

Capítulo 6

Rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Capítulo 6

Rendición de cuentas sobre ingresos tributarios¹

Miguel Gutiérrez Saxe
Marcela Román Forastelli

Resumen

En este capítulo se discute el tema de la rendición de cuentas desde diferentes perspectivas: conceptual, del marco jurídico, de las prácticas nacionales, así como de ciertas prácticas de excelencia utilizadas en otros países. Se analizan en especial algunos esfuerzos recientes en relación con un conjunto de aspiraciones o características deseables de la rendición de cuentas en materia de ingresos tributarios.

Además, se especifican los fines e instrumentos de la rendición de cuentas, con apreciaciones y propuestas orientadas a las instituciones de administración tributaria y de fiscalización y se discute el rol de otros actores que intervienen en la rendición de cuentas tributaria, como la Asamblea Legislativa y el escrutinio público.

El capítulo se ha organizado en seis secciones. Luego de una breve introducción, en la segunda sección se expone un marco teórico con los principales conceptos y categorías de análisis y coloca la discusión en el contexto de un estado de derecho. En la tercera sección se revisa con detalle el marco jurídico que regula la obligación de las instituciones públicas y de sus funcionarios de rendir cuentas y el derecho de los ciudadanos de pedir las; además, se discute la obligación del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, la gestión y el control de impuestos. La sección cuarta valora las prácticas actuales de rendición de cuentas; revisa la estructura, funciones y objetivos de las instancias de administración tributaria; identifica las competencias de los actores relacionados con el control de ingresos públicos; resume las prácticas actuales de control interno y externo y evalúa los instrumentos de rendición de cuentas de la administración tributaria. Por último, presenta un balance del proceso por componentes y por ámbitos de control y resume los principales esfuerzos de modernización de la administración tributaria, en tanto tengan un impacto sobre la rendición de cuentas. En la sección quinta se presenta un conjunto de prácticas que están siendo aplicadas en otros países o que han sido recomendadas por organismos internacionales relacionados con la gestión fiscal. En la última sección se presentan las conclusiones y recomendaciones.

¹ Se agradece el aporte de Jorge Carrión Mora, funcionario de la Contraloría General de la República, quien colaborará en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

La rendición de cuentas representa el grado en que se cumple la obligación del Estado de informar de manera veraz, completa, oportuna y responsable, la sujeción a la ley de su poder delegado. Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo las que cumplen con las cualidades mencionadas. El ejercicio de la petición y rendición de cuentas dentro de un estado democrático de derecho supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley.

En la práctica, el ejercicio del derecho de petición y otros derechos fundamentales asociados es escaso en relación con el volumen de transacciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, y la administración muestra importantes debilidades en el registro y sistematización de la información sobre la materia. Esto tiene relación, por un lado, con el poco conocimiento de los contribuyentes sobre sus derechos, y por otro, con la escasa publicidad de la administración sobre esos derechos y sobre las normas y procedimientos para aclarar las obligaciones. En este sentido, es fundamental el papel de los tribunales administrativos, aunque ni estos ni las demás instancias administrativas logran superar las deficiencias en el trámite de las consultas. Sin lugar a dudas, aunque el derecho de petición y pronta resolución no es pronto ni cumplido, ni igual para todos, la protección del mismo tuvo un punto de inflexión al entrar en operación la Sala Constitucional.

La administración tributaria responde a los contribuyentes y a otras oficinas de la administración pública o de los poderes del Estado que presentan consultas específicas o sobre el desempeño de su gestión, mediante dos mecanismos principales: oficios de las direcciones generales e informes de labores. El derecho del público a tener respuesta a sus consultas y los plazos en que la administración debe contestar están establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, el registro de peticiones es débil, los plazos para tramitarlas, largos, y son pocos los casos en que una denuncia se traduce en sanciones; los criterios para construir las respuestas no son conocidos por el contribuyente y es difícil tramitar una denuncia o reclamo sin asesoría legal o contable. Normalmente, durante este proceso, la administración tributaria resulta perjudicada por el retraso en el cobro de las obligaciones. Según el criterio de los expertos, en la administración hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.

Hay una débil práctica institucional respecto a la elaboración y difusión periódica de informes sobre el desempeño de la gestión de impuestos, su equidad y sostenibilidad. Los pocos informes que circulan no tienen periodicidad ni contenidos definidos. Desde mediados de la década de

los noventa y hasta el 2001, tenían más información sobre el desempeño de la administración tributaria los reportes de la Contraloría General de la República y de MIDEPLAN, que los del Ministerio de Hacienda. No fue sino hasta el 2002, que los informes sobre planes y cumplimiento de metas estratégicas fueron de conocimiento público. Por último, cabe destacar que la Asamblea Legislativa no hace un uso extensivo de sus competencias para convocar a comparecencia a los jefes del Ministerio de Hacienda, ni para exigir la presentación oportuna y responsable de los informes de gestión.

La nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos introduce modificaciones considerables tanto en el flujo y la calidad de los reportes que debe presentar el Poder Ejecutivo, como en los procedimientos de control interno y externo, donde la Dirección de Presupuesto Nacional, el Sistema Nacional de Evaluación y la Contraloría General de la República cumplen una importante función.

El componente que completa el proceso de rendición de cuentas, que en este capítulo se ha llamado garantía de cumplimiento, mide el grado del compromiso político para asumir las consecuencias del proceso. Si bien sobre este tema no hay una clara definición de responsabilidades, el control externo corresponde a los órganos de control político y las entidades fiscalizadoras superiores y el interno, a los departamentos de auditoría interna. En Costa Rica, en materia de ingresos tributarios, el desempeño de los primeros es modesto, y el de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, insuficiente, debido a los pocos recursos de que dispone.

