



**INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-14-2016
26 de mayo, 2016**

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

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

**INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE EL
IMPIUESTO A LAS UTILIDADES UTILIDADES DE LAS PERSONAS
FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA
LUCRATIVA, QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES.**

2016

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	5
ORIGEN DE LA AUDITORÍA.....	5
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA	5
ALCANCE DE LA AUDITORÍA.....	5
GENERALIDADES.....	6
METODOLOGÍA APLICADA.....	6
2. RESULTADOS	7
 IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES QUE REPORTAN LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES.	7
MEJORA EL RESULTADO GLOBAL DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES, PERO EL PORCENTAJE DE AQUELLOS QUE NO DECLARAN IMPUESTO ES RELEVANTE	7
HA AUMENTADO EL CONTROL TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES, PERO EXISTEN LIMITACIONES PARA Dicha FISCALIZACIÓN	16
3. CONCLUSIONES.....	19
4. DISPOSICIONES	19
A CARLOS VARGAS DURÁN, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.....	20

CUADROS

Cuadro nro. 1 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales en Medicina y Odontología -Periodos fiscales 2011-2015 –	8
Cuadro nro. 2 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales de Medicina y Odontología, según intervalo del impuesto declarado, periodo 2015	8
Cuadro nro. 3 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales.....	9
Cuadro nro. 4 Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en actividades Jurídicas y de Notariado, periodo 2015	9
Cuadro nro. 5 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales.....	10
Cuadro nro. 6 Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Ingeniería y Arquitectura, periodo 2015	10
Cuadro nro. 7 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales.....	11
Cuadro nro. 8 Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Contabilidad y Auditoría, periodo 2015	11
Cuadro nro. 9 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales.....	12
Cuadro nro. 10 Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Informática y afines, periodo 2015	12
Cuadro nro. 11 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales.....	13

Cuadro nro. 12 Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en la actividad económica de Veterinaria, periodo 2015	13
Cuadro nro. 13 Cantidad de contribuyentes que declaran 0 impuesto por periodo fiscal y por actividad económica, periodo 2011-2015.....	14
Cuadro nro. 14 Profesionales Liberales: Impuesto sobre las utilidades declarado en el período fiscal 2015 –millones de colones y porcentajes-	15
Cuadro nro. 15 Actuaciones de fiscalización en los profesionales liberales	17

INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-14-2016**RESUMEN EJECUTIVO****¿Qué examinamos?**

El presente informe se refiere a la contribución al impuesto sobre las utilidades de las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales, pertenecientes a las actividades de Medicina, Odontología, Ingeniería, Arquitectura, Abogacía, Notariado, Contabilidad, Auditoría, Informática y afines y Veterinaria, en el período del 2011 al 2015.

¿Por qué es importante?

La auditoría reviste gran importancia, por cuanto el Impuesto sobre las utilidades constituye una de las principales fuentes de ingresos del Gobierno de la República, para el sostenimiento de las cargas públicas. A su vez, este estudio forma parte de las acciones de fiscalización que realiza la Contraloría General, tendientes a dar seguimiento al pago del Impuesto sobre las utilidades, en este caso por parte de las personas físicas y jurídicas con actividad lucrativa que prestan servicios profesionales, así como a la respectiva gestión tributaria.

¿Qué encontramos?

En la auditoría realizada, se observó una mejoría en el resultado global de algunos indicadores tributarios (renta bruta, renta neta e impuesto del período), para el conjunto de personas físicas y jurídicas, con actividades lucrativas, que prestan servicios profesionales en las actividades consideradas en el estudio.

Sin embargo, se determinó a su vez que es muy alta la cantidad de declaraciones presentadas que declaran cero impuesto, es decir, que no pagan impuesto, cifra que alcanza un promedio anual del 56%, en el período 2011-2015.

También se estableció que 53.005 contribuyentes (86% del total), tienen el 48 % de los activos y el 30 % de los ingresos brutos de todo el grupo; no obstante, aportan solamente el 9% del Impuesto (₡52.128 en promedio por año), situación que debe ser valorada por la Administración Tributaria, y en general el aporte al impuesto sobre las utilidades de frente a la capacidad económica de los contribuyentes, con el fin de establecer estrategias de gestión, fiscalización y cobro del impuesto, y/o eventuales reformas normativas, respecto de un gran número de contribuyentes, cuyo aporte es escaso o nulo.

Se determinó que en el año 2015, se incrementaron las actuaciones y acciones de fiscalización por parte de la Administración sobre profesionales liberales, lo cual ha permitido determinar y cobrar montos adicionales de impuestos respecto de profesionales, que se encontraban en incumplimiento tributario.

No obstante, dicho control y cobro tributarios se han visto limitados, en razón de que el dictado de actos finales en relación con la liquidación de impuestos, se encuentran suspendidos, debido

a la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual está en trámite, y además por una serie de limitaciones muy importante en la tecnología y los sistemas que dispone la Administración para el control tributario.

¿Qué sigue?

En el presente informe se giran disposiciones al Director General de Tributación, con el fin de atender y subsanar, a la brevedad, las situaciones comentadas en este informe, referidas a aspectos relacionados con la gestión, la fiscalización y el cobro del Impuesto.

