

**MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA
DEPTO DE POLITICA FISCAL**

**LA EVASIÓN FISCAL EN COSTA RICA:
EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.**

Trabajo realizado por:

**Lic. Willy H Chaves Sánchez
MBA. Guisella Valverde Obando**

**Lic. José Luis León Barquero
JEFE DEPARTAMENTO**

INTRODUCCION

El reto principal a que se enfrenta el presente Gobierno en este final de siglo es el de reducir el alto y creciente déficit fiscal, razón por la cual ha dirigido la mayoría de sus esfuerzos a la aplicación de medidas y reformas que contribuyan a una disminución sustancial del mismo.

Es por ello que se ha venido trabajando arduamente en la aplicación de una política fiscal activa y sostenible que permita la reducción del déficit fiscal. Hecho evidente de esto, se comprueba con la reciente aprobación de las leyes de: Pensiones, Justicia Tributaria, Ajuste Tributario y Aduanas, las cuales permiten contraer el déficit fiscal tanto por el lado de los gastos (caso de pensiones) como por el de los ingresos (otros proyectos), así como propiciar el fortalecimiento de un sistema tributario equitativo y justo.

Es conocido que entre las dificultades que han enfrentado diversos países para la aplicación de una política fiscal activa, que le permita reducir el déficit, se encuentra el elevado nivel que alcanza la evasión tributaria; la cual reduce la efectividad de los esfuerzos administrativos y de reforma en los sistemas tributarios. Por lo tanto un elemento importante de la agenda de política fiscal, es la reducción de los niveles de evasión de impuestos que permitan aumentar los ingresos del sector público,

adquiriendo un significado real la determinación de los niveles de evasión imperantes en la economía nacional.

Bajo esta perspectiva es que el presente estudio pretende plantear un panorama general sobre la evasión y sus consecuencias económicas y fiscales, haciendo especial énfasis en la cuantificación de la evasión en el Impuesto General sobre las Ventas por medio de la formulación de una propuesta metodológica.

Mucho se ha hablado sobre la evasión en el mencionado impuesto, afirmándose que la misma ha alcanzado proporciones alarmantes; sin embargo, poco se ha hecho en cuanto a su medición que implique bases sólidas de cálculo. No obstante que la cuantificación de la evasión no es fácil, el Departamento de Política Fiscal se ha propuesto por sugerencia del señor Viceministro de Ingresos, intentar la medición de la misma y obtener índices de evasión que permitan en última instancia tomar las decisiones pertinentes al más alto nivel, que conlleve a la reducción del reto que enfrenta el gobierno: el déficit fiscal.

CAPITULO I
PROBLEMA DE LA INVESTIGACION

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En lo que se refiere al serio problema del Déficit Fiscal, se debe señalar que no sólo es necesario dar énfasis a una política fiscal activa, de contención del gasto o incremento de ingresos, sino que también es fundamental contar con un parámetro de medición y alcance de la evasión tributaria.

El conocer cifras de evasión constituye un factor estratégico en la Administración de las Finanzas Públicas, ya que permitirá tomar decisiones sobre la necesidad de recursos para su reducción, a la vez de una evaluación racional de la efectividad de la Administración Tributaria en el combate de este problema.

Dado que existe una estrecha relación entre la evasión y el grado de eficiencia y efectividad de la Administración Tributaria, resulta de vital importancia para el Ministerio de Hacienda profundizar en el tema de la evasión y su cuantificación. En realidad la evasión no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales y su consiguiente efecto negativo sobre la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario que fractura la equidad misma de los impuestos.

Dado que la estimación de la evasión tributaria requiere de un conjunto de información y una metodología específica para cada impuesto, se determinó para efectos del presente trabajo profundizar en la evasión del impuesto sobre las ventas,

ésto por cuanto la evasión del mismo tiene una enorme repercusión sobre el precio de venta de los bienes y servicios, genera problemas de competencia desleal y cuestiona la eficiencia y efectividad del Estado.

1.2. OBJETIVOS GENERALES Y ESPECIFICOS

1.2.1. OBJETIVO GENERAL:

Determinar el nivel y características del fenómeno de la evasión en el Impuesto General sobre las Ventas, para la implementación de medidas que permitan su reducción.

1.2.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS:

1. Identificar y aplicar una metodología adecuada, para la cuantificación y la obtención de indicadores de la evasión en el Impuesto General sobre las Ventas.
2. Conceptualización del fenómeno de la evasión, para obtener mejores criterios de su incidencia en el déficit fiscal de Costa Rica.

3. Analizar el papel de la Administración Tributaria como factor fundamental para la prevención de la evasión tributaria.

CAPITULO II
MARCO TEORICO

2.1. QUE ES EVASION FISCAL?

La evasión puede definirse como la falta de cumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias legales por parte de los contribuyentes, lo cual genera en la mayoría de los casos una pérdida de ingresos al fisco. Esta puede presentarse en diferentes modalidades como son: morosidad, omisión de pago, defraudación y contrabando, o bien puede presentarse por la no presentación o presentación fuera de plazo de la declaración de impuestos.

Por lo general la evasión asume un carácter encubierto, que se deriva de una actitud consciente y deliberada, sin embargo la misma puede ser dada en algunos casos por error o falta de conocimiento.

2.2. EVASION Y ELUSION FISCAL

Cuando se hace mención al concepto de evasión tributaria, por lo general nos referimos a aquella actividad a través de la cual una persona no paga los impuestos exigidos por ley, lo que la vincula con la violación de normas jurídicas establecidas. El incumplimiento intencionado en las declaraciones y pago de obligaciones tributarias establecidas por ley, lleva a la aplicación de diferentes normas o castigos tributarios. Este

concepto de evasión (ilegal) se fiscaliza, se controla y se sanciona por ley, dependiendo de la estructura del sistema tributario.

Sin embargo, existe la llamada evasión legal, con la que se evita el pago de impuestos mediante el uso de espacios vacíos en la ley, conocida también como elusión fiscal o evitación. En este caso se elude el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos, relacionándose con la vaguedad o laguna de la norma jurídica y en ella no hay violación de la ley.

Para la Administración Tributaria el problema principal lo presenta la evasión y la elusión solo adquiere importancia cuando se burla la intención del legislador y la correcta aplicación de la norma jurídica.

La evasión es desde el punto de vista de política fiscal y de administración tributaria la que tiene mayor importancia por su carácter encubierto y derivado de una conducta consciente y deliberada que implica no solo la pérdida del potencial de recaudación, que incide tanto en la inversión pública como en la prestación de servicios, sino que distorsiona el sistema tributario al quebrar los principios de equidad vertical y horizontal.

Otros problemas que se derivan de la evasión son el desprestigio del ente fiscalizador y el incremento en los costos de fiscalización, los cuales reducen la voluntad de declarar correctamente y fomentan una carga tributaria cada vez mayor.

2.3. TIPOS DE EVASION FISCAL

Se pueden identificar cuatro tipos de evasión como son: falta de inscripción en los registros fiscales, falta de presentación de declaraciones, falta de pago del impuesto declarado o liquidado y declaración incorrecta. Las cuales pueden adquirir diferentes formas, entre las que pueden citarse:

a.) No declarar o dejar de declarar

Es una de las formas más comunes de evasión, sin hacer distinciones de actividades económicas ni de nivel de ingreso. Algunos de los no declarantes se mantienen durante la mayor parte del tiempo de operación fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan de declarar después de haber cumplido con la misma durante muchos años.

