

Reporte Técnico



Evaluación de los registros tributarios

Ministerio de Hacienda

Marzo 2022

Contenidos

INTRODUCCIÓN	1
1. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	3
1.1. Identificación de los Problemas	3
1.2. Vigencia de la situación que se pretendía regular	10
1.3. Resumen del Problema	24
1.4. Conclusiones	25
1.5. Referencias	26
2. EVALUACIÓN DE LOS OBJETIVOS	29
2.1. Identificación de los objetivos	29
2.2. Consistencia de los objetivos	31
2.3. Vigencia y validez de los objetivos	43
2.4. Conclusiones	45
2.5. Referencias	46
Anexo 1. Requisitos para los registros del Viceministerio de ingresos del MH	47
3. IDENTIFICACIÓN DE PROPUESTAS DE MEJORA	55
3.1. Registros tributarios sin interconexión dificultan a los contribuyentes su inscripción, así como las labores de la Administración	55
3.2. Lista larga de opciones	56
3.3. Escogencia de opciones preferentes y criterios para validar su procedencia	56
3.4. Conclusiones	61
3.5. Referencias	62
4. ANÁLISIS DE IMPACTO	63
4.1. Introducción	63
4.2. Análisis de cargas administrativas	64
4.3. Análisis de riesgos	75
Referencias	82

Cuadros

Cuadro 1.1 Auxiliares de la función pública aduanera y operadores del comercio exterior autorizados y activos, al mes de octubre de 2021	18
Cuadro 2.1 Cantidad de inscritos por registro	32
Cuadro 4.1 Costo de personal para atender la regulación en la DGT	69

Cuadro 4.2 Carga Administrativa para la DGT por la aplicación de la regulación	69
Cuadro 4.3 Frecuencia y horas efectivas para la atención de la regulación.....	70
Cuadro 4.4 Costo mensual de la planilla necesaria para cumplir con la regulación en que incurre el Regulador.....	70
Cuadro 4.5 Carga Administrativa para la DGA por la aplicación de la regulación.....	70
Cuadro 4.6 Costo de los requisitos para los registros en la DGA	72
Cuadro 4.7 Costos de inversión para la inscripción en los registros de la DGA.....	73
Cuadro 4.8 Carga Administrativa para la inscripción en cada uno de los registros de la DGA..	74

Figuras

Figura 1.1 Registros a los que deben inscribirse los regulados dentro del Área de Ingresos del MH.....	3
Figura 1.2 Resoluciones que regulan el RUT	6
Figura 1.3 Ingresos Tributarios e impuestos administrados por la DGA y DGT	11
Figura 1.4 Etapas en la gestión de registros tributarios	14
Figura 1.6 Información de impuestos requerida en el RUT	16
Figura 1.6 Análisis de Ishikawa para la identificación del problema de la regulación de disponibilidad hasta la conexión del servicio nuevo	24
Figura 2.1 Objetivos de la regulación.....	30
Figura 2.2 Registros del MH y responsables de su administración.....	33
Figura 4.1 Naturaleza de los riesgos de la regulación.....	76
Figura 4.2 Cuadro de impacto y probabilidad	76
Figura 4.3 Escala de riesgos según impacto y probabilidad de ocurrencia	77

Gráficos

Gráfico 1.1 Carga tributaria en Costa Rica 2010-2020.....	11
Gráfico 1.2 Registros en el RUT según actividad económica del obligado tributario en 2020..	16

Tablas

Tabla 1.1 Registros a cargo de la Dirección General de Aduanas.....	9
Tabla 1.2 América Latina: Tasas de evasión del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto sobre la renta (ISR), último año disponible	13
Tabla 1.3 Análisis de involucrados.....	19
Tabla 2.1 Criterios SMART para la formulación de objetivos	31
Tabla 3.1 Cumplimiento de los criterios de relevancia para las alternativas identificadas	60
Tabla 4.1 Criterios para definir el perfil básico de los regulados del Reglamento de Procedimientos Tributarios.....	65
Tabla 4.2 Análisis de Riesgo para la regulación Reglamento de Procedimientos Tributarios (registros en Hacienda)	78

Lista de Acrónimos

ATV:. Administración Tributaria Virtual
CCSS:. Caja Costarricense del Seguro Social
CEPAL:. Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CGR:. Contraloría General de la República
CNPT:. Código de Normas y Procedimientos Tributarios
DGA:. Dirección General de Aduanas
DGH:. Dirección General de Hacienda
DGPCF:. Dirección General de Policía y Control Fiscal
DGT:. Dirección General de Tributación
FMI:. Fondo Monetario Internacional
IGSV:. Impuesto General Sobre las Ventas
ISR:. Impuesto sobre la Renta
IVA. Impuesto sobre el Valor Agregado
MH:. Ministerio de Hacienda
OCDE:. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PGR:. Procuraduría General de la República
PIB:. Producto Interno Bruto
PROCOMER:. Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica
RPT. Reglamento de Procedimientos Tributarios
RTS:. Régimen de Tributación Simplificada
RUT:. Registro Único Tributario
TADAT:. Tax Administration Diagnostic Assessment Tool
TICA:. Tecnología de Información para el Control Aduanero

INTRODUCCIÓN

Este reporte se emite dentro del contexto del Proyecto de Mejora Regulatoria Costa Rica Fluye, que persigue básicamente dos grandes objetivos, uno metodológico, dirigido a consolidar una metodología de Análisis de Impacto Regulatorio *Ex post*, fundamentada en las mejores prácticas de los países de la OCDE. Otro, de análisis en detalle de algunas regulaciones que gestiona el Ministerio de Hacienda.

El proceso de trabajo realizado inició con la ejecución del inventario de regulaciones en la institución, sin embargo, inventariar todas las regulaciones generales o particulares que ha emitido el Ministerio de Hacienda es una tarea titánica. El equipo no logró contabilizar la totalidad, ya que en las diferentes Direcciones y en los diferentes instrumentos se pueden identificar una cantidad importante de regulaciones y trámites.

En el Catálogo Nacional de Trámites que gestiona el Ministerio de Economía, se encuentran registrados 53 trámites de diversa naturaleza, sin embargo, la mayoría son de la materia aduanera, en total 22. Sin embargo, es claro que lo registrado en dicha herramienta en materia aduanera dista mucho de la realidad que vive el Ministerio. Por ejemplo, en la Resolución de Alcance General RES-DGA-137-2016, Solicitud y emisión de Resoluciones Anticipadas, previstas en los Tratados de Libre Comercio suscritos por Costa Rica, se encuentran 9 trámites que contabilizan 104 requisitos.

Solo en el caso de la Dirección General de Tributación, en los últimos 3 años, incluido el 2021 se emitieron 153 resoluciones, las que, por supuesto no todas, regulan materia de trámites y requisitos, pero este resultado si da una idea de la gran cantidad de normativa que se encuentra asociada a la materia tributaria. Esto se explica por lo dinámico que es el tema de tributos y también, por la situación vivida a partir del año 2020 con la pandemia.

Una vez recopilada alguna información, se procedió a su análisis para realizar un ejercicio de priorización de dichas regulaciones, de manera que se aplicará el proceso de revisión *ex post*, depuración y formulación de propuestas de mejora que incluye el Proyecto Costa Rica Fluye a las seleccionadas. En este proceso la Oficial de Simplificación de Trámites (OST), estableció que las regulaciones a revisar versan sobre el área de ingresos y no se consideraran las relativas a gastos y proveedores. Aún con dicha delimitación resultó infructuosa la tarea de contar con un inventario completo de regulaciones en la institución. Por ello, finalmente se tomó la decisión de común acuerdo de trabajar las regulaciones relacionadas con el Registro de Contribuyentes, identificándose cerca de 8 registros diferentes, con sus propias regulaciones.

El equipo de trabajo durante 17 semanas realizó el proceso de revisión, depuración y formulación de propuestas de mejora, tareas ejecutadas de manera conjunta con un equipo asignado por el Ministerio para tales efectos, a quienes se externa el agradecimiento por su colaboración y aportes a lo largo de las reuniones que se realizaron para obtener la información y realimentación respectiva. Asimismo, se contó con el acompañamiento de la dirección técnica del proyecto y el equipo designado por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

Este reporte técnico contiene 4 capítulos. El primero que identifica las necesidades o la problemática que se pretendía resolver al momento de emitirse la regulación. Para ello fue necesario realizar un análisis retrospectivo de la regulación, analizar su evolución y determinar

los principales obstáculos que pudieron haber incidido en su eficiencia. El segundo capítulo aborda la determinación de los objetivos que se pretenden cumplir con dicha regulación, su consistencia y validez y vigencia. En el tercero, se hace una primera aproximación de cuáles pueden ser posibles acciones de mejora de la regulación en análisis. Finalmente, se hace un análisis de impacto, con dos componentes, uno de cargas administrativas, es decir, un esfuerzo de costeo de la aplicación de la regulación, tanto del lado de la Administración como del regulado; otro, de identificación, análisis y valoración de riesgos que pueden incidir en el cumplimiento de los objetivos.

Este informe pretende convertirse en el respaldo para la formulación de las propuestas de mejora que se han elaborado, y que constituyen un entregable aparte para el Ministerio de Hacienda.

1. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

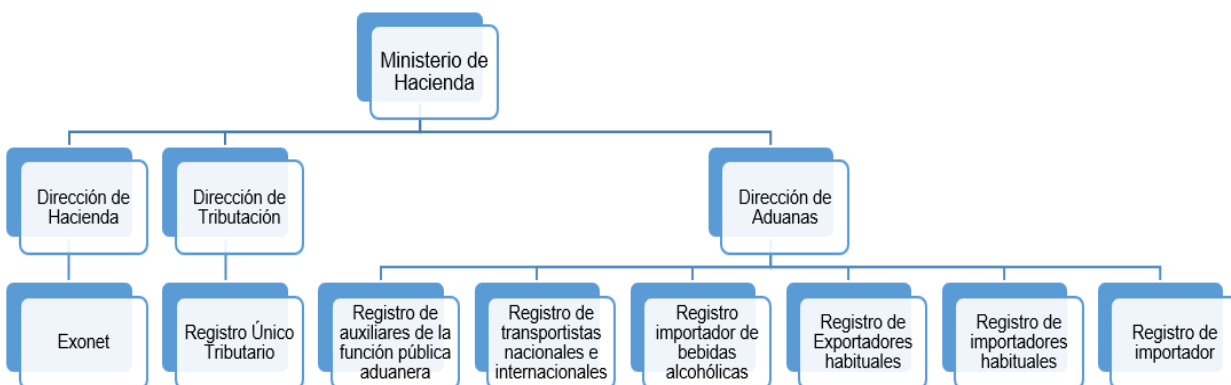
1.1. Identificación de los Problemas

En este reporte se analiza la regulación del Registro Único Tributario (RUT), contenida en los artículos 22 al 39 del Decreto Ejecutivo No. 38277-H, denominado Reglamento de Procedimiento Tributario (en adelante RPT), vigente desde el 2 de abril de 2014, y publicado en el Alcance No. 10, a La Gaceta No. 65 de esa misma fecha. Ahora bien, a partir del estudio del articulado y de su operativización por parte del Ministerio de Hacienda (MH)., se ha encontrado que la caracterización de “único” dada al registro no sucede en la práctica, y más bien existen múltiples registros en diferentes Direcciones del Ministerio, cada uno con un marco jurídico precisado en resoluciones emitidas por estas y que, hasta hace poco tiempo, no se conectaban entre sí¹, obligando al regulado a inscribirse en distintas direcciones dentro del mismo Ministerio para obtener diferentes servicios tributarios.

Ante tal situación, se hace necesario ampliar el análisis respecto de los otros registros tributarios con los que cuentan las Direcciones que pertenecen al Viceministerio de Ingresos del MH; y que sustentan su regulación en diferentes fuentes normativas (leyes, decretos, resoluciones, directrices). La figura 1.1 contiene la información de los registros existentes.

Figura 1.1

Registros a los que deben inscribirse los regulados dentro del Área de Ingresos del MH



La obligación de inscribirse en los registros que determine la Administración Tributaria deriva de una norma de rango legal, como lo es Código de Normas y Procedimientos Tributarios² (CNPT), específicamente en su artículo 128 que reza:

¹ En los últimos años, el MH ha realizado esfuerzos a través de Web Services para conectar algunas bases de datos, por ejemplo, en julio de 2020 se logró que a través de la base de datos de aduanas del sistema TICA se consultara si un obligado tributario se encontraba registrado en el RUT.

² Publicado en el Alcance No. 56, a La Gaceta No. 117 del 4 de junio de 1971.

Artículo 128.- Obligaciones de los particulares

Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deben:

- a) Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos, o lo exija dicha Administración en virtud de las facultades que le otorga este Código:

(...)

- ii. Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones.

Por su parte, el capítulo IV del RPT reglamenta las etapas del registro de las "las personas físicas, jurídicas y entidades que carezcan de personalidad jurídica, que realicen cualquier actividad económica" (artículo 22) ante la Administración Tributaria; este último concepto no solo involucra a las Direcciones del MH que pertenecen al Viceministerio de Ingresos, sino entendida en los términos explicados por la Procuraduría General de la República (PGR) en diversos dictámenes:

De esas disposiciones puede afirmarse que el término "administración tributaria" se define en Costa Rica a partir de elementos materiales: el ejercicio de determinadas funciones tributarias junto con la presencia de una condición objetiva determinada por ley. Este criterio material está presente no solo en la mención doctrinal recogida en el dictamen C-127-90 sino esencialmente en el propio artículo 105 antes transcrito y en la jurisprudencia de este Órgano Consultivo. Así para determinar si estamos en presencia de una "administración tributaria" se debe analizar si presenta:

- a) la condición de sujeto activo de un tributo,

- b) la realización de funciones tributarias específicas: el poder recaudador y fiscalizador de ese mismo tributo, lo que implica necesariamente el ser parte en el procedimiento tributario que tienda a determinar, liquidar y revisar un tributo determinado.

Ahora bien, esos elementos pueden estar presente en órganos no pertenecientes al Poder Ejecutivo. Ello implica que el término "administración tributaria" no se identifica con un determinado órgano administrativo, al punto que existe una única "administración tributaria" y que, por el contrario, exista la posibilidad de que varios entes públicos se constituyan como "administración tributaria", ejerciendo las funciones correspondientes y estando sujetos a los deberes y límites que regulan el accionar de la "administración tributaria. *Resaltado no es del original* (Dictamen C-135-2012, 2012, PGR)

Es decir, puede considerarse que la norma faculta a que cualquier Administración Tributaria, sea esta del MH u otra institución pública, pueda establecer sus propios registros, e incluso, a partir del artículo 99³ del CNPT, emitir normativa para regularlos.

³ Artículo 99.- Concepto y facultades: (...) Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Ahora bien, este reporte solo abarcará el estudio de la Administración Tributaria del MH, la cual es definida en el mismo artículo indicado en el párrafo anterior, y abarca a la Dirección General de Tributación (DGT), la Dirección General de Aduanas (DGA), la Dirección General de Hacienda (DGH) y la Dirección General de la Policía de Control Fiscal (DGPCF), aunque esta última no posee registros que requieran análisis.

Aunque el fin de cada registro varía según las diversas funciones que desarrolla cada una de las direcciones indicadas, puede afirmarse que la necesidad o el problema general que se busca resolver con la regulación es aumentar la recaudación de los ingresos tributarios, la que en el último decenio representó el 12,71% del PIB, a partir de un detallado registro de los obligados tributarios para realizar el efectivo cobro de sus obligaciones y una correcta fiscalización. . Es decir, contar con un detallado registro de los obligados tributarios que permita una recaudación eficiente de los tributos y una correcta fiscalización que, en conjunto, mejoren el cumplimiento tributario y con ello el nivel de recaudación. En este sentido, el Ministerio resalta la necesidad de estos instrumentos – los registros –:

(...) se faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Para ello, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, siempre garantizando el respeto de los derechos constitucionales, legales de los obligados tributarios. (DGT-CI-02-2021 del 17 de febrero de 2021)

Cabe aclarar que, se hace referencia al registro tributario como uno de los instrumentos que busca contribuir a la recaudación y fiscalización de los tributos, ya que este es el objeto de análisis en este reporte, sin embargo, no son los únicos que cumplen con funciones específicas para atender la mejora en la recaudación de impuestos, y más bien debe agruparse con otros instrumentos que buscan aumentarla, especialmente a través de la lucha contra la evasión fiscal:

El registro por sí solo no es capaz de generar un impacto determinante sobre los niveles de evasión tributaria (...). Es un elemento fundamental, pero no suficiente, para enfrentar la evasión y es un componente base para desarrollar con eficiencia acciones de fiscalización y de análisis de riesgos. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL], 2019, p. 37)

En todo caso, si bien la creación de registros contribuye a facilitar el desarrollo de las funciones de la Administración para la buena gestión en la recaudación tributaria, es también responsabilidad del obligado tributario⁴ realizar los trámites necesarios para inscribirse en tales registros, tal y como lo señala el Tribunal Contencioso Administrativo:

La obligación de estar inscrito en un Registro para efectos tributarios constituye así una obligación tributaria de carácter formal para todos los contribuyentes y responsables, y tal y como lo señala la norma, la misma resulta de trascendencia a efectos de definir no sólo la aplicabilidad o no de otras obligaciones tanto formales como materiales, sino

⁴ Son aquellas personas físicas, jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica a quienes una norma de carácter tributario impone el cumplimiento de una determinada prestación u obligación, que puede ser de carácter pecuniario o no; ya sea, en su condición de declarante, contribuyente, responsable, agente de retención o percepción, sucesor de la deuda tributaria u obligado a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria.

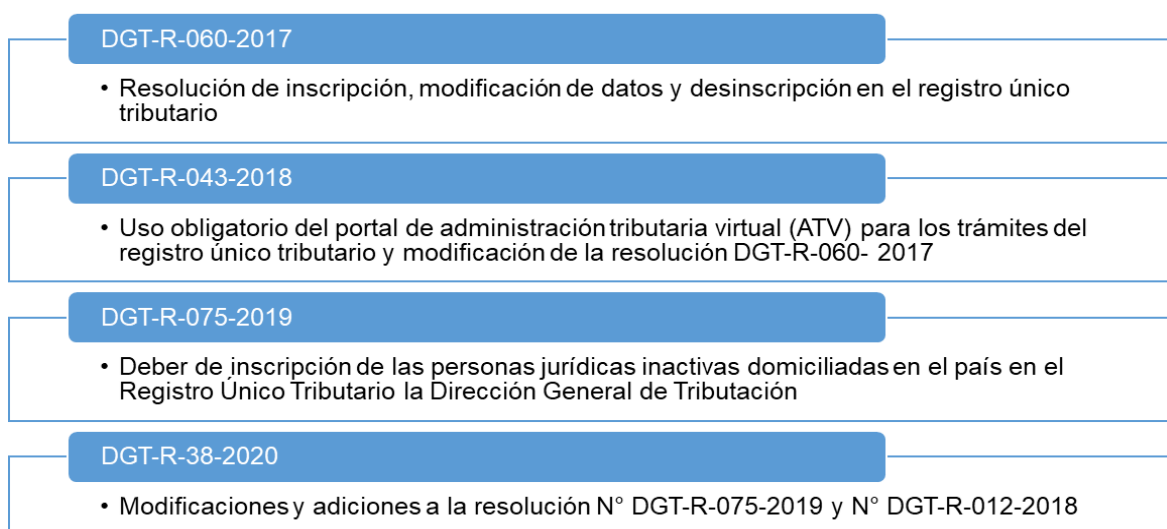
también en tratándose del ejercicio del *ius puniendi* estatal. (Resolución No. 00085-2019, 12 de Julio del 2019, Tribunal Procesal Contencioso Administrativo)

Entendido todo lo anterior, se procede con el análisis de los registros que serán objeto de estudio en esta investigación:

1.1.1. Registro Único Tributario (RUT)

El RUT, como se mencionó, tiene su fundamento en el RPT, y de acuerdo con el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa⁵, es la DGT, a través de la Dirección de Recaudación, específicamente en la Subdirección de Administración del Registro Único Tributario, la encargada de definir el procedimiento para el registro, actualización, interconexión y otras tareas relacionadas con el RUT; sin embargo, la regulación específica se realiza por medio de las resoluciones identificadas en la figura 1.2.

Figura 1.2
Resoluciones que regulan el RUT



1/ Alcance No. 309, a La Gaceta No. 242 del 21 de diciembre de 2017. 2/ La Gaceta No. 184 del 5 de octubre de 2018. 3/ Alcance No. 286, a La Gaceta No. 243 del 20 de diciembre de 2019. 4/ La Gaceta No. 269 del 10 de noviembre de 2020.

Fuente: Elaboración propia

Por otra parte, cabe indicar que la plataforma o sistema utilizado para el RUT se denomina Administración Tributaria Virtual (ATV), la cual, si bien inició operaciones en octubre de 2015, no fue hasta el 22 de diciembre de 2017 que se logró poner en productivo los trámites del RUT en aquella, lo cual permitió: “conformar y actualizar un nuevo RUT y de esa forma promover la integridad y calidad de la información de identificación, localización y obligaciones tributarias de los obligados tributarios de DGT”. (MH, 2017, pp 77-78)

⁵ Decreto Ejecutivo No. 35688-H, publicado en La Gaceta No. 14 del 21 de enero de 2010.

1.1.2. Exonet

El registro en el sistema Exonet es obligatorio a partir de la publicación del Decreto Ejecutivo No. 31611-H⁶, el cual surge principalmente por la necesidad de mantener un orden en el otorgamiento de las exenciones, tarifas reducidas o exoneraciones que diversas normas otorgan a los sujetos tributarios.

La dispensa del pago de algún impuesto o tributo “constituye un acto administrativo que confirma derechos subjetivos a favor del administrado (...) produce todos los efectos jurídicos queridos por el ordenamiento desde el momento que este se adopte”. El Departamento de Gestión de Exenciones de la División de Incentivos Fiscales de la DGH es el encargado de gestionar dicho registro, y a través de diversas resoluciones se emiten disposiciones específicas sobre el procedimiento de inscripción para cada régimen particular –por ejemplo, la resolución DGT-DGH-R-60-2019⁷–. También existen subregistros dentro de Exonet, como lo son el Registro de Proveedores de Exportadores y el Registro de Proveedores de la CCSS y las corporaciones municipales⁸, que en la práctica no son instrumentos separados del registro en estudio, sino caracterizaciones o parámetros que se le añaden a la actividad económica del obligado tributario al momento de realizar la inscripción en Exonet para identificarlo en alguno de estos subregistros. Finalmente, el registro tiene su base tecnológica en la plataforma de igual nombre.

Además es importante mencionar que de acuerdo con el CNPT toda persona física o jurídica que desee obtener o tramitar cualquier régimen de exenciones o incentivo fiscal, deberá encontrarse al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como en la presentación de las declaraciones tributarias a las que estuviera obligada, esto presupone que el sistema Exonet debe realizar de alguna forma la consulta con el RUT para determinar la inscripción del solicitante y verificar también el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aunque informes de la Contraloría General de la República (CGR) han demostrado lo contrario⁹.

1.1.3. Registros asociados al comercio exterior

La DGA actualmente cuenta con seis registros, que tienen su origen en distinta normativa legal, dos de ellos están relacionados con los importadores en general –el Registro de Importadores y el Registro de Importadores Habituales– cuya diferencia radica en la obligatoriedad de inscripción, pues para el primero, solo hace falta estar incorporado en los registros del Tribunal Supremo de Elecciones y del Registro Nacional, ya que TICA importa la información de estas bases de datos, mientras que para el segundo no existe obligatoriedad, sino más bien se trata de información que comparten los importadores con la Administración Aduanera. Un tercer registro es para las importaciones específicas de bebidas alcohólicas, el cual surge por una ley

⁶ Publicada en La Gaceta No. 20 del 29 de enero de 2004.

⁷ Resolución DGT-DGH-R-60-2019 “Procedimiento para solicitar el registro, las ordenes especiales para, la autorización de la exoneración o tarifa reducida del Impuesto sobre el Valor Agregado”, publicada en el Alcance No. 222, a La Gaceta No. 195 del 15 de octubre de 2019.

⁸ Según las resoluciones DGT-DGH-R-031-2019, publicada en el Alcance N° 140 a La Gaceta N° 116 del 21 de junio 2019, que crea el “Registro de comercializadores, distribuidores y productores de canasta básica tributaria, Registro de exportadores y procedimiento para el otorgamiento de la exoneración o tarifa reducida, para efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado”; y DGT-DGH-R-043-2019, publicada en La Gaceta N°143 del 31 de julio de 2019, que hace adiciones a la resolución anterior.

⁹ Ver el informe DFOE-SAF-IF-00017-2020 Informe de auditoría de carácter especial sobre las acciones ejecutadas por la DGT, la DGA y la DGH del MH para la integración del control tributario.

especial; el cuarto registro es para exportadores; y los restantes dos están relacionados con auxiliares de la función pública y transportistas.

