Sustento del uso justo de Materiales Protegidos

derechos de autor para fines educativos

UCI
Universidad para la Cooperación Internacional

UCI
Sustento del uso justo de materiales protegidos por
derechos de autor para fines educativos

El siguiente material ha sido reproducido, con fines estrictamente didácticos e ilustrativos de los temas en cuestión, se utilizan en el campus virtual de la Universidad para la Cooperación Internacional – UCI – para ser usados exclusivamente para la función docente y el estudio privado de los estudiantes pertenecientes a los programas académicos.

La UCI desea dejar constancia de su estricto respeto a las legislaciones relacionadas con la propiedad intelectual. Todo material digital disponible para un curso y sus estudiantes tiene fines educativos y de investigación. No media en el uso de estos materiales fines de lucro, se entiende como casos especiales para fines educativos a distancia y en lugares donde no atenta contra la normal explotación de la obra y no afecta los intereses legítimos de ningún actor.

La UCI hace un USO JUSTO del material, sustentado en las excepciones a las leyes de derechos de autor establecidas en las siguientes normativas:

a- Legislación costarricense: Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, No.6683 de 14 de octubre de 1982 - artículo 73, la Ley sobre Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 – artículo 58, permiten el copiado parcial de obras para la ilustración educativa.
b- Legislación Mexicana; Ley Federal de Derechos de Autor; artículo 147.
c- Legislación de Estados Unidos de América: En referencia al uso justo, menciona: "está consagrado en el artículo 106 de la ley de derecho de autor de los Estados Unidos (U.S,Copyright - Act) y establece un uso libre y gratuito de las obras para fines de crítica, comentarios y noticias, reportajes y docencia (lo que incluye la realización de copias para su uso en clase)."
d- Legislación Canadiense: Ley de derechos de autor C-11– Referidos a Excepciones para Educación a Distancia.
e- OMPI: En el marco de la legislación internacional, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual lo previsto por los tratados internacionales sobre esta materia. El artículo 10(2) del Convenio de Berna, permite a los países miembros establecer limitaciones o excepciones respecto a la posibilidad de utilizar lícitamente las obras literarias o artísticas a título de ilustración de la enseñanza, por medio de publicaciones, emisiones de radio o grabaciones sonoras o visuales.

Además y por indicación de la UCI, los estudiantes del campus virtual tienen el deber de cumplir con lo que establezca la legislación correspondiente en materia de derechos de autor, en su país de residencia.

Finalmente, reiteramos que en UCI no lucramos con las obras de terceros, somos estrictos con respecto al plagio, y no restringimos de ninguna manera el que nuestros estudiantes, académicos e investigadores accedan comercialmente o adquieran los documentos disponibles en el mercado editorial, sea directamente los documentos, o por medio de bases de datos científicas, pagando ellos mismos los costos asociados a dichos accesos.

Capítulo 4

Evaluación de la gestión tributaria

Capítulo 4
Evaluación de la gestión tributaria[1]

Jorge Cornick

Resumen

En este capítulo se presenta una evaluación de la gestión tributaria en Costa Rica. En primer lugar se intenta determinar si la Dirección General de Tributación está haciendo bien su trabajo y en segundo lugar, en los casos en que se detectan deficiencias, se sugieren algunas recomendaciones que, en opinión del autor, permitirían elevar la calidad de la gestión tributaria costarricense.

El capítulo se ha estructurado en cuatro secciones, donde se presenta:

- *Un marco conceptual para la evaluación de la gestión tributaria.*
- *Una breve síntesis de la experiencia internacional en reforma de la administración tributaria, así como de los procesos de reforma en Costa Rica desde 1990 a la fecha.*
- *Un análisis del estado actual de la administración tributaria costarricense.*
- *Las principales conclusiones y recomendaciones que se derivan de las secciones anteriores.*

Principales hallazgos

- *Aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades razonables para la administración, los procesos de cobro de las deudas tributarias son prolongados y engorrosos, sin que esta disponga de medidas cautelares adecuadas ni de facultades para el cobro ejecutivo.*
- *Persisten deficiencias importantes en el diseño del sistema tributario, en particular, en el impuesto sobre la renta, que mantiene una estructura cedular y una cobertura limitada, y en el impuesto sobre las ventas, también con cobertura limitada y con un sistema de créditos basado en el principio de incorporación física que no guarda relación con la actividad económica moderna.*
- *Se ha avanzado sustancialmente en el desarrollo de un sistema de información adecuado a las necesidades de una administración tributaria moderna. Sin embargo, el ritmo del avance ha sido lento y todavía persisten importantes deficiencias en la calidad de la información en el sistema.*
- *Si se compara el presupuesto de la administración tributaria nacional con el de otros países, tomando en cuenta la cultura tributaria del país y los considerables rezagos en equipamiento e instalaciones que presentaba al inicio del proceso de reforma,*

1 Se agradece el aporte de Manuel Fernández Carvajal, funcionario de la Contraloría General de la República, quien colaboraró en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

queda claro que en los últimos doce años, la administración tributaria costarricense no ha contado con un presupuesto suficiente para cumplir en forma adecuada las funciones que la sociedad le ha encomendado.

- *La dotación de personal ha ido decreciendo: hay una reducción de más del 20% con respecto a 1995. Además, la administración no cuenta con requisitos de ingresos ni con un sistema de castigos e incentivos apropiado para realizar una adecuada gestión de recursos humanos.*
- *La estructura organizativa de la Dirección General de Tributación (DGT) se adapta a los principios generales seguidos por la mayor parte de las administraciones tributarias modernas, pero no ha avanzado lo suficiente en el fortalecimiento de las administraciones regionales ni se han resuelto los conflictos entre los servicios centrales y dichas administraciones.*
- *A pesar de las deficiencias señaladas, entre 1990 y 2000, la recaudación proveniente de impuestos internos se duplicó en términos reales.*
- *La ejecución, durante el año 2001, de los primeros planes de control masivo con base en el nuevo sistema de información tributaria, demuestra que la administración está empezando a explotar adecuadamente la información y las facultades de que dispone.*
- *Sin embargo, los pobres resultados de los planes de fiscalización, con porcentajes relativamente altos de "casos sin diferencia" y porcentajes bajísimos de regularización, demuestran que el proceso de control fiscal todavía adolece de deficiencias de bulto, que se evidencian en todas las fases del proceso.*

Conclusiones y recomendaciones

El breve pero severo catálogo de deficiencias en el trabajo de la administración tributaria costarricense que se presenta en este capítulo no permite llegar a la conclusión de que el trabajo de la DGT es fundamentalmente deficiente.

Por el contrario, en opinión de este consultor, aunque el ritmo al que la DGT se ha venido transformando es inaceptablemente lento, ha habido una notable continuidad en la dirección del proceso de modernización, que ya exhibe logros destacables, a pesar de que la administración ha operado en condiciones bastante menos que ideales a lo largo de estos años. Así lo indican tanto los resultados en términos de recaudación tributaria, como la creciente eficacia de los procesos de control masivo. Pueden mencionarse cinco factores claves que permitirían avanzar de manera más acelerada en el proceso de modernización en que se ha embarcado la DGT:

En primer lugar, es imprescindible lograr mayor continuidad en el equipo directivo del proceso. Si un nuevo equipo humano debe retomar, evaluar, reaprender y relanzar el proceso de modernización cada dos años, no será posible avanzar a un ritmo satisfactorio.

En segundo lugar, la administración debe ser dotada de un presupuesto permanente adecuado a las tareas que se le encargan, de manera que se logren los niveles de equipamiento y remuneración del personal clave sin las cuales no será posible alcanzar una aplicación eficaz de la normativa tributaria, es decir, el buen cobro de los impuestos.

En tercer lugar, la administración requiere de regímenes de personal y de contratación administrativa que le permitan gestionar adecuadamente sus recursos humanos y resolver, en tiempos razonables, los procesos de inversión que deberá realizar en los próximos años.

En cuarto lugar, es imprescindible institucionalizar los procesos de capacitación de todo el personal de la DGT, no sólo en el campo legal-tributario, sino también en las áreas de economía, administración y finanzas. En particular, la DGT requiere un equipo de profesionales de primera categoría en el área de informática tributaria, integrado por expertos tributarios con un amplio dominio de la informática tributaria, no simplemente profesionales en informática, por buenas que sean sus calificaciones.

En quinto lugar, se deben revisar algunos aspectos claves del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en particular, dotar a la administración de medidas cautelares apropiadas, reducir y simplificar los procesos de cobro y evaluar la conveniencia de dotarla de facultades de cobro en la vía ejecutiva.

Por último quiero agradecer la colaboración abierta y generosa de numerosos funcionarios de la Dirección General de la Tributación – a quienes considero mis amigos y compañeros de causa – la realización de este informe hubiese sido imposible. A pesar de que sabían que de la lectura de los materiales que me suministraron surgirían, en ciertos casos, juicios muy severos, no dudaron nunca en proporcionarme la información que les solicité, y más. Numerosos funcionarios de la Agencia Tributaria española fueron similarmente generosos conmigo. Resultaría imposible mencionar a todas las personas con quienes contraje deudas de gratitud en la preparación de este trabajo, pero creo imperativo señalar a tres personas con las que mis deudas son particularmente grandes: Fernando Díaz Yubero, quien fue personalmente responsable del inicio de la cooperación de la Agencia Tributaria española con la administración tributaria costarricense, y además organizó para mi entrevistas con los consultores que han participado en este proyecto, en momentos verdaderamente inoportunos para la AEAT; Adrián Torrealba, Director General de la Tributación, que me abrió las puertas de la organización y puso a mi disposición funcionarios e informes sin condiciones ni trabas de ningún tipo; Maribel Zúñiga, quien coordinó todas mis entrevistas en la DGT y realizó un trabajo extraordinario de investigación y búsqueda de toda la información que le solicité. Antonio Costo es otra historia. Nunca esperé, en estas, un tanto ásperas, tareas tributarias, encontrarme un hermano. Gracias, Antonio, por probar mi error.

1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo tiene dos objetivos: evaluar la calidad de la gestión de los tributos internos en Costa Rica - es decir, evaluar la calidad del trabajo que realiza la DGT - e identificar posibles opciones de cambio que permitan mejorar la calidad de esa gestión.

El primer objetivo exige disponer de un marco conceptual en el que se identifiquen las tareas propias de la administración tributaria y se definan criterios para determinar el grado de cumplimiento de las mismas; ese marco conceptual se desarrolla en las secciones siguientes.

1.1 El objetivo de la administración tributaria

En primer término, se examinan el objetivo y las funciones de la administración tributaria[2]. Para Radano (s.f: 1), el objetivo de la administración tributaria es: "Proveer al Estado de los fondos necesarios para su funcionamiento, los cuales deberán ser legalmente definidos para que sean aportados obligatoriamente por los contribuyentes". Sin rechazar esta definición, los administradores tributarios coinciden en que, en las condiciones actuales, resulta insuficiente. De allí que propongamos sustituirla por la siguiente:

> *La administración tributaria tiene como objetivo la aplicación eficaz de la normativa tributaria vigente, facilitando el cumplimiento voluntario, reduciendo sistemáticamente la evasión y el fraude y minimizando el costo de la recaudación.*[3]

De acuerdo con esta definición:

- Las funciones de administración y política tributaria quedan completamente separadas: la administración se hace a partir de una normativa dada, cuya definición corresponde a los órganos responsables de la política tributaria. (Tanzi, 1995: 25)[4]
- La administración tiene la obligación de recaudar todos los impuestos establecidos en la normativa vigente, pero dentro de los procedimientos y con las limitaciones que esa misma normativa establece. En otros términos: el objetivo de maximizar la recaudación está sujeto a ciertas restricciones, como son el

2 Esta sección se basa fundamentalmente en Cornick (1997) y las referencias allí citadas.
3 Esta definición de objetivo tiene como punto de referencia el "nuevo modelo de gestión tributaria", cuyas principales características se resumen en www.ciat.org/mejo/nmod.asp
4 En la práctica, esta distinción tiende a ser un tanto borrosa.

respeto a los derechos de los contribuyentes y la observación del debido proceso. No se trata de maximización de la recaudación a secas.
- Hay una obligación común a toda la administración pública: minimizar el costo de la función asignada.
- Hay una forma específica de cumplir con la función recaudatoria: facilitando el cumplimiento voluntario y combatiendo el fraude.

Respecto a los dos últimos aspectos, podría objetarse que no es realista organizar la administración tributaria sobre el principio del cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, en un país en donde la cultura tributaria favorece, o al menos tolera, el fraude y la evasión fiscal.

¿Cuál es la alternativa? Un sistema tributario basado en la determinación administrativa de las obligaciones tributarias y en su cobro coactivo. La primera función requeriría que la administración asignara un auditor a cada contribuyente, a fin de que le llevara las cuentas y determinara sus obligaciones tributarias; la segunda, implicaría realizar el cobro mediante los tribunales o dejar de lado el ordenamiento constitucional que protege los derechos individuales y las normas del debido proceso, para que la administración pudiese tomar posesión del dinero o los bienes de los contribuyentes para liquidar la obligación fiscal determinada por ella misma.

Desechada entonces esta objeción, pero reconociendo que, normalmente, los contribuyentes preferirían no pagar sus impuestos o pagar lo menos posible, se plantean tres preguntas:

- ¿Qué tareas o funciones debe desarrollar la administración tributaria para cumplir con su objetivo?
- ¿Qué recursos y facultades requiere para desempeñar esas funciones?
- Dados los recursos y las funciones, ¿con qué grado de eficacia y eficiencia está realizando sus tareas la administración tributaria?

1.2 Funciones de la administración tributaria

Pueden agruparse en funciones de control, de servicio al cliente y de apoyo. Las funciones de control implican que la administración debe ser capaz de detectar, corregir y castigar los incumplimientos tributarios. Las de servicio al cliente son todas las actividades orientadas a inducir el cumplimiento voluntario y minimizar su costo. Las funciones internas de apoyo incluyen todos los servicios administrativos, logísticos e informáticos que permiten realizar las primeras.

Para detectar los incumplimientos, la administración necesita saber quiénes tienen obligaciones tributarias y si las cumplen o no. Esta función involucra a los contribuyentes, los declarantes[5] y los auxiliares designados para desempeñarla.[6] La administración cuenta con dos instrumentos: la información masiva que le suministran los propios contribuyentes y declarantes, el registro público, otras organizaciones públicas y administraciones tributarias, y el trabajo de investigación que realizan los auditores, o más bien, los inspectores fiscales, a partir de esa información masiva (Peña, 1997a y 1997b) [7].

Se debe tener en cuenta lo siguiente:

- El diseño del sistema tributario tiene un impacto importante sobre el incentivo que tienen los contribuyentes para suministrar la información: los contribuyentes tenderán a documentar las compras que generen créditos en el caso del impuesto sobre las ventas, o gastos deducibles en el caso del impuesto sobre las rentas, mientras que estarán menos inclinados a documentar los gastos que tengan pocos incentivos financieros.
- El sistema sancionador también tiene un impacto importante; si el incumplimiento de la obligación de informar no tiene consecuencias, o si estas son muy leves, ciertos contribuyentes podrían optar por recibir la sanción en vez de cumplir con la obligación.
- Toda la información disponible resultaría de muy poca utilidad para la administración sin un sistema que permita manejar eficientemente los datos suministrados por los contribuyentes y por otras fuentes de información de interés fiscal (como el registro de la propiedad) para los períodos no prescritos y acumular los datos que suministran todas esas fuentes sobre cada contribuyente individual.