INFORME Nro. DFOE-SAF-IF-14-2016**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA
ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA****INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL SOBRE EL
IMUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y
JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE
PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES****1. INTRODUCCIÓN****ORIGEN DE LA AUDITORÍA**

- 1.1. La Auditoría se realizó con fundamento en las competencias conferidas a la Contraloría General en artículos 183 y 184 de la Constitución Política, y 17, 21 y 37 de su Ley Orgánica, N° 7428.
- 1.2. Esta auditoría forma parte de las acciones de fiscalización que realiza la Contraloría General tendientes a dar seguimiento a la gestión tributaria y al pago del Impuesto sobre las utilidades de las personas físicas y jurídicas con actividad económica lucrativa que prestan servicios profesionales.

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

- 1.3. Analizar la contribución del impuesto sobre las utilidades de las personas físicas y jurídicas con actividad económica lucrativa que prestan servicios profesionales.

ALCANCE DE LA AUDITORÍA

- 1.4. La presente auditoría de carácter especial comprendió un análisis de la contribución al impuesto sobre las utilidades que declararon las personas físicas y jurídicas, con actividad económica lucrativa, que prestan servicios profesionales.

- 1.5. En la auditoría se analizó el impuesto sobre las utilidades que reportan los contribuyentes de las siguientes actividades económicas: Medicina y Odontología; Jurídicas y Notariado; Arquitectura e Ingeniería; Contabilidad y Auditoría; Informática y afines; y Veterinaria.
- 1.6. Para cada actividad se analizó la evolución de algunos indicadores tributarios como: la renta bruta, la renta neta gravable, y el impuesto declarado. Además, se recopilaron las acciones realizadas por la Administración Tributaria, para efectos del control y cobro de dicho tributo sobre este grupo de contribuyentes.
- 1.7. El periodo del estudio comprendió los periodos fiscales del 2011 al 2015.

GENERALIDADES

- 1.8. La Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, así como su Reglamento (Decreto Ejecutivo 18445-H y sus reformas), desde un punto de vista sustantivo regulan la tributación de los profesionales liberales con actividades lucrativas que prestan servicios profesionales. Esta ley establece, en su artículo 1, la imposición de “... *un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas*”, señalando que “*El hecho generador del Impuesto sobre las utilidades... es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense*”.
- 1.9. Además el artículo 2 de dicha Ley, define al contribuyente, entre otros, como: “*a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que haya en el país./... f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal*”.¹

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.10. La auditoría se realizó de acuerdo con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.
- 1.11. En el desarrollo de la auditoría, se realizaron entrevistas y se solicitó información a funcionarios encargados de las direcciones de Recaudación, de Control Tributario Extensivo, de Inteligencia Tributaria, y de Fiscalización de la

¹ El artículo 13 de la citada Ley del impuesto sobre la renta, define el profesional liberal, como aquella persona física que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes. Según lo define el inciso a) de ese artículo, se refiere a aquellos profesionales que solamente los une el cumplimiento de un contrato de prestación de servicios profesionales que entre ellos pactaron, sin que exista una relación de dependencia, es decir, que dichos profesionales no tienen impedimento alguno para atender varios clientes, y no dependen de un patrono, pues ejercen su profesión en forma libre, y solamente deben obedecer y respetar los principios y reglamentos que defina el Colegio respectivo al cual cada cual se encuentra afiliado.

Dirección General de Tributación (DGT). Además, se consideró lo comentado en el informe DFOE-SAF-IF-06-2011 emitido por la Contraloría General en el año 2011 en relación con esta misma materia, así como los resultados de las acciones realizadas por la Administración Tributaria en acatamiento a la disposición 4. a) del referido informe².

- 1.12. Adicionalmente, se analizó la base de datos que contiene la información correspondiente al impuesto sobre las utilidades declarado por los profesionales liberales, así como la información general relativa a las fiscalizaciones efectuadas, y los montos determinados por la Administración y regularizados por los contribuyentes para el período 2011 al 2015. También se analizó la gestión tributaria en general sobre el control y cobro de las obligaciones tributarias de este grupo de contribuyentes, en el período objeto de estudio.

2. RESULTADOS

IMPUUESTO SOBRE LAS UTILIDADES QUE REPORTAN LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES.

MEJORA EL RESULTADO GLOBAL DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES, PERO EL PORCENTAJE DE AQUELLOS QUE NO DECLARAN IMPUESTO ES RELEVANTE.

- 2.1. En la auditoría realizada se analizó el monto declarado sobre el Impuesto sobre las utilidades, para las siguientes actividades económicas: Medicina y Odontología; Jurídicas y Notariado; Arquitectura e Ingeniería; Contabilidad y Auditoría; Informática y afines y Veterinaria
- 2.2. A continuación se presenta para cada una de esas actividades económicas, el comportamiento de algunos indicadores tales como el número de contribuyentes, la renta bruta, los costos y gastos, la renta neta gravable y el impuesto sobre las utilidades del período.