En la Tabla 1.1 se encuentra el sustento legal de cada registro, así como las resoluciones que ha emitido el MH para establecer los procedimientos de inscripción en cada uno. Por otra parte, esta normativa establece la unidad que se encargará de realizar los procesos de matrícula – ya sea el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera o la Dirección de Estadística y Registros, ambos de la DGA –.

La inscripción en estos registros se puede realizar virtual y presencialmente o mixto, dependiendo de la necesidad del regulado, o en caso de que la Administración requiera alguna verificación adicional de la información, para que, finalmente los órganos mencionados anteriormente ingresen los datos al sistema TICA y el regulado pueda verificar su correcta inscripción.

En síntesis, a pesar de que la normativa permite que diferentes Administraciones Tributarias puedan crear y normar sus propios registros, solamente se estudiarán los registros tributarios del MH – específicamente de la DGA, DGT y DGH –, comprendiendo que existe una obligación por parte del regulado de inscribirse en estos registros con el fin de alcanzar la solución del problema que plantea la regulación.

Tabla 1.1
Registros a cargo de la Dirección General de Aduanas

Tipo de Registro	Fundamento Normativo	Directrices
Registro de importador	RECAUCA IV: ¹ Artículos 5, inciso p); 17, inciso b); 19; 20 y; 210. Ley General de Aduanas: ² Artículos 24, inciso o) y; 246. Reglamento Ley General de Aduanas: ³ Artículo 24 <i>bis</i> , inciso f)	DGA-232-2009 ⁴ DGA-004-2019 (automatiza registro)
Registro de importadores habituales	RECAUCA IV: Artículos 5, inciso p); 19 y; 20. Ley General de Aduanas: Artículo 24, inciso o).	DGA-232-2009 DGA-004-2019
Registro de Exportadores habituales	RECAUCA IV: Artículos 5, inciso p); 17, inciso c); 19 y; 20. Ley General de Aduanas: Artículo 24, inciso o). Reglamento Ley General de Aduanas: Artículo 357. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado: ⁵ Artículo 66.	RA-19 ⁶
Registro importador de bebidas alcohólicas	Ley de Creación del Registro Fiscal de Importadores, Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas: ⁷ Artículo 2. Ley General de Aduanas: Artículo 24, inciso o).	DGA-283-2009 ⁸ DGA-232-2009
Registro de transportistas nacionales e internacionales	RECAUCA IV: Artículos 5, inciso p); 19; 20; 56, inciso e); 66; 71; 72; 73; 102; 113 y; 137. Ley General de Aduanas: Artículo 24, inciso o). Reglamento Ley General de Aduanas: Artículos 18; 18 <i>bis</i> , incisos e), j) y k); 19; 19 <i>bis</i> , inciso g, 86; 87; 88 y; 126. Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre: ⁹ Artículos 37; 38 y; 39.	RA-09 ¹⁰ RA-08 ¹¹ RES-DGA-DGT-023-2018 ¹²
Registro de auxiliares de la función pública aduanera	RECAUCA IV: Artículos 5, inciso p); 19; 20; 56, inciso e); 66; 71; 72; 73; 102; 113; 130 y; 131. Ley General de Aduanas: Artículo 24, inciso o). Reglamento Ley General de Aduanas: Artículos 18; 18 <i>bis</i> , incisos e), j) y k); 19; 19 <i>bis</i> , inciso g; 86; 87; 88; 113; 114 y; 182.	RES-SUB-DGA-054-2015 ¹³ *dependiendo del tipo de auxiliar.

¹ **Decreto Ejecutivo 42876-H-COMEX** “Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV”, publicado en el Alcance No. 49, a La Gaceta No. 51 del 11 de marzo de 2021.

² **Ley N° 7557** “Ley General de Aduanas”, publicada en La Gaceta No. 212 del 8 de noviembre de 1995.

³ **Decreto Ejecutivo N° 25270-H y sus reformas** “Reglamento a la Ley General de Aduanas”, publicado en el Alcance No. 37 a La Gaceta No. 123 del 28 de junio de 1996.

⁴ **Resolución RES-DGA-232-2009** “Lineamientos para el registro y actualización de importadores habituales”, publicado en la Gaceta No. 210 del 29 de octubre del 2009.

⁵ **Decreto Ejecutivo N° 41779** “Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”, publicado en el Alcance No. 129, a La Gaceta No. 108 del 11 de junio de 2019.

⁶ Requisitos para la autorización y registro como exportador habitual.

⁷ **Ley N° 8707** “Ley de Creación del Registro Fiscal de Importadores, Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas”, publicado en La Gaceta No. 44 del 4 de marzo de 2009.

⁸ **Resolución RES-DGA-283-2009** “Requisitos para el Registro Fiscal de Bebidas Alcohólicas”, publicada en la Gaceta No. 219 del 11 de noviembre de 2009.

⁹ **Decreto Ejecutivo N° 29441-COMEX** “Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre” (Formulario de Declaración e Instructivo), Resolución N° 65-2001 (COMRIEDRE).

¹⁰ Requisitos para la autorización e inscripción como transportista aduanero aéreo o marítimo.

¹¹ Requisitos para la autorización e inscripción como transportista aduanero terrestre.

¹² **Resolución RES-DGA-DGT-023-2018** “Implementación del registro en línea de conductores costarricenses utilizados para el tránsito nacional e internacional terrestre”, publicada en La Gaceta No. 159 del 31 de agosto del 2018.

¹³ **Resolución RES-SUB-DGA-054-2015** “Formularios para los trámites de gestiones de autorización, inscripción y actualización de los Auxiliares de la Función Pública para ante el Departamento de Estadística y Registros de la Dirección de Gestión Técnica”, publicado en la Gaceta No. 69 del 10 de abril del 2015.

Fuente: Elaboración propia.

1.2. Vigencia de la situación que se pretendía regular

El problema que pretende resolver la regulación – mejorar los niveles de recaudación mediante una adecuada identificación de los obligados tributarios – ha sido atacado mediante diferentes mecanismos a través de los años, desde reformas y emisión de leyes como las realizadas en 1995 con la Ley de Justicia Tributaria¹⁰, en 2016 con la Ley para mejora de la lucha contra el fraude fiscal¹¹ o en 2018 con la Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas¹²; así como también con mejoras tecnológicas como la implementación del sistema TICA en 2005 o el ATV en 2016.

Se ha identificado una relación positiva entre la tasa de variación del PIB y la tasa de variación de los ingresos tributarios, por lo que se hace necesario que la Administración Tributaria realice acciones activamente durante épocas de bonanza económica para alcanzar una recaudación óptima, y durante épocas de crisis refuerce las medidas de control tributario para evitar que los contribuyentes aporten menos al fisco. Al respecto Sancak, Vellaso y Xing (citado por Conejo, et al. 2011, p.51) han encontrado que esta relación puede ser más o menos fuerte dependiendo de la posición de la economía en el ciclo económico, y también relacionan la menor recaudación en períodos de crisis con el aumento en la evasión y la estructura de del gasto de los agentes económicos.

Importante resaltar que el estudio encuentra que, en periodos de auge económico, la recaudación tributaria crece más rápidamente comparada con periodos de bajo crecimiento y que en periodos de crisis, decrece de manera significativa. Este comportamiento lo atribuyen los autores a que en periodos de crisis económica se incrementa la evasión tributaria y se modifica la estructura de gasto, de manera que se consumen más los bienes de primera necesidad en detrimento de los bienes suntuarios, los cuales generalmente pagan más impuestos.

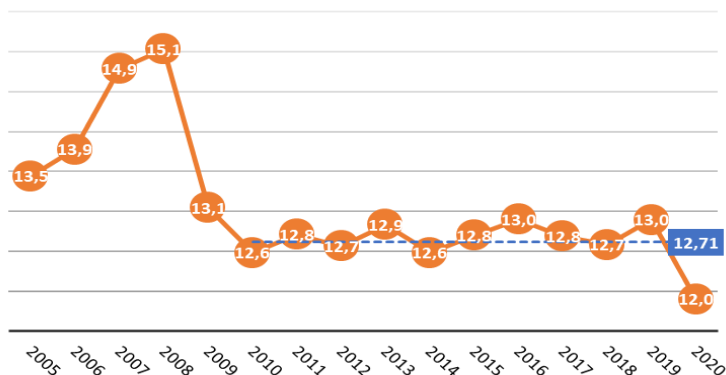
La evidencia muestra que, para el caso de la economía costarricense (Conejo, et al. 2011, p.51), en el largo plazo, ante un incremento de 1% en el PIB, la recaudación de los ingresos tributarios se incrementa en 1,11%, lo cual afirma esta relación positiva entre ambas variables.

¹⁰ Ley 7535 “Ley de Justicia Tributaria” publicada en La Gaceta No. 175 del 14 de setiembre de 1995.

¹¹ Ley 9416 “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal” publicada en el Alcance No. 313, a La Gaceta No. 244 del 10 de diciembre de 2016.

¹² Ley 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” publicada en el Alcance No. 202, a La Gaceta 225 del 4 de diciembre de 2018.

Gráfico 1.1
Carga tributaria en Costa Rica 2010-2020
(en porcentaje)



Fuente: Elaboración propia con datos del MH y BCRR

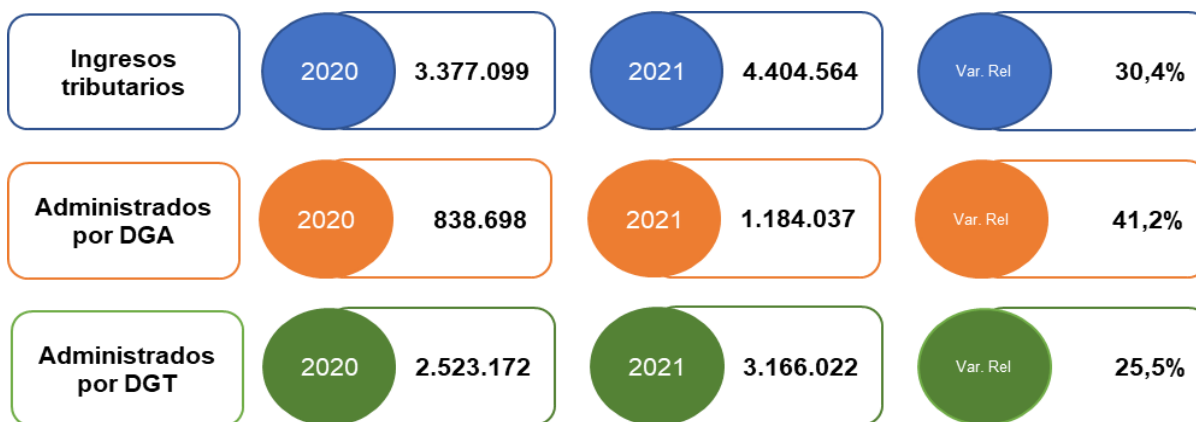
Los ingresos tributarios representaron en promedio el 12,71% del PIB durante el decenio 2010-2020, caracterizado el primer quinquenio por movimientos alrededor de ese promedio año con año, posteriormente se observa un periodo de tres años en los cuales la carga tributaria tuvo un repunte hasta el 13% en el 2016, seguido por un descenso en la recaudación, y en general de la producción, explicada principalmente por la incertidumbre que causó el aumento significativo del déficit fiscal. La estabilización económica experimentada hacia finales del 2019, luego de varios trimestres en los cuales

las tasas de variación de la producción fueron negativas, se vio truncada por la situación sanitaria provocada por el COVID-19, experimentando la peor caída desde 2009.

A octubre del 2021, la carga tributaria en Costa Rica representó el 11.36% del PIB, donde los impuestos administrados por la DGT representaron 71,9% de los ingresos tributarios, mientras que los administrados por la DGA solamente aportaron el 26,9% (74,7% y 24,8% para el mismo periodo del año anterior).

Están identificados dentro del Ministerio los impuestos que le corresponde administrar a cada dirección, sin embargo, como se verá más adelante, no se cuenta con un control tributario en tiempo real que permita identificar todas las obligaciones de un contribuyente según su actividad económica habitual y sus actuaciones ante la misma Administración.

Figura 1.3
Ingresos Tributarios e impuestos administrados por la DGA y DGT
-A octubre del 2021-



Fuente: Elaboración propia con datos del MH.

Como se mencionó en la sección anterior, los registros que cada dirección tiene a su cargo son utilizados para los fines específicos de cada una, sin que el Ministerio cuente con un sistema integrado que permita perfilar a cada contribuyente, esto puede permitir que pueda evadir alguna obligación tributaria, o del todo no se matricule en los registros según las disposiciones correspondientes.

Siguiendo a Sancak, Vellaso y Xing (2010) el incumplimiento tributario, específicamente la evasión, puede ser un problema consistente con la posición en el ciclo económico de la economía, reforzándose en periodos de crisis. Si se quiere alcanzar una efectiva recaudación tributaria a partir de la identificación de los obligados tributarios, es necesario atender este problema. Para el caso costarricense la evasión, se ha medido con diferentes metodologías para distintos períodos de tiempo, por ejemplo, según Chaves y Valverde en 1996, Cruz en 1998 y la CGR en el año 2000 (citados en CGR, 2001, p. xii), la evasión en el impuesto sobre las ventas (IGSV) era alrededor del 30% y 40% –porcentajes sobre el total estimado de recaudación– para el decenio de 1990, mientras que para el impuesto a las sociedades era del 60% para el año 1998. En años más recientes, se han obtenido algunos datos sobre la evasión en el IGSV, que lo ubican cerca del 30% promedio para el periodo 2012-2017 (CEPAL, 2017, p 44; 2018 p 60; OCDE, 2017; FMI, 2018, p 9), y según Bachas y Soto (citado en OCDE 2017, p 24) “las empresas costarricenses evaden hasta el 70% de sus obligaciones fiscales cuando enfrentan una tasa del 30% del impuesto sobre la renta”.

En la Tabla 1.2 se muestran mediciones de la evasión del IVA y del ISR para diferentes países, a pesar de que existen diferencias metodológicas que dificultan la comparación, al confrontar los números costarricenses con sistemas tributarios similares, como Colombia, Uruguay México, se observa que los porcentajes de evasión son significativamente altos para nuestro país, por lo que los esfuerzos para llevar los indicadores a los niveles más bajos de la región deben realizarse desde distintas iniciativas, entre las cuales indudablemente debe considerarse la mejora en los registros tributarios, como se realizó en 2017 con las mejoras en el RUT producto de la implementación de la plataforma ATV.

En comparación con el PIB, en Costa Rica hay dos estudios principales¹³ que, a pesar de que las metodologías utilizadas no permiten la comparación de datos –el estudio de 2015 se realiza bajo el concepto de estimación para incumplimiento tributario que incluye elusión, evasión y mora, mientras que el estudio de 2018 estima la brecha tributaria que es la diferencia entre el ingreso potencial y la recaudación efectiva–, muestran que los niveles de incumplimiento tributario o de brecha tributaria, según sea el caso, continúan siendo altos y que es necesario mantener regulaciones como los registros tributarios para intentar disminuirlos.

¹³ El primero realizado en 2015 por el MH y el segundo en 2018 por una asistencia técnica entre el MH y el Fondo Monetario Internacional.

Tabla 1.2
América Latina: Tasas de evasión del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto sobre la renta (ISR), último año disponible
(en porcentaje)

	IVA		Impuesto sobre la renta			
	Año	Evasión	Año	Total	De las personas jurídicas	De las personas físicas
Argentina	2007	19,8	2005	49,7	49,7	49,7
Bolivia a (Estado Plurinacional de)	2013	17,9	...	...	...	...
Brasil	2015	27,5	2014	28,1	26,6	34,1
Chile	2015	20,3	2009	31	31	27
Colombia	2015	20,1	2012	34,4	34,4	...
Costa Rica	2013	33,1	2013	66,2	70	57,3
Ecuador	2004	31,8	2005	63,8	65,3	58,1
El Salvador	2010	33,1	2005	45,3	51	36,3
Guatemala	2015	34,2	2006	63,7	62,8	69,9
Mexico	2012	24,3	2012	28,9	31,4	26,3
Nicaragua	2013	31,8	...	...	...	...
Panamá	2012	39,7	...	...	...	...
Paraguay	2014	30,9	...	...	...	...
Perú	2014	28,3	2006	48,5	51,6	32,6
Republica Dominicana	2014	38,6	2009	65,2	68,9	51,8
Uruguay	2012	13,4	2013	...	39,6	...
Venezuela (República Bolivariana de)	...	...	2000-2005	45,6	...	...

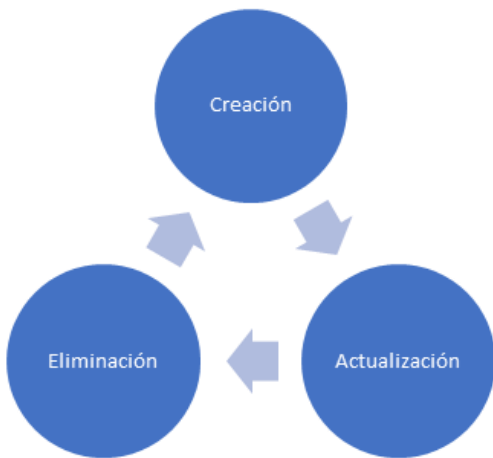
Fuente: CEPAL, 2017

Para el estudio de 2015, se estima que en promedio durante el periodo 2010-2013 el incumplimiento tributario total fue de 8,05% del PIB, desglosado en 2,36% para el IGSV y 5,85% para el ISR. Considerando los datos del estudio de 2018 la brecha tributaria para el periodo 2012 y 2016 es de 4,6% del PIB, compuesto por 1,9% para el IGSV y 2,7% para el ISR.

Ahora bien, en la adecuada gestión de la Administración Tributaria, el tema específico de identificación y registros de contribuyentes constituye uno de los pilares para la operación eficiente en la recaudación de tributos y fiscalización:

Las administraciones tributarias deben recopilar y mantener una base de datos completa de las personas jurídicas y físicas obligadas a inscribirse según la ley; esto incluye a contribuyentes con obligaciones propias y a otros, como empleadores con obligaciones de retención en la fuente sobre salarios (RFS) de sus empleados. El registro y numeración de cada contribuyente es la base de los principales procedimientos administrativos asociados con la presentación de declaraciones, el pago, la determinación y la cobranza. (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT], 2019, p. 22)

Figura 1.4
Etapas en la gestión de registros tributarios



Fuente: Adaptado de Alink, et, pp 319-320

En este sentido, la gestión de registros debería tener como mínimo las tres etapas descritas en la figura 1.3 (Alink, et, p. 319-320). Sobre la creación o inscripción, como ya se mencionó en el apartado anterior, existe una obligación por parte del contribuyente o el responsable de matricularse en los registros que la legislación le exija, para ello es necesario que las obligaciones sean claras y los procesos de registro tengan los menores costos posibles con el fin de facilitar la inscripción por iniciativa propia.

En lo referente a la actualización de datos, es importante verificar la veracidad de la información, por lo que se hace necesario tener convenios con otras instituciones que tengan datos actualizados cada vez que los obligados tributarios realicen cambios de la información pertinente para la Administración Tributaria (cambios de domicilio, cambios en la conformación de capital de las

empresas, entre otros), lo cual debe reforzarse con una fiscalización efectiva de la información brindada, ya sea a través de auditorías o de visitas en campo.

Por último, la eliminación debe ser una acción activa de la Administración, procurando eliminar aquellos contribuyentes que ya no deban brindar información tributaria, por ejemplo, personas fallecidas o sociedades disueltas.

Estos mismos autores señalan algunas medidas que pueden garantizar la integridad y efectividad de los registros (Alink, et, p. 321), y que constituyen acciones que pueden ser tomadas como buenas prácticas en esta materia:

- Obligaciones legales claras para que los contribuyentes se inscriban por iniciativa propia.
- Procedimientos sencillos y fácilmente accesibles
- Enlaces apropiados a otras bases de datos externas pertinentes
- Actividades diversas que apunten a detectar contribuyentes no inscritos

Es claro que continúa siendo pertinente mantener registros tributarios que faciliten la gestión de la Administración para la recaudación de tributos y la correcta fiscalización. Ahora bien, en el caso costarricense, para que dichos registros sean acordes con lo expuesto en los párrafos anteriores, cada uno debería cumplir con ciertos estándares que permitan la interconexión; la otra opción es la creación de un registro único que contemple toda la información necesaria para que las diferentes áreas del Ministerio puedan cumplir con sus funciones recaudadoras y fiscalizadoras, lo cual, además, facilitaría la relación contribuyente u obligado tributario con la Administración Tributaria.

Sobre la importancia de los registros tributarios, la CGR, en el informe DFOE-SAF-IF-00017-2020, del 17 de setiembre 2020, indicó:

El registro de contribuyentes es un pilar fundamental para el control tributario, pues en él radican los datos identificativos de los contribuyentes, que son el insumo básico para la ejecución de los planes de control de forma transversal. Este registro debe estar integrado por datos tributarios, aduaneros y de exoneraciones, y los datos identificativos que en él se encuentran deben guardar consistencia para efectos de facilitar la minería de datos y los cruces de información. (CGR, 2017, p. 22)

Actualmente el MH trabaja en el proyecto Hacienda Digital para el Bicentenario¹⁴ (en adelante Hacienda Digital), un proyecto, que, para efectos de este análisis de impacto regulatorio, busca ir por la segunda opción planteada, es decir la creación de un registro único –que en el proyecto se ha denominado Registro Único Hacendario–, dado que, con la creación de los diversos registros ya expuestos, no se pensó en su momento una forma de integrarlos y cruzar información entre ellos, incumpliendo entonces las buenas prácticas que caracterizan a un buen registro tributario:

En un escenario en que no se toma ninguna medida implica continuar trabajando con sistemas de tecnología que no están integrados, obsoletos y requieren un importante trabajo adicional para la consolidación de datos, complicando y entorpeciendo el intercambio de información entre las aplicaciones y dificultando la formación de una vista integrada de los datos de los contribuyentes e identificación de los riesgos.

La alternativa de solución seleccionada es el reemplazo de los sistemas actuales ya que debido al nivel de antigüedad de estos y el costo que significa el mantenimiento y operación de sistemas obsoletos, con arquitectura que ya no cuenta con soporte y para los cuales el realizar inversiones futuras no genera ningún valor agregado para la administración ni mejora de los servicios de recaudación y administración financiera. (Proyecto de Ley Hacienda Digital, Expediente Legislativo 22.016 de 2020)

Lo que se plantea en esta propuesta tecnológica indudablemente apunta a que el problema que pretende resolver la regulación continúa siendo relevante y, por tanto, la creación de un único registro para atenderlo. En efecto, uno de los pilares del proyecto Hacienda Digital¹⁵, y de hecho, uno de los primeros entregables de la solución tecnológica, es la redefinición del registro único como base de todos los procesos tributarios, incluso, aceptando las posibles modificaciones que esto traería a la estructura organizacional del Ministerio.

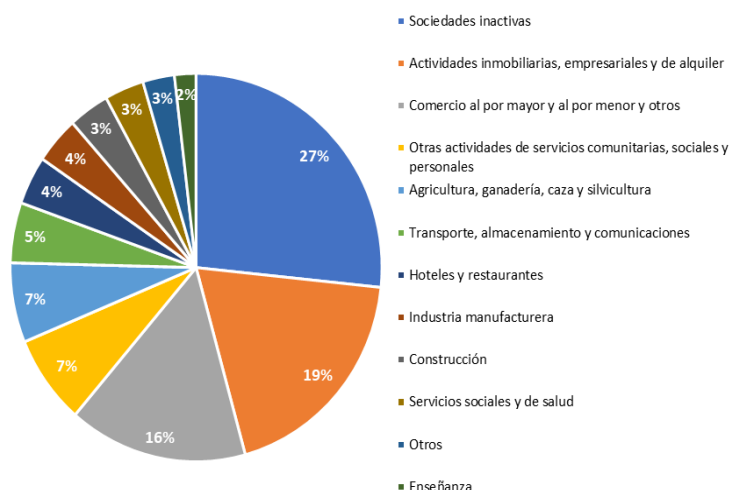
¹⁴ Proyecto con financiamiento por parte del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, por un monto de ciento cincuenta y seis millones seiscientos cuarenta mil dólares (USD 156,640,000.00).

¹⁵ Cabe señalar, que el proyecto de ley citado se convirtió en la Ley No. 9922, publicada en el Alcance No. 310, a La Gaceta No. 310 del 24 de noviembre de 2020.

1.2.1. Perfil de los regulados

Como se mencionó en el primer apartado de este capítulo, la inscripción en los registros que la Administración requiera constituye una obligación tributaria de los contribuyentes.

Gráfico 1.2
Registros en el RUT según actividad económica del obligado tributario en 2020.
(en porcentaje)



Fuente: Elaboración propia con datos de la DGT.

Si partimos del estudio del RUT, para 2020 existían 834.548 registros, de los cuales 53% son personas físicas y 47% son personas jurídicas. Por otra parte, 97,4% de los registrados son pequeños contribuyentes, 2,4% son medianos y solo 433 son grandes contribuyentes.

El Gráfico 1.2 muestra la distribución de los registrados de acuerdo con las actividades económicas. El porcentaje mayor son las sociedades inactivas, las cuales están obligadas a registrarse en el RUT desde el 2017 con la promulgación de la Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas N° 9428¹⁶ (que reformó la Ley N° 9024), luego un 19% de los registrados están relacionados con actividades inmobiliarias y un 16% con comercio.