Una vez detectado el incumplimiento, la administración debe corregirlo; esta medida puede consistir en registrar a un contribuyente omiso, recuperar una suma no pagada, obtener determinada información sobre clientes o proveedores, etc.

Por último, la administración necesita castigar los incumplimientos, pues si se limita a corregirlos, los contribuyentes podrían tener un

5 Es decir, personas físicas o jurídicas sin obligación de pagar impuestos, pero que deben suministrar información a la administración tributaria.
6 Un ejemplo son los bancos autorizados para recibir el pago de obligaciones tributarias.
7 El trabajo de auditoria o inspección fiscal no resulta muy productivo si el auditor "parte de cero" y llega a la empresa que va a auditar sin información de calidad sobre su actividad.

incentivo para incumplir, como pasaba en Costa Rica cuando las deudas tributarias no generaban intereses.

Ahora bien, en un sistema tributario basado en el principio del cumplimiento voluntario, es evidente que las funciones de control procuran disuadir a los contribuyentes de la tentación del incumplimiento, pero no son la principal fuente de ingresos para la administración. Lo normal debe ser que el contribuyente determine por sí mismo y en forma correcta sus obligaciones tributarias y proceda a pagarlas, sin intervención administrativa.

Por esta razón, las funciones que genéricamente podemos llamar de "servicio al cliente" tienen una importancia cada vez mayor en las administraciones tributarias modernas. Ellas incluyen todas las actividades dirigidas a que el contribuyente conozca y entienda sus obligaciones tributarias, las funciones de asistencia en el cumplimiento de esas obligaciones (programas informáticos para llenar las declaraciones, servicios de asistencia y consulta) y las orientadas a minimizarle el costo de cumplir con ellas (que pueda pagar con un desplazamiento físico mínimo, sin filas y trámites engorrosos, entre otras).

Aunque la necesidad de facilitar el cumplimiento voluntario podría parecer obvia, en la práctica, la administración enfrenta un reto cotidiano para balancear sus obligaciones de servicio y control. Por ejemplo, hasta hace pocos años, obligaba a los contribuyentes que querían utilizar comprobantes autorizados a hacer largas filas para que les "sellaran" las facturas, mientras que quienes ni siquiera intentaban cumplir con la obligación de utilizar comprobantes autorizados enfrentaban una situación de virtual impunidad.

1.3 Atributos y recursos mínimos: modelo ideal

¿Cuáles son los atributos y recursos mínimos para que una administración tributaria moderna pueda cumplir eficazmente con las funciones descritas en los párrafos anteriores? Este tema ha sido objeto de amplia discusión entre los administradores fiscales[8].

Desde el punto de vista de la administración, esos atributos y recursos, que incluyen el presupuesto de operación, las reglas administrativas y el régimen de personal, así como la ley general tributaria, son "parámetros" que se definen en forma externa y sobre los cuales no tiene responsabilidad. Sin embargo, desde el punto de vista del país, es muy clara la importancia de fijar estos parámetros

8 Una síntesis de esta discusión puede encontrarse en www.ciat.org/mejo/fact.asp

de manera congruente con el objetivo de la administración tributaria: la aplicación eficaz y equitativa de la normativa tributaria vigente. Cuando se evalúan los resultados de la gestión tributaria, es importante distinguir entre los resultados que se derivan de la mayor o menor habilidad e inteligencia de la administración en el desempeño de sus funciones y los que resultan de esa definición de parámetros externos.

1.3.1 Ley General Tributaria

La administración debe contar con las potestades necesarias para conocer la situación de los contribuyentes, detectar y castigar los incumplimientos formales y sustantivos y cobrar las deudas morosas, en un marco de seguridad jurídica, transparencia de criterios y respeto a los derechos de los contribuyentes.

1.3.2 Estructura tributaria y diseño de los impuestos

La estructura tributaria debe apoyarse en unos pocos impuestos de bases amplias, con el menor número posible de casos especiales y excepciones[9]. Lo típico es que esto se traduzca en una estructura basada en el impuesto a la renta de las personas y las empresas, un conjunto reducido de impuestos al consumo (valor agregado y selectivo) y un conjunto, también reducido, de impuestos a la propiedad (vehículos y bienes inmuebles), de amplias bases y con estructuras sencillas (pocas alícuotas, pocas excepciones).

1.3.3 Sistemas de información

En un sistema basado en el cumplimiento voluntario y la autoliquidación de los impuestos, es indispensable contar con información de alta calidad sobre los contribuyentes y disponer de herramientas que permitan la gestión masiva de esa información[10]. También es indispensable que el sistema le permita a la administración conocer y evaluar sus propias actuaciones, desde el nivel más agregado hasta el del funcionario individual. Debe quedar claro que ese sistema lo componen la información misma y las aplicaciones informáticas para manejarla.

1.3.4 Capacidad de actuación

La administración necesita contar con un marco jurídico y un equipo laboral con régimen profesional, capaz de aplicar las leyes tributarias de manera general y no discriminatoria y que no esté expuesto a

9 Ver Casanegra y Bird (1992) y Silvani y Baer (1996), para una excelente discusión acerca de la relación entre la simplificación del sistema tributario y el éxito en la reforma de la administración tributaria.

10 En Costo y Arroyo (1994) hay una amplia exposición sobre las características de un sistema integral de información para la administración tributaria.

presiones políticas (carrera de los funcionarios afectada por motivos políticos) o económicas (funcionarios sin remuneración adecuada o con funciones que impliquen conflictos de interés).

1.3.5 Recursos materiales

El presupuesto que requiere la administración para el descargo de sus tareas depende de las características de la ley general tributaria y del sistema impositivo y de las "reglas de operación" (régimen de contratación y régimen de personal) bajo los cuales funciona; por lo tanto, establecer reglas generales sólo tiene sentido en la medida en que las principales características de los sistemas tributarios de los países tiendan a converger. Como referencia, según los datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), las administraciones más eficientes tienen presupuestos equivalentes a cerca del uno por ciento de la recaudación, y en países en desarrollo, se han creado agencias de recaudación con presupuestos de alrededor del dos por ciento de la recaudación (CIAT, 2000).

En todo caso, es evidente que sin acceso a recursos informáticos (sistemas, equipo de cómputo, capacidad de interacción con los contribuyentes) transporte, medios de comunicación e instalaciones adecuadas, no es posible alcanzar un desarrollo satisfactorio de las tareas de la administración.

1.3.6 Recursos humanos

La administración requiere recursos humanos muy bien capacitados, remunerados en forma adecuada y competitiva y con un régimen de castigos e incentivos que permita estimular el buen desempeño y castigar el desempeño deficiente.

1.4 Evaluación de la administración tributaria

La calidad de la gestión tributaria se puede evaluar desde diferentes perspectivas:

- La eficacia con que la administración tributaria cumple sus funciones. En este caso, la pregunta es si la administración cumple o no, y en qué grado, una determinada tarea. Desde el punto de vista de la recaudación, el indicador relevante es la "brecha tributaria", es decir, la diferencia entre la recaudación que debería realizarse y la recaudación efectiva, tanto a nivel global, como impuesto por impuesto, pero para cada función específica pueden plantearse indicadores adicionales.[11]

11 En vez de presentar aquí un listado de posibles indicadores, se ha optado por incluir los indicadores en las secciones en que se realiza el análisis de la administración tributaria costarricense.

- La congruencia entre la forma en que se organizan las funciones de la administración y el modelo de gestión tributaria adoptado (Gill, 2000).[12] En este caso, no se dispondrá de un conjunto más o menos acotado de indicadores cuantitativos, sino más bien de una amplia gama de "preguntas guía", de orden cualitativo, que contribuyan a determinar el mayor o menor grado de congruencia.
- El cumplimiento de normas de calidad generalmente aceptadas o de prácticas más adecuadas en la organización de las funciones de la administración[13].
- El grado de eficiencia en la utilización de los recursos humanos y materiales. Desde esta perspectiva, más que determinar si la administración tributaria se encuentra en la "frontera de posibilidades de producción" de lo que se trata es de examinar si la productividad de las diversas funciones es creciente a lo largo del tiempo (es decir, si los costos son decrecientes). En la medida en que la determinación de los niveles razonables de productividad o de costos se establezcan mediante comparaciones con otras administraciones, esta perspectiva se acerca a la de las "mejores prácticas".
- La reputación de la administración: profesionalismo, honestidad, eficiencia, capacidad de detectar, castigar y corregir irregularidades. Aunque podría parecer que este es un factor secundario, en realidad, es un factor clave de éxito si el modelo de gestión tributaria escogido se basa en el cumplimiento voluntario, ya que este modelo difícilmente tendrá éxito si los ciudadanos perciben a la administración como ineficiente, deshonesta o incapaz de detectar y castigar el fraude. Para evaluar esta reputación, se puede recurrir a diversos instrumentos de evaluación del clima de opinión.

En este estudio se asume una perspectiva ecléctica, en la que se utilizan tanto indicadores de eficacia como de eficiencia, se comparan las prácticas con algunas de las "mejores prácticas" que se han identificado en la literatura y se presentan ciertos indicadores de eficiencia. No se trabaja en la evaluación de la reputación, porque requeriría un trabajo de campo que supera los límites de este estudio. Los indicadores y criterios específicos utilizados se discuten más adelante.

12 Aunque no se hace una referencia explícita a un "modelo de gestión", esta es, de hecho, la perspectiva del "modelo de congruencia."

13 Ver www.ciat.org/mejo/*.* La definición de un conjunto de indicadores relevantes generalmente aceptado es incipiente y la identificación de "mejores prácticas" es, como la metodología de Gill, una guía conceptual de orden general, no un conjunto de "benchmarks" contra los cuales hacer una comparación directa. Febres et al. (sf), Maria José Prieto (2000) y Monteczuma Quesada (2000) también aportan elementos útiles, sin que ninguno de ellos constituya un punto de referencia absoluto contra el cual contrastar, en todos los casos, una administración tributaria específica.

1.5 Perspectivas histórica y comparativa

El "nuevo modelo de gestión tributaria" al que se hizo referencia en la sección anterior y que refleja un consenso bastante amplio entre los administradores tributarios, es el resultado de una amplia experiencia de reforma en los sistemas y administraciones tributarias en todo el mundo. América Latina, sin exceptuar a Costa Rica, ha tenido una experiencia particularmente rica en este campo. En la primera parte de esta sección se hace una breve revisión de la experiencia internacional en materia de reforma de administraciones tributarias; en la segunda, se examina a grandes rasgos la experiencia nacional sobre la materia.

1.5.1 Reforma de la administración tributaria en América Latina

En muchos de los textos sobre "reforma tributaria" de los años ochenta, el "sistema tributario" pareciera ser entendido como "el conjunto de impuestos establecidos en las leyes tributarias", de manera que la discusión sobre la reforma es esencialmente una discusión sobre el diseño de los impuestos, muy influenciada por la teoría de la imposición óptima. Si bien algunos autores señalan las limitaciones que el contexto internacional y la realidad política imponen a la aplicabilidad de la teoría de la imposición óptima, lo cierto es que los problemas relacionados con la capacidad institucional para administrar el sistema tributario son prácticamente ignorados.

Sin embargo, en los años ochenta, los países de la región avanzaron significativamente en la reforma de sus administraciones tributarias; también lo hicieron, en esos mismos años, Portugal y España.[14] En 1990, Milka Casanegra ya había acuñado la celebra frase según la cual "en los países en desarrollo, la administración tributaria *es* la política tributaria" (Bird y Casanegra, 1992: 1). A partir de ese momento, la necesidad de simplificar las estructuras y reforzar las administraciones tributarias se volvió un tema prominente (Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 1995).[15]

Más que intentar un repaso cronológico de las distintas experiencias de reforma tributaria acumuladas en América Latina en estos años, parece útil repasar las principales lecciones que se pueden derivar de esas experiencias.[16]

14 Los cambios en la administración tributaria española han tenido particular influencia en América Latina, gracias a la estrecha relación que mantiene con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. En el caso de Costa Rica, esa influencia ha sido notable, desde la asesoría brindada por Rafael Sagrario a principios de los 90 hasta la cooperación con el Programa de Modernización de la Administración Tributaria lanzado unos años después y dirigida por Fernando Díaz Yubero, Ricardo Gómez-Acebo y Antonio Costo.

15 Sobre esto, ver Bird y Casanegra, 1992 y Silvani y Baer 1996.

16 En esta enumeración se siguen, básicamente, los resultados presentados por Silvani y Baer, 1996.

- El apoyo explícito y sostenido por parte de las autoridades políticas superiores es una condición fundamental para el éxito de la reforma de la administración tributaria, que no debe entenderse como un problema meramente técnico, sino que refleja una decisión política: la de cobrar los impuestos.
- Es indispensable avanzar simultáneamente en el fortalecimiento de la administración y en la simplificación de la estructura tributaria, de manera que se puedan reducir los costos directos de la administración y la presión fiscal indirecta. En la literatura se citan las experiencias de Bolivia (1986), Colombia (1986/88) y Jamaica (1986/87) como ejemplos de la importancia de este trabajo simultáneo sobre la administración y la estructura tributaria.
- La transformación de una administración tributaria es un proceso que toma años y requiere de una estrategia clara, basada en un diagnóstico realista de la situación inicial.
- Se deben identificar y corregir las deficiencias en el marco legal tributario (incluyendo la ley general tributaria) [17] y en la normativa contable.
- El proceso de reforma debe ser un proceso integral, que abarque todas las fases de la recaudación, pues de lo contrario, el "eslabón más débil" es el que define la capacidad efectiva de la administración.
- En las etapas iniciales del proceso, se debe enfatizar el tratamiento diferenciado de los contribuyentes según su tamaño, ya que por lo general, un número relativamente reducido de contribuyentes no sólo representa la mayor parte de la base imponible, sino que concentra una gran cantidad de información que puede utilizarse para ampliar, en una etapa posterior, la cobertura del trabajo de la administración.
- Para el éxito de la reforma, es indispensable consolidar un equipo rector del proceso muy capacitado, con los recursos y la autoridad necesaria para llevar a cabo su tarea. La continuidad del equipo también es muy importante, sobre todo si se considera la duración de los procesos de reforma de la administración tributaria.

Por último, cabe señalar que en algunos estudios más recientes (Shome, 1999) parece que el círculo se cerrara, pues se plantea la hipótesis de que tal vez se ha ido demasiado lejos en la simplificación y que es necesario recuperar ciertos principios de "buena técnica" en el diseño de los impuestos y ser más cuidadosos en el análisis del impacto de la estructura tributaria sobre la eficiencia en la asignación

17 En Costa Rica, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

de los recursos y sobre la equidad del sistema, si no en sentido vertical, al menos en sentido horizontal (a igual ingreso, igual contribución tributaria).

Estos cambios de énfasis no reflejan sólo un cambio en la opinión de los expertos, sino también cambios importantes en las capacidades de las administraciones tributarias de la región: las mismas tareas que podían parecer muy ambiciosas hace veinte años, son perfectamente razonables hoy en día para muchas de estas administraciones.

1.5.2 Reforma y modernización de la administración tributaria en Costa Rica (1990-2001)

Entre 1990 y 2001, es posible identificar tres grandes etapas en la reforma de la administración tributaria costarricense. Hasta 1992, esta administración estaba organizada por impuestos, no por funciones, lo que se correspondía con un modelo tradicional de organización, que ya para entonces, en las administraciones tributarias avanzadas, había sido sustituido por el modelo organizado alrededor de las funciones de gestión, recaudación, fiscalización y asistencia al contribuyente.