Una de las principales causas de que se dé esta forma de evasión, son las limitaciones existentes en los sistemas de registro de contribuyentes y sistemas automatizados de procesamiento de declaraciones y control tributario, que son fundamentales en la identificación de los no declarantes y la estimación de ingresos perdidos por la misma.

b.) Declaraciones incorrectas

La información inexacta en las declaraciones hechas por los contribuyentes, inciden en una incorrecta determinación del impuesto al disminuir la base imponible, aumentar indebidamente las deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados, y traslación de la base imponible entre empresas.

El declarar una base imponible menor a la real permite al contribuyente reducir o eliminar obligaciones tributarias y como por lo general la Administración debe demostrar la existencia de ingresos no declarados, ésta toma la forma de ocultamiento de ingresos brutos para efectos del impuesto sobre la renta y ventas. El procedimiento que utilizan en este caso es el de ocultar tanto compras como ventas, lo que permite al contribuyente evadir tasas marginales altas.

El aumento indebido de deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados, es otra forma de evasión muy utilizada que les permite a los contribuyentes disminuir su carga tributaria. En estos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes que la Administración pueda verificar, sin embargo, el que tal verificación sea efectiva depende de los recursos de auditoría con que cuente la misma.

En el caso de que el contribuyente recurra al traslado de utilidades de una empresa a otra, lo que logran es que una parte de su base imponible se le cargue una tasa menor si existen tasas diferenciadas en los impuestos. Por lo general el traslado se hace a empresas exentas de tributar o sometidas a tasas relativamente bajas. Otro aspecto a considerar en este caso es que la traslación de utilidades se dá no solo entre empresas nacionales, sino con extranjeras. Para el traslado de utilidades el método que más utilizan es el de la manipulación de precios de transferencia, de forma que los precios que manejan son artificiales para bienes y servicios que compran y venden entre empresas afiliadas. La manipulación de precios es la que permite minimizar el total impuestos a pagar.

En este caso los contribuyentes se enfrentan a eventuales sanciones contempladas en el sistema legal, sin embargo el mayor problema en un país como Costa Rica, no se encuentra solo en el Sistema de Sanciones, sino en la capacidad de aplicarlas, es decir en la credibilidad de la Administración Tributaria para ejecutarlas. Esta situación se presenta por la escasa autonomía del ente fiscalizador, en donde la voluntad política de recaudar los tributos depende de las decisiones en conjunto del aparato gubernamental.

c.) Morosidad en el pago de impuestos

Se presenta cuando los contribuyentes no pagan los impuestos en el plazo determinado por ley. Aquí cobra importancia la falta de acción de la Administración

Tributaria por ineficiencia en los sistemas de información y procesamiento de datos, que no les permite contar con información correcta y oportuna para actuar rápidamente sobre los morosos. A la vez, la falta de decisión política para cobrar la deuda morosa incide sobre esta forma de evasión.

2.4. INCIDENCIA E IMPORTANCIA DE LA EVASION

Dentro de los efectos negativos fundamentales provocados por la actividad evasora podemos indicar: la distorsión en la asignación de recursos en general, violación de la equidad horizontal y vertical de los impuestos, y como es obvio la reducción en los ingresos fiscales.

La importancia de las consecuencias de la evasión sobre el sistema económico depende de la amplitud del fenómeno evasivo, entre mayor sea el fenómeno evasivo, mayor serán las distorsiones que provoca, lo cual lleva a serias dificultades e ineficiencias.

En forma más detallada podemos considerar los efectos negativos más sobresalientes del caso. En primer lugar la evasión da por resultado una alteración de los resultados esperados en una economía. Esto por cuanto, las diferentes leyes fiscales llevan implícitos una serie de objetivos para el desarrollo económico que se ha fijado el Gobierno y la evasión altera fácilmente los resultados previstos. Para que la evasión fuese

neutral se requeriría que las empresas o evasores actúen exactamente en la misma medida, pero en la realidad esto es imposible. El resultado final es una distorsión en los objetivos propuestos; a la vez de una pérdida de eficiencia del sistema económico, dado que lo más probable es que en la economía se mantengan actividades productivas menos eficientes pero con mayores facilidades de evasión al carecer el ente fiscalizador de sistemas administrativos mecanizados y estandarizados que les dificulten la evasión.

Otra de las consecuencias inmediatas de la evasión se centra en la distribución sobre la renta y los activos. El efecto de la evasión sobre la distribución de la renta se considera contradictorio, en el tanto produce descomposiciones muy serias entre grupos y clases sociales. Los trabajadores asalariados que son los que se controlan más fácilmente serán puestos en desventaja con relación a los trabajadores autónomos (empresarios), lo que induce a los primeros a buscar compensaciones y a presionar al Gobierno por sus intereses. Además la evasión altera la distribución de patrimonios, ya que muchas fortunas se han logrado por la falta de pago de impuestos.

Desde el punto de vista fiscal la evasión y la necesidad de control de la actividad económica, lleva a que el manejo de parámetros fiscales se haga cada vez más compleja. De forma tal, que una variación en las tasas de crecimiento de algunas variables de interés pueden resultar en efectos no previstos e inesperadamente negativos sobre la recaudación. Así, el problema de aumento de ingresos tributarios, causado por la evasión contribuye al incremento del déficit fiscal y obliga a las autoridades económicas en primera

instancia a adoptar una política monetaria restrictiva que compense el alto gasto; situación que no sería necesaria en ausencia de la evasión.

Se había mencionado que otras de las secuelas de la evasión en el ámbito fiscal es que la misma hace perder la equidad horizontal y vertical de los tributos. Esto, por cuanto los efectos de un determinado impuesto no se da por igual a todos los individuos que les corresponde pagar, aún sean de ingresos idénticos, actividades iguales o se tengan riquezas idénticas, dado que los que evaden estarían en condiciones totalmente diferentes y con una incidencia mucho menor y algunos casos hasta nula.

Finalmente, es importante tomar en cuenta que los altos montos de evasión desacreditan la acción fiscalizadora del Estado y obligan a un aumento en los costos de la misma, al tiempo que disminuyen la disposición de declarar correctamente.

Es claro, que hoy en día la evasión fiscal resulta ser un fenómeno muy difundido en todas las economías y posiblemente no fácil de eliminar. Sin embargo, tomando en consideración las consecuencias negativas de ésta, es evidente que una reducción sustancial de tal fenómeno redundaría en efectos positivos de gran interés, como es mayor recaudación y eficiencia del sistema tributario, así como una mayor justicia económica y un clima social y político superior.

CAPITULO III
FACTORES DETERMINANTES DE LA EVASION

3.1. LA CULTURA TRIBUTARIA

Uno de los puntos de mayor interés en el tema de la evasión es el de considerar los motivos que inducen al contribuyente a introducirse en la actividad evasiva de los impuestos, de aquí el interés por desarrollar el presente capítulo.

Algo común y corriente en nuestra población es el hecho de que a nadie le gusta pagar impuestos y esto es una costumbre que se ha mantenido en el tiempo y en el espacio. Sin embargo, esta falta de conciencia tributaria es una consecuencia de la carencia de conciencia social.

Por lo general, son pocas las personas que pagan en forma voluntaria y con puntualidad sus obligaciones tributarias, resistencia que se vincula con la imagen de gobierno y la captación que tengan los individuos de la forma en que éste gasta su dinero. Actitud que se encuentra íntimamente relacionada con el carácter individualista del ser humano, que desarrolla con fuerza su sentimiento de egoísmo y afán de enriquecimiento.