Figura 1.5
Información de impuestos requerida en el RUT

Impuestos	Impuestos específicos
<ul style="list-style-type: none"> Sobre las utilidades Al valor agregado Agente de Retención/Informante 	<ul style="list-style-type: none"> A los productos de Tabaco Selectivo de Consumo Fondos de Inversión Salas de Juego (Casinos) Específico de bebidas Alcohólicas Específico de bebidas envasadas sin alcohol Solidario

Al realizar la inscripción en este registro, el obligado deberá indicar aquellos impuestos que deberá declarar y eventualmente pagar. En efecto, para el año analizado hay 722.200 registrados que deben cumplir con la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta, 467.704 deben hacerlo para el impuesto al valor agregado (régimen general).

Como se observa, la información de impuestos, que es solicitada mediante los formularios de inscripción en el RUT, solamente incluye aquellos tributos que

Fuente: ATV

¹⁶ Publicada en el Alcance Digital N° 64 a La Gaceta N° 58 del 22 de marzo de 2017

son de interés para la DGT¹⁷, tal y como se observa en la figura 1.4, es decir, desde la concepción misma de la información requerida en el RUT, no se contempla la posibilidad de que este registro incluya toda la información del obligado tributario, por ejemplo, lo referente a comercio exterior y exenciones.

En cuanto a los registros llevados por la DGA, el Cuadro 1.1 muestra la cantidad de matriculados en cada uno, con datos a octubre del 2021. Resaltan 1.633 transportistas internacionales terrestres, 200 agencias de aduanas y agentes independientes, 287 agentes de aduana subalternos, 582 zonas francas.

Asociado directamente al comercio exterior, los importadores son 2,4 veces más que los exportadores, mientras que los importadores habituales son poco más de 1.600 activos. En este punto es importante señalar que los exportadores deben también estar registrados en PROCOMER; por otra parte, tanto importadores como exportadores que negocien con productos específicos, deben registrarse en otras instituciones del Gobierno para cumplir con la legislación (por ejemplo, la importación y exportación de productos animales y vegetales).

Sobre el registro de importadores de bebidas alcohólicas, en 2019 se contabilizaron 266 inscritos, para el 2020 hubo 23 nuevos registros y para 2021, al 12 de noviembre, se contabilizan 44 nuevos matriculados, es decir un promedio de crecimiento anual de 12%.

¹⁷ En la base de datos suministrada por la DGT solamente se ubican las declaraciones D-101, D-103, D-104 y D-105, mientras que en formulario de inscripción en el RUT disponible en la plataforma ATV se incluyen algunos otros impuestos como el de casinos y el de bebidas alcohólicas.

Cuadro 1.1

Auxiliares de la función pública aduanera y operadores del comercio exterior autorizados y activos, al mes de octubre de 2021

Tipo de Auxiliar/Empresa	Total activos a la fecha
Agencias de Aduanas y Agentes Independientes	200
Agentes de Aduana subalternos	287
Asistentes de agente de aduanas	404
Agencias de Aduanas y Agentes Indep. declarantes de tránsito	50
Entidades Publicas	26
Consolidadores de carga	186
Empresas de Entrega rápida	50
Transportistas Aéreos	32
Transportistas Navieros	66
Transportistas Internacionales Terrestres	1.633
Transportistas Nacionales Terrestres	118
Representante de Transportistas	96
Marinas	6
Tiendas Libres	1
Terminales de carga	10
Despachos domiciliarios comerciales	15
Despachos domiciliarios industriales	8
Depositarios Aduaneros	59
Estacionamientos Transitorios	15
Empresas de Perfeccionamiento Activo	34
Empresas de Zona Franca	582
Régimen Devolutivo de Derechos	46
Gestores Portuarios	4
Concesionarios Depósito Libre Comercial de Golfito	35
Exportadores Habituales	43
Exportadores ¹	19.193
Importadores ²	45.827
Importadores Habituales ³	1.629
Total	70.655

1/ Se refiere a las personas físicas y jurídicas que se registran en PROCOMER y se replican los registros en el sistema TICA.

2/Se refiere a las personas físicas y jurídicas que han tramitado importaciones.

3/Se asumió el registro a principios del año 2020, y se registraron los que se encontraban habilitados, y agregando las nuevas solicitudes.

Fuente: Departamento de Estadística y Registros, con base en la información contenida en el sistema TICA.

Por último, es importante identificar los involucrados con la regulación en estudio, tanto los que se involucran directamente – los contribuyentes y el MH –, como los que se relacionan indirectamente.

Tabla 1.3
Análisis de involucrados.

Parte interesada	Entendida como...	Contexto	Importancia	Vinculación
Regulado directo	Obligados tributarios	Interno	Alto	Alto
Institución	MH	Interno	Alto	Alto
Operadores de la regulación	DGT, DGA y DGH	Interno	Alto	Alto
Regulados indirectos	Administraciones tributarias (RPT aplica como norma supletoria a las restantes)	Interno	Bajo	Alto
Grupos organizados	Cámaras empresariales.	Externo	Alto	Bajo
Empresarios	Importadores, exportadores, comerciantes, agropecuario, industriales, etc.	Externo	Alto	Bajo
Relación con las administraciones	Asamblea Legislativa, Contraloría General de la República, Procuraduría General de la República, Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), Municipalidades, Poder Judicial, Tribunal Supremo de Elecciones (Registro Civil, Registro Nacional.	Externo	Bajo	Alto
Entorno social cercano (vecindario)	Todo el país.	Externo	Alto	Alto
Entidades financieras	Agentes de retención y de percepción de impuestos.	Externo	Alto	Bajo
Entorno social amplio y ONG's	Asamblea Legislativa, organismos financieros internacionales multilaterales.	Externo	Alto	Bajo
Medios de comunicación social	Escritos, radiales y televisivos. Redes sociales.	Externo	Bajo	Bajo

1.2.2. Obstáculos

La efectividad de la regulación y la atención del problema o la necesidad que ha justificado su emisión puede enfrentar obstáculos que no favorecen la calidad de la regulación y que permiten visualizar las primeras posibilidades de mejora. En este caso entre los obstáculos encontrados están los siguientes:

Multiplicidad de registros, la mayoría sin interconexión, dentro del MH

Los diversos registros que se han expuesto tienen su origen en diferentes necesidades que se plantean en cada una de las normativas que los sustentan, sin embargo, la diversidad de normativa no ha beneficiado a tener una visión integral del obligado tributario, pues se entiende que su actuación ante la Administración se debe diferenciar dependiendo de si es un contribuyente, un actor del comercio exterior o un beneficiario de exoneraciones. Además, como ya se mencionó, para abordar esta situación pueden plantearse dos soluciones, o que los diversos registros se planteen de tal manera que puedan interconectarse de manera eficiente para que puedan ser utilizados por todas las Direcciones del MH que así lo requieran, o que se plantee un registro único que incluya toda la información y de ahí fluya a las instancias que la requieran.

Actualmente es claro que no existe interoperabilidad entre los sistemas del Ministerio ya que el regulado “se debe registrar en veinte sistemas de información, duplicando la información y presentando documentos en papel, lo que imposibilita tener una verdadera Entidad Digital, que permita contar con una institución moderna e inteligente”. (Proyecto de Ley Hacienda Digital de 2020). La multiplicidad de registros genera exceso de costos para el regulado pues tiene que presentar información similar ante diferentes dependencias del Ministerio, además para obtener distintos servicios por parte de la Administración, debe estar registrado en la dependencia correspondiente, y la inscripción en algún registro dentro de la misma institución se puede convertir en un requisito para la inscripción en otro.

Otra arista de este obstáculo tiene que ver con que la normativa faculta la creación de registros por parte de las Administraciones Tributarias y emitir normativa nueva que los regule. Asimismo, la definición *per se* de Administración Tributaria dentro de nuestro marco jurídico, de acuerdo con lo planteado en apartados anteriores, puede ser un obstáculo para alcanzar alguna solución eficiente al problema, puesto que muchos entes cumplen con esta definición.

Este obstáculo afecta directamente a la consecución de la solución al problema que pretende hacer frente la regulación, pues la poca interconexión entre las Direcciones del Ministerio puede generar el riesgo de que se no se cobren eficientemente los impuestos, o que por ejemplo, un importador registrado ante aduanas, con actividad comercial sobre los bienes que importe, no esté pagando los tributos que le corresponde recaudar a la DGT, o también que se otorguen exoneraciones a obligados que están morosos. Estas situaciones han sido puntualizadas por la CGR (CGR, 2017, p 3) en su informe DFOE-SAF-IF-00017-2020:

(...) se identificaron 60 personas físicas y jurídicas que presentaron la condición de morosos y 8 con condición de omisos en los cuatro períodos consecutivos de estudio, y que gozaron de un beneficio fiscal autorizado. Los montos de exoneraciones autorizadas en impuestos aduaneros a ese conjunto de 60 beneficiarios morosos

ascendieron a ¢17.433 millones y ¢177 millones específicamente en el Impuesto al Valor Agregado, en el período de estudio.

(...)

Además, se determinó que 42 importadores que registraron volúmenes de importaciones por ¢370.936 millones e impuestos aduaneros pagados por ¢51.078 millones de 2017 a 2019 no se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario.

Ausencia de interconexión de los registros con otras instituciones

En el apartado anterior se mencionó que una de las características de un buen registro tributario es la interconexión con otros sistemas proveedores de información, como lo son municipalidades, patronos retenedores, Registro Civil, Registro de la Propiedad, CCSS, entre muchos otros, todo con el fin de mantener actualizados los registros existentes y también para matricular de oficio a algunos obligados tributarios.

La CGR (2020, p. 3), ejemplifica esta situación al comparar los datos de los RUT y Exonet con el Registro de Defunciones¹⁸, alertando que esta práctica puede sobreestimar el cálculo de la tasa de contribuyentes omisos:

(...) se identificaron 19.982 contribuyentes inscritos en el Registro Único Tributario que aparecen fallecidos en el Registro de defunciones del Registro Civil, con una fecha de defunción anterior en el Registro Civil al año en que aparecen como contribuyentes inscritos en el RUT, sin que en este último registro se pueda identificar automáticamente tal condición, así como 82 en el registro de exenciones

La Herramienta de Evaluación y Diagnóstico de la Administración Tributaria, conocida como el TADAT por sus siglas en inglés (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool), también se ha expresado sobre esta situación, argumentando que, si bien existen esfuerzos por parte de la Administración para incluir cruces de información con otras instituciones, estos no son sistemáticos, y tampoco se cuenta con sistemas automatizados que permitan realizar las consultas con estas otras bases de datos.

no existe un uso sistemático de información de terceros. La administración tributaria ha identificado contribuyentes no inscritos conforme a diferentes fuentes de información de (p. ej. importaciones, exportaciones, permisos, licencias o patentes e información de la Caja Costarricense de Seguridad Social). Sin embargo, no se aprecia un uso sistemático de la información de terceros para detectar contribuyentes potenciales. (TADAT, 2019, p 23)

Adicionalmente, cuando se utiliza la información de algunas de esas fuentes el análisis puede resultar insuficiente para detectar la magnitud de la falencia que presenta el registro, como se indica en la siguiente información:

¹⁸ De esta situación se conoce que los registros ligados al programa informático TICA de la DGA si realiza una consulta a esta base de datos, por lo que la información de personas fallecidas si se encuentra actualizada.

La DGT no cuenta con un sistema integrado de información tributaria, que permita integrar la información obtenida de los requerimientos o convenios con otras instituciones, para verificar empresas o personas con actividad lucrativa no inscritos ante la administración tributaria. De 527 casos identificados como posibles obligados tributarios (casos ocultos) producto de un cruce de información con los patronos inscritos ante la CCSS, se programó realizar 64 actuaciones (12% de los casos). (CGR, 2020)

Esta práctica es importante para cumplir con la característica de información suficiente y fiable, es decir, sirve para verificar algún tipo de información que los obligados tributarios brinden al momento de registrarse, pero también es importante para identificar posibles obligados tributarios que no estén inscritos en los registros del Ministerio.

Si bien, para resolver esta situación, en el marco del Proyecto Hacienda Digital para el Bicentenario, se ha emitido el documento “Marco Interoperabilidad del Ministerio de Hacienda”, cuyos objetivos son:

Objetivo Principal:

“Establecer el marco para la transformación del intercambio de información entre el Ministerio de Hacienda y las entidades suministradoras de información de forma tal que permita crear servicios más eficientes, seguros e integrados en beneficio de los ciudadanos, empresas y gobierno”.

Objetivo Secundario:

“Asegurar un óptimo intercambio de información entre organismos públicos, empresas y ciudadanos, con el fin de lograr eficiencia en los trámites, rapidez y agilidad en las operaciones públicas.” (Hacienda Digital para el Bicentenario, 2021)

Es indudable el impacto que esta carencia ha tenido en la efectividad de la regulación del registro tributario y en los requerimientos de información para los obligados tributarios.

Estructura Organizacional del Ministerio

El Viceministerio de Ingresos del MH se encarga de la recaudación de impuestos y está conformada por la DGA, DGT, DGH y DGPCF. Cada una de estas direcciones tiene un tema de especialización, sin embargo, se hace necesario que se emprendan esfuerzos coordinados entre estas instancias para intentar darle solución al problema que atiende esta regulación, además para “tener una visión integrada del contribuyente, como agente económico cuyas actuaciones tienen repercusiones fiscales, así como para hacer frente a los retos que se plantean con la internacionalización de prácticas de fraude cada vez más complejas y difíciles de combatir” (CGR, 2016, p.3).

Para mantener esta coordinación se ha creado mediante el Decreto Ejecutivo N° 39696-H¹⁹ la Comisión de Coordinación del Área de Ingresos del MH, sin embargo, tal y como lo menciona la CGR, el poco apoyo entre las direcciones hace que se evidencien aún más los problemas de falta de infraestructura tecnológica y operativa de vinculación, es decir en cuanto a registro que permita una caracterización global del obligado tributario, además las acciones de mejora

¹⁹ Publicado en el Alcance No. 90, a la Gaceta No. 107 del 3 de junio del 2016.

emprendidas por esta Comisión generalmente no cuenta con suficiente apoyo ni indicadores que permitan medir la gestión realizada.

Se determinó, además, la necesidad de fortalecer la coordinación en el área de ingresos del MH para la ejecución de acciones conjuntas de control tributario, por cuanto en promedio el 66,4% de las actividades de los Planes de Acciones Conjuntas del Área de Ingresos (PACAI) quedaron pendientes de realizar al cierre de cada año. Además, se requiere mayor compromiso y asistencia de los miembros de esta Comisión de coordinación a las sesiones de trabajo que se realicen con la periodicidad mínima requerida, para integrar esfuerzos que permitan medir el efecto directo (recuperación tributaria) e inducido (mejora en el comportamiento tributario de los contribuyentes) producto del trabajo de la Comisión de Coordinación del área de ingresos. (CGR, 2020, p.4)

Finalmente, es conocido que la estructura organizacional del MH ha generado que las direcciones trabajen de forma aislada y en su ámbito de especialización, lo que reduce el margen para que las acciones colectivas del área de ingreso tengan un impacto positivo en la recaudación, lo cual ha sido señalado por el propio Ministerio (Proyecto de Ley Hacienda Digital de 2020, p 15), quien ha indicado que “las dependencias del Ministerio trabajan en silos lo que complica los flujos de información, lo que la hace lenta y poco eficiente. Esto conduce a la duplicación de datos, fomenta la subfacturación y la baja recaudación; dificulta la identificación de la evasión fiscal y el control de las exenciones”.

Sistemas tecnológicos obsoletos

La importancia de los sistemas tecnológicos dentro de la administración tributaria es vital, pues herramientas tecnológicas actualizadas y que se ajusten a las tendencias mundiales en cuanto a las mejores prácticas en esta materia, ayudan a mantener un control tributario eficiente, basado en el análisis de datos de comportamiento de los obligados tributarios, lo que facilita la detección temprana de posibles fraudes y evasiones, todo a través de una fiscalización en tiempo real de la información, situación que no se da en Costa Rica, donde más bien la fiscalización se hace tiempo después de materializado algún evento de riesgo. Por ejemplo, en la DGT se ejecutan muchos sistemas de información, pero estos no facilitan la gestión tributaria:

Actualmente, la DGT ejecuta seis sistemas de Información de administración tributaria, que no están integrados y que requieren trabajo manual adicional para consolidar los datos. Esto impide el intercambio automático de información entre aplicaciones, haciendo que se presenten dificultades en gestión, la generación de información de los datos del contribuyente, o bien, permitir la identificación de riesgos. (Proyecto de Ley Hacienda Digital de 2020)

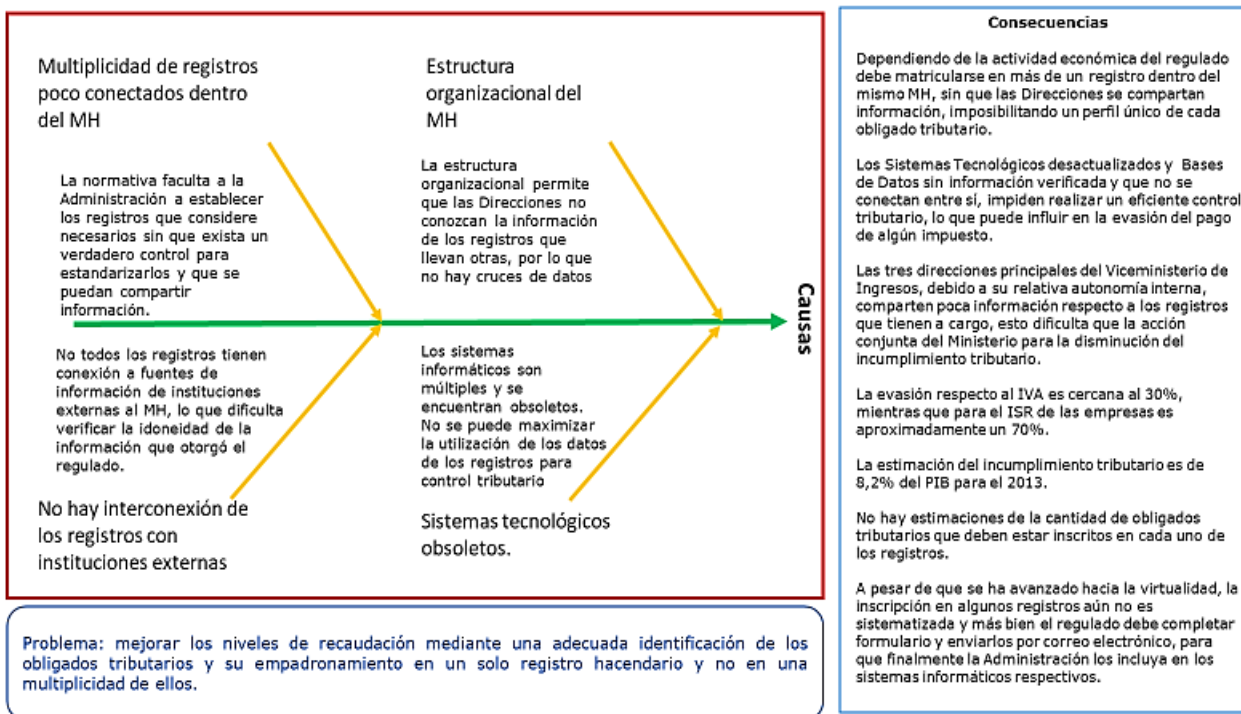
Aunado a lo anterior, la obsolescencia de los diversos sistemas de información hace que la información recopilada por medio de los registros no tenga la efectividad deseada para el control tributario, pues se cuenta con sistemas de información con una edad promedio de 19 años, desintegrados y con pocas opciones de adaptarlos a la posibilidad de un registro único.

1.3. Resumen del Problema

Así las cosas, de conformidad con el análisis realizado, el problema que sustentó la emisión de las regulaciones referentes a los registros tributarios se puede resumir de la siguiente manera:

Figura 1.6

Análisis de Ishikawa para la identificación del problema de la regulación de disponibilidad hasta la conexión del servicio nuevo



1.4. Conclusiones

1. El problema que pretende atender la regulación es mejorar los niveles de recaudación mediante una adecuada identificación de los obligados tributarios y su empadronamiento en un solo registro hacendario y no en una multiplicidad de ellos. Esto es relevante ya que los ingresos tributarios en el último decenio representaron el 12,71% del PIB, para lo que se requiere un registro detallado de los obligados tributarios para realizar el efectivo cobro de sus obligaciones y una correcta fiscalización.
2. La legislación permite que cualquier instancia que ostente la condición de Administración Tributaria pueda crear sus propios registros y establezca normativa que los regule, lo que da amplio margen para que estos instrumentos no se vinculen ni compartan información relevante y se fomente la dispersión.
3. A partir de las buenas prácticas en la Administración Tributaria, pueden establecerse algunos principios que deben cumplir los registros tributarios con el fin de cumplir los objetivos para los cuales fueron diseñados. Alink, et (2011) identifican algunos de ellos.
4. Existe una obligación por parte de los regulados de inscribirse en todos los registros que la Administración así determine, por lo cual estos registros deben ser amigables para el regulado y de bajo costo con el fin de promover la inscripción anticipada de obligados tributarios.
5. Se evidencia en diferentes informes que existen múltiples registros dentro del Ministerio de Hacienda que están desarticulados e incommunicados, tanto dentro del Ministerio como con otras fuentes de datos de instituciones públicas.
6. Se presenta un nivel importante de obsolescencia de los sistemas de información, tanto de los que sirven para realizar los registros como de los que se alimentan de los datos recopilados por medio de estos instrumentos, hace que el control tributario no sea eficiente.
7. Existe suficiente evidencia en informes de la Contraloría General de República y de otras instituciones que apuntan a problemas en los registros tributarios en el país, por lo que, en el marco de un déficit fiscal y la necesidad del Estado por tener recursos frescos, es necesario replantear la estrategia hasta ahora utilizada para llevar estos registros, de manera que impacten positivamente en la atención del problema de la regulación.
8. El Proyecto Hacienda Digital apunta en la dirección de contar con un único registro, que opere como un sistema de “ventanilla única”, donde el obligado tributario ingresa y se “matricula” en una o más categorías de contribuyente u obligado, pero con un único número de identificación. En consecuencia, el insumo que genere este reporte debería resultar de utilidad no solo para impactar sobre la responsabilidad de cada Dirección de contar con un registro de los obligados tributarios, sino también para la migración que se dará en el mediano plazo hacia la transformación digital del Ministerio que favorecerá la unicidad de registros.

1.5. Referencias

- Alink, M. Van Kommer, V. (2011). Manual de Administración Tributaria. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf
- CEPAL. (2017). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41044/10/S1700069_es.pdf
- CEPAL. (2018). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43405/7/S1800082_es.pdf
- Conejo, C; Otoya, M; Cardoza, D. (2011). Ingresos fiscales y elasticidades tributarias: estimación de las elasticidades tributarias de corto y largo plazo para los principales impuestos. *Economía y Sociedad*. 39-40, pp 47-61.
- Contraloría General de la República. (2002). El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional. Segunda Edición, San José, Costa Rica. <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>
- Contraloría General de la República. (2020). Informe de auditoría de carácter especial sobre las acciones ejecutadas por la DGT, la DGA y la DGH del MH para la integración del control tributario 2020. https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2020/SIGYD_D/SIGYD_D_2020016294.pdf
- Contraloría General de la República. (2020). Informe de auditoría de carácter especial sobre la integración del control tributario de la Dirección General de Tributación (DGT) y la Dirección General de Aduanas (DGA). https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2016/SIGYD_D_2016020906.pdf
- Contraloría General de la República. (2021). Auditoría de carácter especial sobre el alineamiento de las etapas de anteproyecto, inicio y organización y preparación del proyecto Hacienda Digital con la estrategia de transformación digital del país. http://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2021/SIGYD_D/SIGYD_D_2021012728.pdf
- Decreto Ejecutivo N° 31611. Por el cual se autoriza al Departamento de Exenciones de la Dirección General de Hacienda, para que realice mediante un Sistema de Información Electrónico denominado EXONET el trámite de las solicitudes de exención de tributos para los beneficiarios de incentivos. 29 de enero de 2004. La Gaceta N° 20, 29 de enero de 2004. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=52334&nValor3=110940&strTipM=TC
- Decreto Ejecutivo N.º 35688-H. Por el cual se establece el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. 21 de enero de 2010. La Gaceta N° 14, del 21 de enero de 2010.