En 1992 se reestructuró la Dirección General de Tributación Directa (DGTD) según las líneas del modelo funcional y se establecieron las administraciones tributarias regionales (Decreto Ejecutivo 21427-H, 6 de julio de 1992). Este proceso constituyó un paso fundamental en la modernización de la administración tributaria costarricense y estableció las bases de su organización. En ese momento se estableció la estructura básica que todavía subsiste en la Dirección General de Tributación[18]: una dirección y una subdirección generales, subdirecciones de fiscalización, recaudación, gestión e informática y las administraciones regionales tributarias, incluyendo la Administración de Grandes Contribuyentes.

En 1996 se inició una nueva etapa en el proceso de modernización, con el lanzamiento del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT). Para el diseño inicial se contó con la colaboración del Banco Interamericano de Desarrollo y para el diseño detallado y la ejecución, con la cooperación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. El programa se financió con fondos de la Fundación de Cooperación Estatal (FUCE), el programa de cooperación técnica del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN) y recursos presupuestarios ordinarios del Ministerio de Hacienda.

18 Así pasó a llamarse la Dirección General de Tributación Directa a partir del Decreto 27146-H del 21 de mayo de 1998.

El PMAT se propuso renovar completamente la estructura, los métodos de trabajo y los sistemas de información de la DGTD. El "catálogo de problemas" planteado en el Informe sobre el inicio del proyecto (PMAT: Tomo I, 1997) permite formarse una idea bastante clara de las dificultades enfrentadas al comienzo y establecer un punto de comparación para evaluar el progreso que ha tenido el proceso de modernización desde entonces hasta la fecha.

El listado es el siguiente:

Área legal
- Régimen sancionador ineficiente.
- Sistema de traslado de créditos ingestionable.
- Inoperancia del sistema de devoluciones.
- Errores estructurales en las leyes impositivas.
- Limitaciones en la obtención de información de terceros.

Área de recaudación
- Convenio inadecuado con las entidades bancarias.
- Ausencia de negociaciones directas con las entidades bancarias.
- Información insuficiente y lenta por parte de las entidades bancarias.
- Excesiva complejidad en la recaudación voluntaria.

Área de gestión
- Ausencia de normalización de documentos.
- Defectos de identificación en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).
- Seguimiento inadecuado de los omisos.
- Escaso desarrollo de los servicios de información y atención a los contribuyentes.

Área de fiscalización
- Inadecuada atribución de competencias catastrales.
- Reducido número de auditores, con poca capacitación.
- Ausencia casi total de investigación.
- Falta de seguimiento de los expedientes, una vez concluida la auditoría.
- Riesgo de subjetividad en la selección de los contribuyentes.
- Escasos resultados de las auditorías en términos de recaudación efectiva.

Área de informática
- Desmotivación del personal.
- Falta de capacitación a nivel técnico.
- Falta de definición de funciones y responsabilidades.

- Comunicación deficiente entre usuarios y funcionarios.
- Falta de trabajo en equipo.
- Esquema retributivo incoherente.
- Lentitud en la adopción de decisiones.
- Exagerada centralización de funciones.

Sistema de información actual
- Con frecuencia priva lo inmediato sobre lo importante.
- La información se encuentra en compartimientos estancos.
- La calidad de la información es deficiente.
- Hay desconfianza por parte de los usuarios.
- Proliferan las actividades manuales.
- No se cuenta con una metodología de trabajo.
- Falta planificación sobre la producción del sistema.
- Hay un retraso excesivo en la incorporación de información al sistema (PMAT, 1997).

Aunque una importante proporción de los problemas señalados en el informe inicial, elaborado en junio de 1996, persiste seis años después, también es cierto que ha habido un avance notable en muchos frentes, incluyendo la revisión de los convenios bancarios, la normalización de los formularios y la velocidad de incorporación de la información al sistema.

Debe señalarse que el Programa de Modernización, lanzado como una prioridad del ministerio en 1996, experimentó un "cambio de ritmo" muy importante durante los dos primeros años del gobierno del Presidente Miguel Angel Rodríguez Chavarría. A pocos meses de iniciado el nuevo Gobierno, concluyó el proyecto de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, que se había prolongado por dos años. Las nuevas autoridades decidieron descontinuar el programa de cooperación técnica sin que se hubiera alcanzado el grado de desarrollo institucional y la capacidad técnica necesarios para concluir el Proyecto, y en particular, el componente de desarrollo del sistema de información para la administración tributaria, que sufrió una notable desaceleración.

Sin embargo, en mayo de 1998, se reestructuró la Dirección General de Tributación Directa, que cambió su nombre a Dirección General de Tributación. (decreto 27146-H, 21 de mayo de 1998). Se estableció una nueva estructura, compuesta por una Dirección General, las Divisiones (que sustituyeron a las antiguas Subdirecciones) y las administraciones tributarias. Las mayores diferencias con respecto a la estructura anterior son la fusión de las antiguas Subdirecciones de Recaudación y Gestión en una División de Recaudación y Atención al Contribuyente, la eliminación del Cuerpo Asesor, cuyas funciones

fueron asumidas por la División de Normativa, y la creación del Órgano de Normalización Técnica, requerido por la ley 7729 de Modificación de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el año 2000 se reinicia el programa de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española. Los primeros frutos de esta cooperación retomada fueron una serie de documentos de diagnóstico y un vigoroso esfuerzo para completar el desarrollo del nuevo sistema de información y de los procedimientos que se apoyan en él. Asimismo, se inicia un programa de capacitación de todos los funcionarios de la DGT sin precedentes en la historia de la institución en términos de cobertura, amplitud y profundidad.

En este nuevo contexto, la Dirección de Tributación y la Dirección del Programa de Modernización coinciden en una sola persona, con lo que las líneas de mando son mucho más claras que las establecidas durante el gobierno anterior, cuando la Dirección del Programa de Modernización recayó sobre un asesor, de manera que la Directora General, en la práctica, tenía que reportar ante el Director del PMAT, el Viceministro de Ingresos y el Ministro de Hacienda. La multiplicidad de líneas de mando fue un factor de considerable atraso en el avance de las actividades del Proyecto entre 1996 y 1998.

El aspecto más positivo del proceso que arrancó en 1992, es que se elaboraron y profundizaron algunos conceptos fundamentales (pago voluntario, autoliquidación, descentralización, organización por funciones) y se mantuvo la continuidad en el plano teórico, sin rupturas importantes.

Sin embargo, deben señalarse dos deficiencias importantes. La primera es la discontinuidad en el equipo de dirección superior de la reforma de la administración tributaria. En los dos últimos gobiernos, hubo cuatro directores generales de Tributación, tres viceministros del área de ingresos, al menos dos directores del PMAT (posteriormente la posición desapareció) y cuatro directores de la División de Informática. Esta falta de continuidad en la dirección del proceso ha sido una de las causas fundamentales del lento avance que se observa en varias áreas clave del Proyecto.

La segunda deficiencia es la dependencia de fondos extra-presupuestarios para financiar las actividades de modernización: entre el 2001 y 2002, tal como sucedió entre 1996 y 1998, los programas de modernización se apoyan en mecanismos de financiamiento que no forman parte del presupuesto del Ministerio de Hacienda, con el Banco Interamericano de Desarrollo como la principal fuente de recursos en el período más reciente.

Esta dependencia de fondos extra-presupuestarios evidencia una debilidad de la administración, que debería poder pagar por estos procesos y por sus tareas rutinarias con sus propios fondos y es una de las razones que explican las intermitencias en los procesos de modernización.

1.6 El estado actual de la administración tributaria costarricense

En esta sección se examina el estado actual de la administración tributaria costarricense. En primer término, se compara la realidad de la administración con respecto a los atributos y recursos mínimos discutidos en los acápites superiores. Luego se presenta una somera descripción de la estructura organizativa de la Dirección General de Tributación y se analizan los instrumentos de planificación y control de gestión que utiliza. Por último, se evalúa su desempeño en el cumplimiento de las funciones señaladas.

1.6.1 Atributos y recursos mínimos: la realidad

a) Ley general tributaria

Con las reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999, la administración recupera la facultad de sancionar los incumplimientos de los contribuyentes, facultad que había perdido cuando la Sala Cuarta declaró inconstitucional una buena parte de la Ley de Justicia Tributaria. Sin embargo, aún subsisten problemas importantes:

- El proceso de notificación de la determinación de las deudas, cuando el contribuyente y la administración tienen alguna diferencia, puede implicar hasta cinco comunicaciones por vía administrativa, sin que se puedan tomar medidas cautelares o iniciar un cobro judicial o coactivo: (i) Notificación de la diferencia y propuesta de arreglo por parte del auditor; (ii) Traslado de cargos, si la propuesta es rechazada; (iii) Resolución determinativa, si el contribuyente objeta el traslado de cargos; (iv) Confirmación de la resolución determinativa, por parte del Gerente de la Administración Tributaria, si el contribuyente presenta un recurso de revocatoria; (v) Sentencia del Tribunal Fiscal, en caso de que el recurso de revocatoria sea rechazado por el Gerente, pero el contribuyente persista en su oposición. (vi) Emisión de un certificado de adeudo, por parte de la administración. Por último, si el contribuyente se niega a pagar, el certificado de adeudo pasa a cobro judicial, sin perjuicio de que el contribuyente mantenga su querella con la administración en la vía contencioso-administrativa.

- Durante este prolongado proceso, hay muchas oportunidades de que el contribuyente pierda o se deshaga de los bienes que serían liquidados si la administración gana el caso. Si la pérdida de los bienes o activos es simulada, se puede actuar contra él por la vía judicial, pero esto inicia un nuevo proceso, muy extenso y con resultados inciertos.
- La administración carece de facultades para obtener información sobre los contribuyentes con cuentas en el sistema bancario nacional. Paradójicamente, en virtud de un acuerdo de intercambio, sí recibe información detallada sobre las cuentas bancarias que los costarricenses mantienen en los Estados Unidos.
- El cobro coactivo se realiza en sede judicial, no en vía administrativa, por lo tanto, la administración carece de la facultad de cobrar las deudas de los morosos que se nieguen a normalizar su situación y debe recurrir al auxilio de los tribunales. En las administraciones tributarias avanzadas, el cobro coactivo normalmente forma parte de la vía administrativa, aunque el contribuyente puede acudir a la vía judicial para pedir que se le restituya, con intereses, cualquier monto que le haya sido cobrado incorrectamente.

En síntesis, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos y de larga duración, y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso; la administración carece de facultades para el cobro coactivo, y en el campo de la información bancaria, no dispone de los medios adecuados para obtener la información que requiere para el desempeño de sus tareas.

b) Sistema tributario

En cuanto al diseño de los impuestos, aunque ha habido un avance importante en el proceso de simplificación, aún hay problemas importantes:

- Se mantienen amplias exoneraciones del impuesto sobre la renta de las empresas, entre las que se destacan la exclusión de las cooperativas y de las empresas ubicadas en zona franca.
- El principio de territorialidad crea un portillo de fácil acceso para eludir el pago del impuesto sobre la renta; por otra parte, el carácter cedular del impuesto impide contar con una estructura de tasas marginales progresivas en función del ingreso total percibido por el sujeto pasivo.

- El impuesto sobre las ventas sigue siendo el embrión de un impuesto al valor agregado, en el que se mantiene el principio de incorporación física en vez del de incorporación financiera como base para la obtención de créditos; sigue siendo un impuesto que excluye los servicios, salvo los que están explícitamente incluidos, con una extensa lista de bienes exentos y con numerosas personas jurídicas exentas. Estas características encarecen la administración del impuesto y facilitan la evasión fiscal.

c) Sistemas de información

A pesar de que, como ya se señaló, el desarrollo del sistema de información de la administración tributaria ha sido retomado como una tarea prioritaria por el actual Director General de Tributación, y de que también se ha retomado la cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, todavía hay limitaciones importantes en la calidad del sistema de información; el aplicativo informático no está concluido y su desempeño presenta deficiencias, tanto por los tiempos de respuesta como por la inflexibilidad de algunas aplicaciones. Sin embargo, a pesar de estas imperfecciones, la capacidad de gestión de información masiva por parte de la administración tributaria se ha incrementado sustancialmente, lo que se hizo evidente con el lanzamiento de la primera campaña de *sombras*,[19] realizada en el 2001, y los buenos resultados obtenidos.

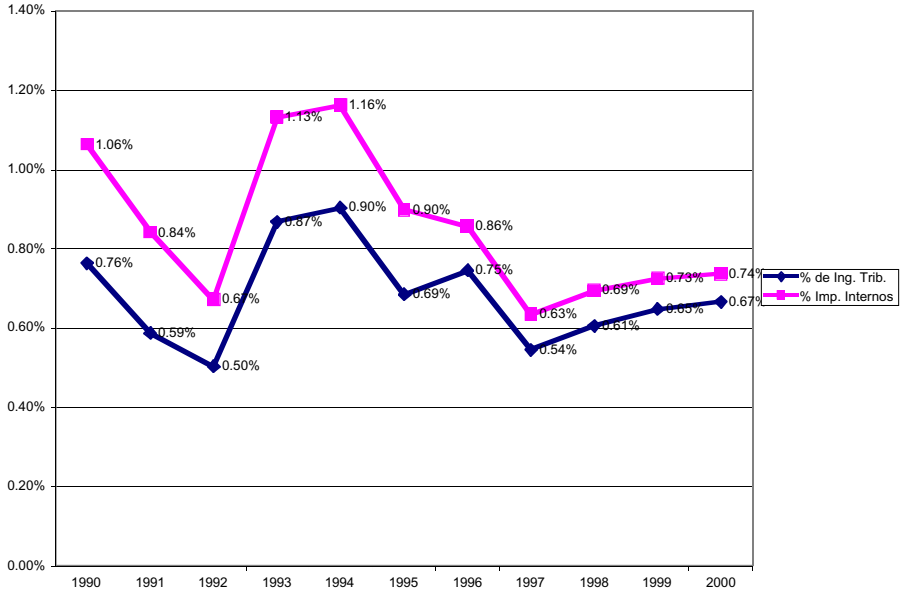
d) Recursos materiales

El gasto de la administración tributaria costarricense, expresado como porcentaje del total de los ingresos tributarios, ha oscilado entre un máximo de 0.90% en 1994 y un mínimo de 0.54% en 1997.[20] Expresado con relación a los tributos internos, el porcentaje ha oscilado entre un máximo de 1.16% en 1994 y un mínimo de 0.63% en 1997, con ligeros incrementos en los tres años siguientes. En el Gráfico 1 se presenta la evolución de estas dos variables para el período 1990-2000; llama la atención la variabilidad del gasto como porcentaje de los ingresos.

19 Las liquidaciones "sombra" son liquidaciones que realiza la administración para determinado contribuyente, con base en información suministrada por otros. Si se detectan diferencias entre los montos que ellos reportan haber pagado a ese contribuyente y el ingreso que él declaró, se le notifican, para que normalice su situación.

20 La información presentada en esta sección se calculó con base en las liquidaciones de ingresos tributarios y de gastos de la DGT suministradas por la Contraloría General de la República.