² La Contraloría General en el Informe No. DFOE-SAF-06-2011 solicitó en su oportunidad a la Dirección General de Tributación (DGT) que implantara controles automatizados y los mecanismos de control cruzado con otras entidades, para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes, con actividad lucrativa, que prestan servicios profesionales

Medicina y Odontología

Cuadro Nro. 1 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales en Medicina y Odontología - Periodos fiscales 2011-2015 –

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del periodo	Impuesto del periodo promedio (En colones)
2011	10.073	178.633,5	147.300,2	36.589,1	4.329,8	429.841
2012	10.721	201.225,4	161.649,4	43.290,8	5.351,6	499.169
2013	11.241	215.567,8	173.676,5	45.710,5	5.740,3	510.656
2014	11.654	237.210,3	188.709,7	50.666,5	6.378,3	547.304
2015	11.870	248.202,9	192.584,0	58.970,4	7.914,7	666.786
Var ^{1/}	4,2%	8,6%	6,9%	12,7%	16,3%	11,6%

^{1/}Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro Nro. 2 Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales de Medicina y Odontología, según intervalo del impuesto declarado, periodo 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del periodo
	Cantidad	Porcentaje	(En millones de colones)			
Igual a cero	5421	45,7%	19.678,0	18.771,4	4.258,1	0,0
[1 - 500.001]	4053	34,1%	55.419,5	41.999,1	13.420,4	657,0
]500.001 - 1.000.001]	834	7,0%	25.718,8	19.534,5	6.184,3	588,8
]1.000.001 - 1.500.001]	400	3,4%	17.540,3	13.376,6	4.163,7	489,5
]1.500.001 - 2.000.001]	284	2,4%	16.924,4	13.133,7	3.790,7	488,2
]2.000.001 - 2.500.001]	174	1,5%	10.440,8	7.779,0	2.661,8	388,4
]2.500.001 - 3.000.001]	106	0,9%	7.641,2	5.763,4	1.877,9	291,3
]3.000.001 - 10.000.001]	462	3,9%	54.213,7	41.750,9	12.462,8	2.474,3
Más de 10.000.001	136	1,1%	40.626,2	30.475,5	10.150,8	2.537,3
Totales	11.870	100%	248.202,9	192.584,0	58.970,4	7.914,7

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.3. Se desprende de la información anterior, una mejoría en el resultado global en el período analizado, en términos del crecimiento del número de contribuyentes, la renta bruta, la renta neta y el impuesto declarado. Asimismo, el impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢429.841 en el 2011 a ¢666.786 en el 2015, un incremento de 11,6% en promedio por año.

- 2.4. Sin embargo, en el análisis realizado se observa que en 2015, un 46% (5.421) de los contribuyentes declararon 0 impuesto. Además, en ese año el 63% del total del impuesto, fue declarado solamente por el 5,0% de los contribuyentes (462 + 136) que declararon más impuesto.

Jurídicas y Notariado

Cuadro Nro. 3
Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales
en actividades Jurídicas y de Notariado -Periodos fiscales 2011-2015-

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del periodo	Impuesto del periodo promedio (En colones)
2011	8.888	170.310,5	128.812,5	42.886,1	5.526,5	621.798
2012	9.069	186.235,9	142.726,2	47.876,7	6.149,5	678.075
2013	9.104	201.558,9	155.762,2	50.247,1	6.525,5	716.769
2014	9.323	219.420,9	165.232,8	57.361,0	7.652,8	820.848
2015	9.485	212.143,8	158.715,2	59.769,5	7.842,5	826.830
Var ^{1/}	1,6%	5,6%	5,4%	8,7%	9,1%	7,4%

^{1/}Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro Nro. 4
Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en actividades Jurídicas y de Notariado, periodo 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del periodo
	Cantidad	Porcentaje				
Igual a cero	4071	42,9%	15.853,3	17.754,4	4.439,8	0,0
[1 - 500.001]	3370	35,5%	44.192,1	30.456,1	13.736,0	527,0
]500.001 - 1.000.001]	687	7,2%	19.453,7	13.782,7	5.671,0	492,6
]1.000.001 - 1.500.001]	341	3,6%	12.174,1	8.344,5	3.829,6	420,2
]1.500.001 - 2.000.001]	201	2,1%	8.814,2	6.059,1	2.755,1	347,2
]2.000.001 - 2.500.001]	139	1,5%	7.685,9	5.400,9	2.285,0	308,6
]2.500.001 - 3.000.001]	78	0,8%	4.904,5	3.467,8	1.436,8	215,3
]3.000.001 - 10.000.001]	451	4,8%	46.350,9	33.622,4	12.728,5	2.444,4
Más de 10.000.001	147	1,5%	52.715,1	39.827,4	12.887,8	3.087,2
Totales	9.485	100%	212.143,8	158.715,2	59.769,5	7.842,5

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.5. Para estas actividades, el impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢621.798 en el 2011 a ¢826.830 en el 2015, con un incremento de 7,4% en promedio por año. Por otra parte, un 43% (4.071) de los contribuyentes declararon 0 impuesto, mientras el 70,5% del impuesto del período fue declarado por solamente el 6,3% (451 + 147) de los contribuyentes.