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

Decreto Ejecutivo N.º 38277-H. Por el cual se establece el Reglamento de Procedimiento Tributario. 2 de abril de 2014. Alcance 10 de La Gaceta N° 65, del 2 de abril de 2014. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=76926&nValor3=0&strTipM=TC

Decreto Ejecutivo N° 42876. Resolución N° 224-2008 (COMIECO-XLIX) del 25 de abril de 2008 y su Anexo: Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). 11 de marzo de 2021. Alcance 51 de La Gaceta N° 49, 11 de marzo de 2021. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=93870&nValor3=0&strTipM=TC

Dirección General de Tributación Directa [MH]. (20 de diciembre de 2017). Resolución DGT-R-060-2017. https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18509

Dirección General de Tributación Directa [MH]. (7 de septiembre de 2018). Resolución DGT-R-043-2018. https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=18739%20

Dirección General de Tributación Directa [MH]. (5 de mayo de 2020). DGT-R-38-2020.

https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=20257

Dirección General de Tributación Directa [MH]. N° DGT-R-02-2021. https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=20418

Dirección General de Tributación Directa [MH]. (17 de febrero de 2021). Criterio Institucional DGT-CI-02-2021. https://scij.hacienda.go.cr/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=20464

E, González; I, Romero y R, Padilla. (2019). Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA. Ciudad de México, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44953/1/S1901075_es.pdf

Fondo Monetario Internacional. (2018). Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: Análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades. https://www.hacienda.go.cr/docs/5b22dabb60f20_Analisis%20de%20brechas%20tributa

[rias%20en%20el%20impuesto%20general%20sobre%20las%20ventas%20y%20el%20impuesto%20a%20la%20renta%20de%20las%20sociedades.pdf](#)

Ley 4755 de 1971. Código de Normas y Procedimientos tributarios. Alcance 56 del Diario Oficial La Gaceta N° 117 del 4 de junio de 1971.

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=6825&nValor3=7296&strTipM=FN

MH. (2021). Proyecto Hacienda Digital para el Bicentenario. Marco de Interoperabilidad para el Ministerio de Hacienda. Versión 1.4. Código: MH-UPHD-PRO03-PCD-001.

MH. (2017). Memoria Institucional. https://www.hacienda.go.cr/docs/5afc46c22193b_Memoria%20Institucional%202017.pdf

MH. (2015). Incumplimiento tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013. [https://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20\(3\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20(3).pdf)

OCDE. (2017). Análisis de políticas fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017. Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278608-es>

OCDE. (2018). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2018. OECD Publishing, París. <https://doi.org/10.1787/9789264301726-es>

Procuraduría General de la República. (9 de mayo 1991). Consulta C - 076 - 91. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=1867&strTipM=T

Procuraduría General de la República. (12 de junio de 2003). Consulta C-170-2003. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=11939&strTipM=T

Procuraduría General de la República. (31 de mayo, 2012). Consulta C-135-2012. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=17186&strTipM=T

Procuraduría General de la República. (18 de agosto de 2014). Consulta C-252-2014. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=18329&strTipM=T

Sancak, C. Vellaso, R., Xing, J. (2010). Tax Revenue Response to the Business Cycle. Fondo Monetario Internacional, WP/10/71. <https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/wp/2010/wp1071.ashx>

2. EVALUACIÓN DE LOS OBJETIVOS

2.1. Identificación de los objetivos

Como se mencionó en el apartado anterior, este reporte analizará los registros de la Administración Tributaria del MH, los cuales son diversos y cuyos objetivos específicos varían en función de la materia regulada (exoneraciones, importaciones, exportaciones, auxiliares de la función pública, etc.).

No obstante, al igual que en el análisis del problema que busca atender la regulación, pueden esbozarse objetivos generales que comparten los registros. Según la metodología propuesta para el análisis *ex post* de las regulaciones, estos objetivos buscan ser micro soluciones al problema detectado, que es aumentar el ingreso tributario que en el último decenio representó el 12,71% del PIB a partir de un detallado registro de los obligados tributarios para realizar el efectivo cobro de tributos y una correcta fiscalización.

Es importante entender la necesidad de contar con registros que puedan perfilar a los regulados ante la Administración Tributaria. En primer lugar, el registro permite “identificar al contribuyente, junto con sus impuestos y obligaciones accesorias” (CIAT, 2020, p. 33). Al respecto, señala el Manual de usuario de trámites y consultas del RUT del Módulo del Funcionario de la Administración Tributaria Virtual, versión 1.4.1:

El Registro Único Tributario (en adelante RUT) representa el censo de los contribuyentes, declarantes y responsables que contiene su información identificativa, de localización, de las actividades económicas que realizan y las obligaciones tributarias asociadas, así como de las vinculaciones que pueda tener con otros sujetos. Esta definición responde a las siguientes preguntas: ¿Quién es?, ¿dónde se localiza? (domicilio fiscal), ¿qué hace? (actividad económica) y ¿cuáles son sus obligaciones tributarias? (Hacienda, 2020, p. 5)

En segundo lugar, identificados los obligados a registrarse y las actividades económicas que realizan, dicha información debe servir para que la recaudación de los tributos sea más eficiente, así como para un mejor control tributario. Señala el CIAT:

El Registro de Contribuyentes (...) Es esencial para el control de cumplimiento y la consiguiente identificación de criterios de riesgo empleados para la selección de contribuyentes como parte de programas de inspección y fiscalización, el otorgamiento de incentivos fiscales y la autorización de pagos en cuotas. (2020, p. 33)

Sobre el control tributario, indicó la CGR en el informe DFOE-SAF-IF-00017-2020:

El control tributario se define como: “aquel control que ejerce la Administración Tributaria mediante procesos masivos o selectivos, llevados a cabo con el fin de ejercer acciones preventivas y/o correctivas para gestionar y fiscalizar los tributos”.

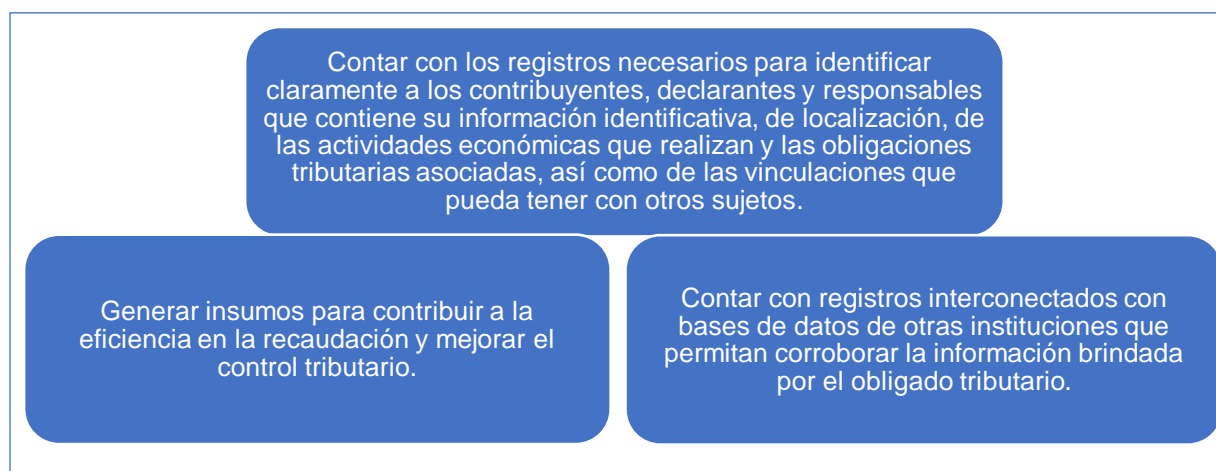
El registro de contribuyentes es un pilar fundamental para el control tributario, pues en él radican los datos identificativos de los contribuyentes, que son el insumo básico para la ejecución de los planes de control de forma transversal. CGR, 2020, pp. 8, 22).

En tercer lugar, los registros no solo deben contener la información que fue recabada por la dirección encargada de gestionarlo, sino que debe estar interconectada con otras bases de datos institucionales (cuando existan diferentes registros) y con fuentes externas, con el fin de corroborar la información suministrada por el obligado tributario. Sobre el particular, señala la CEPAL “el registro único tributario (...) es una herramienta importante para los sistemas de administración tributaria, en virtud de las ventajas que ofrece para una fiscalización eficiente y los cruces de información con diferentes bases de datos” (2019, pp. 36-37).

Esta idea se refuerza en las observaciones que realiza el CIAT sobre las buenas prácticas en la Administración Tributaria:

Otra tendencia es incrementar la comunicación entre terceros, recibiendo archivos o accediendo a bases de datos del registro de compañías, el registro civil de los nacionales de ese país, y/o de la seguridad social, que podrían validar o complementar los datos enviados por el contribuyente en formularios de inscripción. La información del sistema judicial sobre lavado de activos o la de registros de bienes raíces también puede ayudar a la administración tributaria a detectar personas físicas y entidades no registradas. (2020, p. 47).

Figura 2.1
Objetivos de la regulación



2.2. Consistencia de los objetivos

Cada uno de los objetivos identificados será calificado mediante los criterios SMART (por sus siglas en inglés) con el fin de evaluar su consistencia, según lo definido por las buenas prácticas de la OCDE, quien recomienda esta metodología.

Tabla 2.1
Criterios SMART para la formulación de objetivos

Específico (<i>Specific</i>): el objetivo debe plantearse en términos específicos, por ejemplo, en números (porcentajes o frecuencias). Objetivos ambiguos o generales tienen menos probabilidad de lograrse.
Medible (<i>Measurable</i>): el objetivo debe estar acompañado de criterios concretos para medir avances hacia su consecución, por ejemplo, mediante el uso de metas numéricas.
Alcanzable (<i>Achievable</i>): el objetivo debe ser realizable en términos de los recursos y el tiempo disponible, así como de las condiciones de mercado.
Realista y relevante (<i>Realistic and relevant</i>): el objetivo debe ser algo sobre lo que el gobierno ejerza alguna influencia y debe ser consistente con otros ámbitos de la política gubernamental.
Específico en tiempo (<i>time-dependent</i>): el período de tiempo en el cual el objetivo deberá lograrse debe estar definido.

Fuente: OCDE, 2016, p. 69.

2.2.1. Contar con los registros necesarios para identificar claramente a los contribuyentes, declarantes y responsables que contiene su información identificativa, de localización, de las actividades económicas que realizan y las obligaciones tributarias asociadas, así como de las vinculaciones que pueda tener con otros sujetos.

Específico: A la fecha, los registros asociados al Viceministerio de Ingresos cuentan con los siguientes registrados:

Cuadro 2.1
Cantidad de inscritos por registro

Nombre del Registro	Cantidad de Inscritos activos
Registro Único Tributario (RUT)	834.548 ¹
Exonet	37.813 ²
Registro de Auxiliares de la Función Pública Aduanera	70.655 ³
Registro de Transportistas Nacionales e Internacionales	1.751 ³
Registro de Importadores de Bebidas Alcohólicas	333 ⁴
Registro de Exportadores	19.193 ³
Registro de Exportadores Habituales	43 ³
Registro de Importadores	45.827 ³
Registro de Importadores Habituales	1.629 ³

¹Dato al 2020.

²Dato al 26 de noviembre de 2021.

³Dato a octubre 2021. El dato de Registro de Auxiliares de la Función Pública Aduanera contempla, entre otros, los inscritos en los registros de exportadores, exportadores habituales, importadores, importadores habituales y los transportistas nacionales e internacionales.

⁴Dato al 12 de noviembre de 2021.

Fuente: Elaboración propia con datos del MH.

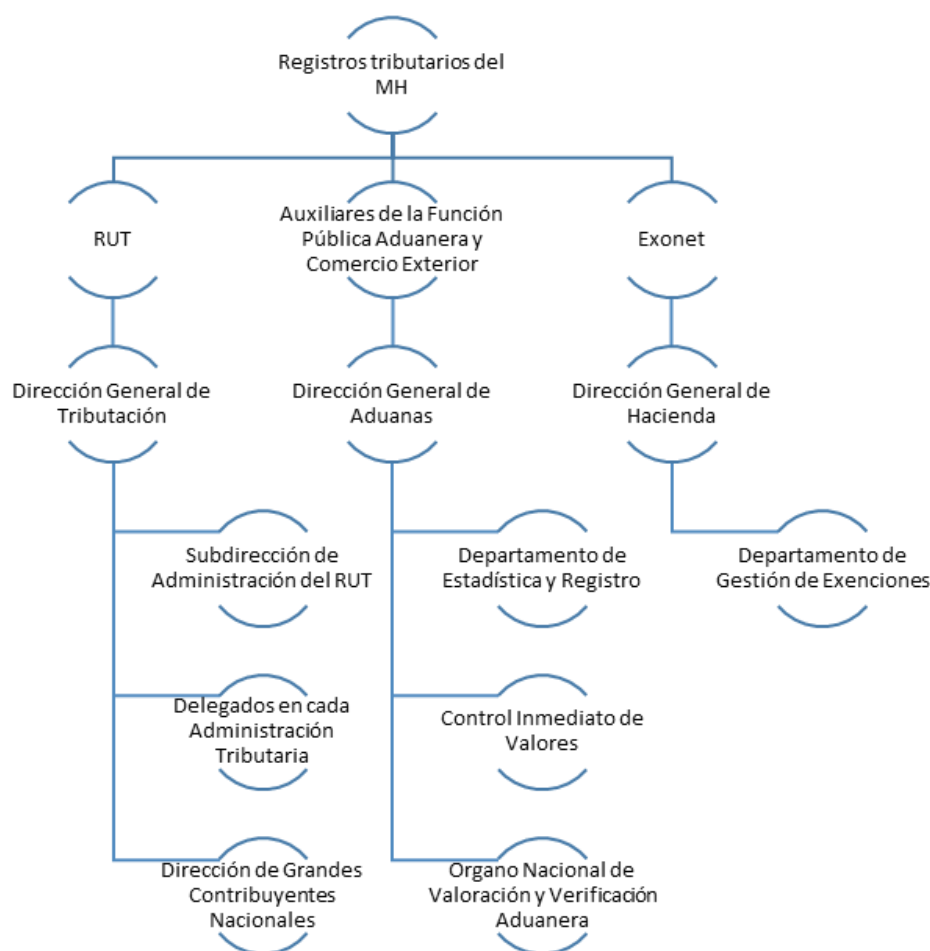
Ahora bien, no se encontró información respecto a indicadores o metas previamente establecidos a la entrada en funcionamiento de alguno de los registros mencionados, que permita calificar al objetivo como específico.

A partir de lo anterior, es posible indicar que la definición del objetivo es muy general, a pesar de que podría ser cuantificable, por ejemplo, al establecer una meta por alcanzar en cuanto a

obligados tributarios por inscribir en cada uno de los registros, ya sea a instancia de parte o de oficio, en un período determinado. Esto a pesar de los esfuerzos realizados para determinar el nivel de la brecha de obligados ocultos, es decir, aquellos que deberían estar inscritos respecto a los que realmente lo están; por ejemplo, la Subdirección encargada del RUT intentó una aproximación de la brecha a partir de información del INEC y del BCCR, sin embargo, debido a que las metodologías de cálculo para algunas variables difieren con las del MH, no se pudo obtener un dato certero

Por su parte, los responsables de la gestión de este objetivo son claramente identificables:

Figura 2.2
Registros del MH y responsables de su administración



Finalmente, el objetivo es primario porque sin un registro o registros que identifiquen a los obligados tributarios no es posible ser más eficiente en la recaudación de los tributos, ni mejorar el control tributario. Tal y como lo ha indicado la CGR: “El registro de contribuyentes es la base sobre la cual se construye el sistema de información de la administración tributaria” (2002, p. 274). Asimismo, “sin un registro fiable, actualizado y completo, construir programas o planes de cumplimiento eficaces deviene en una tarea imposible” (CIAT, 2020, p. 19).

Medible: Si bien el objetivo podría ser medible, por ejemplo, mediante el establecimiento de una meta en cuanto a obligados tributarios por inscribir en cada uno de los registros en un período determinado, lo cierto es que en el caso concreto no se encontró información pueda medir la consecución del objetivo en análisis.

A nivel de cargas administrativas, se dificulta costear la regulación por cuanto los requisitos son distintos para cada registro. En el Anexo 1 se observan los diferentes requisitos para cada registro. Algunos son de verificación por parte de la Administración, sin embargo, si un regulado necesita matricularse en más de un registro, debe presentar información duplicada ya que no todos los sistemas no se comparten información.

Por otra parte, se encontró que el MH realiza un proceso de planificación institucional por medio de Planes Operativos Anuales, Planes Estratégicos plurianuales, y específicamente para el tema de mejoras en la recaudación e integración de la DGT, DGA y DGH se establecen el Plan Integrado de Control Tributario. En esta planificación se pueden encontrar algunos indicadores de cumplimiento relativos a los registros de obligados tributarios, por ejemplo, algunos relacionados con el aumento de los registrados, o de acciones conjuntas para cruzar información de diversos registros. También existe un plan activo para obtener información de la CCSS sobre patronos inscritos, con el fin de que la Administración Tributaria determine si este es un indicio suficiente para conocer el inicio de actividad económica. Ahora bien, con la implementación del proyecto Hacienda Digital se procurará que el nuevo registro sea un instrumento que sirva como base para dicha planificación, especialmente para atender aspectos de control tributario más robusto.

Aun así, dichos indicadores son en su mayoría de cumplimiento y no miden el impacto de estos sobre el problema identificado, por lo que se observa una oportunidad de mejora para futuros instrumentos de gestión de calidad. Es por esto por lo que, en cuanto a la certeza de los resultados, al no haberse establecido indicadores de impacto, no es posible determinar si aquella fue baja o alta.

Alcanzable: Si se establecieran indicadores de consecución del objetivo, este podría ser realizable, siempre y cuando se otorguen los recursos y el tiempo necesarios para poder identificar a los obligados tributarios en cada uno de los registros existentes.

Los registros se encuentran en plataformas digitales, sin embargo, su inexistente interconexión entre la mayoría de ellos produce que cada una de las Direcciones que gestionan dichos registros deban incurrir en reprocesos, sea en la inscripción, modificación o eliminación de los inscritos.

Como ya se indicó en el criterio “Específico” de este objetivo, los órganos encargados de los registros se encuentran claramente identificados.

Realista y Relevante: El gobierno ejerce una clara influencia sobre este objetivo, ya que la identificación de los obligados tributarios es uno de los instrumentos necesarios para la recaudación de impuestos, así como su fiscalización.

El tamaño de la población que se ve afectada es importante, ya que el ideal es que todos los obligados tributarios (ya sean personas físicas o jurídicas) estén debidamente identificados.

Tácitamente, el objetivo se encuentra ligado al Plan Nacional de Desarrollo, por cuanto en este se establece como indicador la relación entre los ingresos tributarios y el PIB, mismo que se puede ver afectado por la mayor o menor cantidad de obligados tributarios inscritos. Ahora bien, con la implementación del proyecto Hacienda Digital el nuevo registro de contribuyentes será determinante para la política pública vinculada a las materias tributaria, aduanera y hacendaria.

Dada la situación fiscal que enfrenta el país, es indudable la relevancia del objetivo ya que las acciones de política, normativa y gestión se enfilan a lograr un nivel mayor de recaudación, como una forma de evitar el crecimiento en la deuda pública; en consecuencia, tener claramente identificados a los obligados tributarios es un paso vital para lograr resultados en relación en esta meta país.

La existencia de varios registros, a diferencia de otros países en el que se maneja un único registro de contribuyentes, provoca que la complejidad técnica y social de la regulación sea alta, debido a que cada registro responde a diferente normativa (leyes, reglamentos, directrices, resoluciones) y a diferentes sectores productivos (contribuyentes en su generalidad, importadores, exportadores, auxiliares de la función pública aduanera).

Específico en Tiempo: Se extraña principalmente que no se tenga una métrica sobre el potencial de obligados tributarios que permita establecer indicadores que midan el avance en la inscripción de la totalidad de estos. Sin embargo, puede indicarse que, la identificación de los obligados tributarios es un objetivo infinito, ya que siempre existirán nuevas inscripciones, así como modificaciones y eliminaciones de los inscritos.

De conformidad con el análisis realizado, no es posible considerar a un objetivo como consistente, si no se establecen indicadores que permitan medir el avance en su consecución.

2.2.2. Generar insumos para contribuir a la eficiencia en la recaudación y mejorar el control tributario.

La maximización en la utilización de los datos que provean los contribuyentes y las fuentes externas de información para la construcción de los registros tributarios es vital para que se pueda dar un efectivo control tributario. Tal y como lo señala CIAT (2020, p. 34), el alcance de los *outputs* que genere el registro de contribuyentes puede ser base incluso para la toma de decisiones en la elaboración de política pública.

La información del registro genera estadísticas de contribuyentes activos por actividad económica, tipo de entidad, capital social, ubicación geográfica y la inscripción, baja, suspensión y demás tipos de modificaciones en la base de datos registral. El uso de estas estadísticas como insumo en el proceso de toma de decisiones tiene consecuencias positivas:

- Fortalece la capacidad de la administración tributaria para elaborar políticas de orientación y control del contribuyente.
- Da soporte a una mejor asignación de recursos humanos y materiales a las oficinas tributarias afectadas y a la creación de programas de capacitación acordes al tipo de contribuyente.

Específico: El artículo 33, inciso f) del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa indica que la Subdirección de Administración del RUT tiene, entre otras funciones, la de evaluar permanentemente la calidad de los datos consignados en el RUT y de su utilidad, presentando estadísticas e informes periódicos. Al respecto, fue informado por dicha Subdirección que mensualmente generan estadísticas a partir del RUT, las cuales se facilitan a otras dependencias de la DGT, por ejemplo, listas de nuevos contribuyentes, o bien, se corrigen inconsistencias en dicho registro.

De esta forma, si la Administración considera los indicadores sobre formulación de requerimientos de información y de informes de atributos para la consolidación de modelos de control tributario, el objetivo podría clasificarse como específico; sin embargo, para que esto suceda, deben establecerse acciones conjuntas entre todas las direcciones sobre la información relevante, además que deben establecerse indicadores que señalen claramente los tipos de información requerida y la cantidad de reportes que deben suministrarse en cierto periodo, asimismo, estos indicadores deben medir el impacto del objetivo en la solución del problema,

En lo que respecta a los responsables de la gestión del objetivo, se tiene que para el RUT es la Subdirección de Administración del RUT, de conformidad con el artículo 33, inciso f) indicado anteriormente. Para el caso del Exonet, si bien no hay una norma específica asociada al objetivo, se tiene que quien gestiona el sistema es el Departamento de Gestión de Exenciones de la División de Incentivos Fiscales de la DGH. En lo que respecta a los 7 registros restantes, que gestiona la DGA, los artículos 18,19 y 19 bis (incisos k y l) del Reglamento a la Ley General de Aduanas dispone que le corresponde a la Dirección de Gestión Técnica de la DGA, a través del Departamento de Estadísticas y Registros, la generación de estadísticas e indicadores para la toma de decisiones.

En cuanto a la certeza de los resultados, al no haberse establecido indicadores de impacto, no es posible determinar si aquella fue baja o alta.

Medible: El objetivo podría ser medible, por ejemplo, mediante el establecimiento de una meta en cuanto a generación de insumos o estadísticas, con una determinada frecuencia, a partir del contenido de los diversos registros, sin embargo, la información que se encuentra en los PAO's y el Plan Integrado de Control Tributario no permite identificar estas características.

Por su parte, no existen cargas administrativas para los regulados, ya que la elaboración de insumos a partir de la información de los registros es una función propia de la Administración.

En cuanto a su vinculación con la planificación institucional, se encontró que esta incorpora en cierta medida metas que se pueden relacionar con el objetivo, además de la obligación normativa – expuesta en párrafos anteriores – que existe para la DGA y la DGT de generar estadísticas a partir de los registros que gestionan.

En esa línea el Plan Integrado de Control Tributario 2021 señala como fuentes de información para su elaboración, las siguientes

Este plan dará prioridad:

- Al resultado de la evaluación TADAT 2019.
- Recomendaciones de asistencias técnicas de CAPTAC 2018, 2019 y 2020.

- Acciones del PE-DGT-2019 2023.
- A las disposiciones a la Estrategia Nacional de Riesgo Decreto 41583-MP.
- Disposiciones de informes de estudios realizados por la Contraloría General de la Republica.
- Efectos económicos derivados de la Pandemia COVID-19. (DGT, 2021, ajustado a marzo 2021)

Como puede verse no se hace referencia al RUT como una fuente de información, así como tampoco a los otros registros que administra el Ministerio, sino más bien instancias que han evaluado las falencias de los mismos registros, por lo que este objetivo es vital de cara a ser una herramienta útil, más allá de ser una mera base de datos que no contribuye a la mejora en el control, fiscalización y recaudación tributarios.

En cuanto a la certeza de los resultados, al no haberse establecido indicadores de impacto sobre el problema que busca atender la regulación, no es posible determinar si aquella fue baja o alta.

Alcanzable: Si bien, al menos se generan estadísticas descriptivas a partir de los registros, resulta difícil determinar si el objetivo es alcanzable, particularmente, en cuanto a la utilización de insumos que contribuyan la eficiencia en la recaudación y en la mejora del control tributario.

En todo caso, al menos en la Subdirección del Registro Único Tributario se conoce que las actividades asociadas al registro y su mantenimiento son complejas (implica impuestos, actividades, regímenes, datos personales de cada contribuyente, etc.) y los recursos son limitados.