Cabe señalar que en los años recientes, como resultado de los procesos de reforma en Aduanas y Tributación emprendidos durante la década de los noventa, se han incorporado algunas instancias que pretenden potenciar el proceso de rendición de cuentas, las que habrá que sistematizar en el futuro. Entre las reformas introducidas en la administración tributaria son especialmente importantes la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y verificación, los nuevos procesos de planeación estratégica, los esfuerzos por depurar los criterios interpretativos, las mejoras en el uso de la tecnología informática y en la profesionalización del personal, la construcción y depuración de bases de datos, así como un conjunto de reformas legales que mejoraron el marco de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. En relación con los órganos de control externo, resulta muy positiva la reciente aprobación de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos y la creación del Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República.

Se observa un débil ejercicio de control político por parte de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación de las organizaciones privadas y sindicales; en la actualidad, es mucho más importante el papel de los medios de comunicación.

En el ámbito del control de legalidad el balance es positivo. Las instituciones son competentes, el marco jurídico es amplio y existe un evidente interés por defender los derechos ciudadanos.

El balance del ámbito de control administrativo tiene altas y bajas. Las reformas de la administración aduanera y tributaria impulsadas en los años noventa han permitido mejorar la evaluación de metas de proceso y de recaudación; sin embargo, persisten importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.

En el proceso de recaudación, gestión y control de los ingresos tributarios hay elementos y condiciones que constituyen mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas. Estos están mejor articulados en la nueva legislación sobre administración financiera y presupuestos públicos, aplicada por primera vez en el año 2002. Sin embargo, todavía no existe un sistema que dé explicaciones en forma veraz, completa, oportuna y responsable en materia de ingresos tributarios, como tampoco una institucionalidad ni una cultura nacional que lo demande y lo utilice adecuadamente.

Tanto la administración tributaria como los órganos superiores de fiscalización deben atender un conjunto de desafíos en materia de rendición de cuentas, no sólo para cumplir con el deber que les corresponde, sino también para incidir sobre la eficiencia del proceso de gestión de impuestos y sobre la equidad en el trato a los contribuyentes.

En el caso de la administración tributaria, las recomendaciones estratégicas apuntan a: i) promover legislación a favor de una mayor autonomía y la protección del derecho de petición y de pronta respuesta; ii) racionalizar el uso de las potestades para definir normas y procedimientos, mejorar la difusión de las normas y formalizar el uso de Internet; iii) fortalecer el control interno, la capacitación y los sistemas información; iv) revisar el rol de los auxiliares de la función pública; v) perfeccionar los sistemas de informes y de difusión de resultados; vi) crear mecanismos de participación ciudadana.

Para la Contraloría General de la República, las principales recomendaciones son: i) evaluar los sistemas de registro e información sobre recaudación; ii) garantizar el acceso público a la información sobre ingresos tributarios; iii) fiscalizar el establecimiento de los sistemas de control interno de las administraciones tributarias; iv) pronunciarse sobre la adecuación de los presupuestos de gastos de la administración tributaria; v) disponer de un sistema de alerta temprana sobre los ingresos y su gestión; vi) ampliar el papel de fiscalización de ingresos de la Asamblea Legislativa y su relación con el escrutinio público.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se discute el tema de la rendición de cuentas desde la perspectiva conceptual, del marco jurídico y de las prácticas nacionales, así como ciertas prácticas de excelencia utilizadas en otros países. Además, se analizan algunas prácticas específicas, en especial los esfuerzos orientados a alcanzar ciertas características deseables para la rendición de cuentas en materia de ingresos tributarios.

Este estudio supone un importante esfuerzo de innovación. En Costa Rica ha habido algunas prácticas de divulgación de resultados de la gestión de ingresos, pero no han sido periódicas ni exhaustivas ni han estado enmarcadas dentro del concepto de rendición de cuentas. En este capítulo se discuten también los fines de la rendición de cuentas, algunas herramientas de trabajo útiles para las instituciones de la administración tributaria y de fiscalización, y el rol de otros actores del proceso, como la Asamblea Legislativa y la sociedad civil.

El capítulo se ha organizado en seis secciones o apartados. Luego de una breve introducción, en la segunda sección se expone el marco teórico, los principales conceptos y las categorías de análisis y se ubica la discusión sobre la rendición de cuentas en el contexto de un estado de derecho. En la tercera sección se revisa el marco jurídico que regula la obligación de rendir cuentas de las instituciones públicas y el derecho de los ciudadanos de pedir las; además, se discute la obligación del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, y en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, gestión y control de impuestos. La sección cuarta valora las prácticas actuales

de rendición de cuentas; revisa la estructura, funciones y objetivos de las instancias de administración tributaria; identifica las competencias de los actores relacionados con el control de ingresos públicos; resume las prácticas actuales de control interno y externo y evalúa los instrumentos de rendición de cuentas de la administración tributaria y el uso que hace de ellos. Por último, presenta un balance del proceso de rendición de cuentas por componentes y ámbitos de control y resume los principales esfuerzos de modernización de la administración tributaria. En la sección quinta se presenta un conjunto de prácticas de excelencia que están siendo aplicadas en otros países o que han sido recomendadas por organismos internacionales relacionados con la gestión fiscal de los estados. En la última sección se presentan las conclusiones y recomendaciones.

2. MARCO TEÓRICO Y PRINCIPALES CONCEPTOS ASOCIADOS

2.1 Definición del concepto

La expresión “rendición de cuentas” es una traducción aproximada del término inglés *accountable*². En español no hay un término que traduzca el significado exacto de esta palabra; en sentido básico, *accountable* significa estar obligado a dar explicaciones por algo. La expresión inglesa (*to be held*) *accountable* implica dar explicaciones con ciertas características que están implícitas en la expresión, pero que no se reflejan en la forma española *rendición de cuentas*.

En primer lugar, la explicación debe ser veraz y contener información que se ajuste a las propiedades de las cosas sobre las que da noticia. En segundo lugar, debe ser completa y ofrecer información sobre las propiedades relevantes de algo, como para poder formarse un juicio sobre eso. En tercer lugar, la explicación debe ser oportuna, y por último, debe ser responsable. Responsabilidad es, a su vez, un concepto complejo, que tiene tres sentidos complementarios. Por una parte, quien formula la explicación está o se siente obligado a darla; por otra parte, el que explica asume las consecuencias por sus acciones u omisiones; por último, hay normas y procedimientos que establecen la naturaleza y las condiciones de cumplimiento de esta obligación.