Gráfico 1
Relación gastos/ingresos de la DGT. 1990-2000



En el análisis comparativo de las administraciones tributarias realizado por el CIAT (CIAT, 2000) que incluyó las administraciones tributarias de Alemania, Canadá, España, Estados Unidos, Irlanda, Italia, los Países Bajos, Suecia y Chile, se reporta que en cinco de estos países el gasto de la administración representa alrededor del 1% de los ingresos recaudados, en tres de ellos es superior al 1.5%, y solo en uno se ubica en un porcentaje de alrededor del 0.5%. Si se considera que se trata de administraciones avanzadas, en países que tienen una cultura de cumplimiento voluntario bastante desarrollada y con sistemas tributarios fuertes, mientras que Costa Rica cuenta con una administración menos evolucionada, con infraestructura y equipo insuficientes, que opera en un país en el que hasta hace poco la impunidad legal alimentaba una cultura de alto incumplimiento tributario y en el cual el diseño técnico de los principales impuestos muestra notables deficiencias, este nivel de gasto no sólo es modesto, sino insuficiente para cumplir adecuadamente con las tareas de la administración. El uso regular de fondos extra-presupuestarios para el cumplimiento de las tareas ordinarias y las continuas penurias en cuanto al acceso a equipo básico confirman esta afirmación.

A pesar de estas limitaciones, la administración ha hecho un esfuerzo considerable por dotarse de las instalaciones, el equipo de cómputo y de transporte y los demás recursos materiales necesarios para el desempeño adecuado de sus funciones (Ramírez, 2002). Sin embargo, todavía no hay políticas definidas y con financiamiento asegurado que garanticen una dotación de recursos óptima, estable y

con capacidad de renovarse para asegurar un grado razonable de funcionalidad.

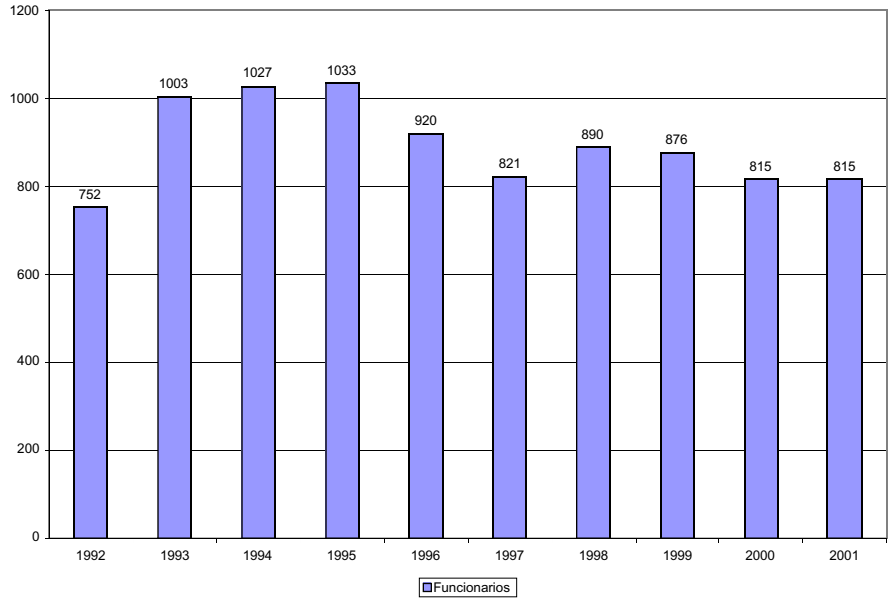
Por ejemplo, con respecto al equipo de informática, aunque sufrió una renovación dramática en los últimos seis años, en el 2001 se anunció el agotamiento de una plataforma de comunicaciones que estaba siendo utilizada para propósitos mucho más ambiciosos que los definidos en un principio, así como la limitada capacidad del servidor de producción (Martín, 2001).

A las limitaciones presupuestarias debe sumarse la poca agilidad de los procesos de compra; de acuerdo con las estimaciones de la administración, el tiempo mínimo requerido para una "compra directa" es de cuatro meses, mientras que una licitación pública puede tomar 13 meses o más (Ramírez, 2002). En la práctica, los procedimientos toman más tiempo y se incurre en el sin sentido de tener que autorizar aumentos para cuotas de gasto trimestral (ya que los límites de gastos se fijan trimestralmente) en procesos que de antemano se sabe no se pueden completar en un trimestre.

e) Recursos humanos

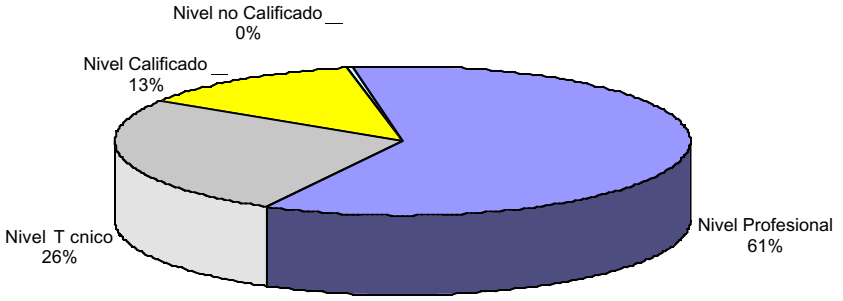
En el Gráfico 2 se muestra la variación en el número de funcionarios de Tributación Directa; la distribución del personal según su grado de calificación se presenta en el Gráfico 3.

Gráfico 2.
Número de personas que laboraban en la Dirección General de Tributación 1992-2001



Como puede observarse, a partir de un máximo de 1033 funcionarios en 1995, la tendencia ha sido a una reducción del personal, hasta llegar a 815 funcionarios a finales del año 2001 (Ramírez, 2002), o sea, que la reducción ha sido superior al 20%.

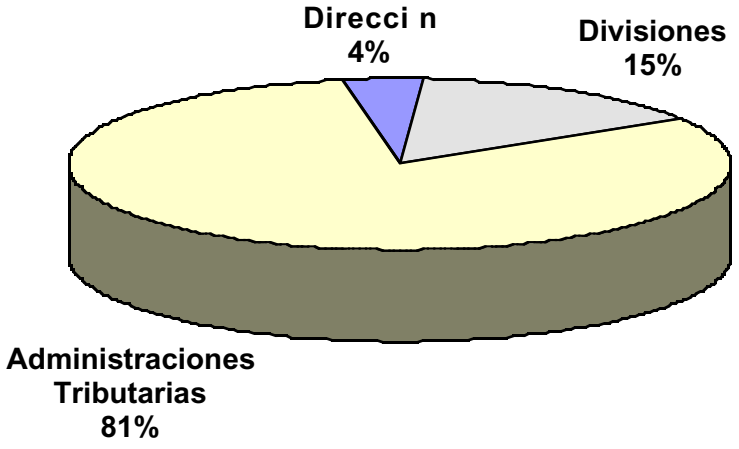
Gráfico 3
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación según su calificación



Este predominio de personal profesional o calificado, que contrasta con la falta de profesionalización de otras administraciones tributarias en países en vías de desarrollo, podría no ser tan favorable para la administración, porque a falta de personal menos calificado, puede que se estén utilizando profesionales muy calificados para la realización de tareas que no requieren de esa calificación. Las evaluaciones de los servicios de fiscalización realizadas por la Agencia Estatal de Admistración Tributaria (AEAT) han señalado reiteradamente la falta de personal auxiliar que asista a los auditores o inspectores fiscales en sus tareas.

En el Gráfico 4 se aprecia que el grueso del personal se encuentra en las administraciones tributarias; en las Divisiones y en la Dirección General hay un porcentaje inferior al 20%, lo que refleja el avance en el proceso de descentralización de la administración tributaria que se inició en 1992 y se ha venido fortaleciendo desde entonces.

Gráfico 4
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación por dependencias



En el Cuadro 1 se presenta la distribución del personal; algunas de las cifras se analizan con más detalle en otras secciones del documento, pero puede apreciarse el reducido número de funcionarios en el área de fiscalización. Incluso en la Administración de Grandes Contribuyentes, donde la relación de funcionarios por contribuyentes es superior al promedio, el número parece reducido, si se considera la complejidad de las tareas de fiscalización que deben realizar.

Desde el punto de vista cualitativo, se observan tres deficiencias clave en el régimen de personal de la administración tributaria:

- La administración no dispone de un sistema de ingreso con requisitos específicos y predeterminados, lo que resulta en contrataciones y promociones de personal que no tiene los conocimientos mínimos indispensables con respecto al negocio tributario. Se han iniciado negociaciones con el Servicio Civil para diseñar un sistema adecuado para la contratación de nuevo personal.

Cuadro 1
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación por administración y área funcional[21]

Administración	Gerencia y área adm.	Área legal	Valoración	Recaudación y atención al contribuyente	Fiscalización	Total
San José	16	29	16	195	80	336
Grandes contrib.	5	5	no	15	33	58
Alajuela	4	4	2	25	11	46
Cartago	4	5	2	19	11	41
Heredia	3	4	2	20	11	40
Guanacaste	3	2	no	15	8	28
Puntarenas	4	2	3	14	8	31
Limón	6	2	1	11	8	28
Zona Norte	3	2	no	13	8	26
Zona Sur	3	2	no	14	8	27
TOTAL	51	57	26	341	186	661

Fuente: (DGT, 2001)

- La administración no dispone de un régimen de incentivos y castigos que le permita premiar el trabajo destacado y castigar el insatisfactorio; tampoco cuenta con un sistema de indicadores que le permitan identificar uno u otro.
- No existen programas institucionales de inducción, capacitación y actualización del personal de la DGT. El programa de capacitación que se está desarrollando actualmente, muy ambicioso y de un nivel extraordinario, no está institucionalizado, se financia con recursos extra-presupuestarios y fácilmente podría descontinuarse.

Por otra parte, la administración tampoco cuenta con un sistema de información sobre recursos humanos que le permita manejar los datos básicos requeridos para la administración del personal: índices de rotación, nivel de remuneración relativa (es decir, comparada con la distribución en el mercado), distribución por grados de calificación y administración tributaria. La diligencia de la Oficina de Control Gerencial le ha permitido a la administración subsanar algunos de los vacíos de información señalados, pero esto no aminora la necesidad de contar con sistemas de información de mayor calidad. La reciente contratación de una nueva directora de recursos humanos es parte de un esfuerzo de la Dirección General por corregir las deficiencias en esta área.

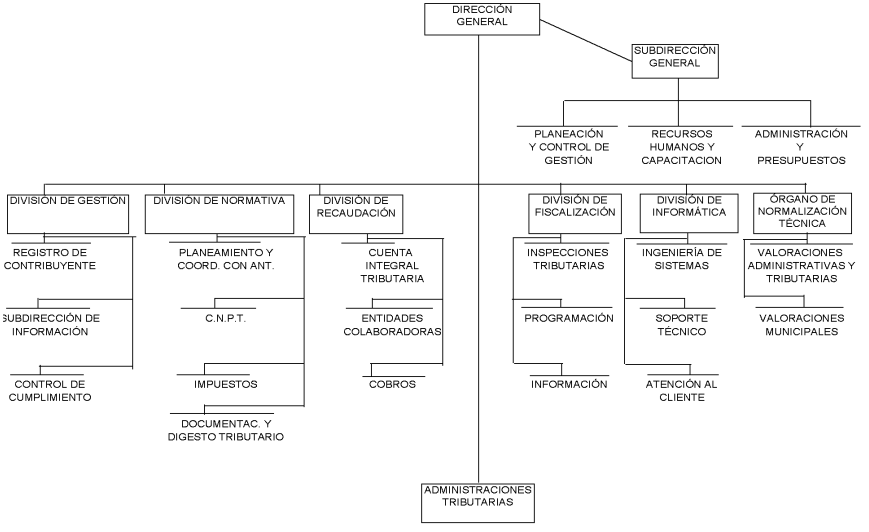
21 Es interesante señalar que allí se citan como fuentes diversos documentos y hasta una consulta telefónica, lo que confirma la falta de un sistema de información sobre recursos humanos.

1.7 Estructura organizativa

En Gráfico 5 se presenta el organigrama de la Dirección General de Tributación.[22] Como se mencionó, la administración tributaria realiza tres tipos de funciones: de apoyo, de control y de servicio al cliente.

- Las funciones de apoyo están concentradas en la Subdirección General y en la División de Informática. El Órgano de Normalización Técnica también tiene funciones de apoyo a las municipalidades y a la valoración administrativa. En este documento prestaremos especial atención a las funciones de planificación y de informática, por considerarlas claves para el proceso de modernización de la administración tributaria.
- Las funciones de control están distribuidas entre las divisiones de Gestión (responsable de los controles masivos), Recaudación (cuenta integral tributaria, entidades colaboradoras y cobro administrativo) y Fiscalización.
- Las funciones de servicio al cliente están concentradas en la División de Gestión.

Gráfico 5.
Organigrama de la Dirección General de Tributación.
Costa Rica, 2002



22 Suministrado por la Gerencia de Planeación y Control.

A continuación, se describen brevemente cada uno de los órganos representados en el organigrama (DGT, 2002a).[23]

La **Subdirección General** cuenta con tres gerencias: Planificación y Control, responsable de la elaboración y seguimiento de los planes plurianuales, anuales y de objetivos, así como de estudios especiales para el seguimiento y evaluación de la gestión tributaria; Recursos Humanos, encargada de la gestión del personal, y Administración y Presupuesto, responsable de preparar y controlar la ejecución de los presupuestos de la DGT, así como de obtener y distribuir los recursos materiales necesarios para el desarrollo de las actividades de la institución.

La **División de Recaudación** tiene tres subdirecciones: Cuenta Integral Tributaria, responsable del correcto ingreso de los documentos de autoliquidación a la base de datos de los contribuyentes y la determinación de los saldos correspondientes; Entidades Colaboradoras, responsable de las relaciones con los bancos que actúan como agentes de recaudación, y Subdirección de Cobros, responsable de las directrices, procedimientos y seguimiento de las tareas de cobro administrativo.

La **División de Gestión** cuenta con tres subdirecciones y un área administrativa: Información y Servicio al Contribuyente, responsable de los servicios de información y asistencia al contribuyente, del programa anual de divulgación tributaria y del diseño de los formularios tributarios; Control de Cumplimiento, responsable de la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes y de la comprobación abreviada o formal del cumplimiento de las obligaciones materiales; Registro de Contribuyentes, responsable del registro de los contribuyentes y de la administración de la información que con fines fiscales obtenga de otros entes nacionales y extranjeros, y el Área de Documentación y Archivo, responsable del manejo de los documentos tributarios, físicos o digitales, que remiten los bancos y las administraciones tributarias.

La **División de Fiscalización**, responsable de las inspecciones tributarias, está organizada en tres subdirecciones: Inspecciones Tributarias, Programación e Información; esta última se encarga de obtener información de trascendencia tributaria, por suministro o por captación.

23 Basado en las resoluciones 13-98, 3-00 y 2-01, de la Dirección General de Tributación.

La **División de Normativa** la integran tres subdirecciones: de Planeamiento Estratégico y Coordinación Técnica con las Administraciones Tributarias, de Código, Normas y Procedimientos Tributarios y de Impuestos, y la Coordinación General del Centro de Documentación y Digesto Tributario.

La **División de Informática** cuenta con tres subdirecciones: Ingeniería de Sistemas, encargada del desarrollo y mantenimiento de los sistemas de información, de Soporte Técnico, encargada del manejo de las bases de datos, telemática y mantenimiento del equipo de cómputo y de Servicio a los Usuarios, responsable del diseño de los sistemas para la captación de los documentos presentados por las entidades colaboradoras u otras así como de la atención general de los usuarios.