Los registros se encuentran en plataformas digitales, sin embargo, su inexistente interconexión en la mayoría de ellos produce que la generación de insumos responde a los objetivos de cada dirección, sea DGA, DGT y DGH, o a requerimientos específicos de algún solicitante, dificultándose poder determinar si a partir de aquellos se está siendo más eficiente en la recaudación de los tributos y en el control tributario.

Como se indicó en el criterio “Específico” de este objetivo, los órganos encargados de la generación de estadísticas se encuentran claramente identificados para cada uno de los registros.

Muy posiblemente con la implementación a mediano plazo del proyecto Hacienda Digital, se genere un cambio cualitativo en la generación de información que apoye las diversas actividades de control, fiscalización y recaudación que realiza la Administración Tributaria, cada una en su área de especialidad.

Realista y relevante: El gobierno ejerce una clara influencia sobre este objetivo, ya que mediante la recaudación y eventual fiscalización de los tributos se financia gran parte de la actividad estatal.

El tamaño de la población que se ve afectada es importante, ya que el ideal es que todos los obligados tributarios – sean personas físicas o jurídicas – estén debidamente identificadas.

En lo que respecta a la vinculación del objetivo con la política pública y objetivos gubernamentales más amplios, se tiene que el Plan Estratégico Institucional del Ministerio de Hacienda 2019-2023, establece como uno de sus objetivos “Promover el cumplimiento tributario mediante el aprovechamiento de las herramientas tecnológicas y proceso eficientes de trabajo, para combatir la evasión” (2019, p. 7). Asimismo, para el período 2015-2018 el Ministerio había establecido como objetivo estratégico institucional: “Facilitar el cumplimiento voluntario del contribuyente y mejorar el control fiscal, mediante la administración transparente y eficiente, para llegar a una gestión de alta calidad que permita incrementar la recaudación de impuestos.” (2015, p. 9).

Como se indicó en el análisis del objetivo anterior, la existencia de varios registros, a diferencia de otros países en el que se maneja un único registro de contribuyentes, provoca que la complejidad técnica y social de la regulación sea alta, debido a que cada registro responde a diferente normativa (leyes, reglamentos, directrices, resoluciones) y a diferentes sectores productivos (contribuyentes en su generalidad, importadores, exportadores, auxiliares de la función pública aduanera).

Específico en tiempo: No se encontró información respecto del período en el que el objetivo debería cumplirse; sin embargo, es un objetivo sin tiempo determinado, ya que la recaudación y fiscalización tributaria debe ser permanente en aras de financiar las actividades estatales.

De conformidad con el análisis realizado, no es posible considerar a un objetivo como consistente, si no se establecen indicadores que permitan medir el avance en su consecución.

2.2.3. Contar con registros interconectados con bases de datos de otras instituciones que permitan corroborar la información brindada por el obligado tributario.

Otro objetivo que se relaciona con la regulación es la necesidad de contar con un registro que permita, a un nivel automatizado, obtener información de relevancia tributaria de fuentes externas, pues “la identificación y el cruce de la información exacta de los contribuyentes inhibe y ayuda a visualizar operaciones fraudulentas como la evasión, además de permitir detectar con mayor facilidad y precisión a los responsables” (CEPAL, 2019, p. 37), es decir, estos cruces de datos permiten mejorar el control tributario y detallan el perfil del obligado tributario. En esa misma línea el CIAT ha señalado que:

Tener acceso a las fuentes originales aporta capacidades valiosas a la administración tributaria. (...) es importante tener acceso no solo a los fines de la validación sino para disparar acciones dentro de la institución, a los sistemas en los que se registran datos en términos de nacimientos, fallecimientos, adopción de nacionalidad, cambio de nombre legal, estado de residencia, permisos de trabajo temporarios, inscripción de compañías, cierres, fusiones y adquisiciones. Lo mismo podría decirse, con menos implicancias directas, pero sí importantes para la gestión de riesgos o la verificación de la exactitud en términos de obligaciones y beneficios declarados por los contribuyentes, de otras fuentes de información como movimientos migratorios, condenas de cárcel, cambios de estado en colegios profesionales, etcétera. (2020, p. 44, 47)

Específico: Las fuentes externas de las cuales se alimenta el RUT²⁰ son el Tribunal Supremo de Elecciones (cédulas de identidad de personas), Registro Nacional (cédulas jurídicas) y la Dirección General de Migración y Extranjería (DIMEX). Asimismo, el sistema TICA de la DGA toma datos de las dos primeras instituciones mencionadas anteriormente, según fue informado por el Departamento de Estadística y Registros de dicha dirección, además hace un proceso automático para identificar personas físicas fallecidas en el Registro de Defunciones del Registro Civil, proceso que es aprovechado por el registro EXONET que alimenta esta información directamente desde TICA.

Por su parte, con la implementación del proyecto Hacienda Digital se espera que el nuevo registro de contribuyentes se interconecte con el Registro Nacional, la CCSS, el Ministerio de Salud, la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE) y el Tribunal Supremo de Elecciones, de manera que a nivel informático se puedan hacer consultas en tiempo real. Actualmente, el artículo 105 del CNPT indica la obligatoriedad de que terceros brinden información “información previsiblemente pertinente para efectos tributarios (...). La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado debida y expresamente, en cuanto a la relevancia en el ámbito tributario”; además el artículo 106 bis y ter establecen la obligatoriedad de las entidades financieras para otorgar información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, así como el procedimiento para estas solicitudes.

Ahora bien, en lo que respecta a la especificidad del objetivo, no se encontraron indicadores (porcentajes o frecuencias), establecidos previo a la interconexión con las bases de datos indicadas, que permita determinar el grado de consecución del objetivo, por lo que, debe calificarse como muy general y difícil de cuantificar.

En cuanto a los responsables de la gestión del objetivo, se tiene que para el RUT la Subdirección de Administración del RUT es la encargada de captar de otros organismos o instituciones datos sobre identificación y actividades de contribuyentes, declarantes o responsables, para una adecuada actualización del registro de contribuyentes, según lo dispone el artículo 33, inciso e) del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa.

En el caso del RUT se estableció para el 2021 una meta de atención a 229 casos en la idea de que las Administraciones Tributarias Territoriales continúen con el plan de inscripción de obligados tributarios que no están inscritos y “que aparecen registrados como patronos ante la Caja Costarricense de Seguro Social (...), dado que esta condición permite suponer la realización de actividades lucrativas.” (DGT, 2020, ajustado a marzo 2021)

Asimismo, el Plan Integrado de Control Tributario (PICT) para el 2021 estableció la posibilidad de fiscalizar 229 casos, en la siguiente situación:

se han detectado personas físicas y jurídicas que tienen patentes vigentes ante la autoridad municipal, que no se encuentran inscritos en el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, por lo que se procederá a analizar las bases de datos

²⁰ De conformidad con el Manual de usuario de trámites y consultas del RUT del Módulo del Funcionario de la Administración Tributaria Virtual, Versión 1.4.1, del Ministerio Hacienda.

obtenidas de las Municipalidades y a identificar patentados no inscritos que serán objeto de actuaciones de control por parte de las Administraciones Tributarias Territoriales.

Como puede verse en ambos casos, se pretende llegar a contribuyentes que no están inscritos en el RUT. Sin embargo, las metas son de cumplimiento, es decir, identificar y analizar 239 casos, pero sin establecer metas en cuanto a la recaudación. Asimismo, tampoco apuntan generar interoperabilidad, aunque sí buscan utilizar información de otros sistemas para poder hacer cruces que permitan detectar posibles contribuyentes que no están inscritos en RUT.

En el caso de Exonet, no hay una norma específica asociada al objetivo, sin embargo, quien gestiona el sistema es el Departamento de Gestión de Exenciones de la División de Incentivos Fiscales de la DGH.

En lo que respecta a los 7 registros que gestiona la DGA, tampoco hay una norma concreta relacionada con el objetivo, sin embargo, de acuerdo con el artículo 18 *bis*, inciso e) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, le corresponde a la Dirección de Gestión Técnica de la DGA mantener actualizados los registros de auxiliares.

En cuanto a la certeza de los resultados, al no haberse establecido indicadores, no es posible determinar si aquella fue baja o alta.

Medible: El objetivo podría ser medible, por ejemplo, a partir de una meta que establezca de cuáles instituciones se requieren datos y en qué lapso se establecerá la interconexión entre los registros correspondientes. No obstante, no se encontró información al respecto.

La interoperabilidad del registro es vital para simplificar la responsabilidad del ciudadano. En ese sentido, el proyecto Hacienda Digital apunta en esa dirección cuando indica que:

Con la ejecución del proyecto se introducen cambios para avanzar hacia la verdadera transformación digital del Ministerio. Se busca no solicitar más a los ciudadanos información o documentos que ya la institución tiene en su poder. Se establece el principio de interoperabilidad, de forma tal que sea obligatorio interconectar la información que emanan las diversas dependencias para lograr que la ciudadanía no tenga que presentar documentación física.

Se implementarán los procedimientos administrativos electrónicos y se establecerá el uso obligatorio de plataformas electrónicas para tener acceso en línea a los expedientes y copias certificadas de los documentos que se presenten.

Se diseñarán todos los servicios del Ministerio de Hacienda bajo el nuevo modelo centrado en las personas que sea inclusivo, seguro, enfocado en la experiencia del usuario y la protección de sus datos. Además, habrá mayor transparencia en la gestión de trámites.

El desarrollo de la interoperabilidad y la simplificación de trámites potenciarán una entidad que genera resultados de calidad a costos cada vez más bajos y razonables. (PIF, 2020, p, 11)

Por su parte, no existen cargas administrativas para los regulados, ya que es una función propia de la Administración, sin embargo, la falta de interoperabilidad, tal y como se mencionó en el capítulo anterior, incide sobre la repetición de procesos y requerimientos en cada sistema que promueve el Ministerio.

No se encontró información que vincule la planificación institucional con el objetivo.

En cuanto a la certeza de los resultados, al no haberse establecido indicadores, no es posible determinar si aquella fue baja o alta.

Alcanzable: No es posible determinar si el objetivo es alcanzable, a partir de que no se encontraron indicadores relacionados con aquel; por ende, tampoco es posible establecer si los recursos y el tiempo disponibles son o no limitados. En todo caso, nótese que con el proyecto Hacienda Digital se espera la interconexión del registro de contribuyentes con bases de datos de otras instituciones.

Los registros se encuentran en plataformas digitales, sin embargo, se echa de menos la interconexión con otras instituciones como, por ejemplo, la CCSS y el Ministerio de Salud. Nuevamente, la entrada en operación de Hacienda Digital va a apoyar el logro y consolidación de este objetivo.

Como se indicó en el criterio “Específico” de este objetivo, los órganos encargados de su gestión se encuentran claramente identificados.

Realista y relevante: El gobierno ejerce una clara influencia sobre este objetivo, a partir de los cruces de datos que se han realizado con el Registro Nacional y el Tribunal Supremo de Elecciones, lo cual se refuerza con el proyecto de Hacienda Digital, a través de la eventual interconexión entre el registro de contribuyentes y otras instituciones (Ministerio de Salud, CCSS, etc.).

El tamaño de la población que se ve afectada es importante, ya que cada una de las bases de datos que se han interconectado hasta el momento y, las que se pretende interconectar con el proyecto Hacienda Digital, registran millones de personas, lo cual demuestra, a su vez, la complejidad técnica y social de la regulación.

Se debe tener especial atención en la correcta utilización de los datos de los registros y los que se obtengan de fuentes externas, esto con el fin de generar confianza para los regulados de que su información será utilizada solo para efectos tributarios. En la actualidad se han implementado algunos principios que regulan directamente esta situación, y al respecto el CIAT ha establecido en su manual de ética tributaria algunos puntos que debe atender la Administración Tributaria respecto al tratamiento de datos:

(..) aunque la administración tributaria actúe como responsable de los tratamientos de los datos que le competen, resulta muy frecuente que una parte o incluso la totalidad de los procesos de información sean ejecutados por encargados de tratamiento ajenos a ella, entidades de naturaleza pública o privada. En consecuencia, la administración tributaria debe incorporar cláusulas específicas en los instrumentos jurídicos (convenios, acuerdos, contratos, etc.) en que formaliza su relación con el encargado de tratamiento externo, que garanticen que este cumple escrupulosamente con la normativa de

protección de datos. Estas cláusulas amplían las que se ocupaban de asegurar la confidencialidad de los datos y, para que sean verdaderamente operativas, deben permitir que el responsable verifique directamente su cumplimiento por medio de controles automáticos y técnicas de auditoría, imponiendo si procede penalizaciones disuasorias de un eventual incumplimiento. (CIAT, 2021, p. 345)

En lo que respecta a la vinculación del objetivo con la política pública y objetivos gubernamentales más amplios, puede indicarse que esta inicia con la aprobación del crédito para desarrollar Hacienda Digital, sin embargo, no se encontró información previa a dicho evento.

Específico en tiempo: No se encontró información respecto del período en el que el objetivo debería cumplirse; sin embargo, en cuanto más rápida sea la interconexión con otras instituciones, la recaudación de impuestos será más eficiente y se mejorará el control tributario, es decir, a pesar de que existen cooperaciones de algunas instituciones para otorgar información de relevancia tributaria y para la solicitud de información de terceros, estas cargas de información siguen sin ser automáticas y requieren aún cierta intervención de funcionarios, lo que puede implicar algún nivel de riesgo.

De conformidad con el análisis realizado, no es posible considerar a un objetivo como consistente, si no se establecen indicadores que permitan medir el avance en su consecución.

2.3. Vigencia y validez de los objetivos

Se procede a analizar la vigencia y validez de los objetivos identificados.

2.3.1. Contar con los registros necesarios para identificar claramente a los contribuyentes, declarantes y responsables que contiene su información identificativa, de localización, de las actividades económicas que realizan y las obligaciones tributarias asociadas, así como de las vinculaciones que pueda tener con otros sujetos.

El objetivo continúa siendo importante para el financiamiento de los servicios públicos que recibe la ciudadanía, ya que, entre más personas sean identificadas como obligados tributarios, la recaudación de tributos debería aumentar y, por ende, se mejoraría la situación fiscal del país, lo que finalmente repercute en un mayor espacio fiscal para que el Gobierno pueda poner en marcha sus políticas públicas.

Por su parte, si bien existe una dispersión de registros, con el paso de los años estos se han ido depurando y actualizando, conectándose a otras bases de datos como las del Tribunal Supremo de Elecciones y el Registro Nacional, lo que ha permitido a la Administración realizar acciones para que los obligados se inscriban en los registros; además, la base de obligados tributarios ha aumentado con las diferentes reformas tributarias aprobadas en el país. Por ejemplo, con el transcurso del tiempo, la cantidad de obligados tributarios inscritos en el RUT ha crecido (en el 2006 eran 356.082 inscritos, en el 2014 fueron 566.410, en el 2017 habían 653.113 y en el 2020 844.358). A partir de ello, es posible indicar que el cambio en el comportamiento de los regulados respecto a su obligación de inscripción se ha ido logrando, sea por voluntad de estos o por fiscalizaciones de la Administración que han derivado en la inscripción de oficio de los obligados tributarios. Aunado a lo anterior, la implementación del proyecto Hacienda Digital contribuirá aún más en la consecución de este objetivo. Es decir, el objetivo está enfocado en los fines y no en el medio, por lo que sigue siendo válido.

En cuanto a si el nivel de la definición del objetivo es correcto, lo único que se echa de menos son indicadores de impacto, que permitan ir midiendo el avance o retroceso en la atención del problema de la regulación. Es decir, no constan indicadores intermedios a partir de los cuales se pueda comparar, por ejemplo, la cantidad de inscritos actualmente y la cantidad potencial de regulados que deben ser identificados en los diversos registros.

Por otra parte, se encontró información que hace presumir que el objetivo se encuentra vinculado directamente a una estrategia de evaluación. Además, podría indicarse que mediante el proyecto Hacienda Digital se está evaluando implícitamente la eficacia de la normativa vigente, ya que aquel pretende eliminar la diversidad de registros y conformar un único registro de contribuyentes.

Finamente, este objetivo no tiene costos para los regulados.

2.3.2. Generar insumos para contribuir a la eficiencia en la recaudación y mejorar el control tributario.

Al igual que sucede con el objetivo anterior, este continúa vigente para la ciudadanía, por cuanto la eficiencia en la recaudación y la mejora del control tributario generará un aumento en los ingresos tributarios. Asimismo, se presume que, entre más dinero se recaude, mejores servicios, por parte del Estado, recibirán los ciudadanos.

El objetivo se encuentra enfocado en los fines (recaudación eficiente y mejora en el control tributario), siendo la generación de insumos a partir de los registros, el medio para conseguirlos; en otras palabras, es un objetivo que continúa siendo válido.

Por su parte, la definición del objetivo es amplia, al no establecerse métricas de impacto (no se encontraron indicadores intermedios) del objetivo. Por ejemplo, cuántas y cuáles acciones, producto de la generación de insumos a partir de los registros, impactaron en la eficiencia en la recaudación de los tributos y en la mejora del control tributario.

Al igual que con el objetivo anterior, se encontró información que hace presumir que el objetivo se encuentra vinculado directamente a una estrategia de evaluación. Además, respecto de la evaluación de la normativa vigente, implícitamente la nueva estructura diseñada para Hacienda Digital debe acompañarse de mejoras en la regulación.

Finalmente, este objetivo no tiene costos para los regulados.

2.3.3. Contar con registros interconectados con bases de datos de otras instituciones que permitan corroborar la información brindada por el obligado tributario.

Con la interconexión del o los registros con bases de datos de otras instituciones, se podrá identificar nuevos obligados tributarios y perfilar de mejor manera los existentes, afectando de manera directa la recaudación tributaria y un mejorando el control tributario, lo cual demuestra la importancia de este objetivo para la ciudadanía.

El objetivo se encuentra enfocado en los fines (identificación de contribuyentes, recaudación eficiente y mejora en el control tributario), siendo la interconexión de registros uno de los medios para alcanzarlos.

Por su parte, la definición del objetivo es amplia, por cuanto se echan de menos indicadores intermedios de cumplimiento. En todo caso, nótese que a la fecha existe interconexión con bases de datos del Tribunal Supremo de Elecciones y el Registro Nacional. Ahora bien, con el proyecto Hacienda Digital ya fueron definidas las bases de datos de terceras instituciones que deberían conectarse al nuevo registro de contribuyentes, siendo que como indicadores podría establecerse la definición de cuáles son los datos que se requerirán de esas terceras fuentes, así como el cronograma de interconexión.

No se encontró información respecto de una estrategia que evalúe la consecución del objetivo. Además, implícitamente, el mayor número de instituciones a las cuales se pretende interconectar

el nuevo registro de contribuyentes, producto del proyecto Hacienda Digital, denota que la normativa vigente debe mejorarse.

Finamente, este objetivo no tiene costos para los regulados.

2.4. Conclusiones

1. La consistencia versus la validez y vigencia de cada uno de los objetivos identificados debe permitir repensar los medios que se utilizan para ir alcanzándolos. La consistencia tiene que ver con la capacidad del objetivo para ir solucionando la problemática o necesidad a la que responde la regulación vigente, eliminándola del todo o bien reduciéndola, por medio de una adecuada medición de cumplimiento. En este caso, en los tres objetivos no han terminado de resolver la necesidad para la que se emitió la regulación, por lo que se presume que se mantienen vigentes.
2. El objetivo de contar con los registros necesarios para identificar claramente a los contribuyentes, declarantes y responsables que contiene su información identificativa, de localización, de las actividades económicas que realizan y las obligaciones tributarias asociadas, así como de las vinculaciones que pueda tener con otros sujetos, no es consistente ya que no se establecieron indicadores que permitan medir el avance en su consecución. Por otra parte, el objetivo en sí mismo sigue estando vigente y continúa siendo válido, sin embargo, requiere de la implementación de dichos indicadores, con el fin de medir su efectividad. En ese sentido, establecer una meta por alcanzar en cuanto cantidad de obligados tributarios por inscribir en cada uno de los registros o en el nuevo registro de contribuyentes que se plantea en el proyecto Hacienda Digital, en un período determinado, sería un indicador intermedio de medición del objetivo que le otorgue consistencia al mismo y, que pueda brindar insumos para identificar mejoras correctivas a la regulación.
3. Para ese mismo objetivo, se debe determinar si continuar con la elaboración de varios registros de acuerdo con las tareas que le responden a cada Dirección (es decir registros de tributos internos en la DGT, aduaneros en la DGA y exoneraciones en la DGH), o si se opta por la unificación de todos los registros con el fin de contar un perfil bien definido de cada obligado tributario.
4. Ante la falta de métricas o indicadores para la medición del objetivo de generar insumos para contribuir a la eficiencia en la recaudación y mejorar el control tributario, no puede considerarse consistente, sin embargo, continúa siendo válido y vigente. Como indicador, podría plantearse el establecimiento de una meta en cuanto a generación de insumos o estadísticas, con una determinada frecuencia, a partir del contenido de los diversos registros, que permita determinar si se está impactando la eficiencia en la recaudación de tributos y si se está incidiendo en el control tributario.
5. El tercer objetivo analizado, sea contar con registros interconectados con bases de datos de otras instituciones que permitan corroborar la información brindada por el obligado tributario, también resulta inconsistente ante la falta de indicadores de medición, no obstante, su validez y vigencia todavía perdura. Como indicador, se plantea definir un plazo en el cual se realizará la interconexión con las bases de datos del Registro Nacional, el Ministerio de Salud, la Ventanilla Única de Comercio Exterior, la Caja Costarricense de Seguro Social y el Tribunal Supremo de Elecciones, las cuales son las plataformas

definidas en el proyecto Hacienda Digital, para ser utilizadas en el nuevo registro de contribuyentes.

2.5. Referencias

- Decreto Ejecutivo N.º 35688-H. Por el cual se establece el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa. 21 de enero de 2010. La Gaceta N.º 14, del 21 de enero de 2010. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2020). Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5778>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2021). Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción: Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5731>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2019). Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44953/1/S1901075_es.pdf.
- Contraloría General de la República. (2020). Informe de auditoría de carácter especial sobre la integración del control tributario de la Dirección General de Tributación (DGT) y la Dirección General de Aduanas (DGA). https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2016/SIGYD_D_2016020906.pdf
- Contraloría General de la República. (2021). Auditoría de carácter especial sobre el alineamiento de las etapas de anteproyecto, inicio y organización y preparación del proyecto Hacienda Digital con la estrategia de transformación digital del país. http://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2021/SIGYD_D/SIGYD_D_2021012728.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2015). Plan Estratégico Institucional. https://www.hacienda.go.cr/docs/5654d761c279e_PEI%202015-2018.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2019). Plan Estratégico Institucional. https://www.hacienda.go.cr/docs/5d6ee464c370e_PEI%202019-2023%20firmado.pdf
- Ministerio de Hacienda. (2020). Manual de usuario de trámites y consultas del RUT del Módulo del Funcionario de la Administración Tributaria Virtual.
- Ministerio de Hacienda. (2021). Plan Integrado de Control Tributario.
- OCDE (2016), EL ABC de la Mejora Regulatoria para las Entidades Federativas y los Municipios: Guía Práctica para Funcionarios, Empresarios y Ciudadanos © OCDE.

Anexo 1. Requisitos para los registros del Viceministerio de ingresos del MH

La siguiente tabla presenta los requisitos de los principales registros del Viceministerio de ingresos del MH. Se revisó la normativa asociada a cada registro: las leyes y reglamentos que dieron origen a cada uno, así como las resoluciones (DGA, DGT, DGH) y las resoluciones administrativas (RA) que regulan específicamente los procedimientos de inscripción.

	Requisitos Generales	Personas físicas	Personas Jurídicas
RUT	1. Documento de identificación original o personería jurídica 2. Número de medidor o el Número de identificación del Servicio eléctrico (NISE) o el número de contrato del servicio público de electricidad del domicilio fiscal del obligado tributario y del domicilio de residencia del representante legal.	1. Documento de identificación original 2. Número de medidor o el Número de identificación del Servicio eléctrico (NISE) o el número de contrato del servicio público de electricidad del domicilio fiscal del obligado tributario y del domicilio de residencia del representante legal.	1. Personería jurídica 2. Número de medidor o el Número de identificación del Servicio eléctrico (NISE) o el número de contrato del servicio público de electricidad del domicilio fiscal del obligado tributario y del domicilio de residencia del representante legal.
Registro Importador	1. Dos diskettes nuevos de alta intensidad 2. Actualización del registro de las firmas autorizadas (autenticada por un abogado) 3. Fotocopia certificada de la cedula jurídica o física y la personería jurídica		
Registro Importador Habitual		1. Copia certificada por notario público cédula de identidad del solicitante.	1. Certificación notarial o registral o copia certificada por Notario Público de la personería jurídica 2. Copia certificada del documento de identificación del representante legal de la empresa o persona jurídica 3. Copia certificada por el notario público de la cedula jurídica de la empresa 4. Copia certificada del poder general o generalísimo, en caso de existir otras personas autorizadas para rendir la declaración jurada al dorso de las Facturas Comerciales y en la Declaración del Valor en Aduana.