Así, la traducción más precisa de la *accountable* sería la fórmula: “la obligación de rendir cuentas de manera veraz, completa, oportuna y

² La palabra *accountable* significa, literalmente, answerable, bound to give an explanation; able to be explained [obligado a dar una explicación; capaz de ser explicado]. *Accountability*, a su vez, significa the quality of being accountable [la calidad de ser *accountable*] (Lexicon, 1993).

responsable”³, y con este sentido se empleará en el capítulo. A su vez, la expresión asociada de *accountability* puede entenderse como el grado (variable) en que, efectivamente, ocurre la rendición de cuentas⁴.

2.2 Rendición de cuentas y poder político

Por definición, el concepto de rendición de cuentas implica reciprocidad: la existencia de alguien quien recibirá las explicaciones, y sin el cual no podría configurarse esta obligación. En sentido estricto, recibir significa “tomar lo que a uno le dan o le envían”, lo que constituye un acto pasivo⁵. No obstante, dados los atributos propios de las explicaciones que califican como actos de rendición de cuentas, la expresión “recibir” tiene otras connotaciones. En el caso de la rendición de cuentas, el receptor no es un ente pasivo, pues necesita asegurarse de que las explicaciones cumplen con los estándares de veracidad, oportunidad, responsabilidad y completitud. Y si a su juicio, no cumplen con esos estándares, puede pedir otras. El receptor también tiene el derecho de pedir que se cumpla con la obligación de dar explicaciones, si ésta no está siendo observada⁶. En síntesis, la rendición de cuentas implica su recíproco, la petición de cuentas⁷. Es una obligación que tiene como contraparte un derecho⁸.

El concepto de rendición de cuentas presupone también la existencia de instituciones. En efecto, la rendición de cuentas es una relación social con dos actores constitutivos, el que explica y el que oye la explicación; para que sea posible, ambos actores deben entender su significado, lo que supone ciertos entendimientos previos sobre el

3 Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo el subconjunto de explicaciones que cumplen con las cualidades o atributos mencionados.

4 Es importante distinguir entre *accountability* como concepto y como sistema que lo lleva a la práctica y los factores relacionados con ella, que podrían denominarse condiciones facilitadoras. Las condiciones facilitadoras son los factores legales, políticos, culturales, tecnológicos, financieros o administrativos que favorecen el proceso de rendición de cuentas.

5 En este caso, el receptor no tiene control sobre el objeto enviado.

6 Se usa la palabra derecho para referirse a la facultad de un actor de hacer o exigir algo. En las sociedades modernas, esta facultad está jurídicamente garantizada, pero en toda sociedad hay personas con facultades para exigir o hacer cosas, aún cuando no exista un marco constitucional o legal codificado que sancione su conducta. Una vez proclamado, todo derecho implica como mínimo el reconocimiento social de que efectivamente lo es y todos los miembros de esa sociedad tienen la obligación de respetar las consecuencias de este reconocimiento.

7 En la sección 3 de este capítulo se discute cómo la Constitución Política de Costa Rica y la jurisprudencia definen el derecho de petición y sus alcances. Por el momento, el argumento es puramente teórico.

8 No toda obligación tiene como contrapartida un derecho, aunque todo derecho sí tiene como contraparte una obligación.

comportamiento esperado de cada parte. En otras palabras, los actores constitutivos son parte de un tejido de obligaciones y derechos que los rodea y los vincula, normando sus comportamientos actuales y generando expectativas hacia el futuro. Ello es así porque la rendición de cuentas no es un evento único, sino una práctica o comportamiento reiterado en el tiempo. Esta reiteración requiere de normas que definan los actores que legítimamente pueden dar y pedir explicaciones, los mecanismos y ocasiones reconocidos para tales fines y los recursos a disposición de cada parte. En otras palabras, el ejercicio de la rendición de cuentas y del derecho a pedir las, aún cuando sea definido como una obligación o un derecho individual, requiere de instituciones⁹ pues sin ellas, la rendición de cuentas quedaría como un evento azaroso (cada vez que ocurriese el acto las partes deberían inventarse un marco ad-hoc de significaciones y normas), como una obligación puramente moral, enteramente sujeta a la voluntad contingente de los actores involucrados.

Por último, la rendición de cuentas presupone el poder, no solo en el sentido de capacidad para actuar, sino en el sentido de “capacidad de imponer la propia voluntad dentro de una relación social, aún contra toda resistencia” (Weber, 1977:43). En efecto, la rendición de cuentas sólo es posible si las partes concurren al acto independientemente de su voluntad personal y si, de no hacerlo, son forzadas a ello. Pero además, el hecho de que la rendición de cuentas deba ser responsable implica dos cuestiones adicionales. Por una parte, quien rinde explicaciones debe ser forzado a aceptar las consecuencias de sus acciones, aunque no lo quiera; por otra, se requiere cierta capacidad de alguna de las partes para imponer correctivos a un curso no deseado de acción, pues de lo contrario, el acto de rendir cuentas se tornaría un evento inútil.

La rendición de cuentas existe y ha existido en regímenes y estados muy diversos, pues no implica una cierta manera de organizar y ejercer el poder. Quien ejerce el poder en una monarquía absoluta, una dictadura o una teocracia, pide cuentas a sus subordinados y éstos tienen la obligación de darlas. En estos casos, se trata de una obligación de los subordinados hacia el “monarca”, que se ejerce en la oportunidad y condiciones que éste señale. Pero el “monarca”, a su vez, no tiene una obligación recíproca con los súbditos: el poder exige cuentas pero está exento de rendirlas; los súbditos rinden cuentas pero no tienen el derecho de pedir las.

⁹ Desde una perspectiva neoinstitucionalista, este tejido de obligaciones y derechos que inducen comportamientos estables, constituyen una institución. En un sentido general, se entiende por institución un patrón estable de comportamientos que genera expectativas de permanencia entre los actores y constriñe el rango de sus opciones de comportamiento debido a los incentivos que establece (North, 2001).

También hay rendición de cuentas en la democracia, pero en este caso adquiere un carácter muy distinto. En una democracia, la soberanía del poder reside en la ciudadanía, que elige a su gobierno y delega cierto poder y autoridad en él. Pero esta delegación de poder es siempre parcial, pues una vez electo el gobierno, las personas mantienen su estatus de ciudadanos y sus derechos frente a él¹⁰.

De este hecho se desprenden dos características básicas del ejercicio del poder en una democracia moderna. Por una parte, el poder político no tiene medios legítimos para arrogarse una soberanía que no sea la que le ha concedido la ciudadanía bajo condiciones específicas. Una de estas condiciones es, precisamente, que quienes gobiernan lo hacen en calidad de “depositarios de una autoridad concedida”. Por otra parte, quienes ocupan los cargos de gobierno lo hacen siempre en representación de esa ciudadanía¹¹. Por implicación, el poder está obligado a demostrarle a la ciudadanía que, en el gobierno de la sociedad, no se está arrogando una soberanía no concedida. Por ello, la ciudadanía tiene el derecho de pedir explicaciones a sus representantes y ellos la obligación de darlas. En resumen, en una democracia se cambian los términos de la relación social de rendir y pedir cuentas: el poder político debe rendir cuentas y los ciudadanos tienen el derecho de pedirlos.

2.3 Estado democrático y rendición de cuentas

Una democracia es aquella manera de organizar el acceso al -y el ejercicio del- poder político en una sociedad¹² consistente con el principio de la soberanía ciudadana. Para ello, requiere de un cierto tipo de estado, el estado democrático de derecho, que es el que asegura las libertades políticas de la ciudadanía y los derechos civiles de la población y establece redes universales para el ejercicio de la

10 En una democracia moderna, la delegación de poder es parcial, porque al elegir un gobierno, los ciudadanos no ceden sus derechos ciudadanos, ni conceden al gobierno el poder para violarlos o para ir más allá de lo que la Constitución y las leyes establecen.

11 En la teoría económica, la accountability se plantea en términos de la relación entre un “agente” que toma decisiones en nombre de un principal, que tiene el poder de sancionarlo o recompensarlo (Fearon, 1999:55). En una democracia hay muchos problemas de información y de oportunidad entre el principal y el agente, pues en principio, este tiene mayor información que el principal, lo que le da ventaja sobre él (Ferejohn, 1999). El sistema de control básico, las elecciones, son una herramienta “cruda”, pues aunque la autoridad electa ha recibido un mandato de gobierno, no está sometida a un contrato específico con los votantes. Pero a pesar de esas dificultades, la afirmación sigue siendo cierta. Cómo lograr que en un sistema político haya representación y rendición de cuentas es un problema para la teoría y práctica democrática que no niega el principio de que la soberanía de poder reside en la ciudadanía.

12 La distinción entre acceso y ejercicio de poder se tomó de Mazzuca, 2000.

responsabilidad política, legal y administrativa de las personas investidas con autoridad (O'Donnell, 1999a; 1999b; 2001). Ahora bien, garantizar la responsabilidad de quienes ejercen el poder y tutelar los derechos ciudadanos, implica múltiples y diversos ejercicios de rendición (y petición) de cuentas. Sin este ejercicio, no habría medios para asegurar la sujeción del poder “al imperio de la ley”, pues se carecería de ojos y brazos para controlar las actividades del poder político y sus instituciones. Por ello, la rendición de cuentas es consustancial al estado democrático de derecho: nada más ajeno a la idea y funcionamiento de la democracia que el que una persona o institución sea *de legibus solutus* (O'Donnell, 1999b; véase también Becker, 1999).

En los modernos estados democráticos de derecho se han desarrollado diversos mecanismos para la rendición de cuentas, los que pueden clasificarse según dos criterios: por el *locus* o sitio hacia donde se dirige la rendición de cuentas y por el ámbito de competencia del mecanismo de rendición de cuentas¹³. En términos del *locus* de la rendición de cuentas, pueden distinguirse los mecanismos horizontales y verticales de rendición de cuentas¹⁴. Los mecanismos horizontales son los que se establecen entre las instituciones del estado y permiten un control recíproco entre funcionarios públicos. Se trata de controles internos, ejercidos por entidades de derecho público, aunque pueden ser accionados desde “afuera” (por la acción de ciudadanos) o desde “adentro”, como parte de las facultades concedidas a una institución o funcionario público.

Los mecanismos verticales son los que se establecen entre los ciudadanos y las instituciones del estado y les permiten a los primeros ejercer el principio de soberanía sobre el poder político, mediante la elección de los gobernantes, la defensa de los derechos ciudadanos, la petición de cuentas y la promoción de una gestión de los asuntos públicos transparente y sujeta a las aspiraciones e intereses de las personas. A su vez, los mecanismos verticales pueden subdividirse en mecanismos institucionales y sociales de rendición de cuentas (Smulovitz y Peruzzotti, 2000). Los mecanismos institucionales son los que establecen la Constitución y las leyes para garantizar el control ciudadano sobre el poder político; son normas de

13 Por ámbito se entiende un espacio ideal configurado por las cuestiones y los problemas de una o varias actividades o disciplinas relacionadas entre sí (Real Academia Española, 1992:225).

14 La distinción entre mecanismos horizontales y verticales de rendición de cuentas es una distinción de carácter analítico propuesta por O'Donnell (1999a) pero no es necesariamente una distinción empírica, pues hay instituciones que cumplen ambas funciones.

acatamiento obligatorio que estipulan las condiciones, medios, consecuencias y ocasiones de su aplicación. Los mecanismos sociales son aquellos aplicados por los ciudadanos, en el ejercicio de sus derechos y libertades; estos mecanismos tienen diversos grados de influencia social y política pero no tienen un carácter vinculante para las autoridades y los funcionarios públicos (Cuadro 1).

En términos de los ámbitos de competencia, los mecanismos de rendición de cuentas pueden ser: políticos, legales y administrativos. La rendición de cuentas política comprende los mecanismos que permiten velar por el cumplimiento de las ofertas electorales y de los objetivos propuestos por el gobierno y ejercer un escrutinio público sobre sus actos. La rendición de cuentas legal comprende los mecanismos que sirven para controlar la legalidad de las acciones del Estado. La rendición de cuentas administrativa comprende los mecanismos para controlar el ajuste de la operación de las instituciones públicas a las disposiciones administrativas que las regulan y a los objetivos de resultado y desempeño establecidos por la autoridad pública correspondiente (Beetham, 1994).

Cuadro 1

Mecanismos de rendición de cuentas y ejemplos representativos

MBITO	LOCUS		
	Horizontal	Vertical	
		Institucional	Social
Político	Parlamento	Elecciones	Medios de comunicación, organizaciones vicarias, partidos políticos
Legal	Entidad de fiscalización superior Auditoría interna Sistema de administración de justicia (Sala Constitucional)	Plebiscitos, referendums	N.A.
Administrativo	Entidad de fiscalización superior Auditoría interna	N.A.	N.A.

N.A: No aplica

Fuente: Elaborado por el autor, con base en O'Donnell, 1997 y 2000 y Beetham, 1994.

De lo expuesto se deduce que, en un Estado democrático, el ejercicio de la petición y rendición de cuentas supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley. No se trata de una mera colección de leyes sino de una forma de organización y de funcionamiento de las instituciones y de sus relaciones con las personas, con una burocracia pública estable e independiente (Linz y Stepan, 1996: 11 y ss; Weber, 1977). Aunque en las democracias modernas los estados de derecho se organizan en diversas formas, hay ciertas características esenciales que son comunes a todos ellos:

- La separación, balance e interrelación entre los tres poderes; esta separación da pie a la vigilancia recíproca entre los poderes del estado. El modo de separación y equilibrio de poderes depende, en cada caso, del diseño constitucional específico, pero un estado democrático siempre implica la separación y la vigilancia entre poderes (Sartori, 1997).
- Instituciones dotadas de independencia jurídica que ejerzan control político, legal y administrativo sobre la labor de las entidades públicas. Este control asegura que las competencias ejercidas por las entidades públicas han sido aprobadas de conformidad con las normas y procedimientos legales y que las acciones emprendidas por los funcionarios públicos se ciñen a las disposiciones y normas establecidas. Las facultades legales, las capacidades administrativas y técnicas y los recursos financieros

de las instituciones contraloras, varían mucho entre los distintos estados democráticos, pero están presentes en todos ellos.

- Instituciones de protección de los derechos de los ciudadanos, capaces de defender estos derechos frente a las acciones del estado, de sancionar las eventuales violaciones y de compensar a las personas por los daños y perjuicios que se les hayan provocado. Estas instituciones son de naturaleza legal, por ejemplo, las entidades que forman parte del sistema de administración de justicia en un país.

La democracia costarricense se caracteriza por ser un régimen presidencialista¹⁵ con un estado de derecho altamente centralizado. En este sistema político, muchos actores políticos e institucionales tienen la capacidad efectiva de vetar la formulación o ejecución de políticas públicas¹⁶.

El presidencialismo costarricense se distingue de otros sistemas políticos similares por los cada vez más numerosos controles legales, administrativos y políticos que pesan sobre el Poder Ejecutivo, especialmente los ejercidos por el Poder Judicial y por órganos desconcentrados del Poder Legislativo. Desde el punto de vista constitucional, el Poder Ejecutivo es débil, pues sus facultades legislativas están subordinadas al congreso; carece de poder de veto en la aprobación del Presupuesto General de la República; la suspensión de las garantías individuales decretada por el Ejecutivo no puede prolongarse por más de 48 horas si no hay ratificación legislativa y la prohibición de la reelección presidencial priva al Presidente en ejercicio de los medios para incentivar la disciplina de los diputados de su partido o para sancionar la indisciplina (Carey, 1996, 1998). Pese a lo anterior, el Presidente ha fortalecido su poder político y legal sobre el sector descentralizado del Estado.

En materia de mecanismos de control, en los últimos diez años, el Ejecutivo estableció mecanismos “internos” de carácter político (el Sistema Nacional de Evaluación -SINE-) y administrativo (las Contralorías de Servicio, mediante los decretos 22511-MIDEPLAN, del 17 de setiembre de 1993; 23721-PLAN, del 3 de marzo de 1994 y 26065-PLAN, del 18 de abril de 1997) (Proyecto Estado de la Nación, 2001b:221) que son novedosos dentro de la tradición política del país.

15 El presidencialismo es sistema político en el cual la ciudadanía elige al Poder Ejecutivo mediante elecciones directas y, con excepción del juicio político, el Poder Legislativo carece de poder para removerlo (Lijphart, 1999:12 y ss.).

16 Estas nociones provienen del informe de la auditoría ciudadana sobre la calidad de la democracia en Costa Rica (Proyecto Estado de la Nación, 2001a:137-145).

2.4 Ciudadanía y rendición de cuentas

El hecho de que las personas deleguen sólo parcialmente la soberanía del poder al gobierno implica que retienen parte de ese poder para sí. Esta parte no delegada son los derechos y libertades que ejercen cuándo y cómo lo consideran pertinente. En materia de rendición de cuentas por parte de las instituciones y funcionarios públicos, ello significa que, por más especializadas que sean las funciones de una entidad y por menos que sepan los ciudadanos sobre los asuntos técnicos, ellos conservan al menos tres derechos:

- El derecho de petición o la oportunidad de presentar sus demandas en relación con cualquier política o acto público, sea por una gestión de interés personal o por la legitimación de un interés colectivo.
- El derecho de informarse y ser informado sobre las políticas públicas que se adopten. La información sobre las políticas públicas es un principio democrático, con excepciones calificadas en un interés superior que puede ser colectivo¹⁷, como la protección de la sociedad frente a ciertas amenazas, o individual, como el derecho a la intimidad.
- El derecho a la debida defensa, es decir, la protección jurídica frente a resoluciones de la autoridad pública que se aparten del marco legal o administrativo o que violen sus derechos como ciudadano.

2.5 Ingresos tributarios y rendición de cuentas

La tributación y la rendición de cuentas son dos asuntos que, en el marco de un estado democrático de derecho, se encuentran estrechamente vinculados entre sí. Ya en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, el derecho de petición tenía como contrapartida “el deber de todos los ciudadanos de contribuir, equitativamente en razón de sus posibilidades, a las cargas públicas (Art. XIII) y su derecho de comprobar, por sí mismos o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, saber cómo se emplea y determinar la cantidad, la base imponible, el cobro y su duración” (Muñoz, 2000:11-17).

El derecho ciudadano a participar en los asuntos públicos presupone la obligación cívica de contribuir a sostener el estado que garantiza

¹⁷ Para ello existe el secreto de Estado, pero en las democracias modernas, el alcance de esta excepción está legalmente estipulado.

ese derecho. El carácter cívico de esta contribución implica que, en principio, todas las personas deben pagar impuestos incluyendo, por supuesto, a los ciudadanos que ejercen el poder. Las excepciones aceptadas al pago de impuestos son siempre muy calificadas¹⁸. Por otra parte, el carácter cívico supone que las contribuciones deben ser aprobadas de conformidad con las normas vigentes y que las normas que regulan las contribuciones al erario público son de aplicación general y basadas en algún principio de equidad¹⁹.

Por lo tanto, desde el punto de vista de las teorías democráticas, los sistemas tributarios implican mecanismos horizontales y verticales de petición y rendición de cuentas tanto en lo que concierne a los ingresos tributarios como a los gastos públicos. En materia de mecanismos verticales de rendición de cuentas, los ciudadanos tienen, por lo menos, los derechos comentados en el acápite anterior: petición y pronta respuesta, información y debida defensa. Los medios de comunicación colectiva se constituyen también en actores e instrumentos de la rendición de cuentas vertical. En materia de mecanismos horizontales, las instituciones públicas facultadas por la Constitución y las leyes tienen el derecho de pedir cuentas a la autoridad tributaria y ésta la obligación de darlas, dentro del plazo y las condiciones establecidas en cada caso.

2.6 Aspiraciones para un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Un sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios que opere en forma eficiente fortalece la democracia mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada, limita y controla la discrecionalidad burocrática, facilita un instrumento para que los gobernantes se vean obligados a asumir la responsabilidad por sus acciones de gobierno, promueve una ética de la función pública y combate la corrupción. Es decir, fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones.

18 Todas las democracias modernas establecen excepciones a la obligación de pagar impuestos. La más común es la originada en la imposibilidad material de pagarlos por parte de ciertos grupos de población con muy bajos ingresos. Aún en estos casos, la excepción está cuidadosamente delimitada, así como las sanciones para quienes, sin merecerlo, se escuden en ella para evadir su obligación.

19 La equidad es un valor social y políticamente disputado; la disputa se origina no sólo en las diversas interpretaciones de lo que significa, sino también en el conflicto que puede surgir en relación con otros valores (Sniderman, 1996). Pero el punto que se desea subrayar es que, en una democracia, no puede defenderse un sistema tributario utilizando como justificación la conveniencia de sostener privilegios para ciertos sectores sociales en virtud de su linaje, vínculo de sangre o poder.

El marco conceptual expuesto, la consulta con expertos en temas tributarios y fiscales y una amplia revisión de bibliografía permitieron identificar un conjunto de aspiraciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas para atender las expectativas de la ciudadanía y de las entidades gubernamentales sobre una gestión tributaria eficiente y transparente.

En el Cuadro 2 se presenta un conjunto de diez aspiraciones básicas para la existencia de un proceso de rendición de cuentas en materia tributaria. A cada aspiración se le asigna una definición funcional, que corresponde a los criterios para valorar el desempeño. También se consigna la forma en que se estudia el desempeño de la administración tributaria y en qué lugar del documento se hace.

Cuadro 2
Aspiraciones para un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Aspiración	Criterio	Dónde se discute en el documento
Transparencia	Información clara, confiable, eficiente y oportuna sobre diseño, gestión y resultados de la política tributaria	Sección 4.3.2: programas y criterios de fiscalización de contribuyentes Sección 4.4: mecanismos, procedimientos e indicadores
Integridad	Correcto, adecuado y honorable desempeño de la gestión de ingresos tributarios	Sección 4.5.1: balance por componentes de rendición de cuentas Sección 4.5.2: balance por ámbitos de control
Imparcialidad	Trato igual y correcto a todos los ciudadanos	Sección 3.1.2: establecimiento constitucional de derechos de petición y pronta resolución, información y acceso a la justicia Sección 4.3: instrumentos de fiscalización
Confiabilidad	Garantía del respeto de los derechos de los contribuyentes y del cumplimiento de la ley	Sección 3.1.2: derechos fundamentales Sección 3.1.3: diseño constitucional del control orgánico Sección 3.2.1: marco legal básico de la Administración Pública Sección 3.3.2: control orgánico no judicial de la Administración Tributaria
Autonomía	Independencia del poder político	Sección 4.2: estructura orgánica y competencias Dependencia del viceministro de Ingresos
Continuidad	Sistemas de planificación permanentes, monitoreo y evaluación de la gestión tributaria	Sección 4.3.1: papel de la Auditoría Interna Sección 4.3.2: divisiones de control gerencial y fiscalización Sección 4.3.4: control ejercido por la CGR
Facultación	Marco normativo que defina las responsabilidades delegadas a la administración, la forma en que será evaluado el desempeño y un marco de recursos que permita una adecuada gestión	Sección 3.2: marco legal básico de la Administración Pública Sección 3.3: el control de la Administración Tributaria Mecanismos internos y externos de control Sección 3.4: cambios recientes en el marco legal de la AT Sección 4.1: estructura orgánica y funciones de la AT Sección 4.3.3: el papel de los tribunales administrativos Sección 4.3.4: el control externo ejercido por la CGR

Aspiración	Criterio	Dónde se discute en el documento
Fiscalización	Información, competencias y recursos para el ejercicio de control. Sanciones asociadas al incumplimiento de la administración y los administrados	Sección 3.2.1: marco legal básico de la Administración Pública. Competencias y sanciones al incumplimiento de labores Sección 3.2.2: marco legal e institucional del control orgánico no judicial Sección 4.2.5: problemas para sancionar el recurso humano Sección 4.3: el control interno y externo
Explicación de resultados	Presentación periódica de resultados y evaluación de la oportunidad, comprensión y responsabilidad	Sección 4.4.1: ausencia de informes periódicos Sección 4.4.2: informes de otras instituciones relacionadas con la AT Sección 4.4.5: los indicadores de gestión
Voluntad política	Compromiso de asumir las consecuencias políticas, legales y administrativas de los resultados del proceso de control. Capacidad de analizar y autoridad para aprobar o no los informes de resultados	Sección 2.5: ingresos tributarios y rendición de cuentas Sección 3.1.1: diseño constitucional del control orgánico Sección 3.2: marco legal e institucional del control orgánico no judicial Sección 4.2: actores y relaciones institucionales

Fuente: Consulta con expertos; CCAF-FCVI, 1996; CIAT, 2001; Dessautels, 1994; Herrero, 2000, 2001; Gutiérrez, 1998; Petrei, 1998; Proyecto Estado de la Nación, 2001b.

3. EL MARCO NORMATIVO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En esta sección se revisa el marco jurídico que norma la obligación de las instituciones públicas y sus funcionarios de rendir cuentas, los derechos de los ciudadanos de pedir las y la obligación general del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, y en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, gestión y control de impuestos.

3.1 Marco constitucional de la rendición de cuentas

3.1.1 El concepto de rendición de cuentas

El artículo 11 de la Constitución establece la obligación de rendir cuentas de la Administración Pública:

“Artículo 11.-Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública.

La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados **y rendición de cuentas**, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados **y rendición de cuentas** opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.” (El resaltado no es del original).

Para extraer las consecuencias jurídicas del mandato establecido en el artículo 11 de la Constitución, es necesario recordar el concepto de rendición de cuentas y de la expresión asociada de *accountability* discutido en la sección 2. En ese sentido, la rendición de cuentas corresponde a las distintas formas de control a las que pueden someterse los poderes públicos (político, de legalidad y administrativo) y que pueden ser ejercidas por los ciudadanos o por órganos públicos, según lo que establece el ordenamiento jurídico.

Aunque la rendición de cuentas es exigible a todos los poderes públicos, el artículo 11 hace referencia expresa a la Administración Pública cuando señala²⁰ que estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas. Además, establece el principio de legalidad en virtud del cual el ejercicio de las potestades administrativas debe estar autorizado por ley, por cuanto los funcionarios públicos ejercen su autoridad por delegación. Este principio y el carácter delegado de la autoridad de los funcionarios públicos dan lugar a la rendición de cuentas en el ámbito del control de legalidad de los actos y actividad administrativa, que consagra el artículo 49 de la Constitución al establecer la jurisdicción contencioso-administrativa. La rendición de cuentas puede considerarse parte del control entre los órganos del Estado y puede ser exigida directamente por los ciudadanos.

En ambos casos adquiere especial relevancia el tema de los derechos fundamentales, pues hay una relación entre el control sobre los poderes públicos y el ejercicio de ciertos derechos fundamentales, en tanto estos garantizan los medios para ejercer control y exigir rendición de cuentas o limitan el control que pueden ejercer los órganos estatales, en cuanto aseguran un ámbito de intimidad a los particulares frente a las competencias de los órganos públicos con potestad para fiscalizar.

20 La Administración Pública en sentido amplio está constituida por los poderes del Estado y los demás entes públicos, tal y como lo establecen los artículos 1 y 21 de la Ley General de la Administración Pública.

3.1.2 Derechos fundamentales y rendición de cuentas

El derecho de petición y pronta resolución

El artículo 27 de la Constitución, al garantizar el derecho de petición y pronta respuesta, establece el principal medio jurídico para que los ciudadanos puedan exigir cuentas a los funcionarios de la Administración Pública:

“Artículo 27.- Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho a obtener pronta resolución.”

El contenido y alcance de este derecho ha sido definido por la Sala Constitucional, que tiene abundante jurisprudencia sobre el tema: “...el artículo 27 constitucional faculta a los ciudadanos para dirigirse ante cualquier funcionario público o entidad oficial, con el fin de exponer un asunto de su interés y esa garantía se complementa con el derecho a obtener pronta respuesta²¹.”

Según la doctrina de la Sala Constitucional, el derecho que garantiza el artículo 27 puede dar lugar a pretensiones concretas²² frente a la Administración, o a la solicitud de información respecto de un asunto de interés general o particular, con plazos distintos para que la Administración responda²³.

La petición en sí misma es una forma de pedir cuentas, ya sea que se formule como una solicitud de información acerca de un asunto de interés general o particular o que se trate de una pretensión concreta²⁴. En este sentido, la Sala Constitucional ha reconocido que “....el llamado derecho de petición se convierte en un instrumento más y más utilizado por las personas para enterarse del modo en que la

21 Sentencia número 731-94 de la Sala Constitucional.

22 Pretensiones concretas son peticiones específicas que la administración tiene que otorgar o denegar y que afectan los intereses particulares del gestionante.

23 En el primer caso, la petición tiene requisitos establecidos por ley, y la administración cuenta con un plazo de dos meses para responder en relación con la pretensión formulada, a menos que haya otro plazo establecido en la ley. En el segundo caso, el plazo para contestar es de diez días hábiles, a menos que, también, la ley disponga otro.

24 Si la petición consiste en una pretensión concreta que se resuelve favorablemente, lo que ha sucedido es que se ha puesto en marcha un mecanismo que obligó a la administración a cumplir con su obligación. Ante su denegación, en forma expresa o presuntamente, con base en la figura del silencio administrativo negativo, se abre la posibilidad de ejercer un control de legalidad de lo resuelto en vía administrativa para, una vez agotada esta, pasar a la esfera judicial.

25 Sentencia número 01747-99 de la Sala Constitucional.

administración pública -y sus autoridades- ejerce sus potestades y cumple los fines públicos que le han sido atribuidos”²⁵.

El pedido de información es el medio garantizado por la Constitución para que los particulares exijan a las autoridades públicas rendir cuentas en la forma más amplia. El asunto de interés puede ser cualquier aspecto relativo al desempeño de una oficina pública y da lugar a pedir explicaciones sobre el cumplimiento de las responsabilidades conferidas o delegadas a los funcionarios públicos, quienes están en la obligación de brindar la información solicitada.

El tipo de respuesta a que están obligados los funcionarios administrativos es central para que el derecho de petición opere como un instrumento jurídico útil para exigir la rendición de cuentas. En la jurisprudencia constitucional hay pocos elementos sobre lo que debe ser una respuesta aceptable, pues se limita a señalar que la misma debe ser oportuna²⁶.

El derecho de información

Aunque el derecho de acceso a la información no es en sí mismo un medio jurídico para la rendición de cuentas, sí es un derecho que permite poner en funcionamiento los mecanismos que la obligan. Su existencia facilita la rendición de cuentas y su ausencia hace de la exigencia una tarea prácticamente imposible.

Lo más cercano a una garantía constitucional del derecho de información es lo dispuesto en el artículo 30, que garantiza el acceso a los departamentos administrativos para obtener informaciones de interés público que no sean secretos de Estado²⁷, así como lo dispuesto en el artículo 46, como derecho de los usuarios a recibir información adecuada y veraz²⁸, que complementa el de petición y pronta resolución. Ambos derechos permiten articular la rendición de cuentas vertical y son un medio jurídico para que los ciudadanos hagan valer lo dispuesto en el artículo 11 de la Constitución.

26 Sentencia número 440-94 de la Sala Constitucional.

27 El artículo 20 constitucional dispone: “Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado.”

28 Establece el artículo 46 constitucional: “Son prohibidos los monopolios de carácter particular, y cualquier acto, aunque fuere originado en una ley, que amenace o restrinja la libertad de comercio, agricultura e industria. Es de interés público la acción del Estado encaminada a impedir toda práctica o tendencia monopolizadora. Las empresas constituidas en monopolios de hecho deben ser sometidas a una legislación especial. Para establecer nuevos monopolios en favor del Estado o de las Municipalidades se requerirá la aprobación de dos tercios de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa. Los consumidores y usuarios tienen derecho a la protección de su salud, ambiente, seguridad e intereses económicos; a recibir información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y a un trato equitativo. El Estado apoyará los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La ley regulará esas materias.”

El derecho de acceso a la justicia

El artículo 41 de la Constitución garantiza el acceso a la justicia, esto es, el derecho a deducir pretensiones frente a los órganos encargados de aplicar el derecho²⁹, en particular, frente a los Tribunales de Justicia. Sin embargo, también se ejerce frente a la Administración Pública como derecho de acceso a la justicia administrativa, pues este derecho garantiza la facultad de deducir pretensiones frente a aquella en la vía administrativa; en este sentido, complementa el derecho de petición cuando consiste en una pretensión concreta.

En el ámbito del control judicial de la legalidad de la actuación administrativa, los artículos 41 y 49 de la Constitución, garantizan a los particulares el derecho de accionar judicialmente frente a la Administración Pública cuando ésta actúa ilegalmente o les causa daños. Por lo tanto, su ejercicio implica la sujeción de la Administración Pública al control judicial de legalidad y constituye un medio o instrumento jurídico útil para la rendición de cuentas.

Recuadro 1

La legitimación activa en tutela del ambiente

La legitimación activa para acudir a la vía de amparo o de inconstitucionalidad que se desprende del segundo párrafo del artículo 50 constitucional³⁰, es un instrumento jurídico que propicia la rendición de cuentas en relación con los actos u omisiones de la Administración en el ámbito de la tutela y protección del ambiente.

La legitimación es un requisito procesal relativo al vínculo que debe existir entre las partes y la pretensión objeto del proceso. Desde el momento en que la Sala Constitucional interpretó que el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, garantizado por la Constitución, tutela un interés difuso y no sólo individual, se hace

29 Dispone el artículo 41 constitucional: “Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacerse justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes.”

30 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. Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado. El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes.”

Continuación

innecesaria la existencia de una lesión individual para tener por violado el derecho que ese artículo garantiza³¹.

En consecuencia, los particulares cuentan con un medio para poder someter a control la actuación de la Administración en lo que tiene que ver con el ejercicio de sus competencias en materia ambiental, incluyendo la no utilización cuando está obligada a ello. Este es un medio mucho más amplio que el representado por la posibilidad de accionar contra la Administración Pública en defensa de intereses legítimos y derechos subjetivos garantizada por los artículos 41 y 49 constitucionales.

Fuente: Jurado, J. 2002.

El derecho a la intimidad

El derecho a la intimidad está garantizado por el artículo 24 de la Constitución, que establece como principio la inviolabilidad de los documentos privados y de las comunicaciones. Este artículo pone un límite a la posibilidad de exigir cuentas, cuando para hacerlo los órganos competentes deban acceder a documentos privados de los ciudadanos o intervenir las comunicaciones.

También es un límite a la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos, en la medida en que estos no pueden incluir información contenida en documentos privados, ni obtenida mediante intervenciones a las comunicaciones entre particulares³².

Las únicas excepciones a estos límites las establece la ley, aprobada en las condiciones establecidas por el artículo 24 de la Constitución, como ocurre con los funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República (CGR), cuyas competencias para revisar información contable para fines tributarios o para fiscalizar el uso de fondos públicos, están establecidas por la Ley Orgánica de la CGR (LOCGR) y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT).

31 Sentencia número 3705-93 de la Sala Constitucional.

32 La Sala Constitucional lo ha señalado al interrelacionar lo establecido en los artículos 24, 27 y 30: aquellos documentos privados que se encuentran en oficinas no pierden, por esa circunstancