistente en subcontratar servicios profesionales para brindárselos a sus clientes.

En consecuencia, cada profesional tiene el deber de seguir facturando a la empresa los servicios profesionales que le presta, y presentar su respectiva declaración del Impuesto sobre la renta, como persona física con actividades lucrativas. La empresa, por su parte, tiene el deber de emitir la factura a su cliente por el servicio que le prestó la sociedad, y presentar su respectiva declaración del impuesto sobre la renta.” DGT-101-06, del 17 de enero del 2006.

“Al establecer el inciso f), del artículo 2 de la Ley supra citada, la mens legislatore, al gravar los ingresos que obtuvieran los profesionales al prestar sus servicios en forma liberal, según lo define el inciso a) del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a aquellos profesionales, que solamente los une el cumplimiento de un contrato de prestación de servicios profesionales que entre ellos pactaron, sin que exista una relación de dependencia, es decir, que dichos profesionales no tienen impedimento alguno para atender varios clientes, y no dependen de un patrono, pues ejercen su profesión en forma libre, y solamente deben obedecer y respetar los principios y reglamentos que defina el Colegio respectivo al cual se encuentra afiliado; situación, que al tenor de lo expuesto en los hechos, no es del caso que nos ocupa.” DGT-296-03, del 17 de marzo del 2003.

1.4.3 Actividades económicas estudiadas.

En el presente estudio se analizó la información reportada, a la Administración Tributaria, por los contribuyentes, personas físicas y jurídicas, con actividad lucrativa, que prestan servicios profesionales, de seis grupos de actividades económicas, de conformidad con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), y su contribución al Impuesto sobre las utilidades, a saber:

- Medicina y Odontología; Jurídicas y Notariado; Arquitectura e Ingeniería; Contabilidad y Auditoría; Informática y afines y Veterinaria.

1.5 Comunicación de los resultados.

Los resultados del estudio se presentaron al Lic. Rowland Espinoza Howell, viceministro de Ingresos, Lic. Juan Carlos Gómez Sánchez, Subdirector General de Tributación, y al Lic. Olman Saborío Alfaro, Director General de Auditoría Interna, del Ministerio de Hacienda.

Además, el borrador del informe se remitió a consulta de la Administración para que efectuara las observaciones que considerara pertinentes, sin que se hayan recibido observaciones que modifiquen los hallazgos expuestos en el presente documento en el plazo concedido.

2. RESULTADOS

2.1 Impuesto sobre las utilidades que reportan las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales.

El análisis de las actividades económicas, objeto del estudio,² se hizo mediante dos enfoques, en el primer caso se estudió, para cada actividad, el comportamiento de algunos indicadores como el número de contribuyentes, la renta bruta, los costos y gastos, la renta neta gravable e impuesto sobre las utilidades (impuesto bruto), -el cual se denominará impuesto sobre la renta o impuesto, en este documento- del 2007, 2008, 2009 y 2010, según se muestra en los cuadros 1, 3, 5, 7, 9 y 11. En el segundo caso, dicho análisis se circunscribió únicamente al periodo 2010, en donde se presenta, en forma estratificada, la composición de los citados indicadores, tal y como se observa en los cuadros 2, 4, 6, 8, 10 y 12.

De hecho, si este último análisis se hubiera realizado para los años 2007, 2008 y 2009, los resultados habrían sido similares ya que los indicadores tomados en consideración para el estudio del 2010 muestran un comportamiento similar al del resto de periodos.

² El estudio se preparó con base en los datos del sistema de la Administración Tributaria, suministrados por la Dirección General de Tributación, mediante el oficio DGIT-042-2011, del 27 de junio del 2011, suscrito por la directora de Gestión Integral Tributaria. Para tal efecto, la base de datos del Impuesto sobre la renta de los periodos 2007, 2008, 2009 y 2010, fue suministrada, conjuntamente con las respectivas cifras de control, en disco compacto, mediante la carpeta "contraloría", con los archivos: "t_rta_2007_c-punto-redondeo.txt", "t_rta_2008_c-punto-redondeo.txt" "t_rta_2009_c-punto-redondeo.txt" y "t_rta_2010_c-punto-redondeo.txt". y los archivos: "t_rta_2007_c-cifras- punto-redondeo.xlsx", "t_rta_2008_c-cifras- punto-redondeo.xlsx", "t_rta_2009_c-cifras- punto-redondeo.xlsx" y "t_rta_2010_c-cifras- punto-redondeo.xlsx".

a. Medicina y Odontología.

El número de contribuyentes que presentaron declaración del Impuesto sobre la renta aumentó un 15%, al pasar de 7.924, en el 2007, a 9.073, en el 2010. Asimismo, la renta bruta, los costos y los gastos, la renta neta y el impuesto de la renta se incrementaron en un 20%, 18%, 33% y un 68%, respectivamente.³

El impuesto de la renta aumentó un 68%, al pasar de ₡1.608 millones, en el 2007, a ₡2.704 millones, en el 2010. Asimismo, el impuesto, en promedio, varió de ₡202.927 a ₡298.024, en ese lapso. Ver cuadro 1.

Cuadro 1							
Dirección General de Tributación							
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Medicina y Odontología (colones a precios del 2010)							
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto de la renta		
	Cantidad	(Monto en millones)				Total	Promedio
2007	7,924	₡126,605	₡110,405	₡19,187	₡1,608	₡202,927	
2008	8,424	₡151,690	₡132,152	₡21,597	₡2,162	₡256,633	
2009	8,829	₡151,825	₡130,707	₡23,507	₡2,299	₡260,336	
2010	9,073	₡152,329	₡130,436	₡25,434	₡2,704	₡298,024	

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

Por otra parte, un 55,2% (5.011) de los contribuyentes no reportaron impuesto, mientras que un 89,2% (5.011 + 3.078) declararon ₡49.944 de impuesto, en promedio, en el 2010. Ver cuadro 2

³ Renta bruta: $(₡152.329 \text{ millones} - ₡126.605 \text{ millones}) / ₡126.605 \text{ millones} = 20\%$
 Costos y gastos: $(₡130.436 \text{ millones} - ₡110.405 \text{ millones}) / ₡110.405 \text{ millones} = 18\%$,
 Renta neta: $(₡25.434 \text{ millones} - ₡19.187 \text{ millones}) / ₡19.187 \text{ millones} = 33\%$
 Impuesto de Renta: $(₡2.704 \text{ millones} - ₡1.608 \text{ millones}) / ₡1.608 \text{ millones} = 68\%$

Cuadro 2						
Dirección General de la Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Medicina y Odontología (Valores nominales) Periodo 2010						
Impuesto de la renta	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto de la renta
Importe (colones)	Cantidad	%	(Monto en millones)			
0	5,011	55.2%	¢26,934	¢26,159	¢4,208	¢0
1 - 500.001	3,078	33.9%	50,678	42,647	8,133	404
500.001 - 1.000.001	394	4.3%	18,462	15,725	2,542	276
1.000.001 - 1.500.001	159	1.8%	8,847	7,393	1,497	195
1.500.001 - 2.500.001	186	2.1%	13,110	10,827	2,362	356
2.500.001 - 3.500.001	82	0.9%	7,451	6,183	1,269	243
3.500.001 - 10.000.001	136	1.5%	19,756	16,201	3,635	780
Más de 10.000.001	27	0.3%	7,091	5,303	1,788	450
Total	9,073	100.0%	¢152,329	¢130,436	¢25,434	¢2,704

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

Además, solamente un 1,8% de los contribuyentes (136 + 27) declararon un 45,5% del impuesto total.

b. Jurídicas y Notariado.