El **Órgano de Normalización Técnica** cuenta con una Subdirección de Valoraciones Municipales, responsable de establecer las disposiciones generales de valoración para el uso común de las municipalidades, y una Subdirección de Valoraciones Administrativas, responsable del desarrollo de las normas para los avalúos administrativos.

Por último, están las **Administraciones Regionales Tributarias,** cuya estructura interna (no sus funciones) se detalla en las resoluciones de organización interna de la DGT.

Esta estructura organizativa presenta tres debilidades: la primera, relativa a la relación entre los servicios centrales y las administraciones regionales; la segunda, relativa a la ubicación de la Gerencia y la tercera (menos importante), relativa a la separación de las funciones de Gestión y Recaudación.

En cuanto a la relación entre los servicios centrales y las administraciones territoriales, no parece que el principio de desconcentración (PMAT, 1997) se haya aplicado en forma sistemática. Por ejemplo, salvo excepción, las responsabilidades operativas deben recaer sobre las administraciones tributarias, mientras que la definición de objetivos y métodos y el suministro de los recursos materiales y humanos requeridos por las administraciones regionales le corresponden a los servicios centrales. Tampoco queda claro el papel de los Gerentes de las administraciones regionales, sino que más bien se establecen, por excepción, los casos en que el personal de las administraciones responde directamente al Gerente. El resultado es que las divisiones interactúan de manera directa con los funcionarios correspondientes en las administraciones territoriales, debilitando la autoridad del Gerente e involucrando al

personal de las divisiones en la supervisión de las actividades operativas.

Esta parece ser una de las principales razones de la fuerte tensión existente entre los servicios centrales y las administraciones regionales y que se hace evidente tanto en los ejercicios colectivos de autoevaluación (DGT, 2000a y 2001b) como en las evaluaciones externas (Garde, 2001). Sin embargo, cabe señalar que la Dirección General está haciendo un gran esfuerzo para superar estos problemas, esfuerzo que se refleja, por ejemplo, en el establecimiento de metas "negociadas" entre la Dirección General y las administraciones regionales y en una programación más cuidadosa de las actividades de control masivo.

En segundo lugar, como ya fue señalado por Garde (2001), la Gerencia de Planeación y Control funciona, en la práctica, bajo la dependencia directa de la Dirección y no de la Subdirección General. Aunque esto es adecuado, dada la función de planificación estratégica y control de gestión que realiza, se contradice con la organización formal, que debería modificarse.

En tercer lugar, las razones que en su momento privaron para fusionar las divisiones de Gestión y Recaudación siguen siendo válidas. En esencia, dado que la DGT no tiene facultades para realizar el cobro en la vía coactiva, parece difícil justificar una división separada para la función de recaudación. Si bien es cierto que fue cuando se produjo esta división que empezó a avanzar significativamente en los planes de control masivo y de asistencia al contribuyente, pues antes los recursos de la división eran absorbidos por el mantenimiento de la Cuenta Integral Tributaria,[24] este parece ser un argumento para redefinir prioridades y reasignar recursos y no para crear una división separada.

1.8 Funciones de apoyo

1.8.1 Planificación y control

El instrumento de planificación utilizado por la DGT hasta el año 2000 era el Plan Anual Operativo (PAO), cuya elaboración y control se habían convertido en meras formalidades burocráticas.

Los PAOs constituían documentos de considerable extensión, mezcla de principios, deseos, objetivos y metas, cuyo incumplimiento se daba por descontado, que elaboraban las Divisiones, con base en

24 Entrevista con Giovanni Tencio, Director de Gestión.

lineamientos emanados de la Dirección General incorporando, en teoría, las observaciones de las administraciones regionales. Sin embargo, nunca se llegó a establecer una dinámica de trabajo de equipo entre divisiones y administraciones regionales, de manera que éstas se quejaban de que se les asignaban metas poco realistas y recursos insuficientes, mientras que a nivel central no había una verdadera exigencia de cumplimiento de las metas definidas en el Plan, las que, en muchos casos, se formulaban en forma tan general, que su verificación - ya no digamos cuantificación - resultaba imposible.

En el 2001, a raíz de las recomendaciones de Garde (2001), el PAO es sustituido por un Plan de objetivos y acciones estratégicas, mucho más compacto y, sobre todo, cuantificable, que se convierte en el principal instrumento utilizado por la Dirección General para controlar el desempeño de la organización. A diferencia de lo que sucedía con los PAOs, el grado de cumplimiento del Plan de objetivos es muy alto.

El principal defecto del Plan de objetivos del 2001 es que en el rubro correspondiente a *Control del cumplimiento tributario*, los objetivos se definen en términos de acciones y no de resultados. Por ejemplo, se define una meta para las actuaciones de fiscalización, pero no en cuanto a la recaudación efectiva que resulte de esas actuaciones.[25]Esta deficiencia tiende a subsanarse en el Plan de objetivos y acciones estratégicas del 2002.

Sin embargo, preocupa el aumento en el número de páginas del documento del Plan (cinco páginas en el 2002 en vez de las dos del 2001),[26] la tardanza en su aprobación oficial (que se produjo en abril, cuando debería estar aprobado a principios de año) y la indefinición de algunos aspectos (planes para áreas específicas), que quedan pendientes de la aprobación por parte del Director General. Esta indefinición obedece al intento - positivo - de establecer metas "negociadas" con las administraciones regionales, en vez de imponerlas desde la Dirección General. En el futuro, sería deseable que el proceso de definición de metas se iniciara más temprano, de manera que desde el comienzo del año la organización tuviera una clara definición de todas sus metas. Un cambio muy positivo desde el punto de vista de la cultura institucional y el manejo de las

25 Ver discusión sobre este punto en la sección sobre fiscalización.

26 El crecimiento del Plan de objetivos refleja, en parte, una mayor confianza de la organización en su capacidad de cumplir con las metas que se impone. Si en el 2002 el grado de cumplimiento es tan alto como en el 2001, la preocupación planteada habrá sido infundada.

relaciones con los contribuyentes y con la ciudadanía en general, es que el Plan se ha hecho público a través de la página Web de la DGT.

Además, como instrumento de control, se ha desarrollado un sistema estandarizado de informe de resultados para las administraciones regionales, el que todavía se genera a mano. La transición hacia reportes generados por el sistema informatizado ya se ha iniciado y debería completarse durante el año 2002.

En este campo, resulta preocupante la lentitud en la ejecución de los planes de mejora establecidos por la propia administración. La conveniencia de establecer el sistema de planificación por objetivos ya fue señalada en el diagnóstico inicial del PMAT, en 1996. En el informe de consultoría de Herrera (1998) se hace un diagnóstico más detallado de los procesos de planificación vigentes y se señalan sus deficiencias principales; en especial, se destaca la carencia de un sistema de información que permita dar un seguimiento adecuado a las metas cuantitativas[27] del Plan Anual; en ese momento, todo el proceso se realizaba "manualmente". Herrera recomienda el establecimiento de la planificación por objetivos, que debería haber estado en funcionamiento en 1999.

La consultoría realizada por Garde en marzo del 2001 (Garde, 2001), cuando la DGT ya debería de haber tenido al menos dos años de experiencia en la planificación por objetivos, hace básicamente el mismo diagnóstico y la misma propuesta de Herrera. Como se verá más adelante, en el área de fiscalización se observa un fenómeno semejante: repetidos y acertados diagnósticos de la situación del servicio no han dado lugar, en forma oportuna y expedita, a las acciones requeridas.

Dos factores parecen incidir sobre esta falta de capacidad gerencial para poner en práctica dentro de plazos razonables los diversos programas de modernización: uno es la falta de continuidad en la dirección superior, que debilita el acopio de información y experiencia y, en cierto modo, obliga a repetir los ejercicios de diagnóstico, porque las nuevas autoridades desean evaluar la situación de la administración por sus propios medios; el segundo es que casi todas las transformaciones propuestas dependen del desarrollo del sistema de información de la administración tributaria, el cual también ha sufrido rezagos importantes, como se explica en la sección siguiente.

27 Esto sin perjuicio de que muchas de las metas u objetivos establecidos en los Planes no eran cuantificables.

1.8.2 Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria

El desarrollo del sistema integral de información fue, desde el comienzo, un componente central y estratégico del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT, 1997). La estrategia escogida fue adaptar el sistema de información desarrollado en Honduras con la cooperación técnica de la Agencia Tributaria Española, pues las características técnicas del diseño permitían suponer una adaptación y puesta en marcha en un tiempo y con costos inferiores a los que supondría optar por un nuevo diseño. Sin embargo, pronto fue evidente que las adaptaciones en áreas claves del sistema (gestión, recaudación y control) equivalían, prácticamente, a un diseño nuevo (López, 1997); esto y los retrasos en los procesos de adquisición de equipo, acabaron con la expectativa inicial de tener el nuevo sistema funcionando en alrededor de un año.

A finales de julio de 1998, al concluir los dos años del programa inicial de cooperación técnica española con la DGT, la perspectiva sobre el desarrollo del sistema ha cambiado notablemente: "La construcción de un nuevo sistema de información adaptado a los requerimientos de una organización compleja como la Tributación es una tarea que no se puede completar en dos años, sino que requiere de un período prolongado de desarrollo, de asimilación por parte de los usuarios y de recomposición de los procedimientos y los requerimientos informáticos." (López, 1998: l)

Actualmente, los componentes básicos del sistema ya están funcionando: captura de declaraciones y actualización de la cuenta corriente, consulta integral, RUC, omisos, funciones básicas de control de bancos, sombras, selección de contribuyentes por atributos y criterios, control de la asignación de casos y ejecución del plan de fiscalización, gestión de expedientes, subsistema de reclamos.

Sin embargo, cuando comenzó la cooperación, el proceso de incorporación de información era incipiente y dependía del desarrollo de otros módulos del sistema. Se estableció entonces un programa de actividades de corto y otro de mediano plazo, con miras a la plena entrada en funcionamiento del Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria (SIIAT). Al mismo tiempo, se señalaron algunos problemas relacionados con la falta de estructura y métodos de trabajo definidos en la Subdirección de Informática, así como falta de capacitación de los funcionarios de planta.

Dos años después, en agosto del 2000, la División de Informática de la DGT presentó un Plan Estratégico (DGT, 2000b) que, a nuestro

juicio, implica una definición equivocada de las prioridades estratégicas en el desarrollo del SIIAT y en la pauta de desarrollo tecnológico y presenta serias carencias en la puesta en producción del sistema.

Así, sin haberse completado la implementación del SIIAT (no se habían puesto en producción los módulos de fiscalización, estadísticas y gestión de expedientes y se presentaban considerables demoras en la incorporación de la información digitada por los bancos recaudadores), se desvían recursos para el desarrollo del sistema de declaración electrónica, se plantea la migración completa del SIIAT a un ambiente web y se establece el objetivo de "garantizar el uso de tecnología de punta, a nivel de software y de hardware". Todas estas son propuestas erradas desde su fundamento.

En primer lugar, el SIIAT es un sistema cuya virtud principal es el manejo integral de la información. La prioridad de las autoridades debería haber sido completar el desarrollo del sistema, a fin de lograr el máximo retorno a la inversión y al trabajo de cuatro años. Desde esta perspectiva, desarrollar aplicaciones como el sistema de declaraciones electrónicas, cuando la administración no ha desarrollado el sistema de estadística que le permita tener un control adecuado de sus propias funciones, es optar por lo vistoso descuidando lo fundamental. Plantearse la migración a un ambiente completamente distinto (tarea que debería realizarse simultáneamente con la producción en el ambiente original, las tareas de mantenimiento y el desarrollo de los módulos y funciones que aún estaban pendientes) por parte de una organización que no había sido hasta ese momento capaz de completar en plazos razonables el sistema original era, en el mejor de los casos, una receta para atrasar aún más la conclusión de los módulos pendientes y plantearle a la Subdirección de Informática una tarea que no estaba en condiciones de enfrentar. Por último, la preocupación por utilizar "tecnología de punta" resulta fuera de lugar y refleja las prioridades de los proveedores de equipo, pero no las propias de los administradores tributarios[28], que deberían preocuparse por obtener la tecnología más barata y eficiente para el desarrollo de sus tareas específicas. Estos errores son tanto más sorprendentes e injustificados cuanto sobre todos ellos hubo advertencias oportunas, que fueron desoídas (López, 1998).

28 No es casualidad que las terminales utilizadas por los cajeros de los bancos son "terminales de texto" y no "elegantes" computadoras con el último procesador de Intel y la última versión del sistema operativo y el paquete de oficina de Microsoft.

Entre las principales quejas de los usuarios se encuentran las siguientes:

- El sistema es muy lento.
- El rediseño de módulos que ya habían sido dados de alta implica una pérdida de tiempo.
- Hay incongruencia entre las versiones aprobadas por los usuarios expertos y las que se ponen en producción, por falta de una metodología de desarrollo adecuada.
- El desarrollo del sistema está incompleto y no se cumple el plan de actividades del área informática.
- La información es de baja calidad, no sólo por las deficiencias en los datos históricos migrados al SIIAT, sino por la falta de controles de calidad adecuados en la incorporación de información nueva, al punto que se ha llegado a afirmar que "la mayor parte de las cuentas morosas obedecen a errores" (Dirección General de la Tributación, 2000c:15).[29]

El informe final de consultoría preparado por (Martín 2001) coincide con la mayor parte de las conclusiones de la evaluación interna realizada por la DGT; además, señala lo siguiente:

- Que el sistema se ha desarrollado y funciona en un 80%.
- Que hay la tendencia a confundir problemas propios de la gestión de la información con fallas del aplicativo informático, los que deben separarse, pues los primeros persistirían aunque el aplicativo fuese perfecto.
- En la División de Informática, la rotación de personal es muy alta y falta capacitación adecuada;[30] estos factores y la prematura interrupción del programa de cooperación técnica con España, han sido determinantes en el atraso del desarrollo del sistema.
- Las principales deficiencias del sistema, incluyendo el desarrollo de los módulos pendientes, podría completarse en un año y con recursos relativamente modestos, siempre que la tarea se convierta en la prioridad absoluta de la División de Informática y cuente con el apoyo decidido de la Dirección General.

Con posterioridad a la presentación de ese informe de consultoría, se realizó la primera campaña de declaraciones sombras y se puso en

29 En el 2001 esta afirmación continuaba siendo cierta. En estas condiciones y con estos problemas, plantearse la migración a un ambiente WEB y el desarrollo de declaraciones electrónicas es improcedente, sin perjuicio de que, una vez que el sistema esté en plena producción, se trabaje en proyectos de esta índole.

30 Problema que fue señalado con anterioridad (PMAT, 1998) y que es un ejemplo más de la mencionada capacidad de diagnóstico de la administración, que no va acompañada de la misma capacidad de ejecución a la hora de implementar las soluciones a los problemas identificados en los diagnósticos.

operación el módulo de estadísticas (que opera fuera del SIIAT); esto parece indicar que algunos de los problemas relacionados con el desarrollo de los programas del SIIAT se están resolviendo. También se han superado los problemas de incorporación oportuna de la información en las declaraciones informativas y de autoliquidación. En otras palabras, la administración está empezando a mostrar que tiene la capacidad de gestionar su nuevo sistema de información masiva, lo que no es un logro pequeño, considerando la complejidad del proyecto y la dimensión de los cambios culturales requeridos para explotarlo adecuadamente.

Al momento de redactar este informe, la Dirección General estaba negociando un nuevo programa de cooperación técnica con España, en el que participarán los responsables del desarrollo del sistema hondureño, que sirvió de base a los sistemas de información de las comunidades autonómicas en España. Se estima que el desarrollo de los módulos centrales del SIIAT podría estar concluido en un año.

Por último, un aspecto que no ha sido planteado en los informes anteriores es el siguiente: el desarrollo de un sistema integral de información para la administración tributaria es, ante todo, un proyecto tributario, no informático. Por lo tanto, la dirección del proyecto debe estar a cargo de un experto en tributación con experiencia en el desarrollo de proyectos informáticos complejos. Esto parece que no se ha tenido en cuenta a lo largo del desarrollo del proyecto. La Dirección General debe asegurarse que tanto la formación técnica en informática como la formación legal y tributaria del personal superior de la División de Informática sean del más alto nivel. Considerando las dificultades que ha tenido la administración por la alta rotación de personal, lo que se sugiere no es sustituir personal, sino recurrir a un intenso proceso de formación y capacitación.[31]

1.9 Funciones de control

1.9.1 Registro de Contribuyentes

El registro de contribuyentes es la base sobre la cual se construye el sistema de información de la administración tributaria. En principio, debe incluir a todos los obligados tributarios[32] y sólo a ellos, y contener información suficiente y precisa, para que en caso necesario, la administración pueda localizar a los obligados y actuar sobre ellos.

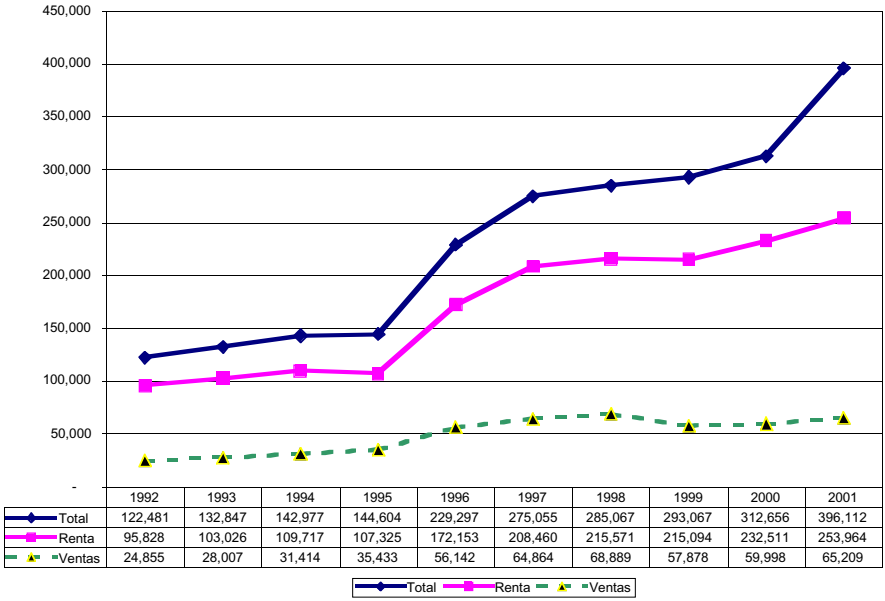
31 Esto sin perjuicio, de que el equipo actual se refuerce con expertos y consultores adicionales, si es necesario.

32 Contribuyentes y personas físicas o jurídicas con obligaciones informativas, aunque no paguen impuestos.

Desde antes del comienzo del Programa de Modernización de la Administración Tributaria,[33] se habían identificado serias deficiencias en el RUC y cuando comenzó el Programa se planificó la depuración del registro (PMAT, 1997). Sin embargo, la calidad deficiente de los datos del Registro y lo insuficiente de la cobertura continúan siendo un problema en cuya solución se avanza con bastante lentitud.

A pesar de ello, como se aprecia en el Gráfico 6, la administración ha logrado incrementar en forma sustancial el número de obligados registrados, incluyendo la información obtenida mediante las declaraciones informativas sobre clientes y proveedores.

Gráfico 6
Número de contribuyentes incluidos en el Registro Unico de Contribuyentes. 1992-2001



	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Total	122,481	132,847	142,977	144,604	229,297	275,055	285,067	293,067	312,656	396,112
Renta	95,828	103,026	109,717	107,325	172,153	208,460	215,571	215,094	232,511	253,964
Ventas	24,855	28,007	31,414	35,433	56,142	64,864	68,889	57,878	59,998	65,209

Fuente: información preparada por la Gerencia de Planeación y Control .

Esta expansión del Registro Unico de Contribuyentes (RUC), es un logro importante, pero aún están pendientes tareas relacionadas con la calidad de la información en el registro. Por ejemplo, de un total de 5142 casos de contribuyentes morosos detectados en la campaña de

33 La depuración del RUC aparece ya como condición para el desembolso de los fondos del conjunto de préstamos conocido como PAE III, negociados durante el gobierno de Rafael Angel Calderón Fournier.

renta del año 2000 (DGT, 2001c), la DGT sólo pudo localizar alrededor de 1000. Por otra parte, del total de obligados, más de 70.000 aparecen como omisos.[34] Si la campaña de renta del 2000 puso a prueba la calidad de la información del RUC, una campaña de omisos, que aunque selectiva deberá tener mayor magnitud, será una prueba más dura aún, que con toda probabilidad revelará mayores deficiencias.

Ahora bien, si la administración comprende que la depuración de la información es un esfuerzo permanente de gestión tributaria y no un problema informático que se resuelve de una vez para siempre corriendo determinadas rutinas en el sistema, ya se habrá avanzado mucho. La firma de convenios de cooperación con entes como el Tribunal Supremo de Elecciones, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, la Compañía Nacional de Fuerza y Luz (DGT, 2002b) y varias cámaras de comercio debería facilitar el mantenimiento de la calidad de la información y multiplicar las probabilidades de que la administración pueda localizar a un determinado contribuyente, cuando necesite hacerlo.

1.9.2 Recaudación en la vía voluntaria

Desde 1990 hasta el 2000, la recaudación proveniente de impuestos internos ha crecido en términos reales todos los años; expresada como porcentaje del producto interno bruto (PIB), la recaudación también se ha incrementado, pasando del 6% del PIB en 1991 al 10.28% del PIB en el 2000. Dadas las condiciones en que debió trabajar la DGT durante buena parte de estos años, sin los recursos adecuados y sin facultades sancionadoras, este incremento constituye un gran éxito de la administración tributaria. En los gráficos 7 y 8 se resume esta información.[35]

34 Fuente: Módulo de Estadísticas del SIIAT. Información suministrada por Planeación y Control (17/04/02)

35 Los gráficos muestran el total de la recaudación; gran parte de lo recaudado corresponde a la vía voluntaria.

Gráfico 7
Recaudación de impuestos internos en colones constantes (enero 1995=100)

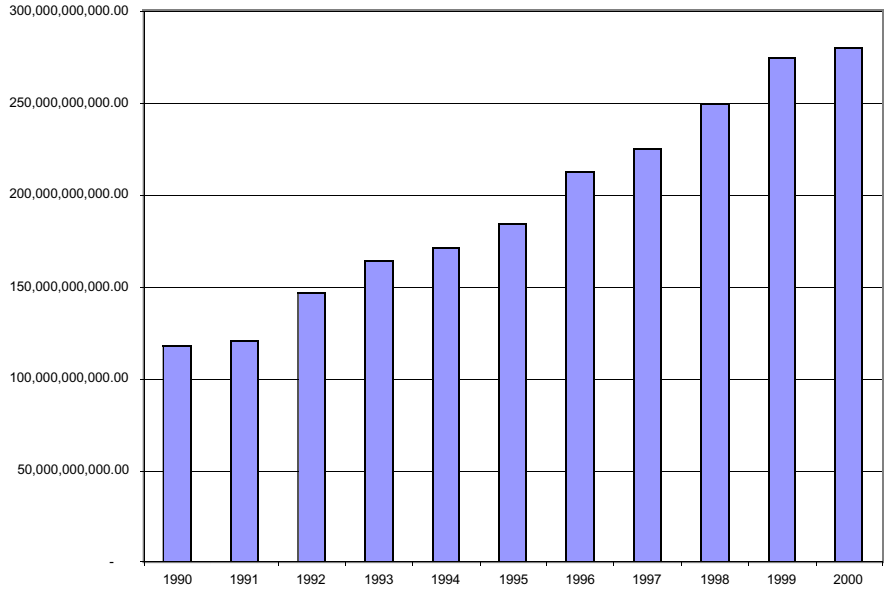
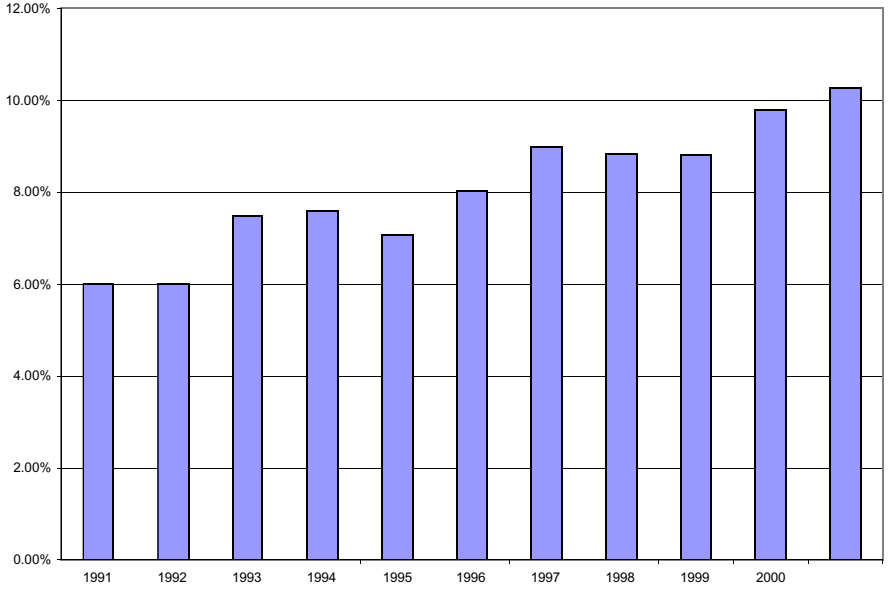


Gráfico 8
Impuestos internos recaudados como proporción del PIB. 1990-2000



1.9.3 Controles masivos: planes de "sombras" y "control fiscal"

La identificación de los obligados tributarios es solo el primer paso en el proceso de gestión fiscal. En esta sección se analizan dos planes masivos ejecutados en el 2001 con miras a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: el Plan de control fiscal y la campaña de sombras.

Plan de Sombras 2001. Las declaraciones sombra son estimaciones de las obligaciones tributarias que calcula la administración con base en la información sobre terceros, que proporcionan los contribuyentes y demás obligados tributarios. Para que este proceso funcione es necesario:

- Que las declaraciones de los contribuyentes sean digitadas e incorporadas al SIIAT.
- Que la administración sea capaz de "cruzar" esa información y compararla con la suministrada por los demás contribuyentes.
- Que se detecten y reporten las diferencias, se seleccionen los casos, se localicen los contribuyentes y se les notifiquen las diferencias detectadas por la administración.

En el 2001 se ejecutó el primer Plan de Sombras desde la puesta en marcha del PMAT, lo que significó un hito en la transformación del modelo de gestión tributaria. Los resultados fueron muy positivos aunque, como era de esperarse, volvieron a poner en evidencia las deficiencias en la calidad de la información en el SIIAT:[36]

- De un total de 2.862 contribuyentes identificados como "omisos" mediante la aplicación del módulo de sombras, sólo el 42% eran omisos verdaderos. En los demás casos, el contribuyente había presentado la declaración correspondiente y por diferentes razones, no aparecía reflejada en el SIIAT.
- Se inscribieron 105 nuevos contribuyentes, se tramitaron 1294 regularizaciones y se generaron 135 traslados de cargos.
- El 45% del total de la deuda detectada (casi ¢300 millones) fue regularizado por los contribuyentes.

Los principales resultados del plan se resumen en el cuadro siguiente.

36 Que las deficiencias se expongan no es un problema sino un avance. Las deficiencias en la información estaban allí desde antes. La diferencia es que ahora la administración gestiona la información que recolecta, lo que le permite detectar y corregir las deficiencias.

Cuadro 2
Resultados del Plan de Sombras aplicado en el 2001

ADMINISTRACION	DECLARACIONES OMISAS PRESENTADAS		NUEVAS INSCRIPCIONES	TRASLADOS DE CARGOS	REGULARIZACIONES
	ANTERIORES	POSTERIORES			
SAN JOSE	696	372	2	58	208
ALAJUELA	276	206	0	0	232
CARTAGO	131	181	6	4	250
HEREDIA	138	108	61	15	145
GUANACASTE	84	94	23	22	112
PUNTARENAS	55	27	3	0	88
LIMON	85	103	1	28	66
ZONA NORTE	179	78	9	0	109
ZONA SUR	20	29	0	8	84
TOTALES	1664	1198	105	135	1294
TOTAL	2862				
DISTRIB. PORC. (%) DE RECAUDACION					
OMISOS REALES		42%			
PROMEDIO GESTION (en millones de colones)		138.84		2,697.55	229.74

ADMINISTRACION	RECAUDACION (en millones de colones)				
	EFECTIVA CON DECLARACION	EFECTIVA CON REGULARIZACION	TRASLADO DE CARGOS	TOTAL	Distrib. Porcent. (%)
SAN JOSE	79,567.03	55,492.94	78,153.79	213,213.76	26%
ALAJUELA	19,062.41	55,354.02	0.00	74,416.43	9%
CARTAGO	9,622.59	45,880.46	20,096.84	75,599.89	9%
HEREDIA	26,297.11	44,138.32	127,656.00	198,091.43	24%
GUANACASTE	5,437.98	18,889.19	55,091.72	79,418.89	10%
PUNTARENAS	5,059.51	30,013.79	0.00	35,073.30	4%
LIMON	12,800.34	13,273.54	39,015.50	65,089.38	8%
ZONA NORTE	5,397.75	24,553.12	0.00	29,950.87	4%
ZONA SUR	3,087.87	9,688.49	44,155.06	56,931.42	7%
TOTALES	166,332.59	297,283.87	364,168.91	827,785.37	100%
TOTAL		463,616.46	364,168.91		
DISTRIB. PORC. (%) DE RECAUDACION		56%	44%	100%	

Datos actualizados al 7 de enero del 2002

Esta primera campaña fue en realidad un *plan piloto* y cabe esperar que en la definición de objetivos para el 2002 se procure alcanzar una mayor cobertura y un monto de recaudación mayor, por medio de las regularizaciones. Sin embargo, cuando se elaboró este informe, las metas cuantitativas para el 2002 aún no se habían definido.

Plan de Control Fiscal. Este plan se llevó a cabo en todo el territorio nacional, entre junio y diciembre del 2001, con el fin de combatir dos formas de incumplimiento fiscal: la adscripción al régimen de tributación simplificada por parte de empresas que no cumplen con los requisitos para ello y la no entrega de facturas por parte de las empresas obligadas. Durante la campaña también se gestionó la inscripción de negocios no inscritos. En total se visitaron 2165 establecimientos, de los cuales 623 mostraban algún tipo de incumplimiento; los resultados se resumen en el cuadro siguiente.