Ingeniería y Arquitectura

Cuadro Nro. 5
Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales
en actividades de Ingeniería y Arquitectura -Periodos fiscales 2011-2015 –

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del período	Impuesto del período promedio (En colones)
2011	14.043	232.725,6	201.862,7	35.769,3	3.894,1	277.301
2012	14.533	273.281,1	239.572,9	42.336,8	5.017,3	345.234
2013	14.820	297.055,9	256.952,2	45.843,1	5.561,1	375.241
2014	15.270	334.768,0	288.383,5	52.898,3	6.667,5	436.641
2015	15.521	359.629,2	306.800,0	58.162,9	7.286,1	469.435
Var ^{1/}	2,5%	11,5%	11,0%	12,9%	17,0%	14,1%

^{1/} Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro Nro. 6
Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Ingeniería y Arquitectura, periodo 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del período
	Cantidad	Porcentaje	(En millones de colones)			
Igual a cero	8747	56,4%	33.411,2	31.805,4	6.939,5	0,0
[1 - 500.001]	4859	31,3%	74.237,6	57.254,9	16.982,7	723,8
]500.001 - 1.000.001]	761	4,9%	26.994,3	21.224,1	5.770,2	536,2
]1.000.001 - 1.500.001]	351	2,3%	17.449,7	13.684,9	3.764,7	432,0
]1.500.001 - 2.000.001]	193	1,2%	13.458,1	10.921,9	2.536,1	332,1
]2.000.001 - 2.500.001]	154	1,0%	11.035,9	8.636,3	2.399,5	343,9
]2.500.001 - 3.000.001]	72	0,5%	8.456,4	7.260,4	1.196,0	197,3
]3.000.001 - 10.000.001]	294	1,9%	46.558,0	39.352,1	7.205,9	1.455,4
Más de 10.000.001	90	0,6%	128.028,2	116.659,9	11.368,3	3.265,4
Totales	15.521	100%	359.629,2	306.800,0	58.162,9	7.286,1

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.6. En el caso de las actividades de ingeniería y arquitectura, el impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢277.301 en el 2011 a ¢469.435 en 2015, un incremento del 14,1% en promedio por año. Por otra parte, un 56,4% (8.747) de los contribuyentes declararon 0 impuesto, mientras que el 64,8% del total del impuesto del período fue declarado únicamente por el 2,5% de los contribuyentes (294 + 90) que declararon más impuesto.

Contabilidad y Auditoría

Cuadro Nro. 7
Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales
en actividades de Contabilidad y Auditoría -Periodos fiscales 2011-2015 –

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del período	Impuesto del período promedio (En colones)
2011	10.959	106.667,0	90.465,0	18.454,8	1.062,1	96.919
2012	11.404	131.916,1	112.691,7	21.305,7	1.365,3	119.718
2013	11.634	135.533,9	113.998,8	23.616,1	1.684,3	144.776
2014	11.973	146.035,3	121.449,4	26.693,6	2.052,9	171.457
2015	12.232	131.652,6	126.130,3	28.150,4	2.189,3	178.978
Var ^{1/}	2,8%	5,4%	8,7%	11,1%	19,8%	16,6%

^{1/} Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro nro. 8
Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Contabilidad y Auditoría, período 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del período
	Cantidad	Porcentaje				
Igual a cero	7478	61,1%	16.524,8	32.773,7	6.379,2	0,0
[1 - 500.001]	4020	32,9%	42.452,3	30.906,6	11.545,7	457,8
]500.001 - 1.000.001]	372	3,0%	12.590,2	9.776,2	2.814,0	258,9
]1.000.001 - 1.500.001]	139	1,1%	7.227,1	5.823,0	1.404,1	168,7
]1.500.001 - 2.000.001]	66	0,5%	4.405,8	3.495,9	909,9	114,4
]2.000.001 - 2.500.001]	44	0,4%	3.721,4	3.063,7	657,7	98,4
]2.500.001 - 3.000.001]	24	0,2%	1.419,6	1.006,8	412,8	65,5
]3.000.001 - 10.000.001]	73	0,6%	9.687,0	7.920,7	1.766,3	353,0
Más de 10.000.001	16	0,1%	33.624,3	31.363,7	2.260,6	672,7
Totales	12.232	100%	131.652,6	126.130,3	28.150,4	2.189,3

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.7. El impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢96.919 en el 2011 a ¢178.978 en 2015, con un incremento promedio anual del 16,6%. Por otra parte, el 61% (7.478) de los contribuyentes declararon 0 impuesto, mientras que 47% del total del impuesto del período fue declarado por solamente el 0,7% de los contribuyentes (73 + 16).

Informática y afines

Cuadro Nro. 9
Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales
en actividades de Informática y afines -Periodos fiscales 2011-2015 –

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del período	Impuesto del período promedio (En colones)
2011	8.401	236.551,2	232.561,5	11.536,5	3.650,7	434.558
2012	9.052	261.479,6	255.235,1	23.679,0	3.642,6	402.410
2013	9.588	270.765,2	256.826,5	23.928,5	3.687,4	384.582
2014	10.319	313.653,0	287.240,1	34.962,4	5.847,9	566.712
2015	10.894	288.814,1	265.097,4	29.739,5	4.166,2	382.429
Var ^{1/}	6,7%	5,1%	3,3%	26,7%	3,4%	-3,1%

^{1/} Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro Nro. 10
Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en las actividades de Informática y afines, periodo 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del período
	Cantidad	Porcentaje				
Igual a cero	7304	67,0%	31.116,1	32.031,5	5.107,4	0,0
[1 - 500.001]	2737	25,1%	42.494,1	34.492,5	8.001,7	334,6
]500.001 - 1.000.001]	310	2,8%	15.067,3	12.915,1	2.152,2	216,6
]1.000.001 - 1.500.001]	148	1,4%	10.051,0	8.613,9	1.437,1	182,8
]1.500.001 - 2.000.001]	74	0,7%	8.507,9	7.703,1	804,8	127,2
]2.000.001 - 2.500.001]	58	0,5%	5.625,5	4.852,0	773,5	130,0
]2.500.001 - 3.000.001]	34	0,3%	7.030,6	6.522,8	507,8	93,7
]3.000.001 - 10.000.001]	160	1,5%	50.152,0	46.717,5	3.434,5	864,5
Más de 10.000.001	69	0,6%	118.769,6	111.249,1	7.520,5	2.216,8
Totales	10.894	100%	288.814,1	265.097,4	29.739,5	4.166,2

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.8. El impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢434.558 en el 2011 a ¢382.429 en 2015, con un decrecimiento promedio anual de 3,1%. Por otra parte, el 67,0% (7.304) de los contribuyentes declararon 0 impuesto, mientras que el 74,0% del total del impuesto del período fue declarado por solamente el 2,1% de los contribuyentes (160 + 69).