La cantidad de declarantes aumentó un 2,2%, al pasar de 7.794, en el 2007, a 7.964, en el 2010. Mientras que la renta bruta aumentó un 2,8%, los costos y gastos se muestran invariables, la renta neta disminuyó un 10,8%.

El impuesto de toda la actividad tuvo un aumento insignificante, al pasar de ¢3.586 millones a ¢3.595 millones, mientras que el impuesto promedio se redujo, de ¢460.081 a ¢451.434, en ese lapso. Ver cuadro 3

Cuadro 3							
Dirección General de Tributación							
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales Jurídicos y de Notariado (a precios del 2010)							
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta		
	Cantidad	(en millones)				Total	Promedio
2007	7,794	¢145,893	¢118,594	¢33,540	¢3,586	¢460,081	
2008	7,994	159,518	136,365	32,829	3,922	¢490,667	
2009	8,025	153,122	123,512	33,686	3,734	¢465,284	
2010	7,964	¢149,936	¢118,550	¢29,926	¢3,595	¢451,434	

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

En el 2010 un 55,3% (4.408) de los contribuyentes no reportaron impuesto y un 87,8% (4.408 + 2.583) declararon ¢48.807, en promedio.

Un 2,7% de los declarantes (218) registran un 64,1% del impuesto de toda la actividad económica. Ver cuadro 4.

Cuadro 4						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales Jurídicos y de Notariado (Periodo 2010)						
Impuesto de la renta	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta
(colones)	Cantidad	%	(millones de ¢ corrientes)			
0	4,408	55.3%	¢31,767	¢26,945	¢3,932	¢0
1 - 500.001	2,583	32.4%	¢40,698	¢32,332	¢8,383	¢341
500.001 - 1.000.001	368	4.6%	¢12,915	¢10,334	¢2,558	¢257
1.000.001 - 1.500.001	159	2.0%	¢8,431	¢6,207	¢1,532	¢194
1.500.001 - 2.500.001	166	2.1%	¢11,782	¢9,552	¢2,193	¢317
2.500.001 - 3.500.001	62	0.8%	¢3,807	¢2,719	¢1,071	¢182
3.500.001 - 10.000.001	147	1.8%	¢17,393	¢13,282	¢4,326	¢842
Más de 10.000.001	71	0.9%	¢23,144	¢17,179	¢5,931	¢1,463
Total	7,964	100.0%	¢149,936	¢118,550	¢29,926	¢3,595

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de Tributación

c) Ingeniería y Arquitectura.

El número de declaraciones de impuesto aumentó un 16,1%, al pasar de 10.831, en el 2007, a 12.571, en el 2010. Por otra parte, la renta bruta, los costos y gastos y la renta neta se redujeron un 7,4%, 2% y un 12,1%, respectivamente, mientras que el impuesto a la renta disminuyó un 21,3% en ese intervalo.⁴

El impuesto se redujo, aproximadamente, ¢768 millones, mientras que el impuesto, en promedio, descendió un 21,3%, al variar de ¢332.966 a ¢225.779. Ver cuadro 5.

4 Renta bruta: $(\text{¢}228.195 - \text{¢}211.421) / \text{¢}228.195 = 7,4\%$
 Costos, gastos y deducciones: $(\text{¢}201.060 - \text{¢}197.057) / \text{¢}201.060 = 2\%$
 Renta neta: $(\text{¢}30.057 - \text{¢}26.424) / \text{¢}30.057 = 12,1\%$
 Impuesto de la renta: $(\text{¢}3.606 - \text{¢}2.838) / \text{¢}3.606 = 21,3\%$

Cuadro 5						
Dirección General de la Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Arquitectura e Ingeniería (colones a precios del 2010)						
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta Total	Impuesto de la renta Promedio
	Cantidad	(Monto en millones)				Monto
2007	10,831	¢228,195	¢201,060	¢30,057	¢3,606	¢332,966
2008	11,776	¢249,410	¢226,668	¢29,143	¢3,571	¢303,256
2009	12,272	¢240,925	¢216,568	¢31,001	¢3,726	¢303,656
2010	12,571	¢211,421	¢197,057	¢26,424	¢2,838	¢225,779

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

Un 65,8% de los contribuyentes (8.273) no reportaron impuesto en el 2010, y un 93,6% (8.273 + 3.497) declararon ¢33.749, en promedio. Ver cuadro 6.

Cuadro 6						
Dirección General de la Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Arquitectura e Ingeniería. Periodo 2010 (en millones de colones corrientes)						
Impuesto de la renta	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta
Importe (colones)	Cantidad	%	(Monto en millones)			
0	8,273	65.8%	¢42,846	¢49,204	¢5,504	¢0
1 - 500.001	3,497	27.8%	¢61,190	¢52,638	¢8,831	¢397
500.001 - 1.000.001	324	2.6%	¢13,802	¢11,654	¢2,190	¢226
1.000.001 - 1.500.001	167	1.3%	¢11,753	¢10,224	¢1,481	¢203
1.500.001 - 2.500.001	129	1.0%	¢9,267	¢7,642	¢1,625	¢249
2.500.001 - 3.500.001	52	0.4%	¢6,673	¢5,797	¢844	¢152
3.500.001 - 10.000.001	90	0.7%	¢24,311	¢22,178	¢2,091	¢496
Más de 10.000.001	39	0.3%	¢41,579	¢37,720	¢3,859	¢1,115
Total	12,571	100.0%	¢211,421	¢197,057	¢26,424	¢2,838

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

Finalmente, un 1% (0,7% + 0,3%) de los declarantes (129) registran un 56,8% de la totalidad del impuesto.

d. Contabilidad y Auditoría.

El número de declarantes aumentó un 17%, al pasar de 8.342, en el 2007, a 9.792, en el 2010, la renta bruta y los costos y los gastos se incrementaron un 16% y un 15%, respectivamente, mientras que la renta neta aumentó un 19%.

Por otra parte, el impuesto de la renta total aumentó un 29%, al variar de ¢695 millones, en el 2007, a ¢894 millones en 2010, mientras que el impuesto promedio subió de ¢83.301 a ¢91.294. Ver cuadro 7.

Cuadro 7						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Contabilidad y Auditoría (colones a precios del 2010)						
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos, gastos y	Renta neta	Impuesto de la renta Total	Promedio
	Cantidad	(en millones)				
2007	8,342	¢84,993	¢74,460	¢12,436	¢695	¢83,301
2008	8,830	91,067	80,444	11,990	825	¢93,425
2009	9,325	¢91,395	¢79,701	¢13,052	¢803	¢86,127
2010	9,792	¢98,499	¢85,459	¢14,787	¢894	¢91,294

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Dirección General de la Tributación

Un 69,7% de contribuyentes (6.821) no reportaron impuesto en el 2010, y un 97,6% (6.821 + 2.736) declararon ¢22.805, en promedio. Ver cuadro 8.

Cuadro 8						
Dirección General de la Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Contabilidad y Auditoría. Periodo 2010 (Valores nominales)						
Impuesto de la renta	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta
(colones)	Cantidad	%	(en millones)			
0	6,821	69.7%	¢24,214	¢20,640	¢5,535	¢0
1 - 500.001	2,736	27.9%	32,790	26,651	5,903	218
500.001 - 1.000.001	129	1.3%	5,611	4,819	797	88
1.000.001 - 1.500.001	37	0.4%	1,876	1,519	357	46
1.500.001 - 2.500.001	27	0.3%	3,000	2,694	306	50
2.500.001 - 3.500.001	5	0.1%	773	717	55	14
3.500.001 -10.000.001	26	0.3%	9,865	9,199	682	146
Más de 10.000.001	11	0.1%	20,434	19,219	1,152	331
Totales	9,792	100%	¢98,561	¢85,459	¢14,787	¢894

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de la Tributación

Por último, un 0,4% de los contribuyentes (26 + 11) declararon un 53,4% del impuesto de todo el gremio.

e. Informática y afines

La cantidad de declaraciones de impuesto se incrementó un 37,3%, al variar de 4.745 en 2007 a 6.515 en 2010; la renta bruta y los costos y gastos aumentaron un

32,6% y un 35,5%, mientras que la renta neta gravable se incrementó solamente un 41,4%. Ver cuadro 9.

Por otra parte, el impuesto de la renta total aumentó un 46,2%, al pasar de ¢2.874 millones, en el 2007, a ¢4.203 millones, en el 2010, mientras que el impuesto promedio aumentó un 6,5%, de ¢605.791 a ¢645.177.

Cuadro 9						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta (Impuesto bruto) de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Informática y afines (colones a precios del 2010)						
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta Total	Impuesto de la renta Promedio
	Cantidad	(en millones)				
2007	4,745	¢148,591	¢133,378	¢15,005	¢2,874	¢605,791
2008	5,398	¢171,639	¢155,475	¢21,264	¢3,867	¢716,408
2009	5,944	¢203,352	¢181,154	¢28,200	¢6,701	¢1,127,379
2010	6,515	¢196,973	¢180,735	¢21,216	¢4,203	¢645,177

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Dirección General de la Tributación

Un 71,1% (4.635) de los contribuyentes no declararon impuesto en el 2010, y un 95,4% (4.635 + 1.583) reportó ¢22.363 en promedio, mientras que un 1,2% (75) registra un 90,3% del impuesto de toda la actividad económica. Ver cuadro 10.

Cuadro 10						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Informática y afines (Periodo 2010)						
Impuesto de la renta	Contribuyentes		Renta bruta	Costos gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta
(colones)	Cantidad	%	(en millones de ¢ corrientes)			
0	4,635	71.1%	¢43,776	¢45,085	¢3,680	¢0
1 - 500.001	1,583	24.3%	25,750	22,576	3,183	139
500.001 - 1.000.001	116	1.8%	9,176	8,519	649	83
1.000.001 - 1.500.001	46	0.7%	6,707	6,367	327	56
1.500.001 - 2.500.001	46	0.7%	10,136	9,704	432	90
2.500.001 - 3.500.001	14	0.2%	8,947	8,747	200	39
3.500.001 -10.000.001	43	0.7%	22,951	22,060	891	240
Más de 10.000.001	<u>32</u>	<u>0.5%</u>	<u>69,529</u>	<u>57,677</u>	<u>11,852</u>	<u>3,556</u>
Totales	6,515	100.0%	¢196,973	¢180,735	¢21,216	¢4,203

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de Tributación

f. Veterinaria.

El número de declarantes aumentó un 28,1%, al pasar de 687, en el 2007, a 880, en el 2010; no obstante, la renta bruta disminuyó un 2,3%, y la renta neta gravable aumentó un 57,0%.

Por otra parte, el impuesto total y promedio aumentaron un 55,6% y un 21,5%, al pasar de ¢297 millones a ¢462 millones, en el primer caso, y de ¢432.601 a ¢525.416, en el segundo. Ver cuadro 11.

Cuadro 11						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto de la renta de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Veterinaria (colones a precios del 2010)						
Periodo	Contribuyentes	Renta bruta	Costos gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta Total	Impuesto de la renta Promedio
	Cantidad	(en millones)				
2007	687	¢103,549	¢77,663	¢1,870	¢297	¢432,601
2008	737	¢106,717	¢95,332	¢2,287	¢359	¢486,576
2009	800	¢106,058	¢98,171	¢2,844	¢363	¢453,914
2010	880	¢101,179	¢98,860	¢2,936	¢462	¢525,416

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de

En el 2010, un 49,7% (437) de declarantes no pagó impuesto de la renta, y un 89,1% (437 + 347) reportó ¢57.141 en promedio. Asimismo, solamente un 1,8% de éstos registra un 65,5% del impuesto total. Ver cuadro 12.

Cuadro 12						
Dirección General de Tributación						
Algunos indicadores del Impuesto sobre la renta de los contribuyentes que prestan servicios profesionales de Veterinaria (periodo 2010)						
Impuesto de la renta (colones)	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto de la renta
	Cantidad	%	(en millones de ¢ corrientes)			
0	437	49.7%	¢10,644	¢10,798	¢475	¢0
1 - 500.001	347	39.4%	¢19,318	¢18,416	¢830	¢45
500.001 - 1.000.001	27	3.1%	¢9,260	¢9,147	¢121	¢19
1.000.001 - 1.500.001	17	1.9%	¢2,670	¢2,553	¢117	¢21
1.500.001 - 2.500.001	29	3.3%	¢17,785	¢17,593	¢244	¢55
2.500.001 - 3.500.001	7	0.8%	¢4,305	¢4,210	¢95	¢21
3.500.001 -10.000.001	10	1.1%	¢17,419	¢17,170	¢249	¢70
Más de 10.000.001	6	0.7%	¢19,778	¢18,974	¢804	¢233
Totales	880	100.0%	¢101,179	¢98,860	¢2,936	¢462

Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de Tributación

Las conclusiones del análisis de este apartado se exponen en el punto 3 del informe.

2.2 Algunos indicadores tributarios del impuesto sobre la renta que declaran los contribuyentes, con actividad económica lucrativa, que brindan servicios profesionales

En el siguiente apartado se analizan algunos indicadores tributarios de las actividades económicas señaladas, para el 2010, que muestran los grados de tributación, así como la recaudación potencial calculada, aplicando, a la renta neta gravable y a la renta bruta declaradas, los parámetros de interrelación sugeridos recientemente por la administración tributaria para el 2011.

a) Renta neta gravable y renta bruta.

i. Personas jurídicas

La relación entre la renta neta gravable y la renta bruta declarada, en este caso, por las personas jurídicas, es de un 6,1%, en promedio, y en una de las actividades analizadas, la proporción es de tan solo un 1,9%. Ver cuadro 13.