Registro Exportador	<ol style="list-style-type: none"> 1. Encontrarse debidamente registrado como exportador ante PROCOMER 2. Que las operaciones por exportaciones (las ventas a las empresas acogidas al RZF se considerarán como exportaciones) cumplan con alguna de las situaciones establecidas. 3. Estar inscrito ante la Administración Tributaria en el RUT. 4. Estar al día con las obligaciones formales y materiales ante la Administración Tributaria 5. Estar al día ante la CCSS. 6. Los exportadores de bienes deberán contar con registros ante DGA como exportador. 7. Contar con un correo electrónico en su información del RUT para recepción de notificaciones. 		<ol style="list-style-type: none"> 1. El representante legal debe estar debidamente registrado y acreditado ante el Registro Único Tributario.
Registro Exportador Habitual	<ol style="list-style-type: none"> 1. Declaración Jurada rendida ante Notario Público de que ha adquirido el Software. 2. Documento original de domiciliación de la cuenta cliente en colones, expedido por una entidad bancaria o financiera reconocida por la SUGEF. 3. Formulario de inscripción-desinscripción de personal subalterno, con los datos de los funcionarios que harán transmisión electrónica de datos. 4. Copia certificada de la cedula de identidad del personal subalterno que se incluyan en formulario anterior. 		

Registro Importador Bebidas Alcohólicas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Formulario del Registro Fiscal de Importaciones, fabricantes y distribuidores al por mayor. 2. Declaración jurada firmada de bebidas alcohólicas autorizadas. 3. Copia certificada por Notario Público del Permiso de Funcionamiento del MINSA. 4. Permisos de funcionamiento de las Oficinas y Bodega centrales del MINSA. 5. Copia certificada por Notario Público del Certificado Veterinario de Operación vigente, otorgado por el SENASA (origen animal). 6. Se debe presentar en disco compacto (CD) en formatos de Word y Excel (en archivos editables), que contengan los archivos electrónicos de formularios y demás. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Copia de cédula certificada por Notario Público 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Certificación notarial o registral o copia certificada por Notario Público de la personería jurídica. 2. Copia certificada por Notario Público de la cédula del representante legal de la empresa o del apoderado. 3. Copia certificada por Notario Público de la cédula jurídica. 4. Si la solicitud de registro se hiciera mediante apoderado, deberá adjuntarse certificación notarial o registral o copia certificada por Notario Público del poder general o generalísimo vigente.
Registro de Transportista Transportista Aduanero Terrestre Nacional e Internacional	<ol style="list-style-type: none"> 1. Formulario solicitud autorización como auxiliar de la función pública aduanera. 2. Declaración jurada rendida ante notario público indicando ubicación exacta por provincia, cantón, distrito y demás señas. 3. Documento original de la garantía que responderá por un monto de \$50.000 o su equivalente en moneda nacional (solo para nacionales). 4. Declaración Jurada rendida ante Notario Público, de que se ha adquirido el programa de cómputo (software). 5. Formularios FT1 Formulario inscripción y descripción de vehículo y FT2 Formulario inscripción y descripción de conductores. 6. DER08 Formulario inscripción y descripción de personal subalterno. 7. Copia certificada de la cedula de identidad 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Copia certificada por Notario Público, de la cédula de identidad del solicitante. 2. Certificación extendida por la CCSS, donde conste que no labora para el Estado. 3. Certificación de antecedentes penales. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Certificación notarial o registral de personería jurídica. 2. Certificación notarial o registral de la escritura constitutiva. 3. Copia certificada por Notario Público de la cédula jurídica de la empresa, para aquellas empresas constituidas antes del año 2008. 4. Copia certificada por Notario Público, de la cédula del Representante Legal.

	<p>del personal subalterno que se incluyan en formulario anterior.</p> <p>8. Nombrar un agente residente con facultades para atender notificaciones judiciales y administrativas en nombre del transportista, cuando él o ninguno de sus representantes tenga su domicilio en Costa Rica.</p>		
Transportista Aduanero Aéreo o marítimo	<p>1. Formulario solicitud autorización como auxiliar de la función pública aduanera</p> <p>2. Declaración jurada rendida ante notario público</p> <p>3. Certificación del permiso o licencia de explotación</p> <p>4. Certificación del Registro Marítimo Administrativo de la Dirección de Navegación y Seguridad del MOPT</p> <p>5. Declaración Jurada rendida ante Notario Público</p> <p>6. Formulario inscripción y descripción de personal subalterno.</p> <p>7. Copia certificada de la cedula de identidad del personal subalterno que se incluyan en formulario anterior.</p>	<p>1. Copia certificada por Notario Público, de la cédula de identidad del solicitante.</p> <p>2. Certificación extendida por la CCSS de que no es empleado del Estado.</p> <p>3. Certificación notarial del domicilio en el país, por provincia, cantón, distrito y demás señas.</p> <p>4. Certificación de antecedentes penales</p>	<p>1. Certificación notarial o registral de personería jurídica.</p> <p>2. Certificación notarial o registral de la escritura constitutiva</p> <p>3. Copia certificada por Notario Público de la cédula jurídica de la empresa, para aquellas empresas constituidas antes del año 2008</p> <p>4. Copia certificada por Notario Público, de la cédula de identidad del Representante Legal.</p>
Requisitos generales Auxiliares de la función pública aduanera	<p>1. Tener capacidad legal para actuar</p> <p>2. Estar anotadas en el registro de auxiliares que establezca la autoridad aduanera</p> <p>3. Mantenerse al día en el pago de sus obligaciones tributarias.</p> <p>4. cumplir los requisitos estipulados en la Legislación Aduanera, sus Reglamentos y los que disponga la resolución administrativa que los autorice como auxiliares.</p>		

<p>Agente Aduanero</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estar anotados en el registro de auxiliares. 2. Mantenerse al día con los pagos de sus obligaciones tributarias. 3. Formulario solicitud autorización como auxiliar de la función pública aduanera debidamente lleno y firmado. 4. Copia certificada por Notario Público o por la institución de enseñanza, del título de Licenciatura en Administración Aduanera. 5. Experiencia de 2 años. 6. Certificación de la incorporación al Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas. 7. Una fotografía reciente, tamaño pasaporte. 8. Certificación notarial del domicilio. 9. Declaración jurada rendida por el gestionante, ante Notario Público. 10. Copia certificada de la cédula. 11. Certificación de antecedentes penales. 12. Certificación de la CCSS de que no labora para el Estado y sus instituciones. 13. El poder, si la persona que suscribe la solicitud actúa en representación de otra. 14. Caución correspondiente (\$10.000 aduana mayor movimiento \$ 8.000 por cada aduana adicional). 	<p>Si va a laborar bajo su propia caución</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Contar con el equipo de cómputo, software y medios para la transmisión electrónica de datos. 2. Encontrarse inscrito en el RUT. 3. Estar sin morosidad en el pago de sus obligaciones con la CCSS. 	<p>Bajo la caución de una Agencia de Aduanas, deberá además de presentar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Nota suscrita por parte del interesado, en donde solicite ser inscrito con la Agencia de Aduanas que le va a contratar una vez autorizado. 2. Nota suscrita por el Representante Legal de la Agencia de Aduanas que le va a contratar
-------------------------------	---	--	--

Consolidador de Carga Internacional	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estar anotados en el registro de auxiliares. 2. Mantenerse al día con los pagos de sus obligaciones tributarias. 3. Contar con el equipo de cómputo, software y medios para la transmisión electrónica de datos. 4. El personal que vaya a realizar transmisión electrónica de datos, deber contar de previo con firma digital. 5. Encontrarse inscrito en el RUT. 6. Encontrarse sin morosidad en el pago de sus obligaciones en la CCSS. 7. Formulario solicitud autorización como auxiliar de la función pública aduanera. 8. Declaración jurada rendida ante Notario Público indicando ubicación. 9. Contratos o cartas de representación de una o varias empresas consolidadoras de carga internacional cuando estén domiciliadas en el exterior. Apostilladas. 10. Documento original de la garantía de caución por un monto de \$20.000 o su equivalente en moneda nacional. 11. Declaración Jurada rendida ante Notario Público, de que se ha adquirido el software para realizar las transmisiones electrónicas. 12. Formulario inscripción y descripción de personal subalterno. 13. Copia certificada de la cédula de identidad del personal subalterno. 14. El respectivo poder, si la persona que suscribe la solicitud actúa en representación de otra 	<ol style="list-style-type: none"> a. Copia certificada por Notario Público, de la cédula de identidad del solicitante. b. Certificación reciente extendida por la CCSS, donde conste que no labora para el Estado. d. Certificación de antecedentes penales. 	<ol style="list-style-type: none"> a. Certificación notarial o registral de personería jurídica con fecha de emisión no mayor a tres meses. b. Certificación notarial o registral de la escritura constitutiva. c. Copia certificada por Notario Público de la cédula jurídica de la empresa, para aquellas empresas constituidas antes del año 2008. d. Copia certificada por Notario Público, del anverso y reverso de la cédula de identidad del Representante Legal.
--	--	--	--

DEPOSITARIO ADUANERO	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estar anotados en el registro de auxiliares 2. Mantenerse al día con los pagos de sus obligaciones tributarias 3. Formulario solicitud autorización como auxiliar de la función pública aduanera 4. Declaración jurada rendida ante Notario Público indicando 5. Copia certificada por Notario Público o extendido por Registro de la Propiedad. 6. En caso de ubicarse en un bien inmueble arrendado, aportar copia certificada por notario público del contrato de arrendamiento 7. Plano de las instalaciones. 8. Dictamen, en original, emitido por ingeniero civil o arquitecto, colegiado activo, del tipo de construcción de las instalaciones destinadas para depósito de aduanas 9. Descripción del sistema de control del movimiento y existencia de mercancías y descripción de los equipos automatizados con el que se efectuarán dichos controles. 10. Documento original de la garantía de caución por un monto de \$100.000. 11. Declaración Jurada rendida ante Notario Público, de que se ha adquirido el software para realizar las transmisiones electrónicas. 12. Formulario inscripción y descripción de personal subalterno. 13. Copia certificada de la cedula de identidad del personal subalterno. 14. El respectivo poder, si la persona que suscribe la solicitud actúa en representación de otra. 	<ol style="list-style-type: none"> a. Copia certificada por Notario Público, de la cédula de identidad del solicitante. b. Certificación reciente extendida por la CCSS, donde conste que no labora para el Estado. d. Certificación de antecedentes penales. 	<ol style="list-style-type: none"> a. Certificación notarial o registral de personería jurídica con fecha de emisión no mayor a tres meses. b. Certificación notarial o registral de la escritura constitutiva. c. Copia certificada por Notario Público de la cédula jurídica de la empresa, para aquellas empresas constituidas antes del año 2008. d. Copia certificada por Notario Público, del anverso y reverso de la cédula de identidad del Representante Legal.
---------------------------------	---	--	--

Registro EXONET	1. Llenar el formulario. 2. El beneficiario debe elegir el tipo de actividad que registrará: <ul style="list-style-type: none"> • Actividad privada. • Entidad Estatal. • Acreditación para conducir vehículos exonerados • Impuestos de salida. 	Datos del beneficiario. a- Tipo: Debe seleccionar entre persona física. residencia, pasaporte o carnet. b- Número de identificación. c- Nombre, dirección, teléfono y fax. d- Correo electrónico del beneficiario.	Datos del representante legal. a- Tipo: Debe seleccionar entre persona física, residencia, pasaporte o carnet b- Número de identificación (ID). c- Nombre, dirección, teléfono y fax.
----------------------------	---	--	--

3. IDENTIFICACIÓN DE PROPUESTAS DE MEJORA

3.1. Registros tributarios sin interconexión dificultan a los contribuyentes su inscripción, así como las labores de la Administración

La existencia de varios registros –en su mayoría sin interconexión– vinculados al Viceministerio de Ingresos del MH, lejos de facilitarle la inscripción a los contribuyentes, se la ha complicado, ya que según las actividades económicas que realicen, así deberán inscribirse en diferentes bases de datos y, en algunas ocasiones, hasta duplicándose la presentación requisitos.

Sin embargo, la ausencia de interconexión entre muchos de esos registros también complica las labores de la Administración, desde el punto de vista de la recaudación y el control tributario, ya que se dificulta establecer un perfil completo de cada uno de los contribuyentes; por ejemplo, determinar si un regulado que solicita exoneraciones, se encuentra inscrito en el RUT, o bien, si un contribuyente ha sido beneficiado con alguna exoneración, a pesar de encontrarse moroso en el pago de los tributos²¹, o que se encuentre exportadores o importadores que no se registren en el RUT²².

Ahora bien, como se desprende del análisis realizado en los dos capítulos anteriores, la interconexión que se echa de menos no es solamente la que se presenta entre los registros propios del Viceministerio de Ingresos, sino también la que existe respecto de bases de datos de otras instituciones públicas (CCSS, Ministerio de Salud, etc.), las cuales representarían un insumo para detectar potenciales contribuyentes, en un país caracterizado por la informalidad.

Lo expuesto en los párrafos anteriores repercute ineludiblemente en la eficiencia en la recaudación de los tributos y dificulta el control tributario, sin perder de vista que los registros por sí solos no van a resolver todos los problemas vinculados a los ingresos que debe percibir la Administración, pero que son una base a partir de la cual se puede nutrir la planificación institucional, con miras al aumento en la recaudación de los tributos.

A partir de lo anterior, en el presente capítulo se harán propuestas de mejora a la regulación, eligiéndose la o las que contribuyen a la resolución del problema que le dio origen y al cumplimiento de sus objetivos.

²¹ Según la MH, (citado por CGR 2020, p 13) “el registro de exoneraciones es libre y la verificación de que la persona física o jurídica se encuentre al día con sus obligaciones se realiza al momento de la revisión por parte del analista de la solicitud presentada por medio del sistema Exonet”; concluyendo el ente fiscalizador que, a pesar de eso, las revisiones no son rutinarias por lo que es posible que la situación descrita se continúe presentando.

²² Dentro del Plan Integrado de Control Tributario del 2021, se encuentran 106 casos que requieren atención de acuerdo con los indicadores de riesgo y las observaciones de la CGR sobre el control tributario. 12 casos de exportadores sobre los que se supone actividad lucrativa y no están inscritos en el RUT, 39 casos de auxiliares de la función pública no inscritos en el RUT, 2 contribuyentes del RTS que, por montos de importación, incumplen con algún requisito, 11 contribuyentes que pagan canon en Aduanas y son del RTS, 42 importadores no inscritos en el RUT.

3.2. Lista larga de opciones

A partir de la problemática que dio origen a la regulación y los objetivos de esta, corresponde determinar las opciones de mejora a proponer.

La o las alternativas que resulten elegidas deberán ayudar a cumplir con los siguientes tres objetivos:

- Contar con único registro para identificar a los obligados tributarios, el cual contiene su información identificativa, de localización, de las actividades económicas que realizan y las obligaciones tributarias asociadas, así como las relaciones que pueda tener con otros sujetos tributarios.
- Generar insumos mensuales para contribuir a la eficiencia en la recaudación y apoyar en las labores de control y fiscalización que desempeña el Ministerio de Hacienda.
- Contar con registros interconectados con bases de datos de otras instituciones que permitan corroborar la información brindada por el obligado tributario.

Asimismo, las alternativas deberán contribuir a la resolución o mitigación del problema de fondo que fundamentó la emisión de la regulación. De esta forma, las propuestas a considerar son las siguientes:

1. Eliminar los registros vinculados al Viceministerio de Ingresos (desregulación).
2. Interconectar los registros tributarios existentes.
3. Crear un único registro de contribuyentes.

3.3. Escogencia de opciones preferentes y criterios para validar su procedencia

3.3.1. Eliminación de los registros tributarios (desregulación).

La desregulación es una de las opciones que, de acuerdo con el análisis de impacto regulatorio *ex post*, debe valorarse.

Al respecto, debe indicarse que la eliminación de los registros que gestiona el Viceministerio de Ingresos, a través de la DGT, DGA y DGH, no resolvería el problema que dio origen a la regulación, por lo contrario, lo aumentaría. A pesar de que la incorporación en los registros es una obligación legal para aquellos que deban cumplir con esta responsabilidad, lo cierto es que existe el incentivo económico, ya sea para las empresas maximizar su beneficio o para las personas maximizar su consumo, de no pagar los impuestos.

Al imposibilitarse la identificación de los obligados tributarios, la Administración Tributaria no tendría noción de a quién cobrarle los impuestos o a quien realizar auditorías de cumplimiento en el pago de sus responsabilidades tributarias, finalmente esto afectaría los ingresos del

Gobierno con las consecuencias sociales que esto supondría. En otras palabras, es una alternativa ineficiente.

Como parte de la investigación necesaria para la elaboración de este reporte, se analizaron los marcos jurídicos de Uruguay, Chile y Colombia, así como informes de organismos internacionales (CEPAL, OCDE, CIAT), sin encontrarse ejemplos de sistemas tributarios que no cuenten con registro(s) de contribuyente(s) ni recomendaciones de eliminarlos.

Ahora bien, el hecho de que no se puedan eliminar los registros, no implica que estos deban continuar funcionando como hasta la fecha, sin embargo, este es un aspecto que se analizará en las restantes propuestas de mejora a la regulación.

En conclusión, esta no es opción viable y, por lo tanto, no se abordará en el resto del documento.

3.3.2. Interconexión de los registros tributarios existentes.

Como lo ha indicado la CGR, “los registros de contribuyentes de la DGT, DGA y DGH no se encuentran integrados, cada dependencia lleva su registro de contribuyentes por separado, lo que dificulta la realización de cruces de información entre los registros de dichas dependencias” (2020, p. 14), por ende, a todas luces pareciera que lo procedente sería aprovechar los recursos existentes, sea, vinculando esas bases de datos.

No obstante, del expediente legislativo No. 22.016 que derivó en la aprobación del préstamo para el desarrollo del proyecto Hacienda Digital, se desprende:

En un escenario en que no se toma ninguna medida implica continuar trabajando con sistemas de tecnología que no están integrados, obsoletos y requieren un importante trabajo adicional para la consolidación de datos, complicando y entorpeciendo el intercambio de información entre las aplicaciones y dificultando la formación de una vista integrada de los datos de los contribuyentes e identificación de los riesgos.

La alternativa de solución seleccionada es el reemplazo de los sistemas actuales ya que debido al nivel de antigüedad de estos y el costo que significa el mantenimiento y operación de sistemas obsoletos, con arquitectura que ya no cuenta con soporte y para los cuales el realizar inversiones futuras no genera ningún valor agregado para la administración ni mejora de los servicios de recaudación y administración financiera. (Proyecto de Ley Hacienda Digital, Expediente Legislativo 22.016 de 2020)

A partir de lo indicado, no resulta prudente plantear una mejora a la regulación, desde el punto de vista de interconexión de los registros, si la misma Administración los ha descartado por la obsolescencia de esos sistemas y el costo de su mantenimiento. Además, tómese en consideración que la interconexión no debería limitarse a lo interno del Ministerio, sino que también debería valorarse la posibilidad de que todos los registros se conecten con bases de datos de otras instituciones.

Ante este panorama, se descarta esta propuesta de mejora a la regulación.

3.3.3. Creación de un único registro hacendario.

El plantear un único registro de contribuyentes responde a la coyuntura en la que se encuentra el Ministerio de Hacienda, de cara al proyecto Hacienda Digital, según el cual se pretende crear un Registro Único Hacendario que no solo englobará a los contribuyentes, exportadores, importadores, auxiliares de la función pública y exoneraciones –actualmente contemplados en los registros analizados– sino también a otros actores (proveedores) y procesos (riesgos, auditorías, procesos administrativos, entre otros).

Pero, además, la propuesta es acorde a lo que se ha venido desarrollando internacionalmente, en cuanto a registros tributarios:

El registro único tributario o rol único tributario (RUT) es una medida estructural del ámbito legal. En algunos países de la región (por ejemplo, Argentina, Chile, Colombia, Ecuador y Uruguay) se cuenta con un registro tributario que identifica claramente a cada contribuyente, individuo u organización. Este registro es único e irrepetible y, además de utilizarse en los procedimientos fiscales, es empleado como registro poblacional, lo que permite utilizarlo para diferentes trámites y operaciones diversas, tanto con instituciones públicas como con organizaciones privadas. En esos países es ampliamente utilizado gracias a la confiabilidad y veracidad de la información que cada registro ampara. Este mecanismo es una herramienta importante para los sistemas de administración tributaria, en virtud de las ventajas que ofrece para una fiscalización eficiente y los cruces de información con diferentes bases de datos. (CEPAL, 2019, p. 36-37)

Asimismo, internacionalmente se ha puesto en marcha la interconexión del registro de contribuyentes con bases de datos de otras instituciones:

Algunas administraciones tributarias están integradas con otros servicios del gobierno, en especial vinculados a aduanas o seguridad social. En esos casos, es deseable que se gestione un único Registro de Contribuyentes con atributos específicos a las necesidades correspondientes. A modo de ejemplo, en lugar de tener un registro específico para agentes aduaneros autorizados, se podría implementar una serie de atributos para identificar a los contribuyentes que además sean agentes de aduana autorizados durante un cierto lapso.

Ciertos países podrían considerar que algunas de estas medidas son extremas. Para otros, en cambio, serían muy naturales. Depende del entorno cultural y político de cada país y administración tributaria. (CIAT. 2020. P. 45)

Ahora bien, en lo que respecta propiamente al sistema tributario costarricense, la CGR ha señalado que el registro de contribuyentes “debe estar integrado por datos tributarios, aduaneros y de exoneraciones, y los datos identificativos que en él se encuentran deben guardar consistencia para efectos de facilitar la minería de datos y los cruces de información” (2020, p. 22), esto refuerza la idea de que debe migrarse hacia una solución que una toda la información que gira en torno al obligado tributario con el fin de tener un perfil completo de sus actividades para con esto tener una recaudación más eficiente de los tributos.

Por otra parte, en cuanto a la efectividad de esta propuesta de mejora, se puede indicar que la Administración Tributaria estaría más cerca de alcanzar los objetivos indicados en el capítulo anterior, por las siguientes razones.

En primer lugar, por cuanto la existencia de un único registro con toda la información hacendaria relevante, vinculado a otras bases de datos, y que, por ejemplo, responda al número de cédula de identidad o cédula jurídica, tal y como sucede en otros países que han implementado este sistema, permitiría identificar con mayor facilidad a los obligados tributarios, rastrear sus actividades económicas y fiscalizar los tributos que por ley le corresponde pagar.

En segundo lugar, porque en la actualidad los insumos generados por los registros existentes son utilizados por cada dependencia –DGT, DGA y DGH– sin tener un panorama completo de cada uno de los obligados tributarios; por ejemplo, puede suceder que alguien esté exportando o importando sin estar al día en pago de los tributos ante la DGT, incluso sin estar inscrito en el RUT, aunque la DGA y la DGT han realizado esfuerzos para que el sistema TICA realice la consulta sobre la inscripción en el RUT automáticamente a partir de julio 2021. En ese sentido, con la implementación de un registro único, se generarían insumos integrales para ejercer el control tributario, independientemente del régimen (tributario, aduanero o hacendario) al que pertenezcan las actividades desplegadas por un determinado obligado tributario.

En tercer lugar, porque resulta más sencillo interconectar un único registro de contribuyentes con bases de datos de otras instituciones, que hacerlo con diversos registros que responden a las necesidades específicas de cada dirección. Asimismo, un único registro que contenga toda la información desperdigada actualmente en todos los registros que lleva la institución, implicaría que los regulados no deban estar inscribiéndose reiteradamente cada vez que inicien una nueva actividad acorde a la naturaleza de cada uno de los registros que hoy existen, así como evitaría la presentación duplicada de requisitos.

Por su parte, visto que a nivel legal –artículo 128, inciso a), subinciso ii del CNPT– ya se encuentra estipulada la obligación de los particulares de inscribirse en los registros pertinentes cuando lo requieran las leyes, los reglamentos o lo exija la Administración en virtud de las facultades otorgadas por dicho código, el registro único de contribuyentes podría regularse mediante un reglamento.

En cuanto a la conformidad y cumplimiento, se generaría un impacto positivo en el regulado, ya que debería registrarse en un solo sistema y no en varios como puede suceder en la actualidad; además, es una alternativa de mediano plazo, ya que según lo informado por funcionarios del MH, el cronograma del proyecto Hacienda Digital contempla que el registro único inicie su funcionamiento en abril de 2023.

El impacto de la alternativa sería de carácter nacional, ya que incide directamente en todos los contribuyentes, independientemente de si son personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica.

Finalmente, la alternativa favorece la consulta pública, ya que al ser una norma que establece trámites y requisitos, debe superar el control previo de la Dirección de Mejora Regulatoria del MEIC.

Así las cosas, la presente alternativa cumpliría con los tres objetivos asociados a la regulación vigente.

