

Propuesta de acciones de mitigación del riesgo del Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023 para fiscalizar a los creadores de contenido digital de fuente costarricense para evitar que sean sujetos pasivos no inscritos (ocultos)

Luis Gabriel Hernández Navarro¹, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología

2022

Resumen

Se vive en sociedad, se aprende como sociedad, se avanza como sociedad, pero, ¿por qué se piensa dos veces cuando se tiene que contribuir a la sociedad? Benjamín Franklin expresaba: “*En este mundo solo hay dos cosas seguras, la muerte y pagar impuestos*”, lo cual, se podría comparar con el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica que establece que todos los costarricenses deben “*contribuir para los gastos públicos*” y es aquí donde inicia la controversia, ¿hay justicia cuando, en la sociedad, hay personas quienes disfrutan de los mismos beneficios que el país construye, pero no aportan para ellos?

Esta investigación crea una propuesta para la actualización del Plan de Mejora de Cumplimiento, creado por la Dirección General de Tributación, con acciones de mitigación de los riesgos para incluir a

¹Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de Costa Rica, 2019. Estudiante de la Maestría en Asesoría Fiscal de Empresas (MAF) de la ULACIT, ingreso 2020. Actualmente se desempeña como asesor tributario independiente y analista de impuestos para Brasil. Teléfono: 8991-2928 y correo electrónico: asesorlhernandez@gmail.com

las personas físicas que producen contenido digital de fuente costarricense, quienes, en su mayoría, son catalogados como sujetos ocultos dentro de la DGT. Para desarrollar la investigación, se utilizaron estudios exploratorios y descriptivos, con un enfoque cuantitativo, utilizando la encuesta como técnica de recolección de datos. Con un universo de estudio de 2.071.620 personas, un margen de error de 5.45 % y un nivel de confianza del 95 %, se logró recolectar la muestra de 324 personas.

Después del análisis de la información, se puede concluir que las personas quienes producen contenido digital saben que evaden sus impuestos, por lo cual, no están dispuestos a compartir ningún tipo de información con respecto a sus ingresos; también se concluye que la Administración Tributaria no tiene en su radar esta actividad económica y genera la oportunidad de ser sujetos ocultos. Por lo que la principal recomendación es el interés, estudio, análisis, evaluación y fiscalización de la actividad económica de producción de contenido digital en cualquier plataforma web o red social.

Palabras Clave: impuestos, sujetos ocultos, contenido digital, evasión, redes sociales.

Abstract

We live in society, learn as a society, move on as a society, but ¿Why is so difficult when is about contribute to society? Long time ago, Benjamín Franklin said, *“In this world, nothing is certain except death and taxes.”*, which, we could compare with the article 18 of the Political

Constitution of Costa Rica that indicate that all Costa Ricans must “*contribute to public expenses*” and this is where the controversy begins, ¿We can talk about justice, when some people enjoy the same benefits that the country builds, but do not contribute to them?

The current research creates a proposal to update the “Plan de Mejora de Cumplimiento”, created for the Dirección General de Tributación, with actions aimed to mitigate the risks of including the physical persons who produce digital content of Costa Rican source, which, most of them are in the category of hidden subjects in the DGT. To develop this research, exploratory and descriptive studies were used, with a quantitative approach, using the survey as a data collection technique. With a study universe of 2.071.620 people, a margin error of 5.45% and a confidence level of 95%, the sample of 324 people was collected.

After the data analysis, it can be concluded that the people who produce digital content are aware of their tax evasion, and because of this reason, they are not in disposition of revealing any information related to their incomes. Lastly, the Administración Tributaria, does not have the production of digital content in their radar, creating the opportunity for people in this activity to remain hidden. Therefore, the main recommendation is the interest, study, analysis, evaluation, and control of the economic activity of digital content production in any web platform and social network.

Keywords: taxes, hidden subject, digital content, evasion, social networks.

Introducción

El humano es un ser sociable por naturaleza y, desde sus inicios, ha creado la manera de convivir con otros humanos con objetivos como protección, reproducción, caza, etc. Conforme este ha evolucionado, también han evolucionado las maneras de convivir, lo cual ha creado sociedades y se ha buscado el bien común de las personas que lo habitan. Siempre buscando el bien de los que habitan estas sociedades, se han ido conformando líderes para la toma de decisiones, las cuales, para llevarse a cabo, necesitan recursos.

Este tipo de recursos han ido evolucionando también con el paso del tiempo. Al inicio de la humanidad, las personas contribuían con su trabajo, sus cosechas, terrenos, animales, etc. Como, por ejemplo, los antepasados aborígenes (12.000 a.C. y 15.000 d.C.) pagaban sus tributos con cacao o maíz. En el periodo colonial (1502 - 1821), Costa Rica dependía de la Capitanía General de Guatemala, la cual recaudaba impuestos por exportación e importación de bienes (Corrales, 2004).

Actualmente, las sociedades recaudan los tributos, a sus contribuyentes, de manera pecuniaria con el objetivo de disfrutar de una nación más desarrollada, próspera y con mejores condiciones de vida, esto para que los ciudadanos puedan prosperar dentro de la nación, además de cumplir y satisfacer sus necesidades. Todas las

personas quienes conforman una sociedad deben contribuir para cumplir con los objetivos mencionados, como lo establece el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos” (p. 4) (el subrayado no es del original).

La crisis fiscal que vive Costa Rica, gracias a sus decisiones políticas anteriores y a la crisis sanitaria por el virus COVID-19, ha generado un estado de alerta en las finanzas públicas del país, por ejemplo, la caída del 4.1 % en el 2020 del Producto Interno Bruto (DGT, 2021). Una de las acciones más importantes que puede tomar el país para retomar el camino de unas finanzas públicas saludables es la lucha contra la evasión y elusión fiscal, por lo que el primero de julio del 2019 entró en vigor la Ley N° 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, la cual arma de nuevas herramientas a la administración tributaria para que pueda hacerle frente a esta lucha.

La administración tributaria cuenta con recursos escasos para cumplir con los objetivos que le plantea el Ministerio de Hacienda todos los años (DGT, 2021), por lo que deben maximizar todos sus recursos de una forma eficaz y eficiente; por ello, utilizan la planificación estratégica para atacar los temas importantes. Uno de estos planes es el Plan de Mejora de Cumplimiento creado por la Dirección General de Tributación (en adelante, DGT), el cual se convierte “en la evolución” de la planeación estratégica, táctica y operacional”.

Según el expediente N° 22.016 del Ministerio de Hacienda, conocido como “Hacienda Digital para el Bicentenario”, existen 40 informes de auditoría donde se recomienda modernizar los sistemas de información que utiliza el Ministerio, ya que, por ejemplo, existen 59 sistemas de información desintegrados y que no son compatibles entre ellos, con más de 19 años desde su implementación. Esto revela que la tecnología ha dejado atrás al Ministerio de Hacienda, mas no a los contribuyentes, quienes, gracias a los avances de las tecnologías y el mundo globalizado, tienen más opciones para generar ingresos, por ejemplo, los creadores de contenido digital, conocidos como “youtubers”, “instagramers”, etc. Estos cambios obligan, a la Administración Tributaria, a modernizar sus herramientas, reglamentos, normativas, criterios, etc., para no quedarse atrás.

Este estudio se concentrará en el análisis y revisión del Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2022, con el fin de encontrar posibles oportunidades de mejora, enfocadas en crear una propuesta de acciones de mitigación del riesgo para que el plan del 2023 pueda abarcar a los creadores de contenido digital domiciliados en el país, los cuales sean sujetos pasivos que realicen actividades económicas e incumplan con el deber de inscripción ante la administración tributaria, mejor conocidos como “ocultos”. Este tipo de sujetos pasivos ocultos disfrutan de los beneficios de los servicios públicos que brinda el país gracias a los tributos recaudados por los demás contribuyentes, donde estos son la mayoría, por lo que se terminan

viendo afectados los principios tributarios de igualdad, solidaridad y de capacidad económica y otros más.

Como se mencionó, el país está atravesando la peor crisis fiscal de su historia, por lo que requiere de la ayuda de todos los y las costarricenses, dentro de sus posibilidades, para salir de esta situación y crear un mejor futuro para las generaciones venideras, esto para que puedan disfrutar de la infraestructura, servicios públicos, de educación, de salud y naturaleza que han disfrutado tantos costarricenses.

Objetivo General

Elaborar una propuesta de inclusión al Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023, mediante la especificación de las acciones de mitigación del riesgo, para abarcar a los creadores de contenido digital domiciliados en el país que desarrollen esa actividad lucrativa de fuente costarricense, la cual permita una mayor y mejor recaudación de ingresos al gobierno de Costa Rica basada en el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica.

Objetivos Específicos

- Revisar las diferentes disposiciones constitucionales generales establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto en Costa Rica que permitan entender el marco legal de la investigación,
- Inferir un diagnóstico del Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2022,

- Analizar los resultados de la encuesta creada y proponer las acciones de mitigación del riesgo necesarias al Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT para el 2023, esto para abarcar a los sujetos pasivos con actividades similares a los creadores de contenido digital de fuente costarricense,
- Plantear las conclusiones y recomendaciones como resultado de dicha investigación.

Alcance

Esta investigación tendrá como propósito el desarrollo de una propuesta en el Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT para el 2023, el cual beneficiará al Estado costarricense en una disminución de los sujetos pasivos “ocultos” y una mayor recaudación en los ingresos del Estado. Para el Plan de Mejora de Cumplimiento del 2022 se estarán analizando solamente los temas relacionados con la mitigación de riesgos de sujetos pasivos ocultos.

Los sujetos pasivos ocultos contemplados en esta investigación serán únicamente los creadores de contenido digital de fuente costarricense, independientemente de cuál sitio web o plataforma utilicen los sujetos pasivos para brindar sus servicios.

Debido a que los servicios de creación de contenido digital es un tema actual y relevante y la fiscalización tributaria de estos es un tema que ha dado de qué hablar a nivel internacional, se usarán fuentes primeras a nivel costarricense para crear una pequeña base de datos, por ejemplo, encuestas a personas que realicen este tipo de servicios

de fuente costarricense y, además, se analizarán fuentes secundarias internacionales para realizar una comparación de su trato.

El desarrollo de esta investigación será durante el periodo comprendido entre febrero y abril del 2022.

Limitaciones

Debido a que el resultado de este proyecto es una propuesta a un plan gubernamental, dependería de la difusión de este a manos del Ministerio de Hacienda para que pueda ser leído, comprendido, estudiado, analizado y aprobado para ser tomado en cuenta realmente en el Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023.

Como se mencionó, la investigación se centra en los sujetos pasivos no inscritos ante la Administración Tributaria que tengan como actividad económica la generación de contenido digital de fuente costarricense, cualquier otro sujeto pasivo no inscrito (oculto) quedará excluido de la investigación, así como también cualquier evento que ocurra fuera del periodo establecido.

Una de las principales limitantes que se presenta es que este tipo de sujetos pasivos, quienes brindan servicios de contenido digital, es relativamente nuevo en Costa Rica y, por ende, no existe mucha información pública al respecto, por lo que se utilizarán métodos de recopilación de información primaria como cuestionarios y

observaciones para generar mejores resultados y fuentes secundarias como datos de periódicos, reformas internacionales, etc.

Revisión Bibliográfica

Debido a que el contenido de la investigación se puede volver muy técnico en materia tributaria, es importante repasar los principales conceptos relacionados con el tema para entender la importancia de este.

Según la OCDE, en su informe Transparencia Fiscal en América Latina 2021, la evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos (FFIs), como la corrupción y el blanqueo de capitales, son uno de los principales obstáculos que tiene Latinoamérica para mejorar la movilización de recursos domésticos (basados en los Objetivos de Desarrollo Sostenible) y progreso de los países; es por eso que Costa Rica ha venido creando su forma de atacarlos, como, por ejemplo, con la firma de la ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635, el Ministerio de Hacienda logró fortalecer su lucha contra el fraude fiscal gracias a las nuevas herramientas que agregaría, por ejemplo, normas antiparaíso que restringen los gastos que provienen de empresas con residencia en paraísos fiscales y también gracias a la ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal N° 9416, la cual contempla la declaración de Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales, la cual ayudará a recabar información sobre el registro de accionistas de las sociedades del país.

Cada país tiene sus recursos para evitar este tipo de acciones que dinamizan el desarrollo de la sociedad, empezando desde su propia Constitución Política, que fija los límites de los poderes del Estado y establece las bases para su gobierno y organiza las instituciones de esos poderes. Una de esas instituciones es la Dirección General de Tributación, la cual tiene bajo su mando 10 direcciones que le ayudarán hacer el trabajo que se aplicará a los sujetos activos y pasivos del país.

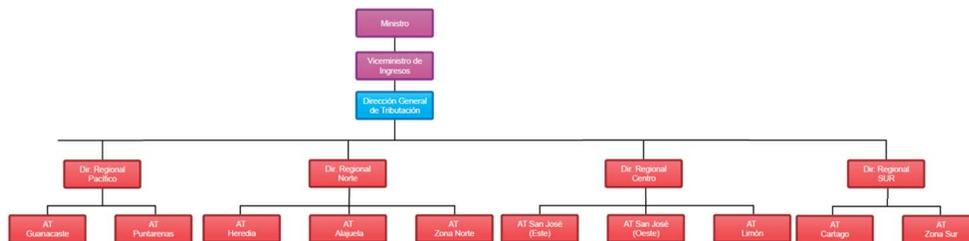
Se les conoce como sujetos pasivos a “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (p. 5), según el artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante, CNPT), los cuales son una subcategoría del obligado tributaria, ya que por definición en el artículo 2 del Reglamento de Procedimiento Tributario (adelante, RPT), se les conoce a los obligados tributarios como:

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. (p. 1)

Actualmente Costa Rica posee 10 Administraciones Tributarias (en adelante, AT), como se puede observar en la Figura 1, que, por definición, según el artículo 2 del RPT, es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos en Costa Rica, una tarea muy importante para el desarrollo de cualquier país.

Figura 1

Resumen del Organigrama de la Dirección General de Tributación.



Nota: La imagen es un resumen del organigrama de la DGT, Dirección General de Tributación, 2021.

Para tener un poco más de contexto sobre la función de la AT, es importante resaltar que los tributos, según el artículo 4 del CNPT, son “las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (p. 2) (el subrayado no es del original), por lo que se puede decir que todo impuesto es un tributo, mas no todo tributo, es un impuesto. Para que el gobierno pueda “exigir” ese tributo, es necesario que ocurra el hecho generador, mismo que se encuentra explicado en el capítulo IV, artículo 31 del CNPT, donde indica que “el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la

obligación” (p. 9) (el subrayado no es del original). Después de que ocurre el hecho generador, la AT está facultada para efectuar el control tributario que es “verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales” (p. 33), facultad que le brinda el artículo 103 del CNPT.

Cuando la AT inicia los procesos de controles tributarios, divide a su universo en cuatro grandes grupos, los ocultos, que son los sujetos pasivos quienes realizan actividades económicas, pero que no están inscritos ante la AT y, mucho menos, aportan a los gastos del Estado; los omisos, que son los contribuyentes inscritos ante la AT, pero que no presentan sus declaraciones correspondientes; los inexactos, que son los contribuyentes que presentan sus obligaciones con errores, adrede o por error y, por último, están los morosos, que son los contribuyentes que no pagan sus tributos en el plazo establecido por ley.

Una de las herramientas más importantes que tiene la AT es la D-140 Declaración de inscripción o modificación de datos del Registro Único Tributario, ya que es la “base de datos que contiene la información identificativa de contribuyentes, declarantes y responsables tributarios; así como de los deberes formales que les corresponden, de conformidad con las actividades económicas que realizan” (p. 1), según el artículo 2 del RPT. Esta declaración es muy importante porque es la base primordial con la cual trabaja la AT para realizar sus métricas, se podría decir que es la primera información de trascendencia tributaria entre la AT y el contribuyente ya que, como lo

indica el artículo 2 del RPT, este tipo de información es “aquella que se considera como información previsiblemente pertinente” (p. 1).

Costa Rica se rige por un sistema sobre la renta cedular, esto significa, en palabras de Torrealba Navas (2003):

Un sistema cedular sobre la renta –como el que está vigente en nuestro país– se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador, por ejemplo: la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si proviene del trabajo o del capital y, dentro de este, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. (p. 8)

También, se debe mencionar que el sistema impositivo costarricense está basado en un sistema de territorialidad, el cual se puede explicar con el principio general tributario de territorialidad, que es “criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de la renta, es decir, se gravarán las rentas en el lugar de generación de estas” (Salto, 2003, p. 5).

Ambos sistemas son la base legal y normativa para el impuesto sobre la renta, al que están afectos todos los costarricenses, el cual es un impuesto directo que grava la utilidad de las personas físicas y/o jurídicas dentro de un periodo específico. Dentro de la ley del

Impuesto sobre la Renta N° 7092, en el artículo 1, se establece que es “un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense” (p. 1) (el subrayado no es del original).

Debido a que las AT del país deben cumplir con las metas que son establecidas por el Ministerio de Hacienda todos los años, para lo cual cuentan con recursos humanos y tecnológicos escasos, es necesario crear una ruta eficaz y eficiente para lograrlo, es, por ello, que las direcciones de la DGT crean planes para lograr cumplir los objetivos, como por ejemplo, los tipificados en el artículo 118 del RPT, con el objetivo de fiscalizar deberes formales y materiales de determinados sectores económicos y de diferentes riesgos fiscales que son identificados en las declaraciones de los contribuyentes. Una vez fiscalizado el universo planteado en el Plan de Mejora de Cumplimiento, la AT está facultada para imponer las infracciones y sanciones administrativas que sean necesarias según el artículo 65 del CNPT.

La tecnología es un gran aliado en la vida de los humanos, sociedades y gobiernos, sin embargo, se ha vuelto tendencia que los gobiernos sean los últimos en que actualicen sus sistemas, leyes o normativas para mantener el paso a los avances tecnológicos. Es, por ello, que cada vez que un gobierno logra cerrar algún portillo de evasión fiscal, los contribuyentes encuentran otro donde pueden continuar con sus prácticas evasivas. Un pequeño ejemplo de la

inadaptación de los sistemas tributarios al nuevo modelo de economía digital es la nula fiscalización a los creadores de contenido digital, los cuales son los responsables de elaborar materiales de valor para una audiencia en el ambiente digital (Muenta, 2019), ya sea videos, podcasts, blogs, fotografías, etc. Existen muchos nombres para los creadores de contenido digital; eso va a depender de la plataforma digital que utilicen para subir su contenido y una de las páginas más famosas para realizarlo es YouTube, por lo que a los creadores de contenido que suben su material a esta página se les llama “Youtubers”, palabra que fue introducida al diccionario de la lengua inglesa, el Oxford English Dictionary, como “una persona que produce o aparece en videos del sitio web YouTube” (p. 321). Este trabajo se ha vuelto tan popular, en los últimos años, que existen personas quienes generan mucho dinero con él, pero con el inconveniente para los gobiernos que no han logrado captar los impuestos respectivos de esos ingresos. Por ejemplo, España y México son un caso de éxito donde los creadores de contenido digital tienen su actividad económica reconocida y declaran sus impuestos regularmente, sin embargo, el panorama costarricense aún no habla de ello; esto lesiona algunos de los principios generales del derecho tributario.

Tener claro la importancia de los principios generales del Derecho Tributario es muy relevante para el caso de estudio, ya que trazan el límite a la AT para que una posible fiscalización pueda ser determinada como ilegítima. Gracias a que la Constitución Política establece el marco fundamental del derecho tributario y que en materia de impuestos estará restringida para el ámbito de la ley

(Romero, 2019), se revisarán los principios más importantes que pueden mencionarse como base para soportar la idea de que los creadores de contenido digital, de fuente costarricense, pasen de ser sujetos pasivos ocultos a contribuyentes con todos sus derechos y deberes, como, por ejemplo, el principio de capacidad económica, solidaridad, igualdad, generalidad, justicia tributaria y progresividad.

Metodología de la Investigación

Como lo define Hernández *et al.* (2014, p.4), la investigación es “un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un problema”, por lo que para crear una investigación con bases y fundamentos sólidos, se hará referencia al tipo de investigación y enfoque con el cual se alcanzarán los objetivos planteados para lograr la propuesta de inclusión al Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023, mediante la especificación de las acciones de mitigación del riesgo, esto para abarcar a los creadores de contenido digital de fuente costarricense para evitar que sean sujetos pasivos no inscritos.

El tipo de investigación estará basada en estudios exploratorios, ya que, como lo describen Hernández *et al.* (2014, p.91), el objetivo de este tipo de estudios es *“examinar un tema poco estudiado o novedoso y que no se ha abordado antes”, además, de estudios descriptivos, debido a la importancia de “describir tendencias de un grupo o población”,* como lo son los creadores de contenido digital de fuente costarricense.

Según lo menciona Hernández *et al.* (2014, p.4), el enfoque cuantitativo “utiliza la recolección de datos, con el fin de establecer pautas de comportamiento” o posibles comportamientos también, por lo que es el enfoque más apto para esta investigación, en la cual la técnica de recolección de datos será la encuesta con preguntas cerradas y una última pregunta abierta para que puedan expresar su opinión sobre el tema libremente.

Debido a que el tema de investigación no cuenta con muchas fuentes secundarias a nivel de Costa Rica, se harán dos tipos de encuestas, una de percepción para los creadores de contenido digital de fuente costarricense, con el objetivo de tener información primaria desde la raíz y una de intención, la cual estará enfocada a los consumidores de este tipo de servicios, con la intención de obtener su punto de vista, si fuera el caso que fueran creadores de contenido digital.

El universo de estudio son las personas que residan en la GAM con edades entre los 20 y 64 años que tengan acceso a Internet. Según estadísticas de proyecciones y estimaciones de población del INEC, para el 2022, en la GAM existirán 2.408.860 personas entre las edades de 20 y 64 años, como lo muestra el Cuadro 1.

Cuadro 1

Población total proyectada al 30 de junio por grupos de edades, según provincia y cantón 2022

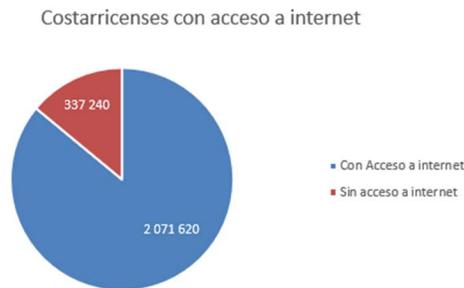
CUADRO 1											
Costa Rica: Población total proyectada al 30 de junio por grupos de edades, según provincia y cantón 2022											
Provincia y cantón	Total										Total / Provincia
		20 - 24	25 - 29	30 - 34	35 - 39	40 - 44	45 - 49	50 - 54	55 - 59	60 - 64	
San José	1 685 299	129 362	144 638	149 937	145 827	126 257	103 601	95 023	95 189	84 798	1 074 632
Alajuela	1 055 637	86 173	91 580	93 557	87 397	73 744	61 395	57 023	54 452	46 862	652 183
Cartago	547 691	43 350	46 820	48 246	45 408	39 293	33 538	31 702	31 192	26 307	345 856
Heredia	539 598	40 904	41 878	45 075	47 033	40 953	33 873	30 372	29 882	26 219	336 189

Nota: Instituto Nacional de Estadística y Censos, Estimaciones y Proyecciones de Población, año 2011.

Según la ENAHO del 2019, el 86 % de los costarricenses tiene acceso a Internet, por lo que el universo de estudio de esta investigación serían 2.071.620 personas, como lo muestra el Gráfico 1. Para ser parte de este universo se necesitan requisitos como acceso a Internet, tener una cuenta en alguna red social y contar con un dispositivo tecnológico que permita ser consumidor de este tipo de servicios.

Gráfico 1

Costarricenses con acceso a Internet



Nota: Encuesta Nacional de Hogares (ENAHO) 2019, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Para la encuesta de percepción, el tipo de muestreo utilizado será no probabilístico, ya que se utiliza un juicio subjetivo, el cual es enviarla a creadores de contenido digital que residan en Costa Rica. Para la encuesta de intención, el tipo de muestreo será probabilístico debido a que todos los elementos de la población van a tener la misma posibilidad de ser escogidos. Para ello se utilizará una selección aleatoria simple de las unidades, la cual es la que mejor se adapta al tipo de investigación de este proyecto.

El tamaño de la muestra es de 324 cuestionarios y para el cálculo se utilizó el modelo matemático. Los datos obtenidos son los siguientes:

- Población: 2.071.620
- Margen de error: 5.45 %
- Nivel de confianza: 95 %

- 1. Disposiciones constitucionales, tratados internacionales, leyes, reglamentos y demás disposiciones generales.**

Se puede afirmar que la Constitución Política de Costa Rica es el inicio de este estudio, con su artículo 18, el cual indica:

“ARTÍCULO 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos” (p. 4).

Partiendo de este artículo, se hace referencia a la contribución que hace cada costarricense al desarrollo del país; contribuciones que llegan en forma de tributos, como impuestos directos o indirectos, tasas o contribuciones especiales, las cuales el gobierno exige gracias a su poder de imperio, mencionado en el artículo 4 del CNPT, el cual es un reflejo de la soberanía estatal, que según Sánchez y Gómez (2012, p. 110), “implica la independencia de otros ordenamientos jurídicos en lo externo de sus fronteras y la supremacía sobre los individuos que existen dentro de su territorio”.

Este poder tributario que posee el Estado ha sido explicado ampliamente por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, como en el voto No. 4785-1993, que menciona:

La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones) ..."; con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas

de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes. En efecto, pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido; más el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo. De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación. (p. 3)

Se podría resumir que existen dos grandes actores dentro del derecho tributario, el sujeto activo y el sujeto pasivo, donde el sujeto activo es representado por el Estado como “el ente acreedor del tributo” (p. 4), según el artículo 14 del CNPT y los sujetos pasivos (en plural, ya que pueden ser varios actores de una misma obligación), es la persona física o jurídica que lleva a cabo el hecho generador y, debido a eso, se grava su actividad económica.

Como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, N° 7092, el hecho generador es “la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley” (p. 2).

Las leyes establecen dos momentos claves donde se puede establecer que el hecho generador se ha cumplido, situaciones de hecho y situaciones jurídicas, las cuales están descritas en el artículo 32 del CNPT, donde establece cada opción:

- **Situación de hecho:** “desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden”,
- **Situación jurídica:** “desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable” (p. 10).

Por último, según el artículo 33 del CNPT, se tiene el acto jurídico condicionado, al cual, se le puede considerar perfeccionado cuando:

“a) En el momento de su celebración, si la condición es resolutoria; y

b) Al producirse la condición, si ésta es suspensiva” (p. 10).

En el artículo 128, del CNPT, se pueden detallar los deberes formales del contribuyente y responsables, detalles muy importantes que recalcan hasta donde debe estar consciente el contribuyente al crear un negocio o formar parte de una actividad lucrativa, algunos de ellos son:

i. Llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código. La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, siempre que estas últimas normas no supongan modificaciones a las leyes tributarias. En caso de conflicto entre ellas, a los fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en las normas tributarias.

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

iii. Presentar las declaraciones que correspondan.

b) Conservar, de forma ordenada, los registros financieros, contables y de cualquier índole, y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.

c) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar” (p. 45),

Y en el artículo 171 del CNPT, se encontrarán los derechos generales de todos los contribuyentes, con los cuales pueden hacer defender sus derechos ante cualquier actuación que violente a estos de parte de la AT, los más importantes para esta investigación son:

1) Derecho al debido proceso y al derecho de defensa de los sujetos pasivos en los procedimientos ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, y a la exención en el pago de impuestos de timbres y de cualquier otra naturaleza, que

graven las gestiones y las actuaciones ante tales órganos de los citados sujetos.

2) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos o en relación con el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, así como del contenido y el alcance de estos.

4) Derecho a consultar, en los términos previstos por la normativa aplicable, a la Administración Tributaria y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos. Tratándose de solicitudes que consisten en un mero derecho a ser informado, la respuesta debe ser obtenida dentro del plazo de diez días hábiles desde su presentación.

8) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y recibidos, que deberían encontrarse en poder de la administración actuante, salvo razones justificadas.

11) Derecho a formular, en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y los actos jurídicos en general.

14) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria, acerca de la naturaleza y el alcance de estas, a que no puedan ser modificados sus fines sin previo aviso, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, y a que se desarrollen mediante los procedimientos y plazos previstos en la ley.

15) Derecho a que la Administración Tributaria le advierta de manera explícita, concluida la actualización fiscalizadora y antes de dictado el acto final, de las consecuencias jurídicas y económicas que conlleva la aceptación de la determinación de oficio o de las infracciones cometidas, tanto en cuanto al tributo a pagar, como a los accesorios.

16) Derecho de hacerse acompañar por un profesional competente en materia tributaria, para que le aconseje y asesore en el proceso, sin que esto constituya una obligación del contribuyente” (p. 65)

En el artículo 18, del CNPT, se establece la obligación de los sujetos pasivos, donde indica que “están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el presente Código o por normas especiales” (p. 6). Todos los obligados

tributarios tienen sus derechos y sus deberes, los cuales están tipificados en el capítulo IV del RPT; para este estudio, es de suma importancia el artículo 22 del RPT, que menciona:

Artículo 22.- Obligación de inscripción.

1.- Las personas físicas, jurídicas y entidades que carezcan de personalidad jurídica, que realicen cualquier actividad económica por la que estén obligados a inscribirse en su condición de contribuyente, responsable o declarante, deben hacerlo dentro de los plazos que fijen las normas que así lo establezcan.

En el acto de inscripción, o de modificación de datos, el obligado tributario deberá consignar toda la información que solicite la Administración Tributaria y que permita identificar en forma clara al obligado tributario, su actividad económica -principal y secundaria-, el domicilio de la actividad económica, el nombre del representante legal, cuando proceda, la dirección del domicilio fiscal, dirección de la casa de habitación del representante legal y la identificación personal o social del que se inscribe, datos de establecimientos auxiliares, así como cualquier otra información

adicional que determine la Administración Tributaria, mediante resolución general. (p. 8) (el subrayado no es del original).

Misma importancia tiene el artículo 29 del RPT, donde se establece el poder que tiene la AT para hacer cumplir con esta primera obligación de todo contribuyente, ya que establece:

Artículo 29.- Omisión en la obligación de inscripción.

Cuando el obligado tributario incurra en la omisión de la inscripción dentro del plazo establecido en el artículo 22 del presente reglamento, la Administración Tributaria podrá inscribir de oficio cuando lo detecte en sus labores de actualización, verificación y control, determinando la fecha de inicio de actividad y los datos del representante legal, de conformidad con la información previsiblemente pertinente que conste en sus registros. (p. 11) (el subrayado no es del original).

Para todos aquellos sujetos pasivos que, con sus actividades económicas, dan inicio al hecho generador y omiten la inscripción ante la AT, estos se catalogan inmediatamente en el universo de sujetos ocultos, como lo indica el artículo 46 del RPT, el cual, es el universo de estudio de esta investigación.

Gracias a la potestades y facultades brindadas en los artículos 75 y 76, respectivamente, del RPT a las Administraciones Tributarias, estas son capaces de “la implementación, ejecución de sistemas, procedimientos eficientes de planificación, coordinación y control, para lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias” (p. 35), lo que las convierte en

encargadas de aplicar las leyes tributarias y desarrollar un conjunto de acciones tendientes a lograr una correcta percepción, fiscalización, control y cobro de los tributos; puede utilizar todos los recursos necesarios para el cumplimiento de las potestades otorgadas, incluyendo los medios tecnológicos que se encuentren disponibles y que le permitan hacer más eficiente y eficaz su labor.
(p. 36)

Por lo que cuando la AT logra detectar este tipo de sujetos ocultos, gracias a la Dirección de Inteligencia Tributaria, está facultada por los artículos 42 y 43 del RPT, que establecen:

Artículo 42.- Suministros generales de información.

Por resolución general, la Dirección General de Tributación está facultada para imponer a determinadas personas físicas, jurídicas, públicas o privadas y entidades sin personalidad jurídica, la obligación de suministrar, en forma periódica, la información previsiblemente pertinente que se halle en su poder y que derive de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas que sean obligados tributarios actuales o potenciales.

Corresponde a la Dirección de Inteligencia Tributaria identificar, definir y administrar la información cuyo origen provenga de los requerimientos por suministro a partir del análisis económico y tributario de sectores de interés fiscal, con el fin de procesar y analizar dicha información y originar los reportes necesarios para los procesos de control tributario.” (el subrayado no es del original).

Artículo 43.- Requerimientos individualizados de información a sujetos pasivos y a terceros informantes.

1. Los órganos competentes de la Administración Tributaria a cargo del control tributario, están facultados para requerir información individualizada que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios, en los siguientes casos:

a) Al sujeto inspeccionado o a terceros relacionados con este, con el fin de procurar la correcta verificación de la situación tributaria objeto de comprobación.

b) A terceros relacionados con un sujeto pasivo específico, para el cumplimiento de planes de control tributario.

2. Las Direcciones Funcionales o Técnico Normativas podrán realizar requerimientos individualizados de información, en los siguientes casos:

a) A sujetos respecto de los cuales se realice alguna investigación, a un tercero o informante respecto de un sector económico, a un grupo determinado de sujetos pasivos o de un sujeto pasivo específico, cuando la Dirección de Inteligencia Tributaria requiera

la información para el cumplimiento de las funciones propias de su competencia; y siempre que no se refiera a los requerimientos relacionados con actuaciones de liquidación previa o definitiva realizados por los órganos competentes de la Administración Tributaria. La administración de esta información es responsabilidad exclusiva de la citada Dirección, a fin de centralizar su captura, garantizar su integridad, confidencialidad y originar los insumos necesarios para los procesos de control tributario.

b) Al sujeto inspeccionado o a terceros relacionados con éste, cuando la Subdirección de Investigación del Fraude Tributario de la Dirección de Fiscalización, requiera la información para el cumplimiento de las funciones propias de su competencia. (p. 24)

Si después de los avisos enviados por la AT para cumplir con el requerimiento de la información, el sujeto pasivo no cumple con estos, se hace merecedor de una sanción, descrita en el artículo 83 del CNPT, que establece una multa pecuniaria equivalente al 2 % de los ingresos brutos que el sujeto pasivo dejó de declarar, con un mínimo de 3 salarios base y un máximo de 100.

Cada actuación que realiza la AT, que emana de los programas de control de cumplimiento tributario material, debe establecer los

alcances de esta para que los derechos del obligado tributario no sean violentados. Ya sea una actuación de liquidación previa o definitiva, está debe tener el detalle de los impuestos y los periodos que están siendo sujeto de investigación, según el artículo 112 del RPT.

Al sujeto pasivo que se le encuentra responsable de omitir la declaración de inscripción ante la AT, será responsable de pagar una infracción administrativa, tipificada en el artículo 78 del CNPT, infracción que es equivalente al 50 % de un salario base por cada mes o fracción de mes que haya incumplido con este deber tributario, pero nunca va a ser mayor a 3 salarios base. Si se contempla que los sujetos pasivos deban completar declaraciones auto liquidativas, se deberá sumar la multa mencionada en el artículo 79 del CNPT que lo hace merecedor del pago del 50 % de un salario base, solamente por no presentar la declaración en los plazos establecidos por la ley.

Si se encuentra que el sujeto pasivo no emite facturas (a partir de julio 2019 facturas electrónicas, siempre y cuando no esté en el régimen simplificado) a sus clientes por la venta de bienes o prestación de servicios, se hace acreedor de la multa equivalente a 2 salarios base, según el artículo 85 del CNPT.

Uno de los principales objetivos que tiene la AT es que está facultada para velar por el correcto cumplimiento tributario que poseen los obligados tributarios y, para ello, podrá aplicar todos los medios y procedimientos legales que le cobijan por las leyes establecidas en Costa Rica, tal y como se menciona en el artículo 103 del CNPT:

a) Requerir a cualquier persona física o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale, por los medios que conforme al avance de la ciencia y la técnica disponga como obligatorios para los obligados tributarios, garantizando a la vez que las personas que no tengan acceso a las tecnologías requeridas para declarar cuenten con facilidades dispuestas por la misma Administración.

b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes. (p. 33)

Tanto así, que la AT tiene el poder para solicitar información de un sujeto pasivo en específico, a terceros, con quienes se haya relacionado en su entorno económico, según el artículo 105 del CNPT. Inclusive, como se establece en el artículo 106 bis del CNPT, la AT podrá requerir información de sujetos pasivos a las entidades bancarias para corroborar informaciones:

Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes, incluyendo información

sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios:

- a) Para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso concreto de fiscalización con base en criterios objetivos determinados por la Dirección General de Tributación.

El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros o cualquier otra superintendencia o dependencia que sea

creada en el futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos mencionados.
(p. 35)

En Costa Rica el tributo que más recauda dinero para el Estado es el impuesto sobre la renta, descrito en la ley N° 7092, donde en su artículo primero, establece “un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense” (p. 1) (el subrayado no es del original).

Para esas personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, están bajo el manto del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ahora en adelante, LISR), donde detalla quién puede ser un contribuyente del impuesto sobre la renta (ahora en adelante, ISR) y para esta investigación los más importantes son:

a) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas, con independencia de si realizan o no una actividad lucrativa, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que haya en el país.

d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.

e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.

g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. (p. 1)

Todos los contribuyentes formalmente inscritos ante la AT deberán completar sus declaraciones de renta a final del periodo fiscal, para lo cual necesitan tanto su renta bruta como su renta neta; a partir de ahí podrán iniciar sus cálculos respectivos dependiendo del régimen en que se encuentren y de si son personas físicas o jurídicas. Se puede mencionar que la renta bruta es “es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo” (p. 3), según el artículo 5 de la LISR, también explicado en el tercer párrafo del artículo:

La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas. (p. 3)

Por su parte, la renta neta es “el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad” (p. 4), según el artículo 7 de la LISR.

Es importante que se tenga claro la relevancia tanto de la renta bruta como la neta, ya que con ellas se utilizará el artículo 15 de la

LISR, esto para obtener el porcentaje de renta que cada contribuyente deberá cancelar.

La clave para evitar este tipo de situaciones, con los sujetos ocultos, está en la educación, ya que se debe educar a los ciudadanos desde que son menores de edad, para crear este tipo de conciencia y formar adultos más responsables con el Estado, por eso el artículo 71 del RPT es importante, el cual menciona:

La Dirección General de Tributación debe promover y desarrollar todo lo referente a la educación y cultura fiscal, así como implementar el Plan Nacional de Educación Fiscal, promoviendo la conciencia ciudadana para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y el ejercicio de una ciudadanía participativa y responsable. (p. 30)

Es aún más importante ponerlo en práctica de manera constante.

Esta investigación se enfocará exclusivamente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y/o jurídicas, donde se deja por fuera del alcance, por ejemplo, el impuesto sobre la renta al salario, rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, etc.

Sin embargo, una vez que se haya recalado que las personas, tanto físicas como jurídicas, con actividades lucrativas de fuente

costarricense deben cumplir con todos los deberes descritos en las leyes, la siguiente pregunta qué sería razonable plantearse es: ¿cuánto debería aportar el contribuyente al Estado para ayudar a sufragar los gastos de este? La respuesta no es sencilla y existen muchas variables por considerar para poder tener el cálculo correcto del aporte en forma de tributo de parte del contribuyente, no obstante, lo que sí se debe tener en cuenta es que se cumplan los principios generales del derecho tributario, los cuales se explicarán a continuación para un mayor entendimiento de la investigación.

El principio de capacidad económica es el que crea un límite entre lo que el Estado pretende recabar en materia impositiva y lo que realmente es capaz de pagar el individuo sin afectar el principio del neto subjetivo o requisito del mínimo exento, el cual establece que cada individuo necesita un mínimo de riqueza para subsistir de manera libre y digna. Este principio es muy importante, por lo que se encuentra muchas menciones de parte de la Sala Constitucional, como el voto N° 4788-93:

El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. Por ello se

dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad y progresividad. Doctrinalmente, el principio de capacidad contributiva se entiende como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene a ser establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valoración por el legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. (p. 5)

Aunque existan cálculos, tramos y parámetros para categorizar el impuesto que los contribuyentes deben cancelar, cada caso se debe estudiar por separado, ya que la capacidad económica es única e individual, aunque se intenta demostrar que se podría encajonar.

Y aunque, es una práctica eficiente intentar categorizar a los contribuyentes para la facilidad tanto del Estado como de estos, no se puede obviar el principio de igualdad, ya que como lo menciona el voto N° 4788-93:

La más calificada doctrina del Derecho Financiero señala que "el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría

lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas".- El principio de igualdad es ante todo, un límite de la actuación de los poderes públicos, a la vez que instrumento que se coloca en manos de los administrados para combatir la arbitrariedad.

Se dice en la doctrina del Derecho Constitucional que, del examen de la norma, su resultado puede ser o bien un trato diferenciador, fundado en una base objetiva y razonable o, por el contrario, un trato discriminatorio, por ser arbitrario. Es condición para que sea un trato desigual admisible, que los supuestos de hecho sean, a su vez, desiguales. Esto es, que las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos sean diferentes, sobre todo porque el principio de igualdad se viola, cuando se trata desigualmente a los iguales. (Al efecto véanse, de esta S., entre otros Votos Nos. 336-

91, 337-91, 464-91 y 1209-91, en la que se dijo: "La igualdad es sólo lesionada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y la existencia de esa justificación debe apreciarse con relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida").

Sólo así se da objetividad el valor igualdad, que en materia de derecho tributario se une o ata al concepto de la capacidad contributiva de los administrados ante las cargas públicas. Lo que quiere decir que en un sistema de contribución resulta más obligado quien más recursos o capacidad económica posea". La finalidad, entonces, ha sido la de obligar a contribuir en la medida de los ingresos, para hacer cumplir el principio de igualdad ante las cargas públicas, elemento esencial para la legalidad del tributo. (p. 10)

De la misma manera que no se puede dejar de lado el principio de generalidad tributaria, el cual no permite la discriminación de contribuyentes cuando se trata de contribuir a los gastos del Estado,

siempre y cuando, el contribuyente tenga bienes o riqueza la cual pueda ser aportada. Este principio es muy importante para la investigación para lograr entender que las leyes impositivas de Costa Rica deben ser aplicadas para todo el universo de contribuyentes de fuente costarricense, sin excepción de sexo, raza, nacionalidad o actividad lucrativa, así como lo explica la Corte Suprema de Justicia, con la sentencia N° 11902:

En cuanto a la objeción por violación del principio de generalidad, la S. parte de la tesis -sostenida por la Procuraduría General de la República- de que la norma impugnada es un impuesto de carácter municipal a favor de una circunscripción geográfica determinada, como forma de mecanismo de compensación económica por la extracción de materiales; no viola el principio de generalidad porque este principio no es exigible en abstracto; como principio tributario, la generalidad es un elemento de la igualdad que, como se ha dicho, implica que no deben resultar afectadas con el tributo personas o bienes determinados singularmente, en los supuestos en que los tributos adquieran carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima pero, en la medida en que no adquieran ese carácter persecutorio o discriminatorio, no atentan contra la igualdad, ni contra la generalidad. Además, el principio de

generalidad no es absoluto; la doctrina y la realidad admiten excepciones a este principio, tanto de manera positiva, como lo son las exoneraciones de impuestos a determinados sujetos o clases, admitidas por razones de política económica, de solidaridad social, para incentivar actividades o incluso, por razones culturales, cuanto, de manera negativa, gravando a determinados sujetos o clases, siempre y cuando tal gravamen no responda a discriminaciones odiosas. En el presente caso, la contribución impuesta a la empresa por la norma impugnada tuvo su origen, precisamente, en forma concomitante con el régimen de excepción tributaria y otras ventajas de la que fue objeto en el momento de su creación: ambas, carga y exoneraciones constituyen excepciones al principio de generalidad y respondieron a criterios objetivos, no discriminatorios ni, mucho menos, persecutorios. (p. 2),

Por eso, la misma diversidad que se puede encontrar en las sociedades, que genera admiración y promueve el desarrollo, inclusión y respeto, es parte fundamental y debe ser reconocida, tanto en materia cultural como tributaria.

Existe también otro tipo de diversidad, la económica, ya que no todos los contribuyentes generan riqueza en la misma cantidad; es

aquí donde el principio de progresividad pretende reducir la desigualdad, principio que está descrito en el artículo 50 de la Constitución Política de Costa Rica: “ARTÍCULO 50.- El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza” (p. 7).

La Sala Constitucional también se ha referido al tema como en el voto N° 2379-96:

Se considera violatoria de los derechos sociales fundamentales, las contribuciones que del 50% se establecen sin que medie ninguna escala intermedia entre este porcentaje y el inmediato anterior. En efecto, la estructura de la contribución a base de una escala progresiva, lo que pretende es reducir la desigualdad por la vía de la distribución de la carga y de los ingresos, entre todos los beneficiarios del sistema, obligando a aportar en mayor medida a quién más recibe. Pero estos efectos no se logran si no existe una razón jurídica de relevancia para hacer saltar la escala del 9% al 50%, sin ningún paso intermedio. El concepto de la estructura progresiva para distribuir la carga del sistema se sustituye por una norma desproporcionada que evidentemente es discriminatoria. (p. 4)

Siguiendo esta línea, Bujanda (1993) se refiere al tema de una manera muy acertada, indicando que “el principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes” (p. 111).

Muy de la mano del principio de progresividad, se encuentra el principio de no confiscatoriedad, el cual dibuja el límite superior de recaudación, donde no podría superar la confiscatoriedad de la propiedad privada del contribuyente, igual como lo establece la Sala Constitucional en el voto N° 5749-93:

El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida

de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado.

(p. 5)

Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. (p. 6)

El Estado necesita de los individuos tanto como los individuos necesitan del Estado, por eso los humanos conforman sociedades para el avance y desarrollo en conjunto. Dentro de la sociedad, algunos individuos generan más riqueza que otros y, por algunos de los principios que ya se han repasado, contribuyen al Estado en mayor parte y otros en menor, inclusive, existen individuos que, por su capacidad económica, no pueden aportar para los gastos del Estado, ya que todos los individuos apuestan a una causa mayor, el bienestar de la sociedad como conjunto y el desarrollo del Estado para producir mayores y mejores oportunidades para todos, como está establecido en el voto N° 3338-99 de la Sala:

Sobre el principio de solidaridad. Una adecuada lectura de nuestro texto constitucional acarrea necesariamente la conclusión de que el sistema de derechos fundamentales en él establecido no se encuentra basado en el individualismo utilitarista, sino más bien en una concepción del hombre en el marco de la sociedad en la que se desenvuelve. La Constitución Política de 1.949 parte de la noción de que el ser humano no puede desarrollarse integralmente por sí solo, sino que para ello requiere de la participación de todos los otros miembros de la sociedad. De hecho, expresamente el numeral 50 constitucional impone como uno de los deberes fundamentales del Estado costarricense la búsqueda de una

adecuada distribución de la riqueza, objetivo que no puede lograr sin el concurso de sus habitantes. En otras palabras, para lograr una más homogénea estratificación social, los individuos deben contribuir de acuerdo con sus posibilidades, en beneficio de quienes menos poseen. Lo anterior es un derecho fundamental de las personas que ocupan los estratos inferiores, y un deber de todos, principalmente los más beneficiados por el sistema económico. La riqueza en una sociedad no es producida apenas por quienes poseen los medios de producción, sino también por quienes contribuyen a ella con su mano de obra, con su trabajo. En consecuencia, los beneficios producidos por el mercado deben ser redireccionados a fin de que no rediten únicamente en favor de ciertas clases sociales. Relacionado este principio con el de justicia social, positivizado en el ordinal 74 de la Constitución, según el cual las personas deben colaborar recíprocamente en aras de preservar la dignidad humana de todos los miembros de la comunidad, tenemos que el constituyente buscó fomentar una sociedad donde la solidaridad fuera la regla general de convivencia. (p. 5)

La lucha contra la evasión fiscal es un tema que cada año toma más fuerza en el ámbito internacional, donde los países recurren al

intercambio de información, mejoras de herramientas, implementación de nuevas tecnologías y una constante revisión de las propuestas que recomiendan los organismos internacionales encargados del estudio en materia fiscal, como por ejemplo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En América Latina y el Caribe se estima que las pérdidas por evasión fiscal llegaron a un valor de 325 mil millones de dólares en el 2018 (CEPAL, 2021) solamente contemplando el ISR y el IVA y, en algunos escenarios, los países recaudan menos de la mitad de lo que en teoría deberían recaudar.

Costa Rica, en los últimos años, ha dado pasos importantes para aumentar la lucha contra la evasión fiscal, lo cual ha traído consigo la implementación de normas antiparaíso que restringen los gastos provenientes de paraísos fiscales, declaraciones como Precios de Transferencia, Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, Sociedades Inactivas, convenios de intercambio de información tributaria, el análisis multifuncional programado y objetivo (AMPO), asimetrías híbridas, erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), la implementación del CABYS y de la facturación electrónica. Pero este fue el primer paso y muy importante, sin embargo, se necesita del segundo, el cual es explotar (analizar) toda la información recabada para el beneficio del país (Yarigina, 2021).

También, la cooperación es una de las palabras claves dentro del tema para luchar contra la evasión fiscal. En Europa, algunos gobiernos plantean facultar a sus administraciones tributarias para poder recolectar información de terceros que ayuden a investigaciones tributarias, terceros poco comunes en el pasado, como, por ejemplo, las plataformas digitales (CIAT, 2021).

El envío de ese tipo de información podría llegar a ser un dolor de cabeza, ya que cada AT podría solicitar en distintos formatos, la misma información; esto disminuiría la eficiencia en la que podría ser compartida, por lo mismo, la OCDE está trabajando en un reporte modelo para la presentación de informes para que los operadores de plataformas digitales puedan compartir esta información delicada, de manera más eficiente, independientemente de la jurisdicción que la solicite.

En marzo del 2021, el Consejo Europeo aprobó la Séptima Directiva sobre Cooperación Administrativa donde brinda reglas que pueden ser usadas por toda la Unión Europea (ahora en adelante, UE). El tema central de la DAC7 es que las plataformas digitales informen a las respectivas autoridades fiscales (que lo soliciten), los ingresos obtenidos por los creadores de contenido que están registrados en sus plataformas y, si es posible, de una manera automática sería lo más recomendable. Estas reglas que fueron pensadas para plataformas digitales que se encuentren tanto dentro como fuera de la UE, se espera que entren en funcionamiento en el 2023.

La CEPAL se pronuncia al respecto a las plataformas digitales con el siguiente comentario:

Las plataformas digitales deben desempeñar un rol importante en la recaudación del IVA o gravamen similar, según OECD (2021), de manera especial respecto de los servicios y bienes digitales provistos por empresas extranjeras.

Se recomiendan algunos pasos clave para las autoridades fiscales:

- Estudiar y comprender estas nuevas economías, incluyendo sus principales actores y sectores económicos involucrados.
- Evaluar la necesidad de una decisión política tributaria en el IVA para proteger o ampliar la base impositiva y minimizar cualquier distorsión económica.
- Determinar el mejor enfoque de implementación, que probablemente podría involucrar la responsabilidad de los operadores de las plataformas digitales en el reporte de datos y el cobro del tributo.

Que estas operaciones sean gravables, probablemente generarán nuevas obligaciones para los proveedores y las plataformas digitales, así como nuevos desafíos de gestión para las AATT.

La simplificación tributaria puede incluir umbrales para el registro y/o recaudación; simplificaciones de registros contables y presentación de informes; mecanismos de retención y sin dudas, las necesarias actividades de sensibilización, educación y divulgación. (p. 4)

**2. Diagnóstico del Plan de Mejora de Cumplimiento de la
DGT del 2022.**

El Plan de Mejora de Cumplimiento (ahora en adelante, PMC) para el 2022 es elaborado por la Dirección General de Tributación y es un plan estratégico diseñado para alcanzar las metas propuestas por el Ministerio de Hacienda.

Está creado para gestionar el riesgo que existe en todo el ciclo tributario, el cual se encuentra descrito en la Figura 2 y el objetivo principal es identificar, valorar y priorizar los riesgos que se puedan encontrar en el ciclo tributario, para luego crear estrategias para mitigar los riesgos previamente identificados, implementar las ideas y, posteriormente, evaluar los resultados para la toma de decisiones futuras. Si el plan tuviera resultados positivos, significa que hubo un aumento del cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, reduciendo así la brecha de la evasión fiscal. La sección de la evaluación está dividida en 3 niveles, estratégico, táctico y operativo, con el objetivo de evaluar si las acciones tomadas en el plan llegaron a influir en la conducta de los contribuyentes.

Figura 2

Ciclo Tributario



Fuente: Elaboración propia, 2022.

El plan muestra una actualidad económica nacional donde la “estructura productiva costarricense está concentrada en el sector servicios, los cuales representan alrededor del 68% del PIB” (p. 5) y

señala algunos de los sectores más afectados por la pandemia de COVID-19:

En el 2020 y como resultado del impacto de la pandemia, los sectores relevantes con mayor afectación en sus tasas de variación fueron “Alojamiento y servicios de comida” (-44,9%), “Transporte y almacenamiento” (-22,5%), **“Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas”** (-17,0%), “Suministro de agua, evacuación de agua residuales, gestión de desechos y descontaminación (-11,4%) y “Comercio y reparación de los vehículos de motor y de las motocicletas” (-9,7%). La caída en la producción de estos sectores explica cerca del 88% de la disminución del PIB de ese año. (p. 7) (la negrita no es del original).

Se hace un hincapié en que el 92 %, del total de ingresos tributarios que recibe la DGT, recae solamente en 3 impuestos, como lo señala el Cuadro 2.

Cuadro 2

Ingresos Tributarios Administrados por la DGT

Impuesto	Ene-Ago 2020	Ene-Ago 2021	Variación Absoluta	Variación %	Participación % (Ene-Ago) 2020	Participación % (Ene-Ago) 2021
Renta	1,020,069	1,331,375	311,306	22,7	51,7	52,7
Impuesto al Valor Agregado	624,119	785,556	161,437	18,3	31,6	31,1
Combustibles	176,481	207,981	31,500	10,7	8,9	8,2
Traspaso de Bienes Inmuebles	20,889	36,012	15,123	62,0	1,1	1,4
Derechos de Salida	15,667	18,874	3,207	13,2	0,8	0,7
Bebidas No Alcohólicas	24,383	26,662	2,279	2,8	1,2	1,1
Bebidas Alcohólicas	20,410	24,832	4,422	14,3	1,0	1,0
Traspaso de Vehículos	14,293	19,357	5,064	27,3	0,7	0,8
Consumo	4,525	7,022	2,497	45,8	0,2	0,3
Propiedad de Vehículos	21,504	39,832	18,328	74,1	1,1	1,6
Personas Jurídicas	23,774	23,414	-360	-7,4	1,2	0,9
Timbre Educación y Cultura	1,236	876	-360	-33,4	0,1	0,0
Solidario	4,316	4,744	428	3,3	0,2	0,2
Casinos y Salas de Juego	290	173	-117	-43,9	0,0	0,0
Productos de Tabaco	0	0	0	-	0,0	0,0
Apuestas Electrónicas	13	13	0	-6,0	0,0	0,0
Total Ingresos DGT	1,971,969	2,526,723	554,754	20,4	100,0	100,0

Nota: PMC 2022. Elaborado con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/16533-ingresos-estadisticas-fiscales>. Utiliza una tasa de inflación interanual de 6,4% para deflactor los valores de 2021, a partir del Índice de Precios Productor de Manufactura y Electricidad, del Mercado Total.

En el Cuadro 3 se observa el ingreso tributario por sector económico, donde la categoría “Otras actividades de servicios” contempla las actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas, actividad que será relevante más adelante en la investigación.

Cuadro 3

Ingresos Tributarios Administrados por la DGT por Sector Económico

Sector Económico	Ene-Ago 2020	Ene-Ago 2021	Variación Absoluta	Variación % Real	Participación % Ene-Ago 21
Actividades financieras y de seguros	401,289	539,470	138,181	26.3	21.4
Comercio al por mayor y al por menor	219,498	308,729	89,231	32.2	12.2
Transporte y almacenamiento	220,649	265,030	44,381	12.9	10.5
Industrias Manufactureras	177,978	254,625	76,647	34.4	10.1
Actividades profesionales, científicas	107,278	146,674	39,396	28.5	5.8
Actividades Inmobiliarias	76,231	98,885	22,654	21.9	3.9
Suministro de electricidad, gas, vapor	102,424	92,861	-9,563	-14.8	3.7
Administración públicas y defensa	90,065	91,927	1,862	-4.1	3.6
Alojamiento y servicios de comida	57,607	82,514	24,907	34.6	3.3
Información y comunicación	66,981	80,188	13,207	12.5	3.2
Actividades Administrativas	49,767	67,935	18,168	28.3	2.7
Construcción	30,178	45,878	15,700	42.9	1.8
Otras actividades de servicio	19,370	29,785	10,415	44.5	1.2
Otros sectores económicos	59,132	91,086	31,954	44.8	3.6
Indefinido	31,796	50,384	18,588	48.9	2.0
No aplica	185,258	138501	-46,757	-29.7	5.5
No identificable	76,467	142250	65,783	74.8	5.6
Total Ingresos Internos DGT	1,971,968	2,526,722	554,754	20.4	100.0

Nota: PMC 2022. Elaborado con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central de Costa Rica. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/16533-ingresos-estadisticas-fiscales>. Utiliza una tasa de inflación interanual de 6,4%

Para un mejor análisis, se desplegará el PMC del 2022 en las 5 secciones originales, recordando, como se mencionó en el alcance, que solo se tomarán en cuenta, para esta investigación, los temas relevantes a la mitigación del riesgo de los sujetos pasivos ocultos:

Evaluación de riesgos tributarios

El primer paso es el reconocimiento de todas las obligaciones que tienen los contribuyentes, esto para poder identificar cada posible riesgo inherente en caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación, así como el impacto material que este podría causar. Las

obligaciones tributarias pueden ser catalogadas en 5 grupos como lo muestra la Figura 3:

Figura 3

Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes



Fuente: Elaboración propia, 2022.

Por lo que los posibles riesgos identificados en el PMC 2022 fueron:

- No inscribirse al iniciar la actividad económica,
- Registro ante la DGT en el régimen que no corresponde,
- No presentar las declaraciones de autoliquidación dentro del plazo de la ley,
- Omitir ventas gravadas en la declaración de IVA,
- Omisión de ingresos en la declaración del ISU.

Para cada riesgo identificado, se establece la probabilidad que suceda y el impacto material asociado, utilizando aplicativos informáticos y algoritmos. Luego se le asignará la severidad, dependiendo de la gravedad de cada riesgo, se categorizarán de la siguiente manera: bajo, moderado, significativo, alto, severo.

Priorización de riesgos tributarios

La idea de priorizar los riesgos es poder utilizar el poco recurso que se tiene (tecnológico o humano) de la mejor manera, esto para obtener el mejor resultado para el país y la AT separa estos criterios de priorización en dos categorías:

A) Priorización con base en riesgos valorados

Esta permite priorizar entre grupos de obligados tributarios definidos según su tamaño y su actividad económica y pueden ser utilizados criterios exógenos para la valoración del riesgo, lo cual genera, así, mayores porcentajes de cobertura para estos riesgos.

B) Priorización para riesgos en proceso de valoración

La DGT completará el proceso de valoración de esos riesgos con información oportuna durante el año para luego categorizarlos, valorarlos y reservar recursos para la gestión de estos el próximo año.

Según la priorización del PMC al riesgo sobre la acción de Registro, está se encuentra en la última posición, como se observa en el Cuadro 4, en la columna Ranking.

Cuadro 4

Resultados de la priorización por riesgos

Riesgo	Impuesto	Obligación	Participación en la Severidad	Puntuación por tratamientos	Ponderador exógeno	Puntuación riesgo	Ranking
5	ISU	Información/Veracidad	49,0%	0,59	1	0,290	1
7	ISU	Información/Veracidad	20,6%	0,86	1	0,176	2
9	Todos	Pago	20,2%	0,24	1	0,049	3
4	ISU	Presentación	4,4%	0,48	1	0,021	4
13	ISU	Información/Veracidad	2,1%	0,64	1	0,013	5
4	IVA	Presentación	0,7%	0,48	1,8	0,006	6
3	Todos	Presentación	2,1%	0,23	1	0,005	7
13	Todos	Información/Veracidad	0,7%	0,64	1	0,005	8
1	Todos	Registro	0,3%	0,50	1	0,001	9

Nota: PMC 2022. Elaborado con datos del Ministerio de Hacienda y Banco Central de Costa Rica.

Acciones de mitigación de riesgos

Las diferentes acciones de mitigación de riesgo, que se aplicarán en el 2022, responden a directrices de cumplimiento tributario que son consistentes con respecto a los procesos de priorización explicados anteriormente. Estas directrices están catalogadas por:

- Impuestos principales
- Fases del ciclo tributario
- Principales segmentos de contribuyentes
- Actividades económicas

Las acciones de mitigación al riesgo relevantes para esta investigación son:

Registro

- En 2022 se centrarán las acciones sobre los no inscritos. Para esto cuenta con la caracterización y valoración de los riesgos de no inscripción, sobre la base de los cuales se procederá a la inscripción de oficio de los casos detectados, así como aplicar el proceso sancionador correspondiente.
- Se realizarán diferentes acciones para identificar nuevas fuentes de información que permitan detectar la realización de operaciones gravadas, así como identificar riesgos de no inscripción mediante la información de comprobantes electrónicos. (p. 20)

Cada una de las acciones de mitigación del riesgo viene catalogada por las categorías de riesgo (bajo, moderado, significativo, alto, severo), donde cada una tiene una estrategia por separado, siempre y cuando estén apegadas a la legislación tributaria y a las normas costarricenses, por ejemplo:

- Campaña de avisos persuasivos
- Avisos de advertencia
- Inicio de procesos sancionadores
- Fiscalizaciones parciales o generales
- Gestiones de cobro

- Entre otras

Indicadores de evaluación

Dentro del PMC del 2022 están establecidos 3 niveles de indicadores que evaluarán la parte estratégica, táctica y operativa. Estos niveles están alineados con otros planes, como, por ejemplo:

- Plan Estratégico Institucional 2019-2023 del Ministerio de Hacienda,
- Plan Nacional de Desarrollo y de Inversión Pública del Bicentenario 2019-2022 de Costa Rica,
- Plan Estratégico 2019-2023 de la DGT.

A) Indicadores Nivel Estratégico

El objetivo es medir la evolución del cumplimiento en el IVA y el ISU, utilizando el indicador de eficiencia en C y carga tributaria. Las fórmulas utilizadas son:

$$\text{Eficiencia C en IVA} = \frac{RIVA}{RP} = \frac{RIVA}{PIB \times TG}$$

$$\text{Eficiencia C en ISR - PJ} = \frac{RISR - PJ}{RP} = \frac{RISR - PJ}{PIB \times TG}$$

Donde:

RIVA: Recaudación de IVA.

RISR: Recaudación del ISR.

RP: Recaudación Potencial.

PIB: Producto Interno Bruto.

TG: Tasa General del Impuesto.

PJ: Persona Jurídica.

B) Indicadores Nivel Táctico

Mide si las brechas en el cumplimiento de inscripción, declaración, pago y veracidad han evolucionado con el tiempo. Esta investigación se enfocará en la brecha de inscripción, la cual indica el plan:

Mide la brecha de presentación oportuna de declaraciones de autoliquidación con relación al número de contribuyentes obligados.

Fórmula: $(\text{Cantidad de contribuyentes que no presentaron en plazo la declaración del mes de medición} / \text{Total de contribuyentes obligados a presentar la declaración del mes de medición}) \times 100$. (p. 25)

C) Indicadores Nivel Operativo

Es el encargado de medir el comportamiento en el tiempo de los tratamientos aplicados en los diferentes procesos tributarios, de los cuales, la investigación se enfocará en: “OP1: Control de acciones de inscripción: Mide la efectividad de los tratamientos realizados sobre los contribuyentes no inscritos. Fórmula: $(\text{Contribuyentes tratados inscritos} / \text{Total contribuyentes tratados}) \times 100$ ” (p. 26).

Es importante que antes de generar una conclusión, revisar si los tratamientos empleados fueron eficaces en conseguir los objetivos planteados, ya que cualquier error de cálculo puede entenderse como una meta no cumplida.

Dentro del plan se establece que la importancia número 1 para el 2022 es la evaluación de los “tratamientos orientados en la mitigación del riesgo de omisión en la presentación de la declaración del IVA, en consonancia con la prioridad asignada a este impuesto en el diseño de este plan” (p. 17), debido a la implementación de la ley 9635.

Metas del Plan de Mejora de Cumplimiento

Las metas del PMC están basadas en los indicadores previamente vistos en el plan, por ejemplo, en los indicadores estratégicos, plantean un porcentaje para la eficiencia en C del ISR y del IVA. Para los indicadores tácticos, se establecen “determinando la incidencia que sobre éste tienen los cambios esperados en las variables de cobertura y efectividad de los tratamientos” (p. 31). La variable cobertura se determinará por la cantidad de casos tratados sobre todos los casos elegibles y la variable efectividad esperada, se basa en el porcentaje de casos tratados que se espera que sean positivos según el cumplimiento de la obligación tributaria y el riesgo que fue identificado. Es importante resaltar que los indicadores tácticos pueden verse afectados por factores externos ajenos al control de la AT, como, por ejemplo, el factor economía. En el PMC las metas

propuestas están relacionadas con las brechas de presentación de IVA y de pago puntual.

La ficha de indicadores establecida para el “Control de las acciones de inscripción”, hace responsable a la Dirección de Recaudación de su revisión y control, la cual establece que la meta será semestral, esperando tener para el primer semestre un 31.57 % de efectividad y para la segunda parte del año un 34.5 %, ese porcentaje se interpreta según la efectividad de todos los tratamientos aplicados sobre los sujetos pasivos ocultos que están obligados a inscribirse.

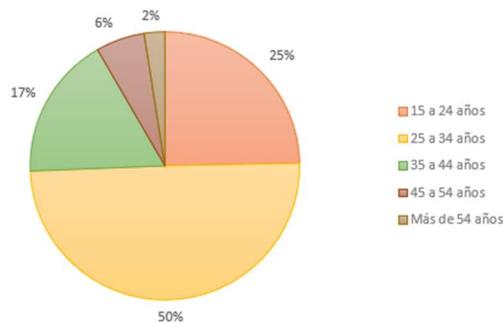
3. Análisis de resultados y Propuesta para el Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023.

Dentro del periodo de recolección de información, se respondieron 324 cuestionarios dirigidos a los consumidores de contenido digital, con el objetivo de medir la intención de la población con respecto al tema de ser un creador de contenido digital y poder generar ingresos para subsistir parcial o totalmente dentro de Costa Rica. Los resultados obtenidos muestran la necesidad de una reactivación económica en Costa Rica y de las nuevas actividades económicas que debería estar consciente la AT.

En las primeras preguntas se intenta conocer un poco a la población de estudio para tener un contexto más claro, como, por ejemplo, el 50 % de la población posee entre 25 y 34 años, lo cual se cataloga como adultos jóvenes, seguidos de un 25 % entre edades de 15 a 24 años, por lo que se puede deducir que el uso de redes sociales, aplicaciones, tecnologías y hasta de Internet sigue siendo dominado por los jóvenes y adultos jóvenes.

Gráfico 3

Rango de edad de los encuestados

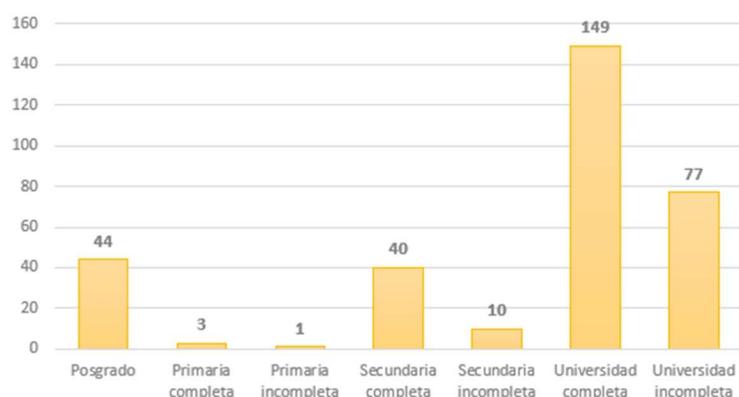


Fuente: Elaboración propia, 2022.

Un tema muy favorable para el país es que el 83 % de los encuestados tiene estudios universitarios, ya sean incompletos, completos o posgrados, lo cual denota ver que la educación es un tema importante para los costarricenses, sin embargo, el nivel de civismo que se puede encontrar dentro de los planes de estudios de primaria y secundaria podrían dar mucho que desear con respecto a la educación fiscal básica que pueden estar recibiendo los niños de Costa Rica.

Gráfico 4

Escolaridad de los encuestados



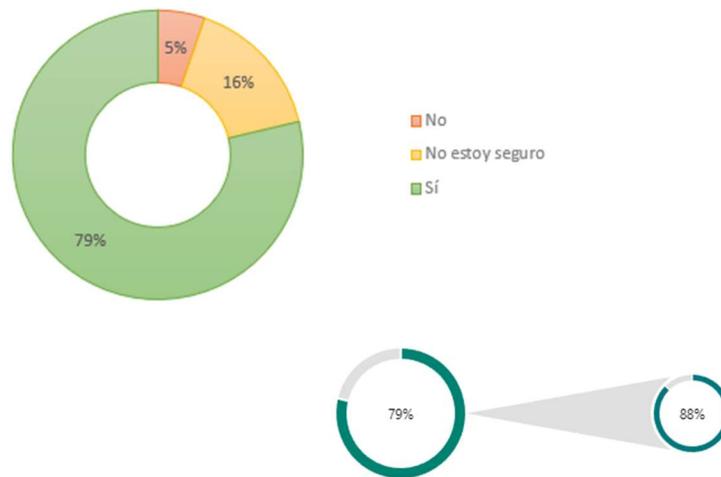
Fuente: Elaboración propia, 2022.

El resultado de la pregunta que se encuentra en el Gráfico 5 demuestra que la economía nacional está golpeada por muchas variables, como malas decisiones administrativas de los gobiernos nacionales, reforma fiscal aprobada en el 2019, crisis sanitaria por la pandemia de COVID-19, etc., lo que demuestra que el 79 % de la población podría llegar a optar por convertirse en un creador de contenido digital, siempre y cuando pueda recibir ingresos para

mejorar su condición económica actual. En un análisis más profundo, el 88 % de las personas quienes contestaron que sí podrían convertirse en creador de contenido digital, está consciente de que los impuestos que pagan todos los contribuyentes ayudan a mejorar las carreteras del país, a crear infraestructura, a traer inversión extranjera, a apoyar la educación y muchos más objetivos que generan beneficios, oportunidades y crecimiento a Costa Rica.

Gráfico 5

¿Estaría usted dispuesto a crear contenido digital para redes sociales si pudiera generar ingresos económicos?



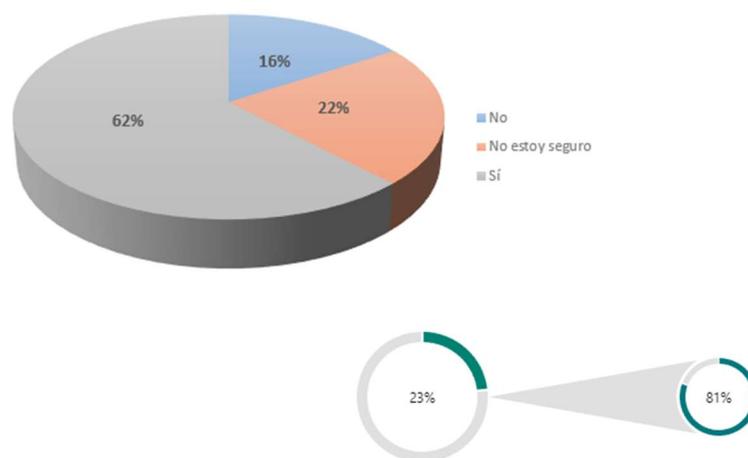
Fuente: Elaboración propia, 2022.

La siguiente pregunta va directamente al punto, ya que se consulta si al ganar dinero como creador de contenido digital, estaría dispuesto a pagar los impuestos correspondientes y dentro de las 3 posibles respuestas se tienen tres vertientes. La primera es el 62 % que responde que efectivamente pagarían los impuestos que le

correspondan por su posible nueva actividad económica, la cual es la respuesta deseada o respuesta correcta y se esperaría un 100 % en esta parte, pero no es lo que sucede en esta investigación y, mucho menos, en la vida real. Se tiene a un 16 % de la población que conscientemente estaría dispuesta a no pagar ningún impuesto al gobierno y se tiene al 22 % que no está seguro que haría en una situación así, sin embargo, lo que llama la atención es que el 81 % de las personas que contestó que no estaba segura qué hacer, no observa los anuncios, noticias o mensajes que emite el Ministerio de Hacienda en cualquier medio que lo publique, por lo que se podría deducir que existe incertidumbre en el 22 % de la población, con respecto a sus deberes como contribuyentes.

Gráfico 6

¿Estaría usted dispuesto a pagar los impuestos correspondientes por sus ingresos como creador de contenido digital?



Fuente: Elaboración propia, 2022.

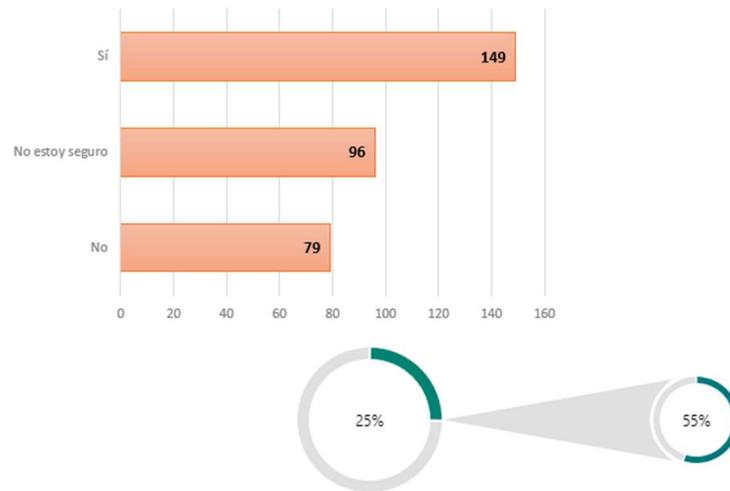
Esta pregunta se colocó adrede inmediatamente después de la que indica el Gráfico 6, ya que se buscaba analizar la varianza que iba a tener una de otra, por lo que se puede observar que al tener conocimiento de lo que podrían dejar de percibir por el concepto de pago de impuestos, los contribuyentes que estaban a favor de sí pagar algún tipo de impuesto por su supuesta nueva actividad económica, disminuyeron en un 16 %.

Esta respuesta refleja la realidad nacional, ya que muchos de los contribuyentes sí están dispuestos a pagar cualquier tipo de tributo que sea responsabilidad según su actividad económica hasta que conocen el valor del tributo que deben cancelar y es este punto de inflexión donde inicia la elusión fiscal, donde el contribuyente decide no generar facturas para algunas de sus ventas, decide utilizar gastos no relacionados con la actividad económica como deducibles, decide no inscribirse del todo, decide ser un sujeto oculto y no contribuir al desarrollo del país.

También es relevante mencionar que el 55 % de los que contestaron que no iban a pagar impuestos al conocer las posibles tarifas, si fueran capaces de irse de Costa Rica, a otro país donde exista una tasa impositiva menor.

Gráfico 7

¿Estaría usted dispuesto a pagar los impuestos correspondientes por sus ingresos como creador de contenido digital, si supiera que esos ingresos podrían disminuir en un 10 %, 15 %, 20 % o 25 % al pagar esos impuestos?



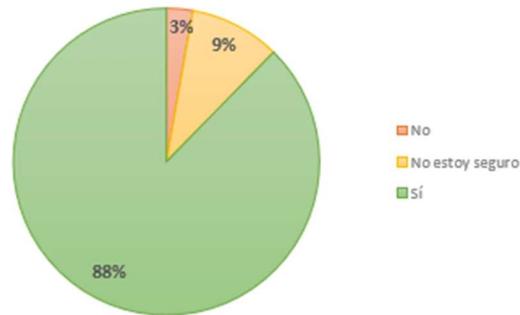
Fuente: Elaboración propia, 2022.

La mayoría de los encuestados sabe que el pago de impuestos es importante para el país, ya que puede generar beneficios como educación pública gratuita, protección para la sociedad, mantenimiento de carreteras, contribución social para la salud, soporte a la flora y fauna del país y muchos más. Que solamente el 3 % confiese que desconoce el objetivo de los impuestos es una estadística importante que habla bien sobre la educación cívica de los programas de estudio, por lo menos, a grandes rasgos del tema. El 9 % que indicó que no estaba seguro sobre el objetivo del pago de impuestos, hace referencia a la disconformidad del pueblo con

respecto a la corrupción que ha atacado a Costa Rica desde hace muchos años y que siempre envuelve a la política nacional.

Gráfico 8

¿Está usted consciente que uno de los objetivos de pagar impuestos, es aportar para el crecimiento y desarrollo del país?



Fuente: Elaboración propia, 2022.

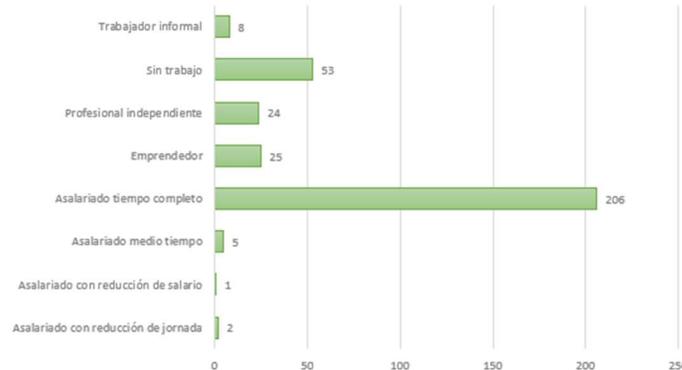
El 81 % de los encuestados tiene una actividad que le genera ingresos regularmente y el 16 % de estos no tienen trabajo actualmente. Una de las posibles razones por las cuales el 16 % de la población no tiene un trabajo podría ser la crisis sanitaria que se está viviendo a nivel mundial y que ha golpeado fuertemente a Costa Rica.

Si se hace una retrospectiva con respecto a la pregunta de que si estarían dispuestos a ser creadores de contenido digital si pudieran generar ingresos, la cual fue contestada positivamente por el 79 %, demuestra que aunque la mayoría de personas posee un trabajo, no es suficiente para abarcar los gastos ya sean personales o familiares, que el costo de vida ha venido aumentando y empeorando con la pandemia de COVID-19 y que muchos costarricenses están

dispuestos a ampliar su abanico de opciones para generar más oportunidades que puedan traer dinero a sus hogares e intentar vivir lo más dignamente que sea posible.

Gráfico 9

Actualmente, ¿cuál es su situación laboral?



Fuente: Elaboración propia, 2022.

Llama mucho la atención como la población se encuentra bastante dividida con la pregunta de si estarían dispuestos a renunciar a su trabajo actual por una cantidad considerable de dinero mensual por ser creador de contenido digital. Aunque el 43 % indicó que si tuviera la opción lo haría, se tiene el 32 % que no estaría dispuesto a renunciar y el 25 % que no está seguro de que haría en esa situación.

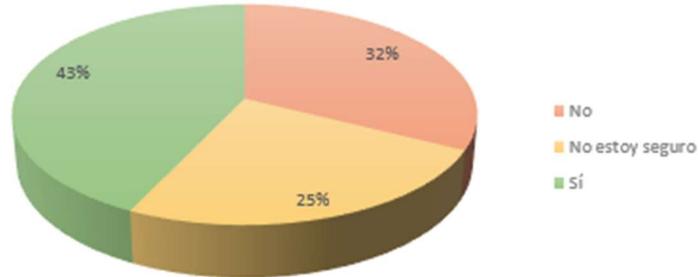
Se percibe cierta resistencia al cambio, a la evolución de los trabajos del “futuro” y aunque tal vez se podría pensar que es debido a las personas mayores, quienes tienen el estigma de ser resistentes al cambio, solo el 25 % de los encuestados es mayor a 35 años, por lo que la resistencia al cambio a las nuevas posibilidades de generar

ingresos del futuro, en este caso, están relacionadas con personas menores a 34 años.

Existen muchas razones por las cuales las personas no estarían dispuestas a renunciar a sus respectivos trabajos y aunque no se tienen todas las razones, se podría presumir que poseen cierta pasión por sus carreras universitarias, ya que el 83 % de los encuestados tiene estudios universitarios completos o incompletos, por lo cual, estarían apostando por un trabajo “estable y seguro” conforme con sus estudios universitarios y no a una nueva profesión la cual, no tienen (porque no los hay) estudios o preparación académica.

Gráfico 10

Supongamos que mensualmente recibe 3 mil dólares por el contenido que muestra en redes sociales, ¿estaría dispuesto a renunciar a su actual trabajo y dedicarse 100 % a ser creador de contenido digital?



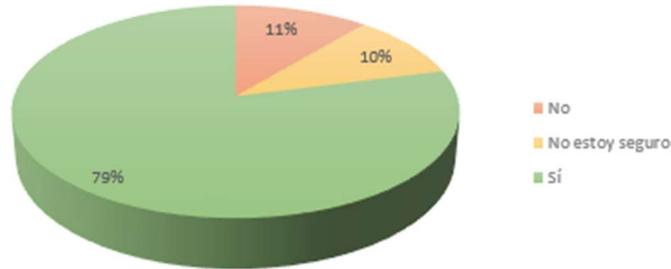
Fuente: Elaboración propia, 2022.

La siguiente pregunta tiene la intención de analizar la seriedad con la que los encuestados podrían tomarse su nueva actividad comercial, ya que el estar inmersos en la materia tributaria, requiere de cierto nivel técnico y tiempo invertido mes a mes para la elaboración y presentación de las declaraciones pertinentes, a parte de las constantes actualizaciones en la materia debido al constante cambio que existe en materia tributaria nacional e internacional.

El 79 % de los encuestados si estuviera dispuesto a dejar en manos de un profesional todo el tema respecto de la actividad de creador de contenido digital y solamente el 11 % preferirían hacerlo ellos mismos, ya que, de una u otra manera, siempre se deben cumplir con las obligaciones tributarias.

Gráfico 11

Supongamos que mensualmente recibe 3 mil dólares por el contenido que muestra en redes sociales, ¿estaría dispuesto a contratar a un asesor para crear sus declaraciones tributarias de manera correcta?



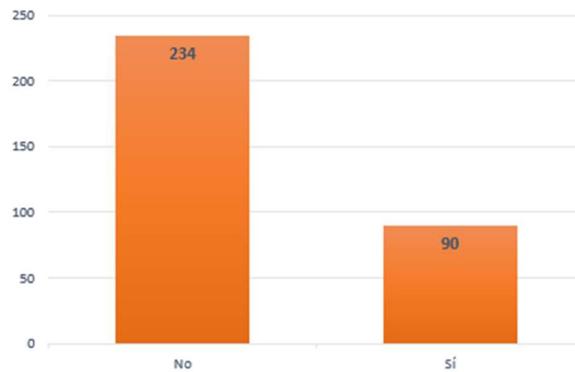
Fuente: Elaboración propia, 2022.

El 72 % de los encuestados no tienen interacción con la oficina de publicidad del Ministerio de Hacienda, por lo que se podría deducir dos cosas, la primera, una raquítica campaña de publicidad de parte del Ministerio de Hacienda, la cual no penetra en la sociedad costarricense de la manera deseada, ya que todos los y todas las costarricenses necesitan estar al tanto, por lo menos de la información más básica que pueda ser anunciada por redes sociales, televisión, radio, periódico, etc., de los temas impositivos del país, responsabilidad que recae totalmente en el Ministerio de Hacienda.

La otra deducción es la falta de interés de la sociedad con respecto a este tema, situación que, de ser así, es muy lamentable y sería una de las causas principales de la evasión fiscal.

Gráfico 12

¿Observa regularmente los avisos o las noticias que genera el Ministerio de Hacienda?



Fuente: Elaboración propia, 2022.

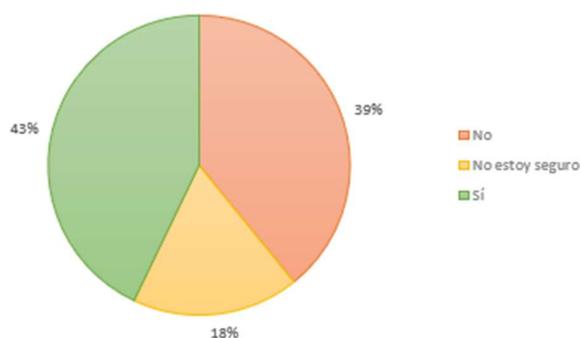
La última pregunta está planteada bajo un escenario real, ya que este tema está de moda en España debido a que algunos de los creadores de contenido digital más famosos de ese país se mudan hacia Andorra, con el único objetivo de reducir su carga tributaria, ya que el país de Andorra tiene una tarifa del 10 % del ISU, a diferencia de España que podría llegar a ser del 48 % si sus ingresos fueran mayores a 300 mil euros en el mismo periodo fiscal (Faes, 2021).

Este es un gran problema en el país europeo ya que mucho dinero se estaría fugando de las arcas del gobierno. La respuesta de los encuestados se encuentra dividida otra vez en esta pregunta. El 39 % no encuentra como motivación suficiente un pago menor de impuesto sobre la renta para tener que irse a vivir a otro país cercano, también, podrían estar considerando que tiene un valor mayor estar con su familia, sus amigos, su pueblo y su país, como algunos de los

“Youtubers” españoles que ven con buenos ojos aportar a los gastos del gobierno casi el 50 % de sus ingresos, ya que consideran que es su manera de aportar a su país y ser patrióticos. El 18 % que se encuentra indeciso podría llegar a la conclusión de no mudarse debido a las razones expuestas, sin embargo, es preocupante el 43 % que afirma cambiar de residencia geográficamente con el único objetivo de pagar una menor cantidad en impuestos. Este es un tema delicado que aún, inclusive España, no sabe cómo manejarlo.

Gráfico 13

Supongamos que usted es un youtuber famoso, con ingresos mayores a \$250 mil dólares al año y supongamos que Panamá cobra menos impuestos de renta que Costa Rica, ¿estaría dispuesto a vivir en Panamá con tal de pagar menos impuesto de renta?



Fuente: Elaboración propia, 2022.

La última pregunta de la encuesta era abierta, por lo que se obtuvieron muchos comentarios a favor y en contra del tema estudiado, pero se podría resumir todas las respuestas en que el pueblo está dispuesto a pagar impuestos (aunque piensan que los

tramos del ISU es muy alto), sin embargo, consideran que no ven reflejado ese valor en la calidad de servicios y oportunidades que da el país, en otras palabras, el gobierno en turno no genera una administración eficaz del dinero que aportan los y las costarricenses, por lo que la gran mayoría de las personas que evade impuestos o son sujetos ocultos, se escudan en la idea de no aportar al país porque, de todas maneras, va a ser mal utilizado y no se tendrá ningún beneficio.

Propuesta para el Plan de Mejora de Cumplimiento de la DGT del 2023

A continuación, se describe la propuesta planteada para que se adicione al PMC del 2023, con el objetivo de mitigar el riesgo con respecto al registro de los contribuyentes y reducir los sujetos ocultos quienes evaden todos los impuestos nacionales.

La siguiente propuesta está basada en el primer proceso del ciclo tributario, descrito en la Figura 2, el que podría considerarse más sencillo de cumplir, sin embargo, es la piedra angular de todo el ciclo tributario. El registro o inscripción de los sujetos pasivos hace que se conviertan en contribuyentes con todos sus deberes y obligaciones conforme con la ley.

Por lo que se tiene que el primer riesgo tributario de los sujetos pasivos es la no inscripción al iniciar sus actividades económicas y, por eso, se propone lo siguiente:

1. Creación de un código de actividad económica para los creadores de contenido digital.
2. Creación de un código específico para los creadores de contenido digital en el Catálogo de Bienes y Servicios (CABYS).

El Ministerio de Hacienda no posee una actividad económica relacionada a la producción de contenido digital, por lo que, al momento en que el contribuyente desee inscribirse y abra su página de ATV (único medio para inscribirse según la resolución DGT-R-043-2018), para completar la declaración D-140 Declaración de Inscripción en el Registro Único Tributario, no encontrará ningún código de actividad económica relacionado con su actividad económica, por lo que se propone lo siguiente:

- Creación de la actividad económica número 921304 “Creación y producción de contenido digital en cualquier página web”.

Una vez creada la actividad económica, se deben establecer los tipos de servicios que pueden ser transados en el mercado nacional. En el PMC del 2022 se mencionan las “Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas”, sin embargo, en la página del BCCR donde se encuentra la lista CABYS actualizada, no se detalla ese nombre exactamente, por lo que se deduce que dentro de las “Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas”, se encuentra

la categoría de “Servicios para la comunidad, sociales y personales”. Actualmente, si se intenta relacionar algún código CABYS con la actividad de creador de contenido digital, este sería el trayecto por seguir:

Figura 4

Catálogo de bienes y servicios actualizado

Categorías
<input type="checkbox"/> 9. Servicios para la comunidad, sociales y personales
<input type="checkbox"/> 96. Servicios recreativos, culturales y deportivos
<input type="checkbox"/> 961. Servicios audiovisuales y afines
<input type="checkbox"/> 9612. Servicios de producción de programas de televisión, video, radio y actividades cinematográficas
<input type="checkbox"/> 96123. Servicios de producciones originales de programas de televisión, video, radio y actividades cinematográficas
<input type="checkbox"/> 9612300000000. Servicios de producciones originales de programas de televisión, video, radio y actividades cinematográficas (IVA 13%)

Nota: Búsqueda de códigos CABYS relacionados a los creadores de contenido digital. <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoizDdmNTBIYTktYmE0Ni00NGM3LWJhNzYtMGZhNjBINlQyYTdmliwidCI6IjYxOGQwYTQ1LT11YTytNDYxOC05ZjgwLTNmNzBhNDM1ZWU1MiJ9>

Por lo que se proponen los siguientes cambios:

- Agregar en las categorías 9612 y 96123 la frase “contenido digital”,
- Crear el código 9612400000000, llamado “Servicios de creación y producción original de contenido digital de cualquier plataforma web”,
- Que la tarifa del IVA sea de un 13 %.

De esta manera se estaría mitigando el riesgo de la no inscripción debido a que no tienen una actividad económica o código CABYS relacionado con la actividad de producción o creación de contenido digital, sin importar la plataforma web o red social que utilicen. Se plantea que al buscar esa información en la página del BCCR se pueda observar como la Figura 5.

Figura 5

Propuesta de actualización del catálogo de bienes y servicios

- 9. Servicios para la comunidad, sociales y personales
- 96. Servicios recreativos, culturales y deportivos
- 961. Servicios audiovisuales y afines
- 9612. Servicios de producción de programas de televisión, video, radio, **contenido digital** y actividades cinematográficas
- 96123. Servicios de producciones originales de programas de televisión, video, radio, **contenido digital** y actividades cinematográficas
- 9612300000000. Servicios de producciones originales de programas de televisión, video, radio y actividades cinematográficas (IVA 13%)
- 9612400000000. Servicios de creación y producción original de contenido digital de cualquier plataforma web (IVA 13%)

Nota: Posible vista de los códigos CABYS relacionados a los creadores de contenido digital.

El siguiente tema es la priorización del riesgo tributario, la cual estaría en la categoría de “Priorización con base en riesgos valorados”, ya que el riesgo de la no inscripción o registro ante la AT se encuentra descrito actualmente y según el PMC del 2022 está ubicado con la prioridad número 9 según el Cuadro 4. Para este tema, lo único que se propone es:

3. Replantear la participación en la severidad y ponderado exógeno de la obligación “Registro” con el objetivo de tener una mayor puntuación del riesgo y subir niveles en el ranking para obtener más recursos y poder atacar el riesgo tributario de una mejor manera.

Con el objetivo de que los creadores de contenido digital dejen de ser sujetos ocultos, se proponen las siguientes acciones de mitigación del riesgo, las cuales están alineadas con las directrices de cumplimiento tributario:

- **Impuestos principales:** Impuesto sobre las Utilidades y el Impuesto al Valor Agregado
- **Fases del ciclo tributario:** Registro
- **Principales segmentos de contribuyentes:** Sujetos ocultos
- **Actividades económicas:** Nueva actividad propuesta 921304 “Producción de contenido digital en cualquier página web”

Las propuestas son:

4. Publicidad en periódicos, televisión, radio, redes sociales, etc., de la nueva actividad 921304 “Creación y producción de contenido digital en cualquier página web”
5. Asignar recurso humano para la investigación específica de los sujetos ocultos con actividad económica de producción de contenido digital.
6. Investigación por redes sociales a las personas que tengan manifestaciones de signos de riqueza sin renta conocida.
7. Focalización de los creadores de contenido digital de fuente costarricense más representativos.
8. Campañas de avisos persuasivos de regulación de actividad económica.

9. Iniciar un proceso de fiscalización con el creador o la creadora de contenido digital más representativo de fuente costarricense.

El objetivo de las anteriores propuestas es el siguiente, al iniciar con la publicidad de parte del Ministerio de Hacienda, se empieza a transmitir la información de que el gobierno estará analizando profundamente a las personas que realicen este tipo de actividades económicas; se dará a conocer el nuevo código de actividad económica y su respectivo código CABYS, por lo que esto dará visualización a estos sujetos ocultos para que puedan inscribirse y ponerse al día con su AT.

Se necesitará un recurso humano que pueda generar un análisis específico a este tipo de sujetos ocultos; es aquí donde la propuesta 5 se alinea con la 6, ya que este recurso humano hará su investigación basado en las manifestaciones de signos de riqueza, las cuales contrastará con la información que esté en el sistema del Ministerio de Hacienda de la persona investigada, con dos objetivos, el primero confirmar si es un sujeto oculto (el cual no estaría registrado en la AT) o sujeto inexacto (el cual realiza sus declaraciones con valores erróneos) y, con esto, se puede ir construyendo el perfil tributario del sujeto pasivo, basados en sus gastos comprobables a nombre personal o título jurídico por definir.

Estos signos de riqueza pueden ser casas de habitación, automóviles, consumo de servicios y/o bienes, viajes, pagos a las

entidades bancarias por sus tarjetas de crédito, arrendamientos, etc. Los signos de riqueza mencionados se pueden comprobar de una manera sencilla en los creadores de contenido digital, ya que muchos de ellos consiguen su público meta (llamados suscriptores o seguidores) que muestran en sus redes sociales esos signos de riqueza.

Una vez estudiados este tipo de sujetos quienes pueden estar dentro de la categoría 921304 “Producción de contenido digital en cualquier página web”, el objetivo es focalizar a los más representativos del país, ya sea por seguidores, suscriptores, patrocinadores, los que muestran mayores signos de riqueza, etc., esto para generar un ranking de ellos, del más ostentoso al menos. Aquí es donde inician las campañas de avisos persuasivos por medios electrónicos a este grupo de creadores de contenido, por medio de sus correos electrónicos que siempre brindan para contrataciones o por medio de mensajes de texto, con el objetivo de que reparen su situación tributaria, cumplan sus obligaciones y se eviten sanciones.

La propuesta 9 no sería parte del PMC del 2023, debido a que es un proceso concreto, pero muy importante para cerrar el objetivo principal de esta investigación, el cual es que reduzcan los sujetos ocultos que tienen por actividad económica la producción de contenido digital. Para completar este último paso, es necesario crear un antecedente, por lo que al sujeto oculto que tenga la mayor cantidad de evidencia en su perfil tributario se le iniciará un proceso de fiscalización y una de las mayores evidencias en su contra podría

ser cuando la AT se ampare bajo el artículo 106 bis del CNPT, el cual indica:

Artículo 106 bis. -Información en poder de entidades financieras para uso en actividades de control propias de la Administración Tributaria. Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios. (p. 35)

Con esto se estaría buscando una reacción por parte de todos los creadores de contenido digital de fuente costarricense para que estén al día con sus obligaciones tributarias y, de esta manera, el nivel de indicador de eficiencia en C del ISR, los niveles de indicadores tácticos y los indicadores de nivel operativo relacionados con los contribuyentes no inscritos mejorarían sustancialmente, lo cual logra las metas establecidas del PMC y, posiblemente, aumenta la meta

semestral de la ficha “Control de las acciones de inscripción” a un porcentaje mayor del 34.5 % que se planificó para el 2022.

4. Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

Lo primero que se puede concluir es el recelo que tienen las personas quienes generan ingresos por parte de sus contenidos digitales sin importar la plataforma web que utilicen, a compartir anónimamente algún tipo de información de sus actividades económicas. Al inicio de la investigación se planificó crear una encuesta de percepción, específicamente para los creadores de contenido digital de fuente costarricense, por lo que se procedió a hacer una lista de 20 personas quienes fueran reconocidos a nivel nacional por sus creaciones en redes sociales, luego por medio de un mensaje de texto se les invitó a participar de la encuesta, haciendo hincapié en que la información era anónima, confidencial y con fines académicos, sin embargo, de 20 prospectos, solo 2 completaron la encuesta, este es un 10 % insuficiente para generar una opinión y análisis profesional.

Uno de los resultados que brindó la encuesta es la necesidad de ingresos económicos extra de parte de la sociedad, porque, aunque la mayoría de los encuestados se encontraba actualmente laborando, el 79 % contestó que estaría dispuesto a crear contenido digital si esta nueva actividad pudiera generarle ingresos extra, lo que refleja la crisis económica que atraviesa el país actualmente, a causa de muchas variables mencionadas. Durante la pandemia de COVID-19 que ha atravesado Costa Rica desde marzo del 2020, muchos costarricenses han tenido que ingeniar nuevas formas de llevar dinero a sus hogares para afrontar gastos diarios e intentar vivir

honradamente, lo cual demuestra que la sociedad podría optar por cualquier situación que les genere ingresos, lo cual lleva a las siguientes conclusiones. La sociedad, al tener sus ingresos tan limitados, busca la manera de “exprimir” cada colón y algunas de las opciones no comulgan con lo que está tipificado en las leyes, como la evasión fiscal.

La evasión fiscal básicamente es la encargada de desangrar a la nación, ya que, por ejemplo, en el 2018 la evasión fiscal para el IVA fue del 1.9 % del PIB (Monge, 2019) y una de las prácticas de evasión fiscal más usada es el ocultamiento de actividades económicas, lo que genera sujetos ocultos y da como resultados menos ingresos para el gobierno y, como consecuencia, el declive de la economía nacional proporcionalmente, claro está.

Según los encuestados, la razón por la cual se ven incentivados a participar de la evasión fiscal es el concepto del pésimo uso que le da el gobierno al dinero recaudado, pésima infraestructura vial, casos de corrupción, etc., por lo que fácilmente se concluye que la sociedad está desmotivada y tiene un grado de desconfianza hacia sus gobernantes bastante alto.

En los primeros párrafos del PMC del 2022, la misma DGT reconoce que cuenta con recursos humanos escasos, con respecto a la gran cantidad de procesos, tareas, fiscalizaciones, etc., de las cuales son responsables. Por lo que se considera más una excusa que una limitante, aunque efectivamente el recurso humano del

Ministerio de Hacienda sea escaso, es responsabilidad de los altos mandos del Ministerio de Hacienda proponer planes concisos y certeros a la realidad del país. De la misma manera, gracias a las respuestas de los encuestados, se puede concluir que, en tema de campañas publicitarias, el Ministerio de Hacienda no está a la altura, ya que el 79 % de la población no está consciente de los avisos, noticias, resoluciones, etc. que emite constantemente el Ministerio de Hacienda hacia el pueblo costarricense y que, alguno de ellos, podría llegar afectar la economía personal, familiar o de sus negocios.

Como conclusión final, se puede mencionar la nula actualización de parte de la DGT con respecto a temas relevantes de la actualidad, como lo es la nueva actividad económica que algunos de los y las costarricenses sacan provecho para generar sus ingresos por sus creaciones o producciones de contenido digital, quienes cargan a sus redes sociales o plataformas web para compartir con la población consumidora, lo que deja ver que el progreso social avanza más rápido que el paso que pueda aguantar la DGT.

En un intento por captar más recursos, la DGT crea la lista de servicios transfronterizos, con la cual puede recaudar el IVA a los consumidores, dejando de lado y a la libre a los creadores. ¿Qué sentiría usted como consumidor regular de un supermercado, al pagar sus artículos con su impuesto correspondiente, pero teniendo el conocimiento de que el dueño del supermercado no tiene esa responsabilidad?

Recomendaciones

Gracias a la investigación desarrollada, al análisis de la encuesta y a las conclusiones descritas, se realizan las siguientes recomendaciones puntuales:

A. Interés, análisis y estudio a la actividad económica de producción de contenido digital

Es importante colocar el tema en la mesa para que pueda atraer la atención de la DGT. En la actualidad puede que la cantidad de personas quienes se dediquen y generen ingresos en la producción de contenido digital no sea numerosa, sin embargo, es una de las profesiones del futuro que cada día genera más adeptos, más consumidores y creadores.

El análisis de la actividad de producción de contenido digital debe ser conciso y profundo en la actualidad, ya que como se mencionó, no existen muchos creadores de contenido digital de fuente costarricense, por ende, se podría abarcar un porcentaje mayor de ese universo específico y con la ayuda de la Dirección de Inteligencia Tributaria se podrá generar un estudio estableciendo patrones y comportamientos que funcionen para fiscalizaciones futuras.

B. Intercambio de información tributaria con otros países y la OCDE

Como se mencionó durante la investigación, existen países que ya contemplan esta actividad económica dentro de la habitualidad nacional, por ejemplo, España y México, por lo que gracias a los intercambios de información tributaria que puede realizar con alguno de estos países, se podría solicitar información específica para el tema en cuestión, con la idea de crear resoluciones, normas, procesos, etc., esto con el objetivo de crear bases robustas de información para educar al contribuyente y luego poder generar procesos de control y fiscalización sin lesionar los derechos del contribuyente. Así como se puede solicitar información al respecto a otros países, también se puede solicitar ayuda a la OCDE, gracias a que Costa Rica ya forma parte de esta organización, ya que, como se mencionó en la investigación, la OCDE ya ha generado planes para este tipo de actividades a nivel europeo.

C. Mayor uso de la tecnología de parte de la DGT

Debido a que la DGT reconoce que tiene poco recurso humano para abarcar todas las responsabilidades necesarias, se recomienda que inicie una evaluación de los datos que actualmente posee gracias a la facturación electrónica o información cruzada con otros entes, esto para poder utilizar sistemas que apliquen el análisis de datos que ayuden a simplificar el trabajo y abarcar la mayor cantidad de casos para resolver, por ejemplo, Deep Learning, Big Data, Machine

Learning y analítica avanzada, los cuales tienen como objetivo la recolección, transformación y organización de los datos para poder responder preguntas específicas, extraer conocimiento, realizar predicciones y tomar decisiones. Este tipo de procesos son utilizados por gobiernos que requieren de este tipo de análisis de manera rápida y efectiva debido al tamaño de su población.

D. Fortalecimiento en la aplicación de las leyes anticorrupción

Esta recomendación está basada en el sentimiento casi unánime de los y las costarricenses, ya que la mayoría tiene un descontento con los gobiernos, considerando que no realizan un buen trabajo y administran, de manera deficiente, los tributos que paga toda la sociedad costarricense. Por lo que se recomienda una aplicación implacable de la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento ilícito en la Función Pública, N° 8422, la aplicación verdadera del Plan de Lucha contra la Corrupción del MIDEPLAN y una mayor participación ciudadana para el combate de la corrupción, todo eso con el objetivo de mejorar la percepción del pueblo hacia sus gobernantes.

E. Creación de una campaña publicitaria para el Ministerio de Hacienda con mayor penetración a la población en conjunto con incursión de la educación tributaria desde las escuelas y colegios de Costa Rica

Es necesario que la población costarricense esté informada sobre todas las noticias que pueda brindar la DGT y el Ministerio de Hacienda, de cualquier índole, como logros, oportunidades de mejora, situación económica del país, etc., porque la económica nacional le interesa a todos los costarricenses. Aunque en materia tributaria existen muchas palabras técnicas que podrían complicar la lectura para la población, es aquí donde un plan de campaña publicitaria bien estructurado y planificado llega a ser la diferencia.

Lo que se requiere es mayor penetración en los costarricenses, que la campaña tenga un mayor alcance, por medio de redes sociales, televisión, periódico, lo que sea necesario para llegar desde la GAM hasta el pueblito más alejado del país, ya que, a mayor atención e interacción, se tenga con el Ministerio de Hacienda, la ignorancia y la desinformación disminuirán en la población.

Con respecto al objetivo de disminuir la ignorancia fiscal de los y las costarricenses, se hace hincapié en la necesidad de que la educación fiscal de Costa Rica se convierta en política de Estado, esto para permitir su durabilidad en el tiempo y que pueda llegar a establecerse en los planes de estudio de las escuelas y colegios del MEP, ya que, si se brindan este tipo de oportunidades a los jóvenes costarricenses, se tendrán menos adultos que educar.

F. Uso de la propuesta aquí planteada para el PMC del 2023

La propuesta generada en el Capítulo 3 de esta investigación está diseñada para crear las bases para el inicio de los procesos de control y fiscalización de estos sujetos pasivos, alineada con los pasos contemplados en el Plan de Mejora de Cumplimiento y con las acciones por considerar para mitigar el riesgo de la no inscripción a los que realicen la actividad económica de producción de contenido digital.

Actualización constante de parte del Ministerio de Hacienda con respecto a la evolución de la sociedad: es evidente que la sociedad avanza más rápido de lo que los gobiernos pueden actualizar sus leyes para ponerse al día y sería muy insensato de mi parte recomendar que el gobierno de Costa Rica pueda mantener el ritmo de estos avances de la sociedad, pero lo que sí se recomienda es una vigilancia activa de la evolución de la sociedad, buscar tendencias, nuevos servicios y bienes que brinda el mercado, etc., con el único objetivo de que cuando la sociedad costarricense inicie a evolucionar como lo hace el resto del mundo, se puedan tomar medidas pertinentes para acoplar las leyes a la evolución de la sociedad en un tiempo pertinente, lo cual disminuye las pérdidas de captación de recursos.

Bibliografía

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2021). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Santiago, 2021. Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46808/1/S2100170_es.pdf

Constitución Política de la Republica de Costa Rica. 8 de noviembre de 1949.

Corrales, E. (2004). *El Tributo y el impuesto, acciones de hermandad, solidaridad y unión entre los seres humanos*. MEP. <https://www.mep.go.cr/sites/default/files/recursos/archivo/educr/ibutaria.pdf>

Dirección General de Tributación. (2021). *Plan de Mejora de Cumplimiento 2022*. San José, Costa Rica. https://www.hacienda.go.cr/docs/61bb6321bca88_2021-11-30%20PMC%202022%20-%20Final.pdf

Expediente No 22.016. (2020). *Contrato de préstamo No 9075-CR para financiera el proyecto “Fiscal Management Improvement Project” modernizar y digitalizar los sistemas tecnológicos del Ministerio de Hacienda conocido como “Hacienda Digital para el Bicentenario” entre el Gobierno de la Republica de Costa Rica y*

el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento. San José, Costa Rica.

Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M.P. (2014). *Metodología de la Investigación (6ª Ed.)*. México: McGraw Hill Educación.

Ignacio, Faes. (2021). *¿De qué huyen los “youtubers”? Así es el “Gran Hermano” fiscal*. EIEconomista.es. Recuperado de: <https://www.eieconomista.es/opinionlegal/noticias/11035037/02/21/2/De-que-huyen-los-youtubers-Asi-es-el-Gran-Hermano-fiscal.html>

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. (2019). *Encuesta Nacional de Hogares Julio 2019*. San José, Costa Rica.

Monge Pacheco, B. (2019). La evasión fiscal y otras problemáticas en el sector público de Costa Rica. *La Republica.net*. Recuperado de: <https://www.larepublica.net/noticia/la-evasion-fiscal-y-otras-problematicas-en-el-sector-publico-de-costarica#:~:text=La%20brecha%20de%20la%20evasi%C3%B3n,una%20evasi%C3%B3n%20de%20650.264%20millones>

Moya Sánchez, R. y Gómez Mora, J. M. (2012). *El Principio Constitucional Tributario de Capacidad Económica: Análisis Particular de su Dimensión y Aplicación en la Ley de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda No. 8386*. Tesis de Graduación para optar al grado de Licenciatura

en Derecho, San José, Costa Rica: Facultad de Derecho, de la Universidad de Costa Rica.

Muente, G. (2019). *Conoce la función de un creador contenido en el Marketing Digital y las habilidades que necesita este profesional*. Rockcontent.com. Recuperado de: <https://rockcontent.com/es/blog/creador-de-contenido/>

No 38277-H. *Reglamento de Procedimiento Tributario*. 2 de abril del 2014.

No 4755. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. 3 de mayo de 1971.

No 7092. *Ley del Impuesto sobre la Renta*. 19 de agosto de 1988.

No 8422. *Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento ilícito en la Función Pública*. 29 de octubre del 2004.

No 9635. *Fortalecimiento de las finanzas públicas*. 1 de julio del 2019.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Transparencia Fiscal de América Latina 2021*. Santiago, 2021. <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2021.pdf>

Porporatto, P. (2021). *Nuevas obligaciones para las plataformas digitales: según la OECD y la Unión Europea*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de: <https://www.ciat.org/ciatblog-nuevas-obligaciones-para-las-plataformas-digitales-segun-la-oecd-y-la-union-europea/>

Romero Pérez, J. (2019). Constitución Política y Derecho Tributario. Principios constitucionales tributarios. *Revista de Ciencias Jurídicas*, N° 150, 147-170.

Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Décima edición.

Salto Van Der Laat, D. (2003). *La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal*. Recuperado de URL: <http://calidadacademica.conare.ac.cr/infiscal/images/docs/citada/Salto%20D.%202003%20-%20La%20territorialidad%20del%20Impuesto%20sobre%20la%20Renta%20en%20Costa%20Rica.pdf>

Sentencia No 11902. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 6 de setiembre 2013.

Torrealba Navas, A. (2003). *La imposición sobre la renta en Costa Rica (segunda ed.)*. San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas.

Voto No 2379-96. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. 17 de mayo 1996.

Voto No 4785-93. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. 30 de setiembre 1993.

Voto No 4788-93. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. 30 de setiembre 1993.

Voto No 5749-93. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. 9 de noviembre 1993.

Voto No 5749-93. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. 5 de mayo 1999.

Yarigina, A; Alejos, L. y González, U. (2021). *¿Qué es la analítica de datos y cómo puede contribuir a mejorar el cumplimiento tributario en América Latina y el Caribe?* Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Recuperado de: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/que-es-la-analitica-de-datos-y-como-puede-contribuir-a-mejorar-el-cumplimiento-tributario-en-america-latina-y-el-caribe/>