Cuadro 13								
Dirección General de la Tributación								
Relación entre la renta neta y la renta bruta que reportan las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que brindan servicios profesionales Período 2010 (colones a precios corrientes)								
Actividad	Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas jurídicas)				Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas físicas)			
	Cantidad	Renta bruta	Renta neta	Renta neta / Renta bruta	Cantidad	Renta bruta	Renta neta	Renta neta / Renta bruta
	(en millones)			%	(en millones)			%
Medicina y Odontología	1,746	€67,213	€5,289	7.9%	7,313	€84,719	€19,998	23.6%
Jurídicas y Notariado	1,106	55,030	2,770	5.0%	6,858	94,906	27,156	28.6%
Arquitectura e Ingeniería	3,472	143,524	7,962	5.5%	9,099	67,896	18,463	27.2%
Contabilidad y Auditoría	1,630	60,614	3,239	5.3%	8,162	37,885	11,548	30.5%
Informática y afines	1,911	175,807	15,026	8.5%	4,604	21,167	6,189	29.2%
Veterinaria	335	86,792	1,639	1.9%	545	14,387	1,297	9.0%
Total	10,200	€588,980	€35,923	6.1%	36,581	€320,960	€84,651	26.4%

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Dirección General de Tributación

ii. Personas físicas

La proporción entre la renta neta gravable y la renta bruta es de un 26,4%, en promedio, y en una de las actividades es de tan solo un 9,0%. Asimismo, para el conjunto de personas jurídicas y físicas la relación es de un 14,5%, en promedio.

En contraposición con los indicadores anteriores, la Dirección General de Tributación, recientemente, sugirió⁵ las relaciones que debería de haber entre la renta neta gravable y la renta bruta que reporten los contribuyentes de un gran número de actividades económicas en el período fiscal del 2011, esto es, el porcentaje de renta

⁵ Ministerio de Hacienda. Dirección General de Tributación publica márgenes de utilidad, de referencia, para la declaración de renta 2011. Comunicado de Prensa, del 26 de setiembre del 2011.

neta que se esperaría que se declare por cada cien colones de renta bruta obtenida. En algunas de estas actividades la relación sugerida es superior al 50%,⁶ la cual dista mucho del 6,1% y el 26,4%, en promedio, de las actividades económicas analizadas -personas jurídicas y físicas- lo que provoca, en este caso, que la base imponible resultante –renta neta gravable- utilizada para el cálculo del impuesto de la renta, sea muy inferior a la que podría ser, si la renta neta gravable y la renta bruta reportada guardaran una relación similar a la sugerida por la administración tributaria; situación que trae consigo un nivel de tributación muy bajo, tal y como se muestra en el siguiente apartado.

Por otra parte, si se considera, a nivel de ejercicio, las relaciones sugeridas, por la Dirección de Tributación, entre la renta neta gravable y la renta bruta, los contribuyentes de las citadas actividades económicas podrían haber tributado alrededor de ₡77.855 millones, en vez de los ₡14.749 millones reportados en el periodo 2010, sea ₡63.106 millones más, de los cuales ₡52.630 millones corresponderían a personas jurídicas y ₡10.476 millones a personas físicas. Ver cuadro 14.

Cuadro 14														
Dirección General de Tributación														
Impuesto sobre la renta declarado y el que, teóricamente, pudieron pagar los contribuyentes, si la renta neta gravable y la renta bruta, guardara relación con la proporción sugerida por la Administración Tributaria, recientemente. Periodo 2010														
Actividad	Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas jurídicas)							Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas físicas)						
	Cantidad	Renta bruta	Renta neta/Renta bruta sugerida (1)	Renta neta gravable estimada	Impuesto estimado	Impuesto reportado	Diferencia	Cantidad	Renta bruta	Renta neta/Renta bruta sugerida (1)	Renta neta gravable estimada	Impuesto estimado	Impuesto reportado	Diferencia
	millones	%	millones					millones	%	millones				
Medicina y Odontología	1.746	₡67.213	60%	₡40.328	₡8.066	₡948	₡7.117	7.327	₡85.142	60%	₡51.085	₡5.109	₡1.755	₡3.354
Jurídicas y Notariado	1.106	55.030	50%	₡27.515	₡5.503	663	₡4.840	6.858	94.906	50%	₡47.453	₡4.745	2.933	₡1.813
Arquitectura e Ingeniería	3.472	143.524	53%	₡76.068	₡15.214	1.761	₡13.453	9.099	67.896	53%	₡35.985	₡3.599	1.077	₡2.521
Contabilidad y Auditoría	1.630	60.614	48%	₡29.095	₡5.819	549	₡5.270	8.162	37.885	48%	₡18.185	₡1.818	345	₡1.473
Informática y afines	1.911	175.807	50%	₡87.903	₡17.581	4.060	₡13.521	4.604	21.166	50%	₡10.583	₡1.058	143	₡915
Veterinaria	335	86.792	50%	₡43.396	₡8.679	448	₡8.231	545	14.387	50%	₡7.193	₡719	67	₡652
Total	10.200	₡588.980	52%	₡305.288	₡61.058	₡8.428	₡52.630	36.595	₡320.960	52%	₡166.364	₡16.636	₡6.321	₡10.316
Impuesto pagado por las personas jurídicas	20%	Impuesto promedio pagado x las personas físicas		10%	(1) Márgenes de utilidad de referencia. Declaración de renta 2011									

Fuente: Elaboración propia con información de la Dirección General de Tributación

b) Impuesto y renta bruta.

i. Personas jurídicas.

Estos contribuyentes, que forman parte de las actividades económicas estudiadas, reportaron ₡588.980 millones de renta bruta y ₡8.376 millones de impuesto de la renta, en el 2010, o sea un 1,4% de impuesto, en promedio, con respecto a la renta bruta, y en donde hay actividades en que dicha relación es de solamente un 0,5% y 0,9%. Ver cuadro 15.

ii. Personas físicas.

Estos declarantes reportaron ₡320.960 millones de renta bruta y ₡6.334 millones de impuesto, esto es un 2%, en promedio, e inclusive hay una actividad donde la relación es de tan solo una 0,4%. Ver cuadro 15.

⁶ www.dgt.hacienda.go.cr

El impuesto de la renta reportado por los contribuyentes, de las actividades en cuestión, se incrementó un 66%, al pasar de ¢8.884 millones⁷, en el 2006, a ¢14.762 millones, en el 2010.

Cuadro 15										
Dirección General de Tributación										
Relación entre el Impuesto de la renta y la renta bruta reportada. Periodo 2010. (colones a precios corrientes)										
Actividad	Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas jurídicas)					Declaraciones del Impuesto sobre la renta (personas físicas)				
	Cantidad	Renta bruta	Impuesto de la renta		Impuesto / Renta bruta	Cantidad	Renta bruta	Impuesto de la renta		Impuesto / renta
			Total	Promedio				Total	Promedio	
		(en millones)			%		(en millones)			%
Medicina y Odontología	1,746	¢67,213	¢948	¢543,019	1.4%	7,313	¢84,719	¢1,769	¢241,843	2.1%
Jurídicas y Notariado	1,106	55,030	663	599,120	1.2%	6,858	94,906	2,933	427,617	3.1%
Arquitectura e Ingeniería	3,466	143,524	1,761	508,018	1.2%	9,089	67,896	1,077	118,548	1.6%
Contabilidad y Auditoría	1,633	60,614	549	335,903	0.9%	8,161	37,885	345	42,325	0.9%
Informática y afines	1,911	175,807	4,060	2,124,504	2.3%	4,604	21,167	143	31,147	0.7%
Veterinaria	336	86,792	396	1,178,146	0.5%	545	14,387	67	122,035	0.5%
Total	10,198	¢588,980	¢8,376	¢821,322	1.4%	36,570	¢320,960	¢6,334	¢173,202	2.0%

2.3. Fiscalización de los contribuyentes

Los contribuyentes inscritos (personas físicas y jurídicas), con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales, son 104.638, en el 2010, mientras que en el 2006 eran 57.505, o sea hubo un aumento del 82%. Ver cuadro 16.

La Dirección General de Tributación, bajo el esquema “Proceso de Control Tributario”, efectuó 64, 167, 169 y 143 actuaciones de fiscalización a los profesionales liberales en el 2007, 2008, 2009 y 2010, en ese orden. Asimismo, las determinaciones ascendieron a ¢197 millones, ¢1.748 millones, ¢2.237 millones y ¢2.499 millones, respectivamente.

Cuadro 16							
Dirección General de Tributación							
Contribuyentes inscritos, con actividad lucrativa, que brindan servicios profesionales, actuaciones de fiscalización realizadas y determinaciones							
Descripción		Periodo					Variación
		2006	2007	2008	2009	2010	2010-2007
Contribuyentes inscritos		57,505	66,813	79,336	91,407	104,638	82%
Actuaciones de fiscalización	Planificadas		76	162	204	180	137%
	Realizadas		64	167	169	143	123%
Montos determinados (millones)			¢197	¢1,748	¢2,237	¢2,499	1169%

Fuente: Oficios DGT-492-2011, y DGT-754-2011, del 7 de julio y el 22 de setiembre, ambos del 2011, respectivamente, suscritos por la Dirección General de Tributación

⁷ El impuesto de la renta reportado por los contribuyentes de las actividades económicas en mención ascendió a ¢6.334 millones, en el 2006, el cual, expresado en valores del 2010, equivale a ¢8.884 millones.

Las actuaciones de fiscalización se han venido realizando, bajo el marco del “Proceso de Control Tributario Intensivo”, sobre lo declarado por los contribuyentes, investigándose la posible evasión de tributos, proponiéndose la regularización oportuna de la determinación investigada, utilizándose los medios de revisión de los registros contables, la obtención de información de terceros, allanamiento de locales, secuestro de documentos, apertura de cuentas bancarias, aplicación de presunciones por incremento patrimonial, rentas mínimas de 365 salarios y el establecimiento de posibles sanciones penales por delitos tributarios.⁸

En los planes de control tributario del 2008 se incorporó el programa de servicios profesionales, como parte del control tributario extensivo. De los 480 casos gestionados, 278 son omisos reales y 202 son improcedentes. De los omisos reales, 209 son actuaciones terminadas y 69 casos persistían en el incumplimiento, al cierre del plan. En el Programa de servicios profesionales se asignaron 448 casos de actividades técnico-profesionales, a saber: talleres de mecánica de precisión, talleres de reparación y mantenimiento de maquinaria, talleres de reparación de vehículos y de enderezado y pintura, abogados, consultores, arquitectos, ingenieros que trabajan por cuenta propia, odontólogos y medicina veterinaria. De los omisos reales, 207 son actuaciones terminadas, con presentación de la declaración, 49 casos persistían en el incumplimiento, al cierre del plan.

En el Plan de liquidaciones previas, por comprobación abreviada-sombras, de 653 casos asignados se determinaron 331 sombras improcedentes y 233 casos con determinación de obligación tributaria. Los casos de profesionales donde se determinaron obligaciones tributarias, representan el 17,3% de la totalidad de los casos concluidos.

En el Programa de trabajo del 2009 no se incorporó un programa específico para la fiscalización de los profesionales liberales, ya que se le dio prioridad a los resultados del estudio efectuado por la Contraloría General de la República en el 2007, específicamente a los grupos de profesionales que aportan poco a la recaudación del impuesto sobre las utilidades.

En los planes del 2010 se incluyeron dos tipos de actuaciones, dirigidas a declaraciones autoliquidativas omisas y liquidaciones previas, por ingresos inexactos. Se incorporaron 7.097 casos, de los cuales 4.137 procedían; de estos últimos, 3.750 se concluyeron, y en donde 244 son actuaciones a profesionales. También, se incluyeron a dicho plan 1.334 casos de liquidaciones previas por ingresos inexactos, de los que procedían 1.001 casos para su estudio. De estos, 958 se terminaron, de los cuales 264 casos son actuaciones de fiscalización a profesionales.

No obstante el esfuerzo que ha venido realizando la Dirección General de Tributación para mejorar la gestión tributaria en general y, en el caso concreto, sobre los profesionales liberales, tal y como lo demuestra las actuaciones de fiscalización efectuadas, cuyas determinaciones suman ₡1.748 millones, ₡2.237 millones y ₡2.499 millones, en el 2008, 2009 y 2010 respectivamente, así como la ejecución de otras formas

⁸ Dirección General de Tributación. Oficio DGT-492-2011, del 7 de julio de 2011, suscrito por el Director General. p. 1

de fiscalización, como los programas denominados “omisos declaraciones autoliquidativas” y “liquidaciones previas”, por ingresos inexactos, los resultados son todavía insuficientes, desde el punto de vista de la recaudación, ya que no ha habido una mejora lo suficientemente significativa en la contribución de los contribuyentes estudiados al pago del impuesto de la renta, tal y como lo demuestran los resultados del presente estudio, los cuales se resumen en el capítulo de conclusiones.