Cuadro 3
Resultados del Plan de Control Fiscal aplicado en el 2001

Administraciones	Casos Visitados	Casos detectados incumplidores	Total casos que no facturan	Casos detectados por primera vez sin facturar	Casos de reincidencia por no facturación	Casos del Régimen de Trib. Simplif. que no cumplen	No inscritos (1)
SAN JOSE	661	89	80	65	15	9	0
ALAJUELA	137	57	40	37	3	8	9
HEREDIA	252	110	75	74	1	30	5
CARTAGO	225	75	49	43	6	20	6
PUNTARENAS	277	50	37	37	0	4	9
GUANACASTE	117	85	72	58	14	9	4
ZONA NORTE	284	45	39	36	3	2	4
LIMON	103	43	35	27	8	6	2
PEREZ ZELEDON	109	69	68	61	7	1	0
TOTAL GENERAL	2165	623	495	438	57	89	39
Casos visitados dist. Porc. (%)	100.0%	28.8%					
Casos incumplidores dist. (%)		100.0%	79.5%			14.3%	6.3%
			100.0%	88.5%	11.5%		
Monto estimado por sanciones		_60,541,200.00		_52,822,800.00		_5,366,700.00	_2,351,700.00

Fuente: Informe de las Administraciones Tributarias.
(1) Estos casos fueron detectados en el plan de diciembre.

1.9.4 Cobro administrativo y judicial

El Plan Renta 2000, ejecutado en el 2001, puso en evidencia las debilidades de la administración tributaria en cuanto al manejo de la información. En el Cuadro 4 se presenta un resumen de lo sucedido con los casos seleccionados.

Cuadro 4
Número de casos revisados en el Plan Renta 2000

	Casos			Porcentajes		
Selección con base en SIIAT			5799			
Después de ajustes			5142			100.00%
Terminados		3043			59.18%	
Recaudación efectiva	202			3.93%		
Para estudio	1846			35.90%		
Traslado a otras adm.	12			0.23%		
Compensaciones y rect.	707			13.75%		
Traslado a cobro judicial	276			5.37%		
Cumpliendo plazo		1074			20.89%	
Sin localizar		1025			19.93%	

Fuente: DGT, 2001d

De un total inicial de 5799 casos seleccionados con base en el SIIAT, la administración decide trabajar con 5142, después de determinar

que en los demás la deuda no procedía o había sido cancelada. Aunque un 59.18% de los casos se reporta como "terminado", sólo un 3.93% concluyen con la recaudación efectiva y un 5.37% con el traslado a cobro judicial. El resto de los casos "terminados" quedó en estudio, para determinar si la deuda existe o no, o para la aplicación de compensaciones y rectificaciones. Estos dos rubros conforman casi el 50% de los casos en los que la administración no tenía certeza de la deuda al iniciar la campaña de cobro. Por último, en casi el 20% de los casos, no fue posible localizar a los contribuyentes sobre los que se pretendía actuar. En el cuadro siguiente se presentan los resultados de esta campaña, en términos de los montos de las deudas.

Cuadro 5
Montos recaudados en los casos revisados del Plan Renta 2000

	Monto (en millones de colones)			Porcentajes		
Selección con base en SIIAT			11,224			
Después de ajustes			4,143			100%
Terminados		3,509			84.70%	
Recaudación efectiva	66			1.58%		
Para estudio	1,781			42.99%		
Traslado a otras adm.	9			0.22%		
Compensaciones y rect.	1,460			35.23%		
Traslado a cobro judicial	193			4.65%		
Cumpliendo plazo		220				5.31%
Sin localizar		414				3.69%

Se observa que hay una enorme diferencia entre el monto de la deuda según el SIIAT y el resultante después de los ajustes realizados por la administración. Por otra parte, la recaudación efectiva es mínima, y si se le suman los montos trasladados a cobro judicial, no se llega al 7% de la deuda que la administración creía haber detectado. El porcentaje de "terminados" es aún más engañoso desde el punto de vista del monto de la deuda que desde el punto de vista del número de casos, pues un 78% de la deuda pasa a estudios posteriores.

En una hipótesis optimista, el alto porcentaje de los casos y montos trasladados "Para estudio" y a "Compensaciones y rectificaciones" debería resultar en una considerable depuración de la cuenta morosa, siempre y cuando se resuelvan en un plazo razonable y se mantengan adecuados controles de calidad sobre la nueva información que ingrese al sistema. En el año 2002, la administración no conocía el saldo de la cartera morosa; la gravedad de esta situación es tan evidente que no requiere explicaciones adicionales (DGT, sf). [37]

37 Cabe anotar que la situación no es nueva. Los informes sobre la gestión de cobro y cuenta morosa 96 a 99, aunque menos detallados, indican que la recaudación efectiva para ese período también constituye un porcentaje muy pequeño del total de la deuda gestionada.

En el área de cobros judiciales la situación tampoco es muy halagüeña[38] . A principios del 2001, la cartera morosa en cobro judicial era de algo más de ¢4000 millones y se había incrementado a más de ¢6000 a fines de ese mismo año, con una recaudación efectiva de algo más de ¢360 millones. Prácticamente un tercio de la cartera morosa en cobro judicial a fin de año correspondía a los casos en que había habido una sentencia estimatoria a favor de la administración, pero el demandado carecía de bienes que permitieran hacer efectivo el cobro; otro tercio correspondía a contribuyentes que no podían ser localizados por la administración, por lo que la gestión de cobro debía hacerse mediante edicto.[39]

1.9.5 Fiscalización

En 1997, los principales problemas en el diseño de los planes de fiscalización eran los siguientes: excesiva rigidez, exagerado nivel de detalle, exclusión de las administraciones territoriales y definición de objetivos poco realistas, tanto en número de actuaciones como en montos (Peña, 1997a y 1997b). Un resultado paradójico de esta planificación, tan detallada en la teoría, pero tan poco realista,[40] es que el grado de discrecionalidad otorgado a las administraciones regionales termina siendo muy alto y la selección de casos que efectivamente se investiga no responde a "criterios objetivos", a pesar de que ese es el fin que se ha propuesto la administración.

Casi cuatro años después (DGT, 2001b; Vera Priego, 2001), el catálogo de problemas es muy similar, en particular en lo referente a la elaboración centralizada del Plan y a las metas poco realistas. Un cambio sorprendente es que en el 2001 se eliminaron las metas de recaudación *para evitar causar la impresión de que el objetivo del Plan era la "recaudación"*, como si ese no fuera, precisamente, uno de los objetivos centrales.

Ahora bien, este cambio podría ser entendible en el contexto de las modificaciones que impulsa la Dirección General y que pretenden convertir a la DGT en una organización que aplica de manera imparcial y objetiva la normativa, en vez de perseguir sus metas de recaudación apelando a resoluciones que carecen de un fundamento jurídico adecuado. Pero ese enfoque sólo es aceptable como una propuesta de transición.

---

38 Los datos sobre cobro judicial provienen del reporte de resultados del 2001 elaborado por la Oficina de Cobro Judicial y del oficio remitido por esa oficina a la Contraloría General de la República.

39 Lo que convierte la gestión en una mera formalidad, porque evidentemente en estos casos la administración no podrá cobrar las sumas adeudadas.

40 Como el lector habrá podido notar, los problemas en cuanto a métodos de planificación identificados trascienden a todas las áreas de trabajo de la administración.

La fiscalización debe detectar y corregir el fraude, aplicando la normativa en forma correcta. En un plazo corto, este debe ser un requisito indiscutible que ni siquiera debe especificarse como meta, mientras que sí deben incluirse metas cuantitativas de determinación de deudas como parte del plan de fiscalización.

De la misma manera, se mantienen problemas casi idénticos en la ejecución y control de los planes. Por ejemplo, como se selecciona un número de actuaciones superior al que es posible manejar, se da de baja a un alto número de casos, sin que quede evidencia documental de los casos seleccionados ni de las razones para darlos de baja; el auditor empieza el proceso con escasa información sobre el contribuyente; el porcentaje de casos sin diferencia de impuesto ronda el 20%, no hay manuales de procedimientos, papeles prediseñados ni estándares de prueba definidos. No existen indicadores de calidad para el trabajo desarrollado por los auditores, ni un sistema de incentivos y castigos que estimule el trabajo bien hecho y castigue el que es deficiente.

Los problemas relacionados con la información han variado poco entre un informe y el siguiente: por una parte, la información es deficiente e incompleta, por otra, el sistema es rígido y no permite confeccionar ciertos documentos claves en el proceso de fiscalización, lo que obliga a elaborarlos "fuera de sistema", debilitando el proceso de control.

Por último, como los objetivos planteados desde el comienzo son poco realistas, al final del ejercicio, ni hay la voluntad de exigir su cumplimiento, ni se cuenta con las herramientas informáticas adecuadas para verificarlo; el control de los expedientes se realiza "fuera del sistema", no existen bitácoras de acceso al SIIAT y no hay registro de las razones para dar un caso de baja. Por otra parte, el tiempo que transcurre entre la detección de un problema y la puesta en marcha de la solución es demasiado prolongado.

Estas observaciones nos permiten concluir, aún sin entrar en el detalle del procedimiento fiscalizador, que no sólo hay deficiencias severas en los procesos de planificación, ejecución y control, sino que la administración ha diagnosticado esos problemas y no ha mostrado capacidad para resolverlos. El proceso de fiscalización nunca será perfecto, pero los problemas y deficiencias detectados en dos consultorías realizadas con cuatro años de distancia deberían ser muy distintos.

Las deficiencias cualitativas señaladas se reflejan claramente en los resultados cuantitativos de la fiscalización que se presentan en el Cuadro 6; llaman la atención los siguientes aspectos:

- La sustancial reducción en el número de actuaciones, que tiene lugar antes de que se empiecen a desarrollar los planes de "sombras", y por lo tanto, no pueden atribuirse a un cambio de énfasis en la administración.
- La dramática caída en las diferencias de impuesto regularizadas, que se inicia antes de la suspensión de las sanciones creadas por la Ley de Justicia Tributaria, y por tanto, no puede atribuirse a la falta de poder sancionador por parte de la Administración.

Estos resultados son muy preocupantes. Aunque es legítimo que la administración ponga atención a la calidad de las actuaciones de fiscalización, una de las funciones de la fiscalización es crear una percepción de riesgo fiscal. Si la probabilidad de ser auditado es tan baja que es casi imperceptible (en febrero del 2002 había 201.110 contribuyentes registrados), no importa cuán alta sea la calidad de las auditorías, la fiscalización no estará cumpliendo su objetivo. Por otra parte, si los contribuyentes consideran que la calidad de las auditorías es tan deficiente que las regularizaciones son excepcionales, caben serias dudas acerca del papel de la fiscalización dentro del modelo de gestión seleccionado.

Cuadro 6
Cantidad de Casos y Monto de las Resoluciones Determinativas
(Cifras monetarias en millones de colones)

Período	Cantidad total de actuaciones	Diferencias de impuesto determinadas	Cantidad de actuaciones regularizadas	Diferencias de Impuesto regularizadas	Importancia relativa	
					de la cantidad de actuaciones regularizadas (1)	de las diferencias de impuesto regularizadas (2)
1996 (Jn96-My97)	6,549	_4,787.00	3,393	_1,271.00	52%	27%
1997 (Jn97-My98)	3,973	_6,158.00	1,440	_1,364.00	36%	22%
1998 (Jn98-My99)	1,999	_13,277.00	847	_776.00	42%	6%
1999 (Jn99-Dc99)	546	_11,557.50	(2) 175	_940.00	32%	8%
2000 (En00-Dc00)	1,316	_27,593.50	317	_804.10	24%	3%
2001 (Ene-dic 01)	1,460	_29,664.40	610	_1,785.40	42%	6%

Por otra parte, si se compara el número de actuaciones con el número de inscritos en el RUC al 2001, la probabilidad de ser objeto de una inspección fiscal es de apenas el 0.37%. Si se toma como punto de referencia la totalidad de contribuyentes en el RUC a abril del 2002, la probabilidad se eleva al 0.5%, porcentaje probablemente demasiado bajo para crear, por sí mismo, una sensación de riesgo fiscal entre los contribuyentes.[41]

1.9.6 Servicio al contribuyente

Durante el año 2001, se realizaron más de 70 eventos de capacitación para organizaciones profesionales, con una participación de más de 4000 personas. Además, se diseñó una Unidad de Información y Atención al Contribuyente y se elaboró una estrategia para su implementación. Muchos otros esfuerzos de la administración también estuvieron orientados a facilitar el cumplimiento voluntario: desarrollo de programas informáticos para elaborar declaraciones con el sistema PDF, declaraciones electrónicas vía internet, procedimiento para las devoluciones de oficio, puesta en marcha del sistema de digesto tributario en la intranet.

Es obvio que la administración ha dado pasos importantes en el desarrollo de una cultura de servicio al cliente. Sin embargo, los esfuerzos de divulgación realizados son insuficientes, y muchas de sus actividades aún pasan desapercibidas para la ciudadanía.

2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En 1992 se inició un proceso de transformación de la administración fiscal costarricense, que se amplió considerablemente en 1996, con el lanzamiento del Programa de Modernización de la Administración Tributaria, y cobró nuevo vigor en el 2000, cuando se retomaron las relaciones de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, suspendidas desde mediados de 1998.

Llama la atención la continuidad que ha tenido este proceso desde el punto de vista conceptual a lo largo de todos estos años. En cierto sentido, esta continuidad no es sorprendente: la discusión entre los administradores tributarios, propiciada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Banco Interamericano de

41 Si bien es cierto que, mediante actuaciones masivas como los planes de “sombras” e “insolencia fiscal”, la administración busca otras formas de crear un riesgo fiscal, el número de actuaciones posibles parece insuficiente para alcanzar sus objetivos globales.

Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, ha llevado a un alto grado de coincidencia sobre las características deseables en una administración tributaria que basa su acción en lo que el CIAT ha denominado "el nuevo modelo de gestión tributaria". Este modelo, basado en los principios de cumplimiento voluntario y autoliquidación de las obligaciones fiscales, implica percibir a la administración tributaria como un ente de servicio, que debe propiciar y facilitar al máximo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Hay dos aspectos que interesa destacar. El primero es que el modelo se está asumiendo sin compromisos. Hay la clara intención de desarrollar una administración tributaria que adopte modelos avanzados de gestión, no una versión *tropicalizada* que busque, desde el inicio y con abundancia de argumentos, desarrollar una administración tributaria de tercera categoría. El segundo es que, a pesar de las grandes dificultades políticas para lograr cambios en la legislación tributaria, poco a poco el país ha adaptado el ordenamiento para hacerlo congruente con el modelo de gestión tributaria adoptado, simplificando la estructura fiscal y dotando a la administración de facultades apropiadas para el descargo de sus labores. No cabe duda de que en uno y otro campo queda un inmenso terreno por recorrer, pero es clara y alentadora la dirección en que se ha avanzado. En el campo legal, el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal es la iniciativa más ambiciosa que se ha planteado en este sentido y debe ser cuidadosamente estudiada por todos los que están involucrados en ese tema, en vez de ser descartada con el argumento fácil y derrotista de que es demasiado grande y compleja.

En agudo contraste con la continuidad conceptual, ha habido una exagerada rotación en los puestos de dirección superior y en los niveles técnicos más elevados de la administración tributaria; esto se ha convertido en el obstáculo más serio para el avance del proceso de modernización. No se justifica tener cuatro Directores Generales y cuatro Directores de la División de Informática en ocho años. Como estos profesionales no cuentan con entrenamiento específico en materia tributaria ni con permanencia en la institución,[42] deben pasar por un período de aprendizaje más o menos prolongado, evaluar el trabajo que venían realizando sus predecesores, conocer el personal y seleccionar a sus colaboradores y todo eso impide la acumulación de conocimiento y experiencia en los niveles superiores de la

42 Como es el caso en la administración tributaria española, en que los puestos superiores son de libre nombramiento, pero están restringidos al cuerpo de élite de la administración, los inspectores de finanzas del estado.

administración. El resultado es un proceso de modernización que marcha "a brincos y saltos" y mucho más lentamente de lo debido. La gran dificultad para pasar de los diagnósticos a las transformaciones en un plazo razonable se debe, en parte, a esta falta de continuidad en el equipo de dirección superior.

La organización ha tenido dificultades para definir métodos gerenciales y de planificación efectivos. En particular, no parece haberse resuelto en forma satisfactoria la relación entre las divisiones y las administraciones tributarias, ni entre los órganos con responsabilidades normativas y de planificación y los responsables de las tareas operativas. El resultado es que las gerencias territoriales son débiles y no pueden asumir toda la responsabilidad por el resultado de sus unidades, mientras que las divisiones no se concentran en las tareas de definición de normas y procedimientos y de orientación de la labor de las unidades territoriales. En el terreno de la planificación, se están dando pasos importantes para abandonar los ejercicios de planificación-ficción y adoptar métodos más realistas de planificación por objetivos, acompañados por los sistemas de información necesarios para gestionarlos.

En el campo de los procesos de gestión tributaria, los avances desde 1996 a la fecha son muy significativos, y los señalamientos que hacemos en este capítulo sobre los problemas que aún persisten, de ninguna manera pretenden ignorar o minimizar la magnitud de lo logrado en estos seis años. La normalización de documentos se logró desde muy temprano en el PMAT[43], se transformaron los convenios de recaudación bancaria, los problemas iniciales para la incorporación de la información digitada por los bancos se han superado por completo, se ha avanzado mucho en la capacidad para incorporar información masiva suministrada por terceros, incluyendo la Dirección General de Aduanas, se han desarrollado programas electrónicos para la confección de declaraciones informativas y de autoliquidación, así como para la presentación y pago de las declaraciones por internet. El lanzamiento de la primera campaña de sombras indica que la administración tiene capacidad para gestionar el complejo sistema de información que ha venido desarrollando a lo largo de estos años.

En el campo del desarrollo del Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria, pueden señalarse, simultáneamente, grandes logros y rezagos inaceptables. Se ha avanzado mucho en el

43 Lo cual no quiere decir que los diseños adoptados no fueran susceptibles de mejoras, las que se han venido produciendo de manera sistemática.

desarrollo del aplicativo informático, aunque en forma lenta, con pérdidas ocasionales de la orientación estratégica y con deficiencias técnicas en la implementación de los módulos que han resultado en tiempos de respuesta muy lentos. El programa de cooperación técnica y el fortalecimiento del equipo humano mediante la contratación de consultores externos podrían permitir superar los escollos más importantes en el corto plazo y completar el desarrollo del núcleo central del sistema. En el mediano plazo, la administración no podrá trabajar eficientemente en los nuevos desarrollos y en el mantenimiento del sistema, si no se fortalece de manera muy significativa la gerencia de proyectos informáticos y el nivel de capacitación tanto del personal técnico en informática - que debe tener una buena formación tributaria - como de los usuarios expertos. También se debe fortalecer la formación de todos los usuarios en el uso del sistema, para obtener un mayor beneficio de la inversión realizada.

Por otra parte, el avance en la depuración de la información heredada y la puesta en marcha de mecanismos de control, que garanticen la calidad de la nueva información que se incorpora al sistema han sido muy lentos, como se hizo evidente en la campaña de renta correspondiente al año 2000. Sin información de calidad, el trabajo de la administración tributaria es imposible de realizar. Parecería que la organización comprende la importancia de este punto y ya ha entendido que lo que garantice la calidad de la información no será el *sistema*, sino el trabajo arduo y minucioso de los administradores tributarios. Habrá que esperar algún tiempo antes de evaluar si el avance en este campo es más rápido y si se mantiene un alto nivel de calidad en la información incluida en el sistema.

El lanzamiento de la primera campaña de sombras marca un hito en la historia de la administración tributaria y es el primer resultado palpable de la inversión que por seis años se ha llevado a cabo en el desarrollo del nuevo sistema de información y del nuevo modelo de gestión tributaria. Los resultados han sido excelentes y demuestran que, cuando la administración actúa con información confiable y de calidad, un porcentaje muy importante de los contribuyentes está dispuesto a regularizar su situación fiscal.

Como contraparte, los resultados de las campañas de renta y de fiscalización son inaceptables, con niveles de regularización bajísimos. Cuando se realizaron, ya estaba vigente el nuevo marco sancionador establecido por la reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999, por lo que el comportamiento de los contribuyentes no puede explicarse por la falta de capacidad sancionadora. Más bien, podría explicarse por alguna de estas

razones: los contribuyentes no creen en la capacidad de la administración de aplicar las sanciones, desconfían de la información presentada, creen que pueden ganar el caso en los tribunales o esperan utilizar el prolongado lapso que media entre el inicio del proceso administrativo de cobro y su conclusión en la vía judicial, para deshacerse de los bienes que permitirían a la administración recuperar los adeudos. En cualquiera de las hipótesis, es evidente que parte de la dificultad para hacer efectivo el cobro se relaciona con la reputación de la administración y parte está asociada al hecho de que esta no sólo no puede realizar por sí misma el cobro ejecutivo, sino que tampoco puede imponer medidas cautelares que protejan el interés de la hacienda pública y aseguren el cobro, si al final del proceso prevaleciera el punto de vista de la administración.

La falta de procesos adecuados de selección del personal que ingresa a la administración, así como de procesos sistemáticos de inducción, capacitación y actualización del personal regular, son uno de los puntos más débiles de la administración tributaria costarricense. El programa de nivelación que ha puesto en marcha el actual Director General constituye un paso importante para elevar la capacidad técnica de la administración tributaria, pero se trata de un programa especial. Se deben organizar programas permanentes de capacitación y finiquitar los acuerdos con el Servicio Civil para que la administración tributaria pueda imponer requisitos de ingreso específicos y propios.

La dependencia de recursos extra-presupuestarios para la realización de tareas cruciales para el desarrollo de la administración constituye otro factor de debilidad importante. Las razones para utilizar estos recursos son las siguientes: con los recursos ordinarios, muchas veces no es posible contratar los consultores que la administración requiere (porque ni el proceso de selección, ni los tiempos de contratación, ni el nivel de remuneración se ajustan a las condiciones del mercado), los procedimientos ordinarios de compra son demasiado lentos y, en muchos casos, los únicos recursos discrecionales a los que puede recurrir la administración son precisamente estos. Esta situación, aunque explicable,[44] resulta inviable en el largo plazo: la administración no tiene la certeza de contar con esos recursos, no puede realizar contrataciones de largo plazo con ellos, ni puede garantizar la estabilidad del personal clave para el desarrollo de sus tareas.

44 El Ministro de Obras Públicas y Transportes designado ya anunció que deberá utilizar fondos aportados por una fundación privada para contratar parte del personal clave en su Ministerio. La situación que describimos no es excepcional, sino que refleja un problema generalizado en el sector público costarricense.

Por último, se debe señalar la extrema debilidad de los sistemas de información de tipo administrativo. La administración no cuenta con sistemas de información adecuados a nivel administrativo-presupuestario ni de recursos humanos y por lo tanto, no sabe en realidad cuanto gasta, ni cuál es el rendimiento que obtiene de ese gasto, ni puede ejercer una adecuada gerencia de personal.

En esta sección se ha puesto énfasis en la identificación de los problemas que aún aquejan a la administración tributaria costarricense. Sin embargo, sería equivocado terminarla con una nota negativa, porque lo verdaderamente sorprendente en la evolución de esta administración es el enorme avance que ha tenido en unos pocos años, a pesar de que las condiciones no siempre han sido favorables al cambio y a la modernización que implica este proceso.

El trabajo con documentos normalizados, la incorporación oportuna de la información presentada por los contribuyentes, el lanzamiento de la primera campaña de sombras, el renovado esfuerzo por concluir el desarrollo del sistema de información, todos estos son logros considerables, aunque sólo son los primeros frutos tangibles del Programa de Modernización de la Administración Tributaria. Con un poco más de experiencia en el manejo de las nuevas herramientas y si se pone el cuidado suficiente en mantener la calidad de la información, estos frutos deberían multiplicarse en los próximos años.

La experiencia internacional demuestra y la experiencia costarricense confirma, que ningún país está condenado a tener una administración tributaria primitiva e injusta en la aplicación de la normativa, mucho menos un país con un nivel educativo y un desarrollo institucional como los que tiene Costa Rica. Con recursos inadecuados, alta rotación en los niveles superiores y un programa de cooperación técnica intermitente, se ha logrado avanzar en forma lenta pero consistente; el avance será tanto mayor si la dotación de recursos es más adecuada a las necesidades de la administración tributaria, y sobre todo, si se logra fortalecer y dar continuidad al equipo que dirige el proceso. Contar para ello con la cooperación técnica de una de las administraciones tributarias más avanzadas del mundo y que ha mostrado una amplitud y una generosidad con la administración tributaria costarricense, que es menester reconocer públicamente, constituye una oportunidad que es imperativo aprovechar.

La mesa está servida. Costa Rica podría contar, en pocos años más, con una administración tributaria verdaderamente avanzada. Para

ello, es menester asignar recursos que guarden proporción con la tarea por desarrollar, un apoyo político firme y constante, continuidad conceptual y en el equipo dirigente, un trabajo profundo de capacitación y actualización profesional y la firme voluntad de no cejar en el esfuerzo. Que se puede transformar la administración tributaria está claro. Es cuestión de decidirse a hacerlo.

3. Bibliografía

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). 1996a. Informe sobre el Inicio del Proyecto. Ministerio de Hacienda: San José.

AEAT. 1996b. Planificación Inicial del Proyecto. AEAT: Madrid.

Banco Interamericano de Desarrollo. 1995. Reforma de la Administración Tributaria en América Latina. BID: Washington D.C.

Bird, Richard y Milka Casanegra (eds). 1992. Improving Tax Administration in Developing Countries. International Monetary Fund: Washington.

Casanegra, Milka. 1990. Administering the VAT. En: Gillis, Malcom; Carl Shopp y Gerardo Sicat. Value Added Taxation in Developing Countries. World Bank: Washington D.C.

Casanegra, Milka y Richard Bird. 1992. The Reform of Tax Administration. En: Bird, Richard y Milka Casanegra (eds) . Improving Tax Administration in Developing Countries. International Monetary Fund: Washington D.C.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (sf) Aspectos conceptuales de la administración tributaria. En: www.ciat.org/mejo/*.*

CIAT. 2000. Resultados del análisis comparado de las administraciones tributarias. En: Revista de Administración Tributaria Nº19. CIAT/AEAT/IEF.

Cornick, Jorge. 1997. La administración tributaria en Costa Rica: situación actual y perspectivas. Ponencia presentada en el seminario: Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo. Academia Centroamericana: San José.

Costo, Antonio; Ignacio Arroyo. 1994. Sistema de Información Integral para la Administración Tributaria. En: Revista de Administración Tributaria N°14 CIAT/AEAT/IEF.

Dirección General de Tributación. (sf). Informe sobre la gestión de cobro y cuentas morosas 1996 a 1999. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2000a. Memoria para la evaluación del SIIAT. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2000b. Plan Estratégico en Tecnología de la Información. División de Informática: San José.

Dirección General de la Tributación. 2000c. Memoria para la evaluación del SIIAT. Dirección General de la Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001a. Estadísticas de personal diciembre 01. Dirección General de la Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001b. Memoria para la evaluación del área de fiscalización. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001c. Objetivos y metas año 2001. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001d. Informe final de resultados del Plan Renta 2000. Dirección General de Tributación. División de Recaudación: San José.

Dirección General de Tributación. 2002a. Organización de la Dirección General de Tributación.

Dirección General de Tributación. 2002b. Acuerdos con instituciones públicas y privadas para el suministro de información. Dirección General de Tributación, División de Gestión: San José.

Febres, Jorge; Martin Bes y Marcio Gomez da Cruz. (sf). Indicadores de Gestión para el Área Tributaria. División Fiscal, BID: Washington D.C.

Garde, Juan Antonio. 2001. Consultoría del área de gerencia y control. Informe Final. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Gill, Jit. 2000. A diagnostic framework for revenue administration. The World Bank: Washington D.C.

Herrera, Carlos. 1998. Informe de Consultoría. Dirección General de Tributación Directa: San José.

López, Marcos. 1997. Informe de actividades desarrolladas durante el período de duración del contrato de consultoría.

López, Marcos. 1998. Informe final de las actividades desarrolladas durante el período de consultoría.

Martin, Fernando de Pablo. 2001. Consultoría Costa Rica Informe Final (SIIAT). Agencia Estatal de administración Tributaria: Madrid.

Moral Revilla, Juan Antonio. 2001. Informe sobre procesos de gestión tributaría en la administración tributaria de Costa Rica. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Peña, José. 1997a. Selección de Contribuyentes y Planes de Fiscalización. Diagnóstico y Recomendaciones. Ministerio de Hacienda: San José.

Peña, José. 1997b. Diagnóstico y recomendaciones en materia de suministro y captación de información tributaria. Ministerio de Hacienda: San José.

Programa de Modernización de la Administración Tributaria. 1997. Primer Informe Anual. Ministerio de Hacienda: San José.

Programa de Modernización de la Administración Tributaria. 1998. Informe de la cuarta visita de supervisión técnica realizada al Proyecto. Ministerio de Hacienda: San José.

Prieto Jano, María José. 2000. La modernización de la gestión tributaria. Propuesta de un modelo para la elaboración de indicadores en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En: Hacienda Pública Española Nº152: 127-148.

Quesada Enríquez, Monctezuma. 2000. Los indicadores e índices de la Gestión Administrativa de Ingresos. En: Trimestre Fiscal Año 20 Nº67: 57-76.

Radano, Alberto. (sf). Administración Tributaria: Funciones básicas, mejores prácticas y planeamiento estratégico. Departamento de Integración y Programas Regionales, BID: Washington D.C.

Ramírez, Adrián. 2002. Informe Ejecución de Presupuestos.

Shome, Parthasaranthi. 1999. Taxation in Latin America: Structural Trenes and Impact of Administration. International Monetary Fund Working Paper: Washington D.C.

Silvani, Carlos y Katherine Baer. 1996. Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines. International Monetary Fund Working Paper: Washington D.C.

Tanzi, Vito. 1995. La reforma tributaria en América Latina en los últimos diez años. En: BID 1995.

Vera Priego, Juan M. 2001. Consultoría Final del Área de Fiscalización. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Personas entrevistadas

Fernando Díaz Yubero, AEAT
Antonio Costo, AEAT
Fernando de Pablo Marín, AEAT
José Peña, AEAT
Juan Antonio Garde, AEAT
Ricardo Gómez-Acebo y Solar, AEAT
Carlos Herrera, AEAT
José Manuel Vera, AEAT
Silvia López Ribas, AEAT
Elena Guerrero, AEAT
Elena Rodríguez del Águila, AEAT
Adrián Torrealba, DGT
Ronald Solórzano, DGT
Gerardo Durán, DGT
Maribel Zúñiga, DGT
Giovanni Tencio, DGT
Marietta Montero, DGT
Patricia Castillo, DGT
Patricia Hidalgo, DGT
Mariano Jiménez, DGT
Adrián Ramírez, DGT