La búsqueda de solución a este problema es realmente una responsabilidad de los miembros de la sociedad como un todo, que requiere de un cambio en los sistemas educativos a todo nivel. Es al Gobierno a quien en primera instancia le toca iniciar las medidas correspondientes al respecto; establecer fórmulas jurídicas y procedimientos administrativos; que permiten prevenir la evasión.

3.2. CALCULO ECONOMICO DEL CONTRIBUYENTE

Desde el punto de vista de la razón podríamos pensar que un individuo consciente debería darse cuenta de que el pago de impuestos permite al Estado brindar gratuitamente servicios públicos esenciales para la vida en comunidad (educación, salud, seguridad y otros) y que por tanto el evadir no es beneficioso. Sin embargo, la conducta evasiva del contribuyente parte del hecho de que siendo un sujeto racional se actúa en términos de valoraciones de oportunidad económica en donde se busca la maximización de sus ingresos netos, independientemente de otros elementos determinantes como son la honestidad, conciencia del Estado, etc., que influyen sobre la conducta a seguir en el pago de impuestos.

Ahora bien, aunque no es fácil conocer la función de comportamiento de los contribuyentes respecto a sus obligaciones tributarias, sí se pueden tomar en consideración algunas de las variables más importantes que este toma en cuenta al momento de analizar el costo-beneficio de evadir.

En este sentido, determina que el principal beneficio para la totalidad de contribuyentes es el aumento de los servicios del gobierno, sin embargo a nivel individual el beneficio de declarar correctamente no es un incentivo importante. Esto por cuanto, a

nivel individual el nivel de servicios públicos es independiente del pago de impuestos como resultado de que la reducción de la evasión se ha planteado como un objetivo en sí mismo y no se relaciona con la posibilidad de mejorar los servicios públicos.

En segundo lugar el contribuyente analiza cuál es el costo de no declarar correctamente, en este caso las sanciones que contemplan las disposiciones legales en materia tributaria son muy importantes.

Se podría pensar que entre más rigurosas las sanciones, las declaraciones del contribuyente son más correctas, sin embargo como se mencionó anteriormente, el problema más grave a que se enfrentan los países en desarrollo no es el sistema de sanciones, sino su capacidad de aplicación. Así aún cuando se cuente con un sistema legal sancionatorio, lo que realmente cuenta para determinar el costo de no declarar correctamente, es la credibilidad que se tenga de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones.

Como tercer aspecto a tomar en cuenta se tiene la visión general que tenga el contribuyente de los medios de control y fiscalización dirigidos a impedir la evasión tributaria. Entre más eficaces los medios disponibles de la autoridad, menor será la posibilidad de evasión tributaria y esto depende no solo del monto de los mismos sino de la forma en que se utilizan. El control y fiscalización permiten detectar declaraciones

incorrectas a la vez de desincentivar la evasión; razón por la cual es que es muy importante una política de información sobre la capacidad de control de la Administración.

Un cuarto punto a tomar en cuenta es la información que tenga el contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.

Aquí la publicidad a través de los medios masivos de comunicación, juega un rol importantísimo; así como el acceso directo de la autoridad a los contribuyentes.

Un elemento sumamente persuasivo es el de la aplicación segura y rápida de las sanciones las cuales deben de hacerse públicas al máximo, creando un efecto positivo en aquellos sectores de contribuyentes con una conducta tributaria atípica.

Otra variable que entra en juego en la función de comportamiento de los contribuyentes es la facilidad para cumplir con las obligaciones tributarias.

En general la reducción en la complejidad de formularios, en los trámites para presentar declaraciones y realizar pagos, son factores determinantes en el correcto comportamiento del contribuyente.

Finalmente, lo que el contribuyente hace, es un cálculo económico de los beneficios y costos de la evasión, midiendo los primeros en términos de una mayor renta disponible

en relación con los costos de ser descubiertos y las sanciones de que puede ser objeto. Toma en consideración en este cálculo la probabilidad de ser detectado y sometido a inspección, de forma tal que si el contribuyente considera que la mencionada probabilidad es baja, esto lo induce a asumir el riesgo, aún cuando las sanciones sean altas. Al final lo que es realmente importante es la imagen que el contribuyente tenga de la Administración Tributaria con relación a: equidad del sistema, presencia de la administración y efectividad en la aplicación de la ley, así como la visión de los funcionarios tributarios en cuanto a competencia, idoneidad e integridad profesional.

Con base en lo anterior, podemos concluir que los sistemas de control tributario deben orientarse a la creación de un riesgo verdadero de detección del evasor y además ser efectivos en la aplicación de las sanciones, de manera que induzca a un mayor cumplimiento del contribuyente, lo cual requiere de eficiencia y efectividad de la Administración, dentro de un marco jurídico adecuado, que coadyuve a que el contribuyente cambie de actitud respecto al pago de impuestos.

3.3. ROL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Para una clara comprensión del rol que debe jugar la Administración Tributaria en el control y reducción de la evasión, es necesario partir de los elementos indispensables para su logro; fundamentalmente se requiere de cuatro aspectos esenciales:

1. Existencia de una estructura de impuestos homogénea y simple
2. Sanciones adecuadas.
3. Organización de las instituciones responsables de la administración tributaria.
4. Uso de métodos y técnicas de fiscalización eficientes.

A lo que se le agrega el requisito esencial de credibilidad por parte de los contribuyentes de las políticas que impulsa la autoridad tributaria, la cual exige una efectiva voluntad del Estado.

El gobierno debe estar consciente que el hacer cumplir la legislación tributaria tendrá su efecto directo sobre los agregados macroeconómicos y la asignación de recursos. Conciencia que se manifiesta a través de las políticas de control de la evasión y la correspondiente aplicación de sanciones y medidas para evitar la actividad evasora; que son pertinentes a la Administración Tributaria.

Tomando en consideración lo anterior, el papel de la Administración Tributaria no solo consiste en mantener vigente una serie de impuestos y sistemas de control eficientes para su recaudación, sino que la misma requiere la existencia de credibilidad en las medidas y sanciones que pueda aplicar la autoridad.

Es indispensable que la Administración Tributaria haga sentir su presencia en el control de la evasión de manera que las instituciones empresariales y los individuos sientan su fortaleza y se incremente el riesgo y costo de ser detectados y sancionados.

Cualquier iniciativa que se dé contra la evasión, necesita que los fiscalizadores (que pertenecen a la Administración Tributaria) cuenten con un respaldo pleno de la ley y de la autoridad política para la consecución de su fin. Lo que significa que no es suficiente que la Administración tenga un respaldo legal sancionatorio, sino que debe existir voluntad política para dotar a la misma de los recursos adecuados y modificaciones indispensables que le permitan llevar eficientemente su labor.

En este sentido es indispensable poner en marcha en primer lugar una política de credibilidad frente a los contribuyentes, de forma que se constituya en la base para la implementación de otras políticas de control de la evasión.

Dentro de estas otras políticas se pueden mencionar: la simplificación y homogenización del universo de impuestos, aumento de multas y sanciones, implementación de sistemas de información y criterios de fiscalización adecuados, reorganización interna del sistema administrativo y campañas de información a los contribuyentes.

Resulta también interesante la política de información y motivación que reciban los contribuyentes para sus declaraciones y montos de transacciones sujetas a pago de impuestos, lo cual es esencial para evitar la evasión o el incumplimiento actualizado de las obligaciones tributarias. Cuando se dan modificaciones en la estructura impositiva la información al contribuyente es indispensable porque, se aumenta el cumplimiento de las obligaciones tributarias y se logra retroalimentar los sistemas de información internos de los contribuyentes, ésto quiere decir que el beneficio es mutuo. Dentro de este ámbito se pueden tomar en cuenta aspectos como: elaboración de formularios simples y precisos, información correcta y precisa de los plazos de pago, conocimiento de lugares de pago y formas de hacerlo, publicidad sobre métodos disponibles del organismo fiscalizador para detectar anomalías en declaraciones.

El énfasis de la Administración Tributaria en este sentido se materializa con el diseño de una estrategia de relaciones públicas y la introducción de elementos de publicidad que contribuyan a la misma.

La estrategia de publicidad permite difundir las nuevas medidas y dar a conocer las técnicas fiscalizadoras. Sin embargo, la información y publicidad sobre la declaración de impuestos y los problemas que se generan al evitar declaraciones deben estar ligados estrechamente a la fiscalización y control de los respectivos pagos, porque de otra forma se convertirían en un descrédito de la Administración.

Respecto a la necesidad de implementar una política activa de control y fiscalización tributaria dirigida a la reducción de la evasión, ésta debe ser complemento al aumento de multas y sanciones por evasión, que reprima la actividad evasiva de los contribuyentes.

No debe dejarse de lado que los sistemas tributarios modernos demandan la necesidad de profesionalizar a los funcionarios, estos sistemas necesitan administradores capaces de controlar presupuestos, estimar recaudaciones, valorar las consecuencias de las medidas fiscales y de manejar con eficiencia los sistemas computadorizados de bases de datos y de contar con un equipo de empleados en el área jurídica con excelente capacidad profesional.

Es de destacar que las reformas de la Administración Tributaria deben preceder a las reformas tributarias y no al contrario.

3.4. COMPLEJIDAD DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA

Las dificultades de la legislación tributaria incluye gran cantidad de situaciones, dado que las normas jurídicas son complejas para su propia naturaleza técnica. Esta

complejidad queda manifiesta en: la existencia de normas que regulan una misma base imponible, existencia de exoneraciones amplias y condicionadas, vigencia de incentivos con procedimientos muy pormenorizados y enredados, facultades y deberes de la administración tributaria y contribuyentes poco claros, etc. Dentro de tales complejidades vale la pena mencionar las muy acostumbradas aprobaciones de sistemas de condonación y amnistía tributaria, que se constituyen en verdaderos premios para el contribuyente incumplidor y en una actitud tributaria contradictoria que desprestigia la administración misma.

Por tanto, es requisito indispensable la existencia de un sistema tributario sencillo y homogéneo que permita facilitar el control y fiscalización de la evasión fiscal, para ello es necesario que ese sistema esté compuesto por un número reducido de impuestos que graven de manera homogénea una amplia base.

En general para la administración los sistemas tributarios deben ser simples, de fácil entendimiento, administración, operación y esencialmente de fiscalización.

Una de las características del sistema tributario que impera en Costa Rica es su complejidad; que ha quedado manifiesta por la existencia de leyes específicas que crean distintos impuestos y por el resultado de múltiples reformas experimentadas a través de los años y a la aplicación sucesiva de leyes y decretos que exoneran

diversos bienes y servicios, así como la exención a diferentes instituciones públicas y privadas; que complican el control y fiscalización de los tributos.

Esta situación provoca una situación de injusticia horizontal, es decir un tratamiento impositivo entre contribuyentes de una misma actividad económica y una obstrucción al control fiscalizador por parte del ente impositivo, lo que ocasiona una estimulación a la evasión.

Con la reciente promulgación de la Ley de Justicia Tributaria se le brinda a la Administración una serie de herramientas no consideradas hasta entonces, que le permitirán facilitar su labor de control y fiscalización de los contribuyentes.

Sin embargo aún persisten espacios legales y administrativos que facilitan el aumento del fenómeno de la evasión, como los lentos procesos para aplicar las sanciones y los regímenes de tributación especial para algunos sectores económicos, ubicados dentro de lo que se conoce como “avenidas de elusión fiscal”.

CAPITULO IV

LA POLITICA FISCAL EN EL MARCO DE LA EVASION FISCAL

IV. LA POLITICA FISCAL EN EL MARCO DE LA EVASION FISCAL

Las medidas en materia de política fiscal buscan la consecución de varios efectos positivos para el estado, entre los que se encuentran el aumento de los niveles de recaudación de los tributos, la obtención de una mayor eficiencia de la Administración Tributaria, una política tributaria y económica mas justa y equitativa y lograr alcanzar un clima social y político cada vez más estable.

Sin embargo, paralelo a los efectos positivos, también estas medidas se enfrentan a la aparición de varios efectos negativos, - principalmente cuando se pretende la reducción del fenómeno de la evasión a corto plazo-, por cuanto pueden ocasionar fracasos y cierres de negocios sobre todo medianos y pequeños que se sustentan en la evasión constante de los impuestos, ésto a la vez trae consigo enfrentamientos sociales y la elevación de los niveles de desempleo.

La presencia de estos efectos negativos no indica que se deba justificar el fenómeno de la evasión, por el contrario, si el objetivo es el desarrollo económico y social del país, debe de darse lugar a las modificaciones del sistema tributario, aunque ello implique la transformación, modernización o desaparición del mercado de aquellas empresas que sobreviven gracias a la evasión continua y creciente de los impuestos.

En el caso de Costa Rica los altos niveles de evasión tributaria han obstaculizado los resultados esperados de la implementación de medidas de política fiscal, dado el poco control que se dispone sobre los niveles de actividad económica, esto ocasiona que los efectos no necesariamente sean los deseados; por ejemplo una variación en la tasa del impuesto puede no tener los efectos previstos de aumento en la recaudación, las consecuencias son obvias, pues la dificultad de aumentar los ingresos tributarios a causa de la evasión origina que la reducción del déficit fiscal no sea el esperado a las autoridades económicas al desarrollo de una política económica restrictiva más allá de lo necesario.

Un aspecto a considerar dentro de la política fiscal para la reducción de la evasión, es la simplificación de la estructura tributaria, lo cual significa la aplicación de medidas tendientes a la sencillez, facilidad y claridad del sistema tributario, de forma tal que se facilite el control y fiscalización de la evasión.

En ese sentido las mencionadas políticas orientadas a la reducción de la evasión tributaria han sido operacionalizadas a través de varias reformas coyunturales y estructurales, que han reformado el sistema tributario de manera sustancial; entre dichas reformas encontramos los llamados “Paquetes Tributarios”, como el de la Ley No. 7088 de 30 de noviembre de 1987, que amplía la cobertura del impuesto general sobre las ventas a ciertos servicios y hace un intento de simplificación del sistema

tributario, también está el de la Ley No. 7218 de 10 de enero de 1991 conocida especialmente porque amplía el impuesto de ventas a los derivados del petróleo y elevó la tarifa a un 13% .

Además se han llevado a cabo otros cambios legislativos tendientes a mejorar la eficiencia y justicia del sistema tributario como la promulgación de la Ley No. 7293 del 31/03/1992 que regula toda materia referente a exoneraciones y crea la Lotería Fiscal como mecanismo de control para el órgano impositivo y recientemente la puesta en vigencia de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535, que modifica sustancialmente al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, clasificando los hechos ilícitos tributarios en infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios, en esta última se tipifica la evasión tributaria como delito fiscal, así también la Ley No. 7543 de Ajuste Tributario, que incrementa al 15% la tasa del impuesto general sobre las ventas, establece un Régimen de Tributación Simplificada y un uno por ciento (1%), como tasa de impuesto a los activos de las empresas, el cual en teoría se considera un tributo automático ya que se pone en funcionamiento cuando el nivel de evasión se eleva y se desactiva cuando se reduce.

Otro cambio experimentado es la reciente publicación de la Ley General de Aduanas que pretende reformar y modernizar el Sistema Aduanero y que permitirá controlar en alguna medida la evasión aduanera.

Por otro lado, Costa Rica ha experimentado hasta 1994 un proceso de desgravación arancelaria, en vías de promover una mayor apertura económica y lograr niveles de competitividad adecuados. Este proceso afecta lógicamente la base imponible del impuesto general sobre las ventas, dado que los aranceles a la importación son base del mencionado tributo, pero también es evidente que una carga tributaria menos pesada desestimula el contrabando y por lo tanto la evasión de impuestos.

Aunado a las anteriores medidas de política fiscal se han formulado una serie de medidas de tipo administrativo y por vía de decretos ejecutivos, que buscan el fortalecimiento del sistema tributario en general, cuyo objetivo final es la disminución de la evasión tributaria; brevemente se mencionan entre otros, el cobro del impuesto sobre las ventas a nivel de fábrica de ciertas mercancías, el timbraje y control de facturas y la reglamentación sobre la organización, objetivos y funciones de la Dirección General de la Tributación Directa que busca facilitar el pago de los impuestos por parte de los contribuyentes y mejorar el servicio que brinda; dicho proceso contempló la separación de los niveles gerenciales, especializados y operativos. Entre los aspectos más relevantes de esa transformación se incluyen la modernización y simplificación administrativa, la descentralización y estructura física.

También se han llevado a cabo en estos años una serie de programas de suma importancia como los de auditoría tradicional y masiva, empadronamiento de contribuyentes no registrados, depuración de la base de datos, convenio con el Banco Crédito Agrícola de Cartago para el cobro de los tributos, etc.

Aunado a todo lo anterior. Costa Rica ha experimentado hasta 1994 un proceso de desgravación arancelaria, en vías de promover una mayor apertura económica y lograr niveles de competitividad adecuados. Este proceso afecta lógicamente la base imponible de varios impuestos, entre los que se encuentran el Impuesto General sobre las Ventas, dado que los aranceles a la importación son base del mencionado tributo, pero también es evidente que una carga tributaria menos pesada desestimula el contrabando y por lo tanto la evasión de impuestos.

CAPITULO V

METODOLOGIA Y ESTIMACION DE LA EVASION TRIBUTARIA: I.V.A.

5.1. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COSTA RICA.

5.1.1. BASE LEGAL

Este impuesto fue creado por la Ley No. 3914 de 17 de julio de 1967 y en la actualidad rige la Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982, la cual ha experimentado varias modificaciones a través de los años, entre las principales están aquellas establecidas por las Leyes No 7088 de 30 de noviembre de 1987, 7097 de 18 de agosto de 1988, 7108 de 8 de noviembre de 1988, 7141 de 13 de diciembre de 1989, 7218 de 5 de enero de 1991, 7293 de 31 de marzo de 1992 y 7543 de 19 de setiembre de 1995.

5.1.2. MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de ciertos servicios, que se indican en el artículo 1, incisos a) al ñ) de la Ley No. 6826.

El hecho generador ocurre en cualesquiera de las siguientes circunstancias:

- a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero.

- b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

- c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero.

- d) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa.

- e) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momentos en que la mercadería queda apartada, según sea el caso.

5.1.3. TARIFA DEL IMPUESTO Y BASE IMPONIBLE

La tarifa de este impuesto a partir de 1990 ha experimentado varias modificaciones; estas son:

AÑO	1990	1991	1992	1993	1994	1995
--TARIFA (%)	10	13*	12	11	10	15**

* A partir del 18 de enero de 1991

** A partir del 19 de setiembre de 1995

El consumo de energía eléctrica está gravado con las tarifas anteriores, con excepción del consumo de energía eléctrica residencial, cuya tarifa permanente es de un cinco por ciento (5%).

La base imponible se determina así:

A.) EN VENTAS DE MERCANCIAS:

Sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se traten, estén afectas a este impuesto.

No forman parte de la base imponible los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del

precio de venta en la factura respectiva, ni el valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado y los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado.

B.) EN LA PRESTACION DE SERVICIOS:

Se determina sobre el precio de venta, después de deducir los importes a que se hace referencia en el segundo párrafo del inciso anterior.

C.) EN IMPORTACIONES:

Se establece adicionando al valor C.I.F. (aduana de Costa Rica), lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específico y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

5.1.4. EXENCIONES

Se exonera del pago de este tributo las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria; los reencachos y llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios; las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias y el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a los 250 kw/h .

También están exentas las importaciones de bienes gravados o no con este impuesto y la reimportación de mercancías nacionales que ocurran dentro de los tres años siguientes a su exportación.

5.1.5. RELACION DEL IMPUESTO CON VARIABLES FISCALES, 1990-1994

Del cuadro número 1. se desprende que el aporte del impuesto sobre las ventas, al total de ingresos tributarios del Gobierno Central, ha representado un 35 % en los últimos años, situándolo en un nivel de suma relevancia en la recaudación de

los ingresos fiscales, sin embargo los niveles superiores a este treinta y cinco por ciento son explicados en parte por el aumento en la alícuota respectiva, aplicada entre los años 1991 y 1993.

Este impuesto se aplica tanto a los bienes y servicios nacionales como a los importados, bajo esta división se distinguen dos periodos de análisis, el primero de 1990 a 1992 en donde el mayor aporte de los ingresos los efectuó el consumo interno y el segundo período incluye los años 1993 y 1994, que invierte la anterior relación, es decir el mayor aporte lo brinda el consumo por importaciones.

La mayor contribución a la recaudación en lo referente a importaciones se debe principalmente a su crecimiento, al incremento en el tipo de cambio, aumento en los precios de importación y porque a partir del mes de julio de 1992 el impuesto a los hidrocarburos se comenzó a cancelar a nivel de aduanas.

En general la recaudación del impuesto sobre las ventas ha experimentado crecimientos importantes, estos aumentos han sido motivados por la variación en la tasa del impuesto y por ampliación en la base imponible, excepto para 1993 que en términos reales su recaudación solo aumentó un 1.27 % y el monto a nivel interno bajó a un -10.38%, lo que ocasiona una fuerte erosión en los ingresos tributarios del país.

El indicador económico que relaciona la recaudación de este impuesto con el P.I.B., muestra una estabilidad proporcional cercana al 5.20 % en los últimos cuatro años, a pesar de las modificaciones legales aplicadas al mismo.

Otro indicador importante es el que mide la carga tributaria, el cual nos muestra que ésta no supera el 15 %, sin embargo presenta una ligera tendencia al aumento de tan solo un punto porcentual por año (1 %).

Es de esperar que con la puesta en vigencia de las Leyes No 7535 y 7543 de Justicia Tributaria y Ajuste Tributario respectivamente, la recaudación del impuesto general sobre las ventas en términos nominales y reales tienda a experimentar un aumento considerable, que conlleve a solventar en gran medida el problema de los ingresos fiscales.

CUADRO NO. 1
COSTA RICA:
RECAUDACION EFECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, Y SU
RELACION CON LAS PRINCIPALES VARIABLES FISCALES, 1990-1994
-millones de colones-

VARIABLE	1990	1991	1992	1993	1994
(1) P.I.B. NOMINAL	522.925,3	690.106,7	904.553,1	1.077.282,4	1.300.706,0
(2) INGR.CORRIENTES,	74.056,3	100.746,2	140.292,6	162.982,7	205.300,9
(3) INGR.TRIBUTARIOS	70.920,9	96.578,4	133.610,6	154.676,6	194.605,0
(4) RECAUDACION IVA	21.326,0	35.081,5	50.816,0	56.497,0	67.762,6
IVA ADUANAS	10.574,5	14.636,6	23.764,7	29.883,7	35.557,9
IVA INTERNO	10.751,5	20.444,9	27.051,3	26.613,3	32.204,7
ADUANAS/(4)	49,59%	41,72%	46,77%	52,89%	52,47%
INTERNO / (4)	50,41%	58,28%	53,23%	47,11%	47,53%
TASA DE CRECIMIENTO NOMINAL(**)					
IVA TOTAL	27,14%	64,50%	44,85%	11,18%	19,94%
IVA ADUANAS	25,72%	38,41%	62,36%	25,75%	18,99%
IVA INTERNO	28,58%	90,16%	32,31%	-1,62%	21,01%
TASA DE CRECIMIENTO REAL (**)					
IVA TOTAL	6,80%	27,81%	18,94%	1,27%	5,64%
IVA ADUANAS	5,61%	7,54%	33,32%	14,54%	4,8%
IVA INTERNO	8,00%	47,74%	8,64%	-10,38%	6,58%
INDICADORES					
(5) = (3) / (1)	13,56%	13,99%	14,77%	14,36%	14,96%
(6) = (3) / (2)	95,77%	95,86%	95,24%	94,90%	94,79%
(7) = (4) / (3)	30,07%	36,32%	38,03%	36,53%	34,82%
(8) = (4) / (1)	4,08%	5,08%	5,62%	5,24%	5,21%

(**) Con relación al año inmediato anterior y para la tasa real se utiliza el I.P.C.

FUENTE: Contabilidad Nacional
Banco Central de Costa Rica

5.2. METODOLOGIA PROPUESTA PARA MEDIR LA EVASION DEL I.V.A.

Es oportuno señalar que existen varios métodos para estimar la evasión en el impuesto sobre las ventas, aplicados en diferentes países, éstos se dividen en dos tipos, los macroeconómicos y los microeconómicos.

Los métodos macroeconómicos se basan en los grandes agregados económicos, como las cuentas nacionales, la correlación entre variables económicas y fiscales, variables monetarias, producción y consumo nacional, etc.. y se refieren a la totalidad de los contribuyentes potenciales del tributo; generalmente es utilizado por los responsables de las políticas fiscales de cada país.

Ejemplo de este tipo es el utilizado en España, que busca la determinación de una base imponible potencial del impuesto al valor agregado. utilizando cifras de cuentas nacionales. Este mismo ha sido empleado en Chile y tiene similitud con el que proponemos en este análisis.

Otro ejemplo de este primer grupo es el que emplea las encuestas de actitud, muy difundidas en los Estado Unidos, que pretenden identificar los factores que influyen en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, como son el ambiente legal, complejidad del sistema legal y tributario,

la efectividad en la aplicación de la Ley, los niveles de ingreso, tasa de desempleo, alícuotas, eficiencia de la Administración, inflación, etc.

Entre los métodos microeconómicos encontramos el uso de la técnica estadística de la “función discriminante”, la cual consta de fórmulas que permiten identificar grupos o tipos de contribuyentes, con alta probabilidad de error (evasión), es decir con un comportamiento tributario atípico a los miembros de su grupo económico.

Entre otros métodos de este segundo grupo están el Sistema de Análisis Referencial del Contribuyente (ARCO), utilizado en Chile, el Sistema de Apoyo de Fiscalización (S.A.F.), en Honduras y el Sistema ARCOE desarrollado por el proyecto BIB/CIAT en Ecuador, estos dos últimos son inspirados y adaptados del Sistema ARCO.

Estos sistemas permiten obtener una presunción de la evasión a nivel individual, al validar los datos de todas y cada una de las declaraciones de los impuestos de ventas, renta, retenciones en la fuente, específicos de consumo, mediante cruces de información tanto interna como externa. Los cruces es una confrontación económica y contable por 5 años obteniéndose dinámicamente indicadores económicos. Además utiliza los mecanismos de detección de evasión

para obtener científicamente los casos más rentables de acción fiscal, lo que permite estimar la esperanza de producción de auditorías, busca el control de los auditores.

En el caso que nos ocupa, sugerimos el empleo de un método macroeconómico, similar al llevado a la práctica en España y Chile, de manera que se instrumente en el tiempo, lo que permitirá medir el nivel, la composición y tendencia de la evasión en el impuesto sobre las ventas en Costa Rica.

Los avances que se presenten en esta materia son de interés primordial, tanto para los encargados de elaborar la Política Fiscal, como para la Administración Tributaria en general, en el sentido de que se dispone de una herramienta sólida y estratégica para evaluar racionalmente la eficiencia y eficacia del control, fiscalización y administración de los impuestos.

Considerando estas necesidades de análisis, es que se propone el uso de una metodología sustentable, que permita determinar las magnitudes e indicadores de la evasión en el impuesto sobre las ventas en Costa Rica.

Esta metodología propuesta, parte de la obtención de una base imponible teórica del impuesto sobre las ventas, a la que se le aplica la alícuota respectiva del impuesto, obteniéndose una recaudación teórica que se confronta con la recaudación real del impuesto.

El resultado se constituye en el monto de evasión estimado en el impuesto sobre las ventas.

Dicha base imponible se estima con los datos de Cuentas Nacionales que emite el Banco Central, con información fiscal del Ministerio de Hacienda, y con los resultados de la actualización de un Modelo de Insumo-Producto para Costa Rica (1990), elaborado por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales bajo el proyecto “Estrategias de Desarrollo”.

5.2.1. BASE IMPONIBLE TEORICA DEL IVA.

Su estimación se basa en datos de producción, consumo e inversión experimentados en la economía de Costa Rica, durante 1990 y 1994, y se sustenta fundamentalmente en la diferencia que se produce entre las ventas gravadas que generan débitos del I.V.A. y las compras de insumos y capital gravados cuyo producción final está afecta, generando créditos.

A.) El cálculo de las ventas gravadas (V.G.) se efectúa a partir del valor bruto de producción (VBP), así:

$$VBP = C.I. + V.A.$$

$$VBP = C.I. + DF - M, \text{ donde,}$$

C.I. = CONSUMO INTERMEDIO

V.A. = VALOR AGREGADO (PIB)

DF = DEMANDA FINAL = PIB. + M

M = IMPORTACIONES.

$$V.G. = VBP + M - BSEXEX - X - V.E.$$

donde:

BSEXEX = EXENCIONES (VENTA DE BIENES Y SERVICIOS EXENTOS).

X = EXPORTACIONES.