2.4 Limitaciones que afectan la gestión y la fiscalización del impuesto a las utilidades:⁹

Sobre este particular, la Dirección General de Tributación señaló, entre otras cosas, lo siguiente:

-Contribuyentes, en general:

“...1- Con respecto a la información que se obtiene de terceros por requerimientos individualizados, se resaltan los siguientes:/ La obligación legal que el informante mantenga digitalizada la información de trascendencia tributaria./ Errores en la información suministrada por parte del informante./ El informante no suministra la información solicitada y debe ser solicitada por medio del juez, lo cual atrasa los procesos de fiscalización. SIC/ 2- La falta de un acuerdo a nivel de gobierno para que las instituciones públicas (autónomas y semiautónomas), suministren la información que se considere de trascendencia tributarias, sin tener que recurrir a convenios o trámites burocráticos que entorpecen la eficacia en las labores de la Administración Tributaria en cuanto a la obtención de información. /3- Adicionalmente en lo que respecta al proceso de la información obtenida por captación, existe limitación de recurso humano en la Dirección de Tecnología de la Información Tributaria, para atender con agilidad las solicitudes de desarrollos informáticos para ponerla a disposición de los distintos usuarios, así como de las modificaciones que se requieren del Sistema Integral de Información de la Administración Tributaria (SIIAT)./4-Las bases de datos no llegan en tiempo oportuno, es decir, en ocasiones hay atrasos de varias semanas y no se puede contar con la información en tiempo oportuno, lo cual va retardando otras acciones que se deben ejecutar./ 5- Bases de datos con información incompleta o errónea, es decir, las bases presentan errores de digitación en las declaraciones, lo cual afecta sensiblemente los indicadores de estimación y conlleva a una mala selección de contribuyentes./6- Información del Registro Único Tributario (RUT) desactualizada, lo cual conlleva que al seleccionar contribuyentes para el plan de fiscalización, existen errores tales como: que la actividad económica no es la correcta, cédulas erróneas, nombre de contribuyente incorrecto, a veces el contribuyente ya ni siquiera está en la actividad comercial, o tiene otra dirección. Esto genera múltiples problemas como que no se puede localizar al contribuyente, es una pérdida de tiempo,

⁹ Ibid, p. 9.

esfuerzo y dinero y mina la capacidad de poder detectar contribuyentes riesgosos./ 7- Capacidad insuficiente en los sistemas de cómputo. Se manejan bases de datos muy grandes y la capacidad de reacción en velocidad de los sistemas es muy lenta y en ocasiones hay que dejar corriendo una base un lapso muy prolongado, para obtener una determinada función./ Falta de unidad de información de fuentes externas, es decir, se requiere un centro donde esté concentrada toda la información o por lo menos saber que información tienen las diferentes direcciones. El no contar con ello, impide una efectiva selección para detectar mejor los posibles focos de riesgo tributario. /9- Se adolece de estadísticas evolutivas, que permitan focalizar sectores de contribuyentes o sus comportamientos riesgosos, incluso ver individualmente el comportamiento tributario por medio de las declaraciones de determinado impuesto, lo cual implica levantar manualmente hojas de cálculo por contribuyente./ 10- La falta de capacitación tanto para los funcionarios de la Dirección de Fiscalización como para los funcionarios de las áreas operativas, en temas de fraude tributario. /11- Ausencia de un sistema automatizado de control, que provean información confiable y oportuna en el análisis y desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras, así como también que permitan agilidad en los procesos propios de esta labor...” SIC

-Personas físicas y jurídicas que prestan servicios profesionales:

“1- Mala inscripción en el RUT de los mismos contribuyentes, lo cual conlleva a una mala selección en el sector en sí y problemas de localización del contribuyente seleccionado./ 2- Errores de digitación en las declaraciones que se encuentran en las bases de datos, dificulta el proceso de selección y riesgo en ese sector, así como su localización./ 3- No existen estadísticas evolutivas, ni un sistema que le permita visualizar en forma ágil, comportamiento o estratos de profesionales, que ayuden en la toma de decisiones sobre contribuyentes profesionales a seleccionar./ 4- Imposibilidad de exigir que los contribuyentes aporten el control o libro auxiliar de clientes aduciendo secreto profesional, el expediente o documentos de sus clientes, así como, el detalle en sus facturas del tipo específico de servicio, limitando la determinación del valor real del mismo./ 5- Los colegios profesionales no exigen controles estrictos sobre alguno de los servicios que prestan los profesionales, lo cual conlleva que no brinden toda la información que se requiere para el estudio de la verdadera capacidad contributiva del fiscalizado./ 6- Existe limitante en la obtención de información de parte de algunas instituciones gubernamentales, las cuales a pesar de requerimiento expreso, incumplen los plazos para suministrar del todo la información requerida./ 7- La posibilidad legal que tienen los profesionales personas físicas con actividad lucrativa, de no utilizar libros contables (libro de control de activos, cuentas bancarias, control de inventarios), sino, solamente un libro de ingresos y egresos, limita las revisiones, por cuanto no se muestra contablemente su verdadero

movimiento patrimonial./ 8- En el gremio de los profesionales, es una práctica común no facturar todos los ingresos, por lo cual se hace indispensables el estudio de las cuentas bancarias en procura de poder determinar la realidad económica de estos contribuyentes, sin embargo, esta labor se ve limitada por la existencia del secreto bancario, ya que sólo ante una autorización judicial estos se hace posible, lo cual conlleva a una mayor consumo de tiempo y recursos./ 9- Muchos profesionales optan por organizarse como sociedades jurídicas con el propósito de lograr un modelo de planificación para la evasión fiscal mayormente complejo, esto exige ahondar y ampliar los procesos fiscalizadores procurando el descubrimiento del fraude tributario, lo cual reduce el grado de cobertura en la ejecución de las actuaciones fiscalizadoras". SIC

2.5 Medidas para mejorar la gestión tributaria y aumentar la recaudación

La Dirección General de Tributación, ante la consulta acerca de las acciones que se han venido tomando para mejorar la gestión tributaria, el control, la fiscalización y la recaudación, indicó lo siguiente:

- Se Implantó el “Plan Renta-Conectividad” para que la declaración del impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2010-2011, sea presentada, por la masividad de los contribuyentes, por medio electrónico, lo cual resolverá, en gran medida, a su juicio, la calidad de los datos que se reportan, permitiendo, a la vez, el pago del impuesto a través del Banco Nacional.

- El Programa denominado “Plan Declaraciones Informativas/DECLARA 7” se encuentra en periodo de pruebas y ajustes, actualmente, y tiene como objetivo mejorar la confección de las declaraciones informativas, así como la información de las bases de datos de los sistemas tributarios y optimizar los procesos de control tributario. El DECLARA7 permite la elaboración y la generación del archivo de las declaraciones informativas para que se presenten, por los medios electrónicos disponibles. También se está trabajando en la homologación de las bases de datos, con la información de la Dirección General de Migración y Extranjería, para ser incorporada en el Sistema de Identificación del Contribuyente y en el DECLARA7.

- En el primer trimestre del 2011 se suministró, a la Dirección de Gobierno Digital, información relevante para la actualización de los datos del RUT.¹⁰

- Se han venido implantando una serie de medidas para mejorar la gestión sobre el impuesto a las utilidades que declaran los profesionales liberales,¹¹ entre las cuales destacan el incremento en las actuaciones de fiscalización programadas para el 2011, elaboración de indicadores de riesgo tributario, para la selección de contribuyentes,

¹⁰ Dirección General de Tributación. I Semestre 2011. Informe de Gestión. Iniciativas Tácticas-operativas, suscrito por el Director General.