Tabla 3.1
Cumplimiento de los criterios de relevancia para las alternativas identificadas

Alternativa	Efectividad	Legalidad	Conformidad y cumplimiento	Equidad	Rendición de cuentas y transparencia
Eliminación de los registros tributarios (desregulación)		N/A	N/A	N/A	N/A
Interconexión de los registros tributarios existentes		N/A	N/A	N/A	N/A
Creación de un único registro de hacendario.	X	X	X	X	X

A partir de lo analizado, la estructura del reglamento propuesto –denominado Reglamento del Registro Único Hacendario– el cual se encuentra adjunto a este reporte, es la siguiente:

- ✓ Capítulo I: Disposiciones Generales.
- ✓ Capítulo II: Número de Identificación Tributaria (NIT), Contenido y Requisitos del Registro Único Hacendario.
- ✓ Capítulo III: Sobre el contenido y la solicitud de información para el Registro Único Hacendario.
- ✓ Capítulo IV: Obligatoriedad y Excepciones del Uso del Portal del Registro Único Hacendario.
- ✓ Capítulo V: Del Domicilio Fiscal.
- ✓ Capítulo VI: Del Buzón Electrónico.
- ✓ Capítulo VII: Formularios y Estados del Registro Único Hacendario.
- ✓ Capítulo VIII: Administración del Registro Único Hacendario.
- ✓ Capítulo IX: Disposiciones Varias.

3.4. Conclusiones

1. Las opciones o alternativas propuestas a la regulación vigente deberán contribuir al cumplimiento de los objetivos de la regulación actual que han sido identificados y que todavía se mantienen vigentes, pero que se han ajustado, según el enfoque, a mediano plazo e incorporado en la propuesta de mejora.
2. Asimismo, las alternativas deberán contribuir a la resolución o mitigación del problema de fondo que fundamentó la emisión de la regulación y que sigue presentándose: aumentar la recaudación de los ingresos tributarios, a partir de un detallado registro de los obligados tributarios para realizar el efectivo cobro de sus obligaciones y una correcta fiscalización.
3. La desregulación (eliminación de los registros tributarios) no provocaría el efecto deseado, ya que los ingresos de la Administración Tributaria no aumentarían, por cuanto los registros permiten la obligación de los identificados tributarios, la determinación de los tributos por pagar y su base imponible. Por ende, esta alternativa no cumpliría con los objetivos vigentes de la regulación actual y los criterios de validez de esta.
4. La interconexión de los registros tributarios existentes no es una alternativa viable, según lo ha determinado el propio Ministerio de Hacienda, ya que aquellos se encuentran obsoletos y el costo de su mantenimiento es alto.
5. La creación de un único registro de contribuyentes no solo ayudaría a estar más cerca de alcanzar los objetivos asociados a la regulación, sino que también permitiría aprovechar la coyuntura en la que se encuentra el Ministerio de Hacienda, de cara al proyecto Hacienda Digital, que busca establecer un Registro Único Hacendario para abril de 2023, así como para adaptarse a las mejoras prácticas internacionales vigentes.

3.5. Referencias

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2020). Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5731>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2019). Buenas prácticas aplicadas en países de América Latina para reducir la evasión por saldos a favor en el IVA. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44953/1/S1901075_es.pdf.
- Contraloría General de la República. (2020). Informe de auditoría de carácter especial sobre la integración del control tributario de la Dirección General de Tributación (DGT) y la Dirección General de Aduanas (DGA). https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2016/SIGYD_D_2016020906.pdf
- Contraloría General de la República. (2021). Auditoría de carácter especial sobre el alineamiento de las etapas de anteproyecto, inicio y organización y preparación del proyecto Hacienda Digital con la estrategia de transformación digital del país. http://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2021/SIGYD_D/SIGYD_D_2021012728.pdf

4. ANÁLISIS DE IMPACTO

4.1. Introducción

En este capítulo se revisan los dos principios que, de acuerdo con la OCDE, son los que fundamentan el análisis de impacto de las regulaciones vigentes:

- El de proporcionalidad, que mide el costo de la regulación o la carga que representa para el regulado y la administración.
- El de precaución, en dónde se realizan análisis respectivos a los posibles riesgos que afectan el cumplimiento de la regulación y su impacto.

Consecuentemente, en el caso del principio de proporcionalidad se realiza un análisis de cargas administrativas utilizando el método de costo estándar. Dicho método analiza los costos de elementos como precios, tiempo y cantidad. La cantidad se refiere al número de gestiones realizadas por regulados en asocio a la regulación bajo análisis, así como de las frecuencias de dichas gestiones. Lo anterior, por lo tanto, permite desarrollar una ecuación que permite estimar los costos referentes a la carga para el regulado. En el caso del regulador el método es similar, al considerar otros costos como gastos generales asociados a la gestión de la regulación.

Esto se logra a partir del estudio de las actividades que realizan los funcionarios para atender a las solicitudes de los regulados.

Una vez entendidas las tareas, para el caso de la administración, se aplica la metodología de costeo estándar tomando en cuenta la cantidad de funcionarios que laboran en los procesos identificados, las frecuencias en las que realizan dichas tareas por unidad de tiempo, así como su salario. Este último calculado el porcentaje de su salario correspondiente a la tarea referente al proceso bajo estudio.

Es importante señalar que, para los trámites asociados al RUT, actualmente se cuenta con la inscripción en el registro a través de la plataforma ATV, y a través de esta se realiza la verificación de la mayoría de información que el regulado ingresa a la plataforma; esto significa por un lado que la presentación de documentación ante el regulador es pequeña y solo en caso de ser requerida, y por el otro, que interacción de los colaboradores con el regulado es mínima. Esto mismo se repite para el registro en Exonet.

Un poco diferente es el trámite en Aduanas, donde el avance de la digitalización implica que los documentos solicitados para cada registro se puedan enviar como archivos adjuntos por medio de correo electrónico (diferente para cada registro), o que necesariamente deban ser presentados en forma física ante la Administración.

Aún con estos casos presentados, se considera para este estudio de cargas administrativas, que en el costo del personal necesario para atender la regulación en la DGT y la DGA, no solamente se incluirá la aprobación o no del registro de un regulado, sino que involucra varias tareas alrededor del mantenimiento de los registros, el estudio de la información que contienen, la elaboración de estadísticas – ya sea de manera periódica o por requerimiento de alguna otra instancia –, campañas informativas y de programas para aumentar la inscripción voluntaria, entre

otros; por su parte en la DGH, no se considera el costo relacionado puesto que no se obtuvo información.

Para el caso de los regulados, se identifican los requisitos solicitados para la inscripción en los diferentes registros del MH y se procede a calcular sus costos de acuerdo con los diversos tarifarios publicados por las instituciones correspondientes, así como el costo de inversión en algunos equipos necesarios para intentar la matrícula en algún registro, principalmente en los de la DGA.

Es importante indicar que, debido al alcance nacional que tiene la regulación, la dificultad para utilizar los canales de comunicación de la institución para llegar con algún instrumento estadístico a los regulados, y que no se cuenta en el proyecto con el recurso humano y el tiempo para recorrer diferentes sitios del país aplicando encuestas, en este caso no se acudió directamente a los regulados para obtener la información que se utiliza para hacer el respectivo cálculo.

Ahora bien, de acuerdo con la normativa también se pueden considerar ciertos supuestos para conocer el costo que tiene la regulación para los regulados, por lo que es una buena aproximación partir de algunos datos obtenidos del MH y de información relacionada.

Por su parte, el objetivo del apartado de análisis de riesgos, que se asocia al principio de precaución, identifica los principales riesgos que pueden afectar el cumplimiento y desarrollo de los objetivos de la regulación, estos se analizan se les da una valoración. Consecuentemente, en dicha sección se hace una revisión de algunos riesgos que se han identificado en relación con la regulación subexámene.

4.2. Análisis de cargas administrativas

4.2.1. Análisis de contexto

Una vez identificados el problema, los objetivos y las alternativas de la regulación, el siguiente paso en el Análisis de Impacto Regulatorio (AIR) ex post es el análisis de los impactos de la regulación, a través del estudio de los costos por cargas administrativas, con el fin de plantear un escenario base, de acuerdo con la aplicación actual de la regulación, que contraste con el escenario planteado en las alternativas que se desarrollaron en las etapas anteriores.

Asimismo, es necesario determinar si se han dado análisis similares que puedan ser utilizados como una línea base para determinar cómo la evolución de la regulación ha afectado las cargas administrativas de la administración y de los regulados. Sin embargo, no se encontraron estudios que permitan establecer un criterio de comparación, por lo que los resultados de este análisis serán la línea base para posteriores análisis que se hagan con este mismo enfoque.

Para el análisis de cargas administrativas deben focalizarse los esfuerzos en la identificación de los costos regulatorios, ya sean directos o indirectos, así como el establecimiento de una metodología para su contabilización, que permita conocer en un nivel de detalle aceptable la magnitud de utilización de recursos y tiempo necesarios para llevar a cabo los distintos trámites que establecen los reglamentos.

El método escogido para esta tarea es el Sistema de Costeo Estándar, que considera los requisitos de información que debe entregar el regulado para que sea atendida su solicitud por parte del regulador, a partir de los procedimientos establecidos por este último para la resolución del trámite, considerando tanto el tiempo como el costo invertido para la cumplir.

Ahora bien, para obtener la información necesaria al aplicar el Sistema de Costeo Estándar, se pueden partir de los supuestos que se hacen mención en la sección anterior, además de la información recolectada para conocer el costo de algunos trámites que tienen actualmente reglamentación. Mientras que, con el regulador, debido a que no se encontró información relacionada con los procedimientos internos relacionados con cada registro, que permitieran identificar las tareas puntuales de cada colaborador, la identificación de costos se basó en la determinación de costos internos de personal, el cual se supone, dedica el 100% del su tiempo a diversas tareas relacionadas con los registros, tal y como ya se mencionó.

4.2.2. Perfil de los regulados

Como se indicó en el primer capítulo, deben cumplir con esta regulación todas aquellas personas físicas o jurídicas que realicen alguna actividad que involucre el pago de algún impuesto, asimismo, aquellos actores relacionados con comercio exterior, los auxiliares de la función pública y cualquier otro obligado tributario que así lo determine la legislación. De acuerdo con la información recopilada, el RUT presenta en promedio un incremento anual de 25.000 nuevos inscritos, el registro de importadores de bebidas aumenta 33 nuevos inscritos por año. Se conoce para el caso de los Agentes Aduaneros, de acuerdo con la información obtenida de las publicaciones en el diario La Gaceta, estos aumentan en un promedio de 6 por año. Para el caso de las empresas en Zona Franca, de 2015 a 2019 han aumentado en un promedio de 16 nuevas anualmente según información de PROCOMER.

Los registros de importadores y exportadores crecen o decrecen en función de la actividad de comercio exterior que tenga el país, además, la información de estos registros se obtiene generalmente por fuentes externas (registro de personas físicas y jurídicas para importadores y PROCOMER para exportadores).

Tabla 4.1

Criterios para definir el perfil básico de los regulados del Reglamento de Procedimientos Tributarios

Criterio	Descripción
Tipo de regulado	Cualquier obligado tributario dispuesto por la diversa legislación.
Estimación cantidad de regulados que deben cumplir con las gestiones que involucra esta regulación.	De acuerdo con la información recopilada, de 2014 a 2017 el RUT creció en 86.703 nuevos obligados, de 2017 a 2019 en 6.613 y de 2019 a 2020 en 174.822, el registro de importadores de bebidas aumenta 33 nuevos inscritos por año, los agentes aduaneros aumentan en 6 por año, y las empresas en zonas franca en 16.

	La información de los registros de importadores y exportadores se obtienen de fuentes externas.								
Periodicidad de cumplimiento de la obligación.	<p>La inscripción en el RUT debe cumplirse dentro de los 10 días hábiles después de iniciada la actividad económica que implica un pago de impuestos.</p> <p>La inscripción en el registro de importadores se realiza de oficio cuando el regulado paga el arancel correspondiente.</p> <p>Los auxiliares de la función pública deben inscribirse antes de iniciar con su actividad económica.</p> <p>El registro en Exonet se puede realizar en cualquier momento y no tiene efectos retroactivos sobre el beneficio fiscal.</p>								
Tiempo estimado de cumplimiento de las gestiones que involucra la regulación.	<p>El tiempo para la aprobación de la inscripción en los diversos registros es el siguiente:</p> <table border="1"> <tr> <td>RUT</td><td>Al instante.</td></tr> <tr> <td>Comercio Exterior</td><td>Al instante.</td></tr> <tr> <td>Auxiliares de la función pública aduanera</td><td>Hasta 1 mes hábil.</td></tr> <tr> <td>Exonet</td><td>Al instante.</td></tr> </table>	RUT	Al instante.	Comercio Exterior	Al instante.	Auxiliares de la función pública aduanera	Hasta 1 mes hábil.	Exonet	Al instante.
RUT	Al instante.								
Comercio Exterior	Al instante.								
Auxiliares de la función pública aduanera	Hasta 1 mes hábil.								
Exonet	Al instante.								

Fuente: elaboración propia.

4.2.3. Anatomía de los impactos

Las alternativas a la regulación que se plantearon en el capítulo anterior resuelven algunos de los obstáculos identificados durante la primera etapa de la revisión ex post de la normativa, especialmente al brindar un marco regulatorio general para la creación de un único registro que pueda tener todas las características tributarias de los obligados, y con esto facilitar el control tributario; además se espera que sirvan de apoyo para una mejora administrativa importante a lo interno de la institución, esto de la mano con una fuerte actualización de procedimiento, principalmente para brindar mejoras sustanciales en la reducción de trámites al integrarse todos los registros en uno solo.

Si bien los costos de esta regulación están claros del lado del regulador, para el regulado el costo es muy variable ya que estarán en función de aspectos como garantías de operación, adquisición de software y de equipo para transmisión de datos, esto puede ser reevaluado en una eventual

formulación de nuevos procedimientos, dejando el tema de verificación de equipos informáticos y presentación de garantías para momentos posteriores al registro en el MH

Es indudable que el concepto de unificación involucrará la reorganización de los departamentos que actualmente se encargan de implementar y administrar los registros, y con esto de su personal, sin que esto necesariamente represente el despido de estos, más bien debe de aprovecharse la experiencia adquirida durante estos años para realizar las mejoras necesarias.

Es importante mencionar que el éxito o no de lo planteado en el apartado de alternativas está ligado con el avance efectivo del proyecto Hacienda Digital, ya que, para el análisis realizado, se parte de que existirá una transformación transversal en todo el Ministerio, situación que favorecería la implementación de un Registro Único Hacendario. El impacto de este proyecto ya fue medido por parte de las autoridades competentes.:

Se espera que la alternativa planteada pueda ser base para la discusión alrededor de la importancia de reglamentar todo lo relacionado con la inscripción en este nuevo registro; asimismo, refleje la necesidad de disminuir la carga administrativa tanto para el regulado como para el regulador.

4.2.4. Descripción de los beneficios

La principal alternativa planteada busca reglamentar el concepto de unicidad del registro hacendario, bajo la premisa de que el proyecto Hacienda Digital avanzará sin mayores contratiempos, y que la meta de que la herramienta del Registro Único Hacendario entrará en operaciones para el 2023, generando un ambiente de mayor seguridad jurídica, propiciando la creación de un perfil integral de los obligados tributarios, con todos las responsabilidades que deba cumplir ante la Administración Tributaria; y con esto facilitar el control tributario por parte de la Administración para una efectiva recaudación y un aumento en los ingresos tributarios.

Algunos de los beneficios que se esperan del proyecto Hacienda Digital son:

- Disminución del 5% en los costos operativos de la administración tributaria.
- Reducción del tiempo en los trámites para el pago de impuestos, fomentando un mayor uso de las transacciones en línea.
- Reducción en costos de cumplimiento aduanero para los exportadores (beneficios estimados en 0,1% del valor de las exportaciones).
- Ahorro de tiempo por la racionalización y automatización de los procedimientos aduaneros.
- Disminución del número de fiscalizaciones y focalización de estas.
- Tasa de retorno del 142% del monto del crédito (\$156.640.000).
- Valor neto de los beneficios percibidos en los próximos 10 años es de \$5.861,85 millones.

Cabe aclarar, que lo establecido en la propuesta de Reglamento adjunta a este reporte, en cuanto a los requisitos mínimos que debería contener el RUH, estos son generales y podrían ampliarse o desarrollarse mediante resolución motivada. De esta forma, en lo que respecta a los auxiliares de la función pública, se recomienda simplificar los requisitos para la inscripción en el registro

correspondiente, incluso sin que sea necesaria la entrada en vigencia de Hacienda Digital, ya que actualmente se solicitan documentos certificados ante notario público, las cuales podrían sustituirse por formularios o declaraciones juradas simples y así reducir costos a los regulados; por otra parte, con la implementación del reglamento propuesto, es conveniente revisar que los requisitos específicos que se solicitan a dichos auxiliares no se repitan con los propuestos para el RUH.

En concordancia con estas ideas, es de esperar que la versión de reglamento que se propone con esta revisión ex post de la regulación permita la disminución de costos. Para el regulador simplificando la estructura a lo interno del MH para la implementación de un único registro, disminución de revisión de requisitos, automatización de los procedimientos, mejores insumos para la efectiva recaudación, entre otros. Para el regulado se procura simplificar de los trámites, la presentación de requisitos una única vez, la virtualización, mayor seguridad jurídica, entre otros. Por otra parte, se espera que sirva de base para que se tomen medidas administrativas en aras de mejorar la aplicación de la normativa que sean acordes con una estructura de proceso que tenga una única entrada a través del registro del obligado tributario, y a partir de aquí la información fluya a las Direcciones que así lo requieran.

4.2.5. Cuantificación de costos

Para el análisis de costos se sigue la metodología del Modelo de Costeo Estándar, a través de la cuantificación de las cargas administrativas que pesan sobre el regulado y el regulador, a fin de cumplir con todos los requerimientos de la regulación bajo estudio.

Por el lado del regulados, se desglosó la regulación con los trámites que debe cumplir, considerando el costo para obtener los requisitos. Por parte del regulador, se contabiliza el costo de personal que dedica la Administración para la resolución, afirmativa o negativa, ante la solicitud del regulado, siguiendo lo mencionado en el apartado primero de este capítulo.

El costo representa, para el caso de los regulados, el pago por la obtención de los distintos requisitos en caso de que el tramitador sea la misma persona que obtendrá la licencia, permiso, o el beneficio por parte de la Administración. Para el regulador, este indicador involucra el salario que se paga para que atienda las solicitudes de los regulados, las analice y brinde una respuesta final aprobando o no su solicitud. En ambos casos es posible incluir algún rubro por costos operativos y administrativos como lo son servicios públicos, papelería, equipo y viáticos, entre otros.

Finalmente, al sumar ambos cálculos, tanto el del regulador como el del regulado, se obtiene una medición base para la carga administrativa que representa las consecuencias administrativas para las empresas, ciudadanos y la Administración respecto a la regulación. El cálculo realizado para el costo de la regulación²³ en estudio arroja que la carga administrativa es de \$2.037.155.

4.2.6. Carga Administrativa del Regulador.

Según el análisis hasta ahora realizado, la regulación revisada incluye múltiples registros administrados por Departamentos específicos en las diferentes Direcciones del Viceministerio de

²³ El tipo de cambio utilizado es de 620 colones por cada dólar.

Ingresos. En este sentido se procede a analizar en el caso de la DGT y DGA los colaboradores que se encuentran en la Subdirección de Administración del Registro Único Tributario (SARUT), para la primera Dirección, y en el Departamento de Estadística y Registro respectivamente y el Departamento de Control Inmediato del Valor para la segunda. En total, la carga administrativa para el regulador se estima en \$1.991.559, un 14% lo aporta la DGT y un 86% lo hace la DGA.

Carga Administrativa asociada a la DGT

En el SARUT, los colaboradores realizan funciones relacionadas con mantener actualizado de la mejor manera el RUT. En el proceso de registro de contribuyentes que implica inscripción, modificación y desinscripción, también participan las Administraciones Tributarias y no solamente personal de las Subgerencias de Recaudación, también participan funcionarios de las Subgerencias de Servicio al Contribuyente, sin embargo, su trabajo se limita a funciones de actualización de información o a implementar planes puntuales masivos de actualización de datos. El proceso de registro y mantenimiento es en realidad un proceso complejo ya que implica: impuestos, actividades, regímenes, datos personales de cada contribuyente, entre otros.

Esta subdirección se encuentra conformado por 8 personas, 1 jefatura y 7 profesionales de ingresos 3, los costos de estos están identificados en el cuadro 4.1, suponiendo que se dedican completamente a trabajos relacionados con el RUT. El costo anual de personal asciende hasta los \$255.395.

Cuadro 4.1
Costo de personal para atender la
regulación en la DGT

Cantidad de profesionales	Profesional a cargo	Tiempo efectivo mensual (en horas)	Costo unitario (en horas)	Carga Administrativa mensual
1	Prof. Jefe Servicio Civil 2	124	15.571	1.930.742
7	Profesional Servicio Civil 3	124	13.346	11.583.914

El costo de personal incluye el salario base de acuerdo con la escala salarial según la Dirección del Servicio Civil, adicionalmente se agregan los siguientes supuestos: 10 anualidades, pago por prohibición, con esto se obtiene el salario bruto; luego, deben considerarse las cargas sociales que representan para el patrono mantener esos colaboradores en su planilla, además de las reservas para aguinaldo, cesantía y vacaciones respectivamente.

Cuadro 4.2
Carga Administrativa para la DGT por la
aplicación de la regulación
(en colones)

Trámite	Frecuencia anual*	Horas efectivas requeridas	Costo de Personal	Costos operativos	Total de Carga Administrativa
Trámites asociados al RUT	12	240	162.175.880	16.217.588	178.393.468

*Cantidad de meses en un año

La metodología también considera que deben incluirse costos operativos estimados en un 10% del costo de personal, y en este caso, no se encuentran costos de adquisiciones asociados con la necesidad de adquirir materiales para atender la regulación. Finalmente, la carga administrativa se estima utilizando el SCM y la suma de los rubros mencionados. De acuerdo con el supuesto introducido sobre el costo de personal, la frecuencia

representa la cantidad de meses en un año. Para el caso de la DGT, la carga administrativa se estima en aproximadamente \$280.935 mil anuales.

Carga Administrativa asociada a la DGA

Se cuenta con información de las principales tareas que se llevan a cabo en el Departamento de Estadística y Registro, la frecuencia anual de cada una y el tiempo efectivo para atenderlas.

A partir de lo anterior, para el cálculo del costo de personal se conoce el tiempo en que cada funcionario realiza las tareas asignadas. El costo de personal en la DGA incluye los mismos supuestos incluidos en el apartado de la DGT. En esta ocasión, el Departamento de Estadística y Registro está conformado por un puesto de secretaría, 10 profesionales del servicio civil 3 y una jefatura; por su parte en el Departamento de Control Inmediato del Valor hay 2 profesionales del servicio civil 3 que se dedican 100% a tareas relacionadas con registros y una secretaría.

A partir de lo anterior, se procede a calcular el costo de personal para cada tarea. Al multiplicar por la frecuencia anual y las horas efectivas necesarias para ejecutarlas, se obtiene el costo de personal; adicionalmente se agrega un 10% de este último como reflejo de los costos operativos. A partir de la información suministrada, se obtiene con este cálculo la carga administrativa de la DGA, que es de \$1.710.625, siendo de particular relevancia que el costo supera en mucho al pago mensual de la planilla y de las obligaciones patronales derivadas casi cuatro veces (el costo total mensual de la planilla se puede observar en el cuadro 4.4.), lo que supone que deben revisarse los procedimientos, cantidad de personal y eficacia en las tareas, ya que la carga administrativa no debería superar el costo de mensual de la planilla.

Dentro de los trámites más costos están las resoluciones de autorización para inclusión en los registros, especialmente aquellos relacionados con los auxiliares de la función pública aduanera, que en su mayoría, requieren de un acto administrativo que apruebe la inclusión en los registros, y con esto el regulado pueda empezar a realizar sus labores; también en algunos casos es necesaria una aprobación de las instalaciones en las que el regulado realizará sus funciones de auxiliar.

Cuadro 4.3
Frecuencia y horas efectivas para la atención de la regulación

Trámite	Frecuencia anual	Horas efectivas requeridas
Resoluciones de autorización	312	240
Recepción de garantías	1.236	2
Devolución de garantías	123	16
Gestión de formularios	2.298	1
Verificación de auxiliares de CCSS	1.891	0,25
Certificación de expedientes	39	1
Certificación de constancias	1.644	4
Total		264

Cuadro 4.4
Costo mensual de la planilla necesaria para cumplir con la regulación en que incurre el Regulador
(en colones)

Profesionales de la DGA	Oficinista	Prof. de Ingresos 3	Jefe de Ingresos 2
Costo mensual unitario	674.488	1.654.845	1.930.742
Cantidad de colaboradores	2	12	1
Costo mensual Total	1.348.975	19.858.139	1.930.742

Cuadro 4.5
Carga Administrativa para la DGA por la aplicación de la regulación
(en colones)

Trámite	Costo de Personal	Costos operativos	Total de Carga Administrativa
Resoluciones de autorización	814.101.746	81.410.175	895.511.921
Recepción de garantías	31.234.665	3.123.467	34.358.132
Devolución de garantías	26.294.550	2.629.455	28.924.005
Gestión de formularios	27.404.204	2.740.420	30.144.625
Verificación de auxiliares de CCSS	2.571.484	257.148	2.828.632
Certificación de expedientes	465.084	46.508	511.593
Certificación de constancias	85.425.218	8.542.522	93.967.740
Total	987.496.953	98.749.695	1.086.246.648

4.2.7. Carga Administrativa del Regulado.

Para conocer el costo que tiene para los regulados la aplicación de la regulación, al igual que en la sección anterior, debe estudiarse en casos separados la actuación ante la DGT y ante la DGA.

En el primer caso, se parte de que el trámite de inscripción ante el RUT se realiza, en su mayoría, de manera virtual a través de la plataforma ATV, además, los requisitos se corroboran de manera automática en la plataforma; si el regulado debe aportar alguna documentación adicional, también puede hacerlo por medio del sistema.

Por otra parte, el trámite en su forma más básica – y mayormente utilizada –, solamente requiere de la digitación del número de identificación, ya sea para persona física o jurídica, y la localización del domicilio fiscal, todo a través del formulario que se debe completar en la plataforma. Es decir, los requisitos son mínimos y sin necesidad de que el regulado incurra en algún costo más allá del tiempo necesario para la confección del formulario.

Considerando que el tiempo es marginalmente nulo, se puede partir de que el costo para el regulado de la inscripción en el RUT es de cero.

En el caso de los registros que tiene a su cargo la DGA, los trámites se hacen en forma presencial, o más recientemente en forma digitalizada por medio de correo electrónico. Para la primera opción, el regulado debe presentarse en el Departamento de Estadística y Registro o en el Órgano Nacional de Valoración Aduanera²⁴, con los requisitos completos. Posteriormente la Administración tendrá un periodo de 3 días hábiles para la revisión de los documentos y otorgará 10 días hábiles para la subsanación de estos en caso de ser necesario; luego tendrá hasta un mes hábil para resolver la solicitud del regulado²⁵.

²⁴ Este para el caso de la inscripción en el registro de importadores de bebidas alcohólicas.

²⁵ aunque en la página web de trámites del Ministerio de Hacienda se indica que para el caso de auxiliares de la función pública aduanera el plazo de resolución es de hasta tres meses. Se puede observar en la dirección electrónica <https://www.hacienda.go.cr/AduanaFacil/tramites/DF56B949-1725-41C4-AD62-99DC55D003EE?ReturnUrl=https%3a%2f%2fwww.hacienda.go.cr%2fAduanaFacil%2ftramites>.

Cuadro 4.6
Costo de los requisitos para los registros
en la DGA
(en colones)

Registro	Costo de requisitos
Registro Importador Habitual	19.734
Registro Exportador Habitual	22.728
Registro Importador de bebidas alcohólicas	20.368
Registro Transportista Aduanero Terrestre Nacional e Internacional	20.268
Registro Transportista Aduanero Aéreo o Marítimo	20.448
Agente Aduanero	156.406
Concesionarios Depósito Libre Comercial de Golfito	18.337
Despachos domiciliarios	604.084
Empresas de entrega rápida	151.729
Entidades públicas	152.076
Estacionamiento transitorio	150.025
Representante de Transportista	149.953
Terminal de carga	149.034
Zona Franca	149.665

Los requisitos a presentar varían de acuerdo al registro en el que el regulado desee inscribirse, así, por ejemplo, para importadores y exportadores los requisitos son muy sencillo, mientras que para los auxiliares de la función pública aduanera, dependen de la actividad que vayan a ejercer, ya sea agente aduanero, terminal de carga, despacho domiciliario, entre otros.

Es por lo anterior que se hace necesario costear los requisitos de acuerdo con el registro que se estudie. En el cuadro 4.6 se tiene el costo de los requisitos señalados en las diversas resoluciones que para tales efectos ha emitido la DGA.

Destaca el costo para los despachos domiciliarios, que incluye algunas proyecciones certificadas por CPA de las

importaciones a realizar, además que deben comprobar la importación de más de \$3 millones en los últimos dos años, esto incrementa el costo. Para esto, se incluye dentro de sus costos dos trabajos de CPA con un mínimo de 10 horas – para un total de \$357,41 cada trabajo –.

Por otra parte, los costos que rondan los \$30, principalmente están compuestos por documentos que deben ser certificados por un notario. La Administración permite que el regulado presente en una misma certificación varios documentos, por lo que se toma como referencia el costo una de estas solamente, ya que cada página adicional representa un costo marginal. Los que rondan los \$240 incluyen además el costo de un poder – general o generalísimo –, que debe presentar el representante del regulado en caso de que este último no realice el trámite.

Seguidamente se calcula el costo de espera en filas para la recepción de documentos cuando el trámite es presencial. Según la DGA, el tiempo es en promedio 5 minutos, sin embargo, para efectos de esta contabilización de costos, se redondea al cuarto de tiempo próximo, sean 15 minutos, rubro que no supera \$1.

Posterior, se calcula el costo de inversión que debe realizar el regulado para poder ser inscrito en los diferentes registros. En el cuadro 4.7 se tiene un detalle de cada rubro.

Respecto al software necesario para realizar el envío de información a la autoridad aduanera. Los regulados cuentan con un mercado conformado por 11 empresas certificadas por la DGA, quienes brindan diferentes productos de acuerdo con la necesidad de cada actividad. Los importadores no deben contar con estos sistemas.

Cuadro 4.7
Costos de inversión para la inscripción en los
registros de la DGA
(en colones)

Registro	Software	Garantía	Equipo de computo	Costo de inversión
Registro Importador Habitual				0
Registro Exportador Habitual	1.714.500,00		654.491,81	2.368.992
Registro Importador de bebidas alcohólicas				0
Registro Transportista Aduanero Terrestre Nacional e Internacional	1.714.500,00	31.750.000,00		33.464.500
Registro Transportista Aduanero Aéreo o Marítimo	1.714.500,00			1.714.500
Agente Aduanero ^{1/}	1.714.500,00	11.430.000,00		13.144.500
Concesionarios Depósito Libre Comercial de Golfito	1.714.500,00			1.714.500
Despachos domiciliarios ^{2/}	1.714.500,00	31.750.000,00	654.491,81	34.118.992
Empresas de entrega rápida	1.714.500,00	12.700.000,00		14.414.500
Entidades públicas	1.714.500,00			1.714.500
Estacionamiento transitorio	1.714.500,00	47.625.000,00		49.339.500
Representante de Transportista	1.714.500,00			1.714.500
Terminal de carga ^{3/}	1.714.500,00		654.491,81	2.368.992
Zona Franca	1.714.500,00		654.491,81	2.368.992

^{1/}Se supone una garantía para la Aduana principal donde laborará el Agente Aduanero por un monto de \$10.000 y una secundaria para otra Aduana por un monto de \$8.000.

^{2/}Deberán rendir garantía anual equivalente al monto promedio mensual de las obligaciones tributarias aduaneras generadas por concepto de la importación de mercancías idénticas o similares durante el año calendario anterior.

^{3/}Monto establecidos en resolución de autorización. No se identifica como un requisito previo al registro

Respecto a las garantías, en la circular DGA-CIR-012-2020, se establecen los montos para renovación de garantías en el periodo 2020-2021, que también corresponden al que deben aportar los nuevos interesados al momento de la inscripción en los registros. Para el caso de las terminales de carga, no se identifica en la resolución correspondiente a los requisitos de inscripción, que la garantía sea un requisito para la aprobación de la matrícula en el registro.

Los regulados también deben incurrir en la compra de un equipo de cómputo con las siguientes características mínimas:

- 1..NET Framework hasta 3.5 instalado como mínimo.
- 2.Certificado de confianza. (Jerarquía de certificados).
- 3.Memoria: Al menos 4 GB RAM como mínimo.
- 4.Procesador: Core i5 de cuarta generación o superior, o equivalente. De 2.7 GHz o superior, de 4 núcleos.
5. Sistema Operativo: Se recomienda Windows 7 o superior con todos los parches de seguridad. (Estos parches deben mantenerse actualizados)
6. Puertos USB 2.0 o superior.
7. Disponibilidad de parlantes en el equipo, sin que los mismos sean imprescindibles
8. Capaz de soportar la instalación y correcto funcionamiento del siguiente software:
 - a. *VPN para conexión con el Cliente CISCO 4.X*

b. Terminal Services Client Remote desktop.

En algunos casos, este equipo es para funciones propias, sin embargo, los despachos domiciliarios, terminales de carga y zonas francas, deben tener una estación de trabajo para funcionarios de las Aduanas que así lo requieran. Se considera estos costos para todos los tipos de registro y se exceptúa para los importadores (habituales y de bebidas alcohólicas)

A partir de todo lo anterior se puede observar en el cuadro 4.8 el costo de acuerdo con el tipo de registro. En efecto, se pueden establecer tres escalones para esta carga administrativa: el primero para los importadores habituales de bebidas alcohólicas con una carga de \$32; el segundo cuando no se tiene que presentar garantía a la DGA, que en promedio la carga administrativa es de \$3.212; y el tercero es para los que tienen que presentar la garantía ante la DGA, que en promedio la carga es en promedio \$45.848.

Seguidamente, se conoce que el aumento anual del registro de importadores de bebidas alcohólicas es de 33 en promedio, puede utilizarse este número como la frecuencia para el primer escalón. De acuerdo con la información de PROCOMER, el incremento anual promedio del número de empresas en zonas francas es de 16 para el periodo 2015-2019, este indicador se puede utilizar como frecuencia para el segundo escalón. Por último, se indaga en el diario oficial La Gaceta las publicaciones que deben realizar los agentes aduaneros para poder ser inscritos como auxiliares de la función pública, y se encuentra que en promedio se inscribieron 6 nuevos por año, número que se puede utilizar como frecuencia para el último escalón.

Realizando un promedio ponderado, de los datos expuestos, se obtiene que la carga administrativa del regulado es de \$45.596.

Cuadro 4.8
Carga Administrativa para la inscripción en cada uno de los registros de la DGA
(en colones)

Registro	Carga Administrativa
Registro Importador Habitual	20.096
Registro Exportador Habitual	2.392.082
Registro Importador de bebidas alcohólicas	20.730
Registro Transportista Aduanero Terrestre Nacional e Internacional	33.485.130
Registro Transportista Aduanero Aéreo o Marítimo	1.735.310
Agente Aduanero	13.301.268
Concesionarios Depósito Libre Comercial de Golfito	1.733.199
Despachos domiciliarios	34.723.437
Empresas de entrega rápida	14.566.591
Entidades públicas	1.866.938
Estacionamiento transitorio	49.489.887
Representante de Transportista	1.864.815
Terminal de carga	2.518.388
Zona Franca	2.519.019

4.3. Análisis de riesgos

4.3.1. Introducción

El objetivo de este apartado es presentar los principales riesgos que pueden afectar el cumplimiento y desarrollo de la regulación. La existencia de estos riesgos afecta directamente a los objetivos identificados que ayudan a solucionar el problema reconocido al que responde la regulación.

De acuerdo con la OCDE, en el análisis de impacto de las regulaciones ex post se aplican dos principios: el de proporcionalidad, que mide el costo de la regulación o la carga que representa para el regulado y el de precaución, que se aplica cuando existen o se han identificado riesgos potencialmente inaceptables y dichos riesgos no se pueden determinar con suficiente certeza y que deben tenerse en cuenta a la hora de plantear propuestas de mejora a la regulación bajo análisis.

Consecuentemente, en esta sección se hace una revisión de los algunos riesgos que se han identificado en relación con la regulación en estudio.

4.3.2. Metodología de Análisis de riesgo.

La metodología del análisis de riesgo está constituida por tres etapas:

- La identifican los posibles eventos adversos, los cuales pueden provenir tanto de fuentes internas como externas asociadas al cumplimiento de los objetivos.
- El análisis de los riesgos identificados para determinar su impacto sobre el cumplimiento de los objetivos de la regulación en análisis.
- La valoración de cada riesgo a partir del impacto y la probabilidad de ocurrencia de este, asignando una ponderación a cada criterio que permitirá determinar si el riesgo es relevante o no.

Durante el proceso de identificación de los posibles eventos adversos, los cuales representan un riesgo potencial para el cumplimiento de los objetivos identificados, se valoraron diferentes factores tanto a nivel interno como externo.

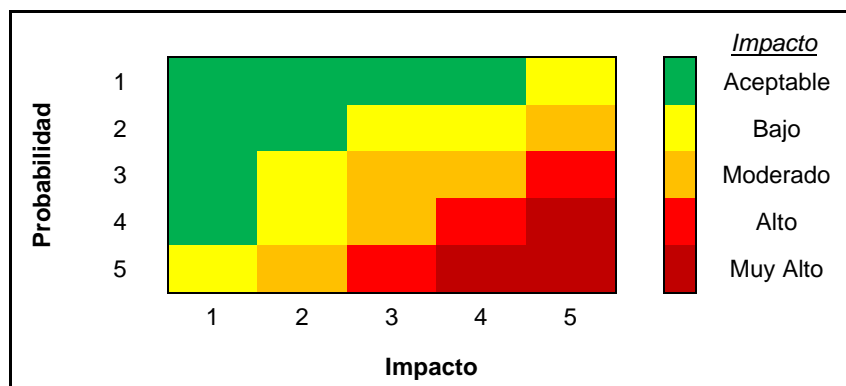
Figura 4.1
Naturaleza de los riesgos de la regulación



Fuente: Elaboración propia.

Con base en esa segmentación se elabora una matriz que reúne las tres etapas del proceso ya comentado. La identificación de los eventos que fueron considerados previamente como riesgosos y que podrían incidir eventualmente en el cumplimiento de la regulación a través de impactos negativos en el cumplimiento de los objetivos, es lo que permite hacer el referido ejercicio, determinando el nivel de relevancia de cada riesgo, según se ilustra en la figura siguiente:

Figura 4.2
Cuadro de impacto y probabilidad



Fuente: Elaboración propia.

En este esquema, la valoración de riesgos se basa en dos dimensiones, la probabilidad de ocurrencia, que puede ir desde raro hasta casi seguro; y el impacto esperado sobre los objetivos que puede ir desde sin impacto hasta muy grave, ambas dimensiones en una escala de 1 a 5.

Figura 4.3
Escala de riesgos según impacto y probabilidad de ocurrencia

Clasificación	Impacto	Probabilidad
1	Sin Impacto	Raro
2	Leve	Bajo
3	Moderado	Medio
4	Severo	Alto
5	Muy grave	Casi seguro

Fuente: elaboración propia.

Los riesgos identificados con su causa y efecto se resumen en la Tabla 4.2., las causas que pueden generar estos riesgos son muy diversas y cada una conlleva consecuencias de carácter financiero, sociales o legales.

Los riesgos fueron identificados por el equipo de Costa Rica Fluye y, posteriormente, se realizó un ejercicio de discusión con funcionarios de diferentes direcciones del Ministerio de Hacienda, quienes colaboraron en la valoración de dichos riesgos.

4.3.3. Análisis de Riesgos

Una vez realizado ese ejercicio, los resultados obtenidos fueron los incluidos en la Tabla 4.2. En esta matriz se resumen los principales riesgos identificados y la valoración que se dio a cada uno. Es importante indicar que se enuncia la causa, el riesgo o evento desfavorable que dicha causa puede ocasionar y la consecuencia principal de la existencia de dicho riesgo.

Como puede verse la mayoría de los riesgos presentan una incidencia entre moderada y alta para el cumplimiento de los objetivos de la regulación. De ahí la importancia de algunas de las propuestas de mejora que se han identificado.

Tabla 4.2
**Análisis de Riesgo para la regulación Reglamento de Procedimientos Tributarios
(registros en Hacienda)**

Debido a (causa)	Riesgo		Valoración		
	Puede ocurrir que (riesgo)	Generando (consecuencia)	Impacto (IM)	Probabilidad (P)	IMxP
Disminución presupuestaria por regla fiscal	Menor gasto en mantenimiento para los diferentes registros	No exista interoperabilidad entre los registros internos y externos y desactualizados; bajo servicio al cliente.	Severo	Alto	16
Aumento en la informalidad	Disminución de la cantidad de obligados tributarios registrados	Menor recaudación.	Muy grave	Alto	20
Iniciativas legislativas	Creación de nuevos registros sin ninguna vinculación entre sí	Dispersión de registros poco interconectados.	Severo	Bajo	8
Falta de personal	Desconocimiento del potencial de obligados tributarios que deben estar registrados	No se focalicen las prioridades para políticas de inscripción.	Moderado	Medio	9
Cambio de directores en el MH	No se consideren oportunidades de mejora integrales	No interrelación de los diferentes registros	Moderado	Medio	9
Dispersión de las responsabilidades e independencia en la toma de decisiones	Creación de nuevos registros sin ninguna vinculación entre sí	Dispersión de registros; duplicidad de requisitos; tramitología engorrosa	Severo	Bajo	8
Dispersión de registros, Falta de interoperabilidad	Recaudación insuficiente o fomento del incumplimiento tributario	Dificultad para atender el control tributario	Muy grave	Alto	20
Falta de interoperabilidad	Sobreestimación/desestimación de los obligados tributarios registrados	Bases de datos desactualizadas o estadísticas erróneas.	Moderado	Casi seguro	15
Normativa dispersa	Desincentivación de la inscripción voluntaria	Bases de datos de incompletas y menor recaudación	Moderado	Medio	9
Dispersión de esfuerzos para actualizar registros	Atención inoportuna de mejoras a los registros	Registros desactualizados; cargas de trabajo poco identificables.	Moderado	Bajo	6
Atraso tecnológico y no avance oportuno de hacienda digital	Estancamiento de las herramientas tecnológicas que apoyan los registros	No exista interoperabilidad entre los registros internos y externos; bajo control tributario	Moderado	Medio	9
No avance oportuno de hacienda digital y la canalización de recursos hacia este proyecto	No existan nuevas inversiones en los registros y sistemas existentes	No exista interoperabilidad entre los registros internos y externos; bajo control tributario	Muy grave	Medio	15

Fuente: Elaboración propia.

De los riesgos identificados, conviene analizar los siguientes:

Menor gasto en mantenimiento para los diferentes registros

Tras la identificación y valoración realizada, este riesgo posee un impacto severo principalmente por las afectaciones en la calidad de la información contenida en los registros, así como en la utilización de los datos para un efectivo control tributario.

Este riesgo se asocia con las condiciones económicas del país en el marco de la aplicación de la regla fiscal. En efecto, un tope que este instrumento ponga al presupuesto del Ministerio de Hacienda puede afectar directamente el mantenimiento actual de los recursos tecnológicos que apoyan el registro de los obligados tributarios, atrasando inversiones que puedan facilitar la interconexión de algunos registros o mejoras importantes para facilitar la presentación de los requisitos para los regulados.

La probabilidad de ocurrencia de este evento es alta, debido a las condiciones fiscales del Gobierno, incluso para el presupuesto de la República del periodo 2022, ya se observó afectación en algunos planes de inversión de otras instituciones.

Disminución de la cantidad de obligados tributarios

Este riesgo deriva de la situación macroeconómica del país, pues el alto desempleo y el poco impacto de las políticas laborales del Gobierno hay propiciado un aumento significativo de la informalidad en el mercado laboral. Esto se traduce en que más personas – físicas y jurídicas – actúan al margen de sus obligaciones legales, entre estas el pago de impuestos. La consecuencia directa de esto es principalmente la disminución del ingreso tributario, afectando el problema que pretende resolver esta regulación.

En este sentido, se asocia una probabilidad de ocurrencia alta y un impacto muy grave sobre los objetivos de la regulación, obteniéndose un indicador de 20.

Otra dimensión de este mismo riesgo se asocia con aspectos internos, especialmente con la dispersión de la normativa relacionada con los diversos registros que tiene el MH. Ante esto, el obligado tributario puede sentir cierta inseguridad jurídica que más bien desincentive a matricularse en todos los registros que fueran necesarios, esto afecta principalmente a que se tengan bases de datos incompletas y un impacto directo en la recaudación. Esta dimensión se le otorgo una valoración de 9.

Sobreestimación/desestimación de los obligados tributarios

Este riesgo tiene una naturaleza operativa que se asocia a la falta de interoperabilidad de los sistemas, tanto a nivel interno, entre las direcciones del MH, como a nivel externo, obteniendo datos de terceros, por ejemplo, de otras instituciones públicas.

Bien se ha señalado en este informe que existen grandes carencias en cuanto a la conexión de los sistemas que finalmente entorpecen realizar un correcto control tributario. La poca automatización que tienen los sistemas para corroborar y actualizar en tiempo real la información que le brindan los obligados tributarios al MH al momento de inscribirse en algún registro, propicia que las bases de datos con las cuales se hace el control tributario estén desactualizadas y que se generen estadísticas erróneas. El indicador de valoración de esta dimensión del riesgo se ubicó en 15, caracterizado por un impacto moderado y una probabilidad casi segura de ocurrencia.

Por otra parte, este riesgo también se puede presentar desde una dimensión de recurso humano, y puede presentarse que exista poco personal capacitado que permita realizar estimaciones confiables del potencial de obligados tributarios que deben estar registrados, y con esto, las políticas para matricular nuevos obligados tributarios no se puedan focalizar. Se valoró que esta dimensión del riesgo tiene un impacto moderado y una probabilidad de ocurrencia media, ya que, aunque se han realizado esfuerzos importantes por tratar de conocer el potencial de obligados en el país, lo cierto es que las estadísticas obtenidas no son confiables.

Ineficiente control tributario

El riesgo de que el control tributario no sea suficiente para lograr identificar a aquellos obligados tributarios que estén incumpliendo con alguna responsabilidad tributaria se potencializa por la falta de interoperabilidad de los sistemas de información que maneja el MH. Desde la administración de los registros, existen situaciones que de presentarse, podrían no dar los insumos correctos y suficientes para que se realice este control tributario, por ejemplo, con información falsa, datos de ubicación del domicilio fiscal incorrectos, información incompleta, desconocimiento del vector de impuestos asociado a un obligado tributario, entre otros.

Es conocido que diversos informes de la CGR han puesto en evidencia que el control tributario en la Administración no es efectivo, y que esto influye directamente en los ingresos tributarios, además, debido a las pocas acciones que lleva la Administración Tributaria en la fiscalización de la recaudación de los impuestos, el obligado tributario pueda percibir alguna oportunidad para incurrir en incumplimiento.

El impacto se valoró en un nivel muy grave, y la probabilidad de ocurrencia es alta, afectando principalmente los objetivos 1 y 2.

No existan nuevas inversiones en los registros y sistemas existentes

La valoración para estos riesgos indica que el impacto que puede ocasionar en el cumplimiento de los objetivos es muy grave y la probabilidad de ocurrencia es media, obtenido una calificación un indicador de valoración de 15.

La naturaleza de este riesgo es tecnológica, y se deriva del avance efectivo que pueda tener el proyecto Hacienda Digital. En efecto, se conoce que no se harán mayores inversiones tecnológicas sobre los sistemas que actualmente tiene el MH, entre estos los que soportan los registros en estudio, esto porque el proyecto Hacienda Digital ya se encuentra en marcha y se espera que para el año 2023 entre en funcionamiento el nuevo Registro Único Hacendario.

Un atraso significativo en esta meta implica continuar utilizando los sistemas actuales y la metodología de registro que sigue el Ministerio, lo que implica continuar con pocos avances sobre el problema que pretende resolver la regulación y sobre la consecución de los objetivos de esta.

4.3.4. Conclusiones

1. Los riesgos identificados en este documento son aquellos que su ocurrencia podría influir negativamente en el logro de los objetivos identificados para la regulación.
2. Existen riesgos externos vinculados a la regulación, principalmente asociados a la actividad económica del país, que afecta directamente al ingreso tributario. Entre estos están el aumento de la informalidad en el mercado laboral, la disminución de recursos financieros por causa de la aplicación de la regla fiscal, entre otros. Pero también se identificaron riesgos de naturaleza interna debido a la dispersión de los registros entre las diferentes direcciones del Viceministerio de Ingresos del MH, la falta de procedimientos claros, y la poca comunicación entre estas, lo que disminuye la efectividad de la regulación.
3. Con pocas excepciones, los riesgos identificados poseen una valoración entre moderada y alta, lo que supone que para la obtención de los distintos objetivos de la regulación deben tomarse las medidas de mitigación necesarias.
4. Existe una alta asociación entre la propuesta generada en este informe y el efectivo avance de Hacienda Digital, lo cual también se convierte en un riesgo por cuanto es conocido que el regulador no va a implementar mejoras sustanciales en sus sistemas actuales, y va a enfocar todos sus esfuerzos en el avance de este proyecto. Un desvío importante implica continuar con todos los obstáculos ya identificados.

Referencias

OCDE (2019), Implementación del Análisis de Impacto Regulatorio en el Gobierno Central del Perú: Estudios de caso 2014-16, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264305809-es>.

OCDE (2017). OECD Reviews of Regulatory Reform Chile Evaluation Report: Regulatory Impact Assessment, OECD work on regulatory policy: <http://oe.cd/regpol>.

OECD (2011), Regulatory Policy and Governance: Supporting Economic Growth and Serving the Public Interest, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264116573-en>

Marušić, Andreja; Branko Radulović; Carl Aaron; (2011). Regulatory Impact Analysis (RIA) Manual, USAID/Montenegro.