Veterinaria

Cuadro Nro. 11
Algunos indicadores tributarios de profesionales liberales
en actividades de Veterinaria -Periodos fiscales 2011-2015 –

Periodo	Cantidad de Contribuyentes	Renta Bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta gravable	Impuesto del período	Impuesto del período promedio (En colones)
2011	988	95.991,6	92.894,2	3.588,0	570,1	577.070
2012	1.068	91.338,2	89.705,7	4.243,9	671,8	628.980
2013	1.105	94.682,4	91.466,7	4.656,7	752,5	681.032
2014	1.154	104.584,1	100.346,6	5.452,1	889,1	770.481
2015	1.207	102.400,6	97.686,2	5.652,0	841,4	697.116
Var ^{1/}	5,1%	1,6%	1,3%	12,0%	10,2%	4,8%

^{1/}Tasa promedio de crecimiento anual geométrico.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

Cuadro Nro. 12
Indicadores del impuesto sobre las utilidades que declaran profesionales liberales en la actividad económica de Veterinaria, periodo 2015

Intervalo	Contribuyentes		Renta bruta	Costos, gastos y deducciones	Renta neta	Impuesto del período
	Cantidad	Porcentaje	(En millones de colones)			
Igual a cero	506	41,9%	12.244,6	12.721,0	461,2	0,0
[1 - 500.001]	439	36,4%	12.763,5	11.259,9	1.503,6	62,9
]500.001 - 1.000.001]	78	6,5%	6.139,6	5.648,6	491,0	55,6
]1.000.001 - 1.500.001]	51	4,2%	5.960,6	5.547,0	413,6	63,1
]1.500.001 - 2.000.001]	32	2,7%	6.128,8	5.774,6	354,2	56,7
]2.000.001 - 2.500.001]	30	2,5%	9.021,1	8.696,8	324,3	68,2
]2.500.001 - 3.000.001]	9	0,7%	1.296,2	1.171,2	125,0	24,5
]3.000.001 - 10.000.001]	49	4,1%	23.034,1	21.981,5	1.052,6	246,8
Más de 10.000.001	13	1,1%	25.812,1	24.885,6	926,5	263,6
Totales	1.207	100%	102.400,6	97.686,2	5.652,0	841,4

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.9. El impuesto promedio declarado por contribuyente pasó de ¢577.070 en el 2011 a ¢697.116, con un crecimiento promedio anual de 4,8%. Por otra parte, el 60,7% del total del impuesto del período fue declarado por solamente el 5,1% de los contribuyentes (49 + 13) que declararon más impuesto.
- 2.10. En resumen, se desprende de la información anterior, que existe una mejoría del resultado global, no obstante es necesario destacar la cantidad de declaraciones presentadas con cero impuesto, cifra que alcanza un promedio del 56%, en el período 2011-2015.

Cuadro Nro. 13
Cantidad de contribuyentes que declaran 0 impuesto por período fiscal y por actividad económica, período 2011-2015

Período Fiscal	2011			2012			2013			2014			2015		
Actividad económica	Cantidad ¹	Impuesto 0 ²	%	Cantidad	Impuesto 0	%									
Medicina y Odontología	10.073	4.803	48%	10.721	5.207	49%	11.241	5.725	51%	11.654	5.493	47%	11.870	5.421	46%
Jurídica y Notariado	8.888	4.146	47%	9.069	4.164	46%	9.104	4.280	47%	9.323	3.938	42%	9.485	4.071	43%
Arquitectura e Ingeniería	14.043	8.249	59%	14.533	8.548	59%	14.820	8.861	60%	15.270	8.616	56%	15.521	8.747	56%
Contabilidad y Auditoría	10.959	6.972	64%	11.404	7.316	64%	11.634	7.524	65%	11.973	7.357	61%	12.232	7.478	61%
Informática y afines	8.401	5.679	68%	9.052	6.247	69%	9.588	6.737	70%	10.319	6.853	66%	10.894	7.304	67%
Veterinaria	988	466	47%	1.068	480	45%	1.105	505	46%	1.154	457	40%	1.207	506	42%
Total	53.352	30.315	57%	55.847	31.962	57%	57.492	33.632	58%	59.693	32.714	55%	61.209	33.527	55%

^{1/} Cantidad total de contribuyentes que presentaron declaración.

^{2/} Cantidad de contribuyentes que presentaron declaración con 0 impuesto.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

- 2.11. Cabe destacar que hay 10.893 contribuyentes que declararon cero de impuesto de utilidades reiterativamente en los cinco períodos del estudio; 8.681 lo hicieron en cuatro períodos y 9.797 en tres períodos. Es importante señalar que la Administración Tributaria posee para las distintas actividades profesionales, la información respecto a la identificación de cada uno de los contribuyentes que muestran una escasa o nula contribución al Impuesto sobre las Utilidades, para el análisis de su situación tributaria.
- 2.12. Por último, en el siguiente cuadro se muestra la distribución de los contribuyentes, del impuesto declarado, de los activos y de los ingresos, según diferentes estratos del impuesto declarado por los contribuyentes en las citadas actividades, para el año 2015.

Cuadro Nro. 14
Profesionales Liberales: Impuesto sobre las utilidades declarado en el período fiscal
2015 –millones de colones y porcentajes-

Intervalo	# Contribuyentes	Peso % Contrib	Impuesto del Periodo	Peso% Impto	Activos Totales	Peso % Activo	Ingresos Brutos	Peso % Ing Brutos
Igual a cero	33.527	54,8%	0	0,0%	295.632,8	21,9%	128.827,8	9,6%
[1 - 500.001]	19.478	31,8%	2.763,1	9,1%	358.200,2	26,5%	271.559,1	20,2%
]500.001 - 1.000.001]	3.042	5,0%	2.148,6	7,1%	94.800,4	7,0%	105.963,8	7,9%
]1.000.001 - 1.500.001]	1.430	2,3%	1.756,2	5,8%	67.847,5	5,0%	70.402,8	5,2%
]1.500.001 - 2.000.001]	850	1,4%	1.465,8	4,8%	46.954,1	3,5%	58.239,2	4,3%
]2.000.001 - 2.500.001]	599	1,0%	1.337,4	4,4%	35.862,1	2,7%	47.530,6	3,5%
]2.500.001 - 3.000.001]	323	0,5%	887,6	2,9%	23.802,1	1,8%	30.748,5	2,3%
]3.000.001 - 10.000.001]	1.489	2,4%	7.838,4	25,9%	178.769,8	13,2%	229.995,7	17,1%
Más de 10.000.001	471	0,8%	12.043,1	39,8%	248.680,3	18,4%	399.575,6	29,8%
Total	61.209	100%	30.240,2	100%	1.350.549,2	100%	1.342.843,2	100%

Fuente: CGR, con base en información remitida por DGT.

2.13. Se desprende de la información del cuadro anterior, que los contribuyentes de los dos primeros estratos, que suman 53.005 (86% del total de contribuyentes), tienen el 48 % de los activos y el 30 % de los ingresos brutos de todo el grupo; no obstante, aportan solamente el 9% del Impuesto (₡52.128 en promedio en el año), situación que es necesario sea valorada por la Administración Tributaria, y en general el aporte al impuesto sobre las utilidades de frente a la capacidad económica de los contribuyentes, con el fin de establecer estrategias de gestión y fiscalización, y/o eventuales reformas normativas, respecto de un gran número de contribuyentes, cuyo aporte es escaso o nulo, lo cual puede tener implicaciones desde el punto de vista de la equidad tributaria y costos de la tributación.

CONTROL TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES.

HA AUMENTADO EL CONTROL TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES, PERO EXISTEN LIMITACIONES PARA DICHA FISCALIZACIÓN

- 2.14. La Contraloría General en el Informe No. DFOE-SAF-06-2011 solicitó en su oportunidad a la Dirección General de Tributación (DGT) que implantara controles automatizados y los mecanismos de control cruzado con otras entidades, para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes, con actividad lucrativa, que prestan servicios profesionales.
- 2.15. Se constató que la DGT, si bien no ha logrado implantar controles automatizados en tiempo real, suscribió convenios con entidades como el Registro Nacional, la CCSS, el Banco Central de Costa Rica, 75 Municipalidades, la Dirección General de Migración y Extranjería (DGME), entre otras, con el objetivo de contar con información de trascendencia tributaria de los contribuyentes.
- 2.16. Esas entidades remiten a la DGT, mediante discos compactos, información en el ámbito de su competencia, la cual resulta de interés para la DGT, para efectos tributarios. Además, a nivel interno, el Ministerio de Hacienda acude a la consulta de los diferentes sistemas de información disponibles, como por ejemplo las declaraciones informativas (las cuales consignan datos sobre clientes, proveedores, retenciones al impuesto, pagos a terceros por bienes y servicios recibidos, entre otros).
- 2.17. La Dirección de Inteligencia Tributaria utiliza los insumos anteriores para realizar cruces y a partir de indicadores de riesgo tributario, las direcciones de Control Extensivo Tributario y la Dirección de Fiscalización realizan la selección de las personas físicas y jurídicas que se incorporan en los Planes de Fiscalización y control tributario.
- 2.18. En la auditoría realizada, se determinó que en el año 2015, a partir del cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Contraloría y por la gestión de la Administración Tributaria se incrementaron las actuaciones de fiscalización realizadas sobre profesionales liberales, que se explica por la aplicación de un plan de control que aplicó la Dirección de Fiscalización en conjunto con la Dirección de Control Tributario.

Cuadro Nro. 15
Actuaciones de fiscalización en los profesionales liberales
Impuesto sobre las utilidades Periodos fiscales 2011 al 2015

Periodo	Cantidad de actuaciones		% de cumplimiento
	Programadas	Realizadas	
2011	192	162	84%
2012	178	110	62%
2013	183	114	62%
2014	157	142	90%
2015	296 ^{1/}	251	85%

1/ Dato corresponde a 67 actuaciones programadas en el Plan Anual de Fiscalización y 229 actuaciones pertenecen a plan de acción sobre profesionales específicos realizado en el último trimestre.