¹¹ Dirección General de Tributación. Oficio DGT-754-2011, suscrito por el Director General. p. 1-11

con base en la renta bruta, activos, gastos e impuesto declarado e información del Registro Nacional, ejecución del plan de fiscalización de profesionales, por grupos específicos de auditores, para lograr una mayor especialización en aquellas áreas de mayor riesgo, mejorando la calidad y la eficiencia en la ejecución de las actuaciones de fiscalización, promover la aplicación del régimen sancionador tributario, investigación de los ingresos, reportados por los contribuyentes, que ofrecen un alto riesgo para la fiscalización, análisis y valoración de la información interna y externa disponible, con el objeto de lograr un mayor y mejor conocimiento de la actividad desarrollada, empresas vinculadas, clientes y proveedores, valoración de la posible aplicación de la renta presuntiva, coordinación, con las autoridades judiciales, para ejecutar allanamientos y para valorar y aplicar medidas cautelares, análisis de las relaciones existentes entre los profesionales fiscalizados con empresas vinculadas, con el objetivo de desconocer aquellas formas jurídicas inapropiadas y gravar, en cabeza del profesional, la totalidad de los ingresos declarados, investigación del posible ocultamiento de signos de riqueza, cuyo origen lo constituye ingresos omitidos por el contribuyente.

3. CONCLUSIONES

Los contribuyentes de las actividades económicas: Medicina, Odontología, Ingeniería, Arquitectura, Abogacía, Notariado, Contabilidad, Auditoría, Informática y afines y Veterinaria pagaron un total de ¢14.749 millones por concepto de impuesto sobre la renta en el 2010; sin embargo, si a la información tributaria del 2010, reportada por dichos contribuyentes, se le aplicaran los parámetros sugeridos, recientemente, por la Administración Tributaria, sobre la relación entre la renta líquida gravable y la renta bruta, se obtendría, para ese periodo, una recaudación potencial total cercana a los ¢78.000 millones de impuesto sobre la renta (¢63.000 millones de personas jurídicas y ¢15.000 millones de personas físicas) en contraste con los ¢14.749 millones pagados por ese grupo de contribuyentes.

En el cuatrienio 2006-2010, el impuesto sobre la renta reportado por esos contribuyentes se incrementó un 66%, en términos reales. Esta variación está constituida por un aumento significativo del 58,8% en la cantidad de declaraciones y un 4,7% en la recaudación promedio por contribuyente; crecimiento, este último, que parece bajo, si se compara con el aumento del 8,5% registrado en el ingreso nacional disponible per cápita en ese período.

El 63,2% de los contribuyentes, 29.585 de un total de 46.795, de las citadas actividades, declaró un impuesto de cero en el 2010, comportamiento muy similar al del 2006, determinado por esta contraloría, en donde el 64% de los tributarios analizados no pagó impuesto alguno en ese año. Ver cuadro 17.

Cuadro 17				
Dirección General de Tributación				
Contribuyentes que no declararon Impuesto de la renta (bruto) en el periodo 2010				
Actividad profesional	Declaraciones del Impuesto sobre la renta presentadas			Referencia
Descripción	Total	No reportaron Impuesto de la renta (1)		
		Cantidad	%	
Medicina y Odontología	9,073	5,011	55.2%	Cuadro 2
Jurídicas y Notariado	7,964	4,408	55.3%	Cuadro 4
Arquitectura e Ingeniería	12,571	8,273	65.8%	Cuadro 6
Contabilidad y Auditoría	9,792	6,821	69.7%	Cuadro 8
Informática y afines	6,515	4,635	71.1%	Cuadro 10
Veterinaria	880	437	49.7%	Cuadro 12
Total	46,795	29,585	63.2%	
(1) Corresponden a los datos de la primera línea de los cuadros 2, 4, 6, 8, 10 y 12				
Fuente: Elaboración propia con base en información suministrada por la Dirección General de Tributación				

Asimismo, el 92,8% de los tributarios (43.409) reportó ¢35.574, en promedio, de impuesto, cifra similar a los ¢32.211, en promedio,¹² declarado por el 94% de los contribuyentes en el 2006. Ver cuadro 18.

¹² El impuesto promedio reportado, en el 2006, por el 94% de los contribuyentes ascendió a ¢25.683, el cual equivale a ¢32.211, a valores del 2010.

Cuadro 18							
Dirección General de Tributación							
Impuesto sobre las utilidades reportado, en promedio, por el 92.8% de los contribuyentes, con actividad lucrativa, que brindan servicios profesionales. Periodo 2010 (Colones, a precios corrientes)							
Actividad profesional	Declaraciones del Impuesto sobre la renta presentadas						
	Total			Parcial			
Descripción	Cantidad	Monto (millones)	Cantidad	%	Impuesto	Promedio declarante	Referencia
Medicina y Odontología	9,073	2,704	8,089	89.2%	404	49,918	Cuadro 2
Jurídicas y Notariado	7,964	3,595	6,991	87.8%	341	48,807	Cuadro 4
Arquitectura e Ingeniería	12,571	2,838	11,770	93.6%	397	33,749	Cuadro 6
Contabilidad y Auditoría	9,792	894	9,557	97.6%	218	22,805	Cuadro 8
Informática y afines	6,515	4,203	6,218	95.4%	139	22,396	Cuadro 10
Veterinaria	880	462	784	89.1%	45	57,141	Cuadro 12
Total	46,795	14,696	43,409	92.8%	1,544	35,574	

Fuente: Elaboración propia con información de la Dirección General de Tributación

Por otra parte, el 1,4% de los declarantes registró el 66% del impuesto pagado por todos los contribuyentes, relación casi idéntica a la del 2006, en que el 1,9% declaró el 68,9% de todo el impuesto, lo que demuestra una gran concentración en el pago del impuesto, en donde unos pocos aportan la mayor parte de la recaudación. Ver cuadro 19.

Cuadro 19							
Dirección General de Tributación							
Impuesto sobre las utilidades reportado, en promedio, por el 1.4% de los contribuyentes, con actividad lucrativa, que brindan servicios profesionales. (Colones a precios corrientes) Periodo 2010							
Actividad profesional	Declaraciones del Impuesto sobre la renta presentadas						
	Total			Parcial			Referencia
Descripción	Cantidad	Impuesto (millones)	Cantidad	%	Impuesto (millones)	%	
Medicina y Odontología	9,073	2,704	163	1.8%	1,230	45.5%	Cuadro 2
Jurídicas y Notariado	7,964	3,595	218	2.7%	2,305	64.1%	Cuadro 4
Arquitectura e Ingeniería	12,571	2,838	129	1.0%	1,611	56.8%	Cuadro 6
Contabilidad y Auditoría	9,792	894	37	0.4%	477	53.4%	Cuadro 8
Informática y afines	6,515	4,203	75	1.2%	3,796	90.3%	Cuadro 10
Servicios Veterinarios	880	462	16	1.8%	303	65.5%	Cuadro 12
Total	46,795	14,720	638	1.4%	9,721	66.0%	

Fuente: Elaboración propia con información de la Dirección General de Tributación

La poca contribución a este impuesto refleja la desigualdad que existe con lo que pagan los asalariados. Así, por ejemplo, un empleado que devengó un ingreso de ₡834.000 mensuales, en el 2010, pagó ₡248.400 de impuesto, mientras que un 63,2% de los mencionados contribuyentes no pagó nada, y un 92,8% reportó ₡35.560, en promedio.

La administración tributaria ha venido efectuando un esfuerzo para mejorar la gestión, la fiscalización y la recaudación, entre cuyas medidas destacan el establecimiento de nuevas plataformas tecnológicas en las áreas de tributos internos; no obstante, se señala la existencia de situaciones que afectan el desarrollo de esas labores, tales como: bases de datos incompletas y con errores debido a mala digitación de la información de las declaraciones, datos desactualizados del Registro Único Tributario (RUT) que inciden en la selección y la detección de contribuyentes riesgosos, capacidad insuficiente de los sistemas de cómputo que afecta la realización de pruebas y la ejecución de ciertas rutinas, ausencia de estadísticas evolutivas para identificar sectores de contribuyentes o comportamientos riesgosos –lo que obliga al levantamiento de hojas de cálculo en forma manual por contribuyente–, ausencia de un sistema automatizado de control que provea información confiable y oportuna para el análisis y el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras, entre otras. Situaciones como éstas se esperaban corregir con el funcionamiento del proyecto de Tributación Digital; no obstante, al no haber operado en la forma como estaba previsto, la Administración Tributaria se ha visto obligada a seguir utilizando el sistema SIAT y otros sistemas alternos, con sus limitaciones, lo que ha dificultado mejorar, en forma efectiva, la gestión tributaria.

La escasa contribución de los contribuyentes de las actividades económicas examinadas no se resuelve sólo aumentando las actuaciones y otras formas de fiscalización, tal como se ha venido realizando, ya que, desde el punto de vista del costo de oportunidad, la labor de gestión y fiscalización que se ejerce sobre otros sectores económicos importantes podría verse debilitada, al disminuirse la cantidad y la calidad de la fiscalización.

A partir del 2011 la administración tributaria se ha dado a la tarea de renovar esfuerzos para mejorar la gestión tributaria, cuyo efecto podría verse reflejado en el corto y el mediano plazo; no obstante, la efectividad de tales acciones dependerá, en mucho, de la utilización intensiva de las tecnologías de información (plataformas y herramientas informáticas) para el procesamiento, interacción, análisis e interpretación de datos, la automatización de procesos, presentación de las declaraciones de impuesto en formato electrónico, integración, en línea y en tiempo real, de los sistemas de información de la administración tributaria con los de los entes externos que generan información tributaria, el establecimiento de indicadores, la definición y la ejecución de procesos, en forma automática, para medir el comportamiento de las variables tributarias, entre otras.

El constante dinamismo del mundo de los negocios obliga a las entidades a organizar, en forma más eficiente, sus procesos internos; la manera más común de lograrlo es con la introducción de nueva tecnología que mejora la prestación de servicios, incrementando la competitividad, reduciendo, a mediano plazo, los costos de administración y producción y minimizando los riesgos, generados por procesos no automatizados. Las organizaciones deben comprender que las tecnologías de información

(TI) son una herramienta de apoyo que requiere ser alineada a las estrategias del negocio, de modo que constituya una base sólida para el logro de las metas organizacionales, maximizando el desempeño de los procesos relacionados con la cadena de valor y proporcionando información relevante para la toma de decisiones. Los marcos de trabajo como el COBIT y la ISO 9001 requieren de la aceptación y participación de los altos jerarcas, ya que en ellos recae la toma de decisiones, el liderazgo y la definición de los objetivos organizacionales y son los responsables de extender y monitorear las estrategias planteadas y el logro de las metas de la organización.¹³

4. DISPOSICIONES.

Al Director General de Tributación:

a) Implantar los controles automatizados y los mecanismos de control cruzado con otras entidades, para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes, con actividad lucrativa, que prestan servicios profesionales, y que faciliten la gestión, la fiscalización y la recaudación del impuesto sobre la renta. Para tal fin, deberán integrarse y conectarse, en línea y tiempo real, los sistemas de información de la administración tributaria con los de otras dependencias y entidades que producen datos de interés tributario (por ejemplo, Dirección General de Aduanas, Registro Nacional, Migración y Extranjería, bancos, municipalidades, entre otros), en cuyo caso, tendrán que coordinarse las acciones pertinentes para diseñar las interfaces y las conexiones requeridas para la transferencia de información; además, definir, sistematizar y automatizar los procesos tributarios y las respectivas tareas, mediante scripts, cuya ejecución periódica permitirá medir el comportamiento de las variables que se definan y compararse con los indicadores que se establezcan para tal efecto. Esta disposición deberá estar cumplida a más tardar el 30 junio del 2012. Ver puntos 2.1, 2.2 y 2.3.

b) Ejercer, conforme a las competencias y facultades de la Dirección General de Tributación, las gestiones de cobro y sancionatorias dirigidas a los contribuyentes, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales, que no están cumpliendo debidamente con su obligación de pago del impuesto sobre la renta, según un plan de gestión y fiscalización que para tal efecto establezca. Los resultados de las acciones emprendidas sobre las gestiones de cobro y sancionatorias respectivas, deberán ser comunicados, al Ministro de Hacienda y a esta contraloría, a más tardar el 30 de junio del 2012. Ver puntos 2.1, 2.2 y 2.3.

c) Establecer metas de recaudación, acordes con el potencial tributario de las actividades económicas objeto del presente estudio, dirigidas a incrementar significativamente la recaudación, y cuyo cumplimiento deberá evaluarse semestralmente. Estas metas tienen que quedar establecidas a más tardar el 31 de enero del 2012. Ver puntos 2.1 y 2.2.

¹³ Periódico El Financiero, el Inversionista. Artículo Gobierno de TI: Aporte al cumplimiento de los objetivos del negocio. Ing. Mauricio Solano. 2008

d) Remitir al Ministro de Hacienda, dentro de los primeros diez días hábiles de los meses de abril y julio del 2012, un informe del avance y cumplimiento de las disposiciones a), b) y c) anteriores, con explicación de los factores que inciden, positiva o negativamente, en dicho avance y cumplimiento.

Al Ministro de Hacienda:

e) Requerir al Director General de Tributación los informes a que se refiere la disposición d) anterior y realizar las acciones que correspondan, en su condición de jerarca del Ministerio de Hacienda, con el fin de asegurar la eficacia de las disposiciones giradas por el ente contralor en el presente informe.

f) Comunicar a esta contraloría general, en un plazo de 15 días, el acuerdo adoptado para el cumplimiento de las precitadas disposiciones, las cuales deberán ser ejecutadas en el lapso indicado para cada caso.

La información que se solicita, en este informe, para acreditar el cumplimiento de las disposiciones anteriores, deberá remitirse, en los plazos antes fijados, a la Gerencia del Área de Seguimiento de Disposiciones de esta contraloría general.

Lic. Federico Castro Páez
Gerente de Área