VE = VARIACION DE EXISTENCIAS

B.) El cálculo de las compras gravadas para producir bienes gravados, resultan de deducir del total de compras (consumo intermedio), las compras de bienes y servicios exentos y los insumos gravados con destino a la producción de bienes y servicios exentos, así:

$$C.I.G. = C.I. - C.I.EXE. - C.I.P.EXE.$$

donde:

C.I.G. = CONSUMO INTERMEDIO GRAVADO.

C.I. = CONSUMO INTERMEDIO TOTAL

C.I.EXE = CONSUMO INTERMEDIO EXENTO DE BIENES Y SERVICIOS

C.I.P.EXE = CONSUMO INTERMEDIO DE BIENES GRAVADOS
DESTINADOS A LA PRODUCCION EXENTA

C.) Se establecen los siguientes supuestos para el cálculo de las BSEXEXE, C.I.EXEXE. y del C.I.P.EXEXE.

C.I.EXEXE : Se utiliza el índice de ventas exentas (o gravadas) por rama de actividad económica, -Código C.I.I.U.- , obtenido de la base de datos del Sistema de Información Tributario, aplicado a la matriz de insumo-producto de transacciones totales de la economía costarricense, (transacciones domésticas mas importaciones), 1990.

BSEXEXE: Se aplica el índice anterior para cada actividad económica o el índice total de ventas gravadas de dicha base de datos. ambos porcentajes son consistentes y se obtiene el mismo resultado. Este indicador se aplica al total de ventas de la economía, para obtener una estimación del total de BSEXEXE.

C.I.P.EXEXE: El consumo intermedio de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, destinado a la producción final parcial o total exenta, implica un pago del impuesto que no puede ser recuperado, debido a que dicha producción no genera débitos.

Su monto se estima a partir del consumo intermedio exento, tomando en cuenta el índice de ventas exentas con respecto al total de ventas de cada sector económico .

Posteriormente se determina la proporción del consumo intermedio gravado, que se destina a la producción de bienes finales exentos, bajo el supuesto de proporcionalidad entre las ventas exentas y las compras destinadas a producción exenta, así:

$$\mathbf{C.I.P.EXE} = \mathbf{C.I. (j/i) * (1 - A_i) * A_i},$$

donde:

A_i = representa el porcentaje de ventas exentas del sector i .

Se interpreta como el consumo intermedio de bienes gravados provenientes del sector i , que realiza el sector j , y que destinará a la producción exenta.

Estos cálculos se obtienen a partir de la matriz de insumo-producto.

Se consideran también aquellas inversiones gravadas con el impuesto sobre las ventas, que van dirigidas a la producción de bienes finales gravados.

Para ello se parte de la inversión total en capital fijo (formación bruta de capital) a la que se le resta las inversiones no sujetas al impuesto y las inversiones gravadas destinadas a la producción exenta, así :

$$\mathbf{I.G.P.A} = \mathbf{I.T. - I.EXE. - I.G.P.EXE.}$$

donde:

I.G.P.A = INVERSION GRAVADA DESTINADA A PROD.GRAVADA
I.T. = INVERSION TOTAL.
I.EXE. = INVERSION EXENTA.
I.G.P.EXE. = INVERSION GRAVADA DESTINADA A PROD.EXENTA.

5.3. CUANTIFICACION DE LA EVASION.

Del cuadro No. 4 se nota que la tasa real del impuesto sobre las ventas, varía entre un 5.72 y 2.65 puntos porcentuales por debajo de la tasa nominal, mostrando una tendencia hacia la baja en los niveles relativos de evasión.

Nótese que en el año de 1991 es donde se presenta la mayor tasa de evasión (44.0%), la cual comienza a disminuir a partir de 1992; esto sugiere que de 1991 en adelante, se le brinda una mayor atención al problema de la evasión fiscal.

Dicha atención se ve canalizada a través de las diferentes reformas que en materia fiscal, se han llevado a cabo en el país en el periodo 1991-1994, entre las que podemos mencionar la Ley de Ajuste Tributario No. 7218 del 16 de enero de 1991, que eleva la tarifa a un 13% en ese año reduciéndose en un punto porcentual por año hasta mantenerse en 10% a partir de 1994, se amplía la cobertura a los servicios eléctricos (5%) y a los derivados de petróleo y regula aspectos sobre el cierre de negocios.

Esta ampliación de la base y la inclusión de nuevas sanciones en la legislación tributaria explica considerablemente la gran reducción en la tasa de evasión de 1991 a 1992, que pasa de un 44.0% a un 31.2%.

Para 1992 y 1993 la tasa de evasión se mantuvo en un 31.2% y 30.6% respectivamente, en estos años se presentan varias situaciones como la dificultad que enfrentó la Administración Tributaria para aplicar el mecanismo de cierre de negocios, la adición de algunos artículos a la lista de mercancías exentas del impuesto general sobre las ventas y la más significativa es la promulgación de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, que amplía el impuesto a la electricidad, a los materiales de construcción, deroga todas las exenciones y excepciones de tributos y determina los bienes y beneficiarios que mantienen los privilegios. La tarifa durante el año 1992 fue del 12%.

También en 1993 se pone en marcha el programa de Lotería Fiscal y la tarifa disminuye a un 11%.

Para 1994 el nivel de evasión se reduce a un 26.5%, sin embargo los cálculos parten de una estimación preliminar del valor bruto de la producción y del consumo intermedio, por lo que esta tasa puede ser superior.

Paralelo a lo anterior en 1994 se establecieron acciones concretas por parte de la Dirección General de la Tributación Directa, con el objetivo de reducir los anteriores niveles de evasión y ejercer una mayor presencia del ente fiscalizador ante los contribuyentes, tanto los registrados como los potenciales.

Todo lo anterior ha permitido obtener una tendencia a la reducción de la evasión fiscal en Costa Rica, principalmente por los cambios ocurridos en la base imponible y en la tasa del impuesto general sobre las ventas y, por las medidas impulsadas por la Administración Tributaria.

CUADRO N° 2

**COSTA RICA:
ESTIMACION DE LAS VENTAS GRAVADAS CON EL I.V.A., 1990-1996
-millones de colones-**

RUBRO	1990	1991	1992	1993	1994	1995 1/	1996 1/
VALOR BRUTO PROD + M (IMPORT.)	963.136,10 214.863,80	1.271.624,90 270.097,40	1.659.846,90 390.025,30	1.988.002,60 488.298,60	2.406.347,90 560.734,10	3.041.657,40 698.760,70	3.458.301, 838.919,
VALORBRUT.PRD.TOTAL	1.177.999,90	1.541.722,30	2.049.872,20	2.476.301,20	2.967.082,00	3.740.418,10	4.297.221,
- VARIAC.EXISTENCIAS	25.786,10	36.676,70	76.055,90	69.627,90	85.980,50	97.718,70	84.187,
VENTAS TOTALES	1.152.213,80	1.505.045,60	1.973.816,30	2.406.673,30	2.881.101,50	3.642.699,40	4.213.033,
MENOS:							
---- EXPORTACIONES	178.763,10	264.505,20	342.873,20	412.477,80	518.370,10	693.356,70	824.068,
-- VENTA DE ByS EXEN.	363.243,10	443.474,60	585.618,30	719.631,40	836.912,10	1.020.184,40	1.157.760,
VENT. TOTALES GRAV.	610.207,60	797.065,80	1.045.324,80	1.274.564,10	1.525.819,30	1.929.158,30	2.231.204,

CUADRO N° 3

**COSTA RICA:
ESTIMACION DE LAS COMPRAS CON DERECHO A CREDITOS DE IVA, 1990-1996
-millones de colones-**

RUBRO	1990	1991	1992	1993	1994	1995 1/	1996 1/
CONSUMO INTERMEDIO	440.288,20	581.461,00	753.568,50	918.744,10	1.100.046,40	1.388.582,70	1.578.789,
MENOS:							
-- C.I. EXE	207.113,40	273.521,70	354.481,80	432.181,10	517.466,40	653.195,10	742.669,
-- C.I..P.EXE	84.711,50	111.873,10	144.986,60	176.766,40	211.649,00	267.163,40	303.759,
COMPRAS ACREDITABLE	148.463,30	196.066,20	254.100,10	309.796,60	370.931,00	468.224,20	532.361,
MAS:							
INVERS.MAQ. Y EQUIPO	71.760,80	80.380,60	120.434,50	162.138,30	155.972,30	185.444,30	213.260,
COMPRAS ACREDITABLE	220.224,10	276.446,80	374.534,60	471.934,90	526.903,30	653.668,50	745.622,

1/ Estimado con base en el crecimiento del P.I.B. 95-94
Y 96-95

CUADRO N° 4

COSTA RICA:
ESTIMACION DE LA EVASION EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS , 1990-1996
-millones de colones-

RUBRO	1990	1991	1992	1993	1994	1995 1/	1996 1/
(1) VENTAS GRAVADAS	610.207,60	797.065,80	1.045.324,80	1.274.564,10	1525819,30	1.929.158,30	2.231.204,30
(2) COMPRAS-CREDITOS	220.224,10	276.446,80	374.534,60	471.934,90	526903,30	653.668,80	745.622,30
(1) - (2)	389.983,50	520.619,00	670.790,20	802.629,20	998.916,0	1.275.489,50	1.485.582,00
MENOS							
RECAUD.EFECTIVA	21.325,90	35.081,50	50.815,90	56.496,90	67.762,60	82.857,30	133.500,00
BASE TEORICA	368.657,60	485.537,50	619.974,30	746.132,30	931.153,40	1.192.632,50	1.352.082,00
RECAUD. TEORICA	36.865,80	63.119,90	74.396,90	82.074,60	93.115,30	131.690,50	202.812,00
RECAUD. EFECTIVA	21.325,90	35.081,50	50.815,90	56.496,90	67.762,60	82.857,30	133.500,00
MONTO EVASION	15.539,90	28.038,40	23.581,00	25.577,70	25.352,70	48.833,20	69.312,00
TASA DE EVASION	42,15%	44,42%	31,70%	31,16%	27,23%	37,08%	34,18%
TASA DE RECAUD.	57,85%	55,58%	68,30%	68,84%	72,77%	62,92%	65,82%
TASA NOMINAL	10,0%	13,0%	12,0%	11,0%	10,0%	11,5%	15,0%
TASA REAL	5,78%	7,23%	8,20%	7,57%	7,28%	6,95%	9,82%

** Tasa ponderada conforme meses de vigencia de las tasas 10 y 15%

1/ Cifras estimadas con base en datos de las Cuentas Nacionales.

LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Se dispone de varias limitantes en la elaboración de este estudio, entre ellas se pueden citar:

A.) Las estadísticas de Cuentas Nacionales.

La precisión en la medición de la evasión en el impuesto sobre las ventas, depende de la calidad y consistencia de los datos de las Cuentas Nacionales, cuyos objetivos obviamente son diferentes a los de estimar la evasión fiscal.

Asímismo algunos datos que son base para las Cuentas Nacionales, se obtienen del Sistema de Información Tributario, por lo que no incluyen a aquellas transacciones de empresas que evadieron el pago del impuesto sobre las ventas.

B.) Supuestos considerados con base en la matriz de insumo-producto, 1990.

Las matrices de insumo-producto tanto la de transacciones totales, como la transacciones domésticas y de importaciones están actualizadas solamente para el año 1990, de ahí que se deban de estimar las cifras para los años siguientes,

considerando la evolución de las principales variables macroeconómicas y la estructura imperante en 1990, mostrada por la matriz en mención.

Para minimizar los problemas anteriores se utilizan una serie de indicadores (i.e. porcentaje de ventas exentas y/o gravadas por sector económico), que reducen el efecto de utilizar valores absolutos.

CAPITULO VI
CONCLUSIONES

VI. CONCLUSIONES

6.1. Se ha demostrado en este trabajo que cuando las autoridades fiscales han centrado su atención en la evasión de impuestos y han aplicado medidas correctivas para enfrentar este fenómeno, se ha logrado reducir en algún grado la tasa de evasión, por lo que se recomienda continuar aplicando las medidas de política fiscal y de tipo administrativo que conlleven a reducir aún más dichos niveles de evasión.

En este campo de política fiscal la implementación de medidas orientadas a la consecución de una reducción de la evasión, han sido dirigidas a la simplificación de la estructura tributaria que facilite el control y fiscalización, la mejora en la eficiencia, justicia y el fortalecimiento del sistema tributario y, la simplificación y modernización administrativa que facilite el pago de impuestos de los contribuyentes.

6.2. Aún cuando se considera que el rol de la Administración Tributaria como canal de reducción de la evasión fiscal, es el de mantener en vigencia una serie de impuestos y sistemas de control eficientes, es fundamental dentro del papel que juega la mencionada Administración el lograr que exista credibilidad en la aplicación de medidas y sanciones para evitar la evasión.

Por consiguiente la administración tributaria debe orientar sus esfuerzos a mejorar su efectividad y eficiencia a través de la reducción de la evasión, haciendo

énfasis en los sistemas de control tributario, en la creación de un riesgo real de detección del evasor, de mostrar efectividad en la aplicación de las sanciones y en general del mejoramiento continuo de su imagen, con el objetivo de lograr un cambio positivo en los contribuyentes con conducta tributaria atípica.

6.3. Tomando en cuenta que la conducta evasiva del contribuyente parte de la racionalidad del individuo que lo lleva a hacer un análisis de costo-beneficio para la maximización de los ingresos por el no pago de impuestos, se requiere que la Administración Tributaria sea eficiente y efectiva dentro de un marco jurídico adecuado, de forma tal que se induzca a un cambio de actitud del contribuyente en el pago de impuestos. Para lograrlo debe existir voluntad política para dar los recursos adecuados a la Administración Tributaria y efectuar las modificaciones necesarias para una labor eficaz.

6.4. Es importante destacar que aunque en el período de estudio se ha notado que la tasa de evasión pasó de un 41.3% en 1990 hasta un nivel cercano al 26.5% en 1994, este fenómeno a dichos niveles sigue constituyéndose en un serio problema fiscal ya que en cifras absolutas continúa creciendo, superando en 1994 los ¢24.000 millones.

6.5. La evasión tributaria se ha constituido a través de los años en un serio problema fiscal y económico, que obstaculiza el crecimiento adecuado de los ingresos tributarios, contribuyendo al aumento del déficit fiscal, provocando distorsiones en el sistema fiscal y desacreditando la acción fiscalizadora del Estado.

No obstante resulta obvio que una reducción de los niveles de evasión provoca efectos positivos como la mejora en la recaudación, mayor justicia tributaria y un aporte o contribución más equitativa entre individuos y entre actividades económicas, aparte que propicia un ambiente social y político más estable.