Fuente: CGR, con base en información remitida por DG1

2.19. Al respecto, se estableció que como resultado de dichas actuaciones en el 2015, se efectuaron determinaciones de impuestos por un total de ¢2.514 millones, de los cuales se regularizaron ¢995 millones (40%); sin embargo, de acuerdo con información suministrada por la Administración, para el restante 60% (¢1.519 millones), están suspendidos los dictados de actos finales en relación con los Actos de liquidación de impuestos (ALO), dada la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Además, a partir del mes de setiembre del año 2015, la Administración Tributaria ejecutó el “Plan de Control Preventivo Renta 2015-Profesionales”, en el que amplió las gestiones respecto a la tributación de dicho grupo de contribuyentes.

2.20. En el marco de dicho control tributario, recientemente el Ministerio de Hacienda señaló que “...con solo un plan de control y fiscalización realizado en el 2015 a 731 profesionales liberales, Tributación determinó diferencias de impuestos dejados de pagar por más de ¢1200 millones, monto que con intereses y sanciones supera los ¢1700 millones. Esto significa que, en promedio, cada uno de estos profesionales deberá pagar al Fisco cerca de ¢2,4 millones...”³.

2.21. Cabe agregar que, mediante la resolución DGT.R.035-2014 del 18 de agosto de 2014, se estableció también que las entidades financieras deberán efectuar la retención del 2%, por todo monto que estas paguen o acrediten a las

³ Ministerio de Hacienda. Comunicado de Prensa CP-11 de 4 de febrero de 2016.

personas físicas y jurídicas que les brinden servicios profesionales en los procesos de formalización de cualquier producto financiero, y se implementó el sitio Administración Tributaria Virtual (ATV), para la declaración y pago de los impuestos, entre otros aspectos, todo lo cual ha contribuido a un mayor recaudo de dicho impuesto correspondiente a las personas que prestan servicios profesionales.

- 2.22. No obstante lo anterior, es importante destacar que la Administración Tributaria señaló limitaciones importantes que persisten para el control tributario, como son: los sistemas informáticos actuales que aún no cuentan con todas las condiciones requeridas para realizar controles automatizados que permitan mejorar la cobertura y la fiscalización tributaria, tanto para profesionales liberales como para el resto de contribuyentes; que las herramientas actuales dificultan la extracción de datos estadísticos, lo que implica altos costos administrativos para su generación; que la desactualización del Registro Único Tributario, genera en ocasiones la falta de datos y la calidad de la información para la localización de los contribuyentes; y que aún se mantienen limitaciones para que la Dirección de Recaudación cuente con la información disponible y actualizada sobre recaudación efectiva por cada contribuyente.
- 2.23. Se desprende de lo anterior, que el control y la fiscalización del impuesto sobre las utilidades de los profesionales liberales, han permitido determinar y cobrar montos adicionales de impuestos a profesionales, y se refuerza la importancia de fortalecer los controles en esta materia, principalmente mediante la automatizados de la gestión, el control y la fiscalización, para lo cual la Administración Tributaria debe solventar a la brevedad las carencias tecnológicas antes mencionadas.
- 2.24. Dada la masividad de los obligados tributarios, y el alto porcentaje de incumplimiento tributario que se ha estimado para las personas físicas con actividad lucrativa⁴, la Contraloría General considera necesario, se valore complementariamente a las medidas ya aplicadas por parte de la Administración, la implementación de formas de gestión y control tributario, que faciliten un mayor cumplimiento tributario, lo cual pudiera contemplar, por ejemplo, impulsar un uso intensivo de medios tecnológicos para el pago de bienes y servicios, que permitan un mayor rastro de las transacciones y cobro oportuno de los impuestos; facilitar al máximo posible la declaración y pago de los impuestos; promover en la sociedad una cultura tributaria que limite el

⁴ El estudio “Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013” del Ministerio de Hacienda, señala que más del 90% del incumplimiento en renta, entre personas físicas, correspondía a personas físicas con actividades lucrativas, incluido en este grupo los profesionales liberales que ejercen actividades lucrativas.

incumplimiento tributario; fortalecer las estrategias de comunicación de los incumplimientos tributarios que contribuyan a una mayor conciencia ciudadana, y perseguir severas sanciones por el incumplimiento tributario de los contribuyentes cuando corresponda.

3. CONCLUSIONES

- 3.1 Se desprende de la auditoría realizada, una mejoría en el resultado global de algunos indicadores tributarios (renta bruta, renta neta e impuesto del período), para el conjunto de personas físicas y jurídicas, con actividades lucrativas, que prestan servicios profesionales en las actividades consideradas en el estudio.
- 3.2 No obstante, se estableció que la cantidad de declaraciones presentadas que declaran cero impuesto, es decir, que no pagan impuesto, alcanza un promedio anual del 56%, en el periodo 2011-2015.
- 3.3 Es importante que dicha situación sea valorada, a la brevedad posible, por la Administración Tributaria, respecto de un gran número de contribuyentes, cuyo aporte es escaso o nulo.
- 3.4 La Administración ha venido incrementando las actuaciones y acciones de fiscalización por parte de la Administración sobre profesionales liberales, lo cual ha permitido determinar y cobrar montos adicionales de impuestos respecto de profesionales. Sin embargo, dicho control y cobro tributarios se han visto limitados, en razón de que el dictado de actos finales en relación con la liquidación de impuestos, se encuentran suspendidos, debido a la acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual está en trámite, y además por una serie de limitaciones importantes en la tecnología y los sistemas que dispone la Administración para el gestión y el control tributarios.

4. DISPOSICIONES

- 4.1 De conformidad con las competencias asignadas en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, los artículos 12 y 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Nro. 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, se emiten las siguientes disposiciones, las cuales son de acatamiento obligatorio y deberán ser cumplidas dentro del plazo (o en el término) conferido para ello, por lo que su incumplimiento no justificado constituye causal de responsabilidad.

- 4.2 Para la atención de las disposiciones incorporadas en este informe deberán observarse los “Lineamientos generales para el cumplimiento de las disposiciones y recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus informes de auditoría”, emitidos mediante resolución Nro. R-DC-144-2015, publicados en La Gaceta Nro. 242 del 14 de diciembre del 2015, los cuales entraron en vigencia desde el 4 de enero de 2016.
- 4.3 Este órgano contralor se reserva la posibilidad de verificar, por los medios que considere pertinentes, la efectiva implementación de las disposiciones emitidas, así como de valorar el establecimiento de las responsabilidades que correspondan, en caso de incumplimiento injustificado de tales disposiciones.

A CARLOS VARGAS DURÁN, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.4 Elaborar y ejecutar un plan selectivo de control tributario (que incluya acciones de control extensivo e intensivo), sobre aquellos contribuyentes que prestan servicios profesionales, con actividad económica lucrativa, que han declarado cero en el Impuesto sobre las Utilidades. El cumplimiento de esta disposición se acreditará, mediante el envío de una certificación a esta Contraloría a más tardar el 30 de marzo de 2017, de que se elaboró dicho plan y que el mismo cumple con las características solicitada, así mismo una certificación sobre el avance de dicho plan al 30 de junio de 2017 y una certificación al 30 de marzo de 2018 de que dicho plan se ejecutó y un resumen de los resultados obtenidos. Ver puntos 2.1 a 2.24 de este informe.
- 4.5 Definir e implementar, para las actividades de servicios profesionales, mecanismos adicionales a los existentes, que promuevan e incentiven el uso de medios de pago electrónicos de las transacciones y que permitan un mayor control tributario, conforme a las facultades de la Administración Tributaria. El cumplimiento de esta disposición se acreditará, mediante el envío a esta Contraloría a más tardar el 15 de diciembre de 2016, de una certificación sobre los mecanismos que se definieron, así mismo una certificación a más tardar el 30 de junio de 2017, de que tales mecanismos se implementaron. Ver puntos 2.1 a 2.13 de este informe.

ANEXO Nro. 1
OBSERVACIONES AL BORRADOR DEL INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER
ESPECIAL SOBRE EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS PERSONAS
FÍSICAS Y JURÍDICAS, CON ACTIVIDAD ECONÓMICA LUCRATIVA, QUE
PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES

Nro. Párrafos	4.4		
Observaciones Administración	<p>La Dirección General de Tributación, indica que en cuanto a la disposición 4.4 del presente informe, se deben modificar los periodos fiscales a los que se refiere dicha disposición. <i>Actualmente se cuenta con los planes de control tributario con periodo fiscal 2015, cuyos resultados se tendrán a disposición en el mes de febrero 2017. En lo que respecta a la planificación del periodo fiscal 2016, se estará elaborando a finales del año en curso, por lo que creemos conveniente que ambas certificaciones pueden remitirse en el mes de marzo, según corresponda.</i></p>		
¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>	Parcial <input checked="" type="checkbox"/>
Argumentos CGR	<p>La CGR aclara que el plan de control que se solicita, no se limita únicamente a las actuaciones de fiscalización que se incluyen en los planes anuales de esta dirección. Cuando se solicita un plan selectivo de control tributario se entiende que tal plan incluye acciones tanto a nivel extensivo como a nivel intensivo. Por esta razón, se optó por eliminar las alusiones a periodos fiscales de la disposición. Además, se amplían los plazos de la disposición, ya que la planificación a nivel intensivo y extensivo correspondiente al presente año ya se realizó.</p>		

Nro. Párrafos	4.5		
Observaciones Administración	<p>Sobre la disposición 4.5, la Administración tributaria realiza la aclaración de que no tiene la facultad de obligar a que se realice el pago de servicios profesionales, por medio de tarjetas electrónicas.</p>		
¿Se acoge?	Sí <input type="checkbox"/>	No <input checked="" type="checkbox"/>	Parcial <input type="checkbox"/>
Argumentos CGR	<p>En la disposición la CGR no solicita que se obligue a los contribuyentes a realizar el pago de servicios profesionales por medio de tarjetas electrónicas. Lo que se solicita es que a través de diversas estrategias, se incentive el uso de estos medios. Toma nota el ente contralor de lo acotado por la Administración.</p>		

Lic. Federico Castro Páez Edwin Zúñiga Rojas
Gerente de Área Asistente Técnico
Contraloría General de la República Contraloría General de la República

Licda. María José Angulo Sequeira
 Fiscalizadora Asociada
Contraloría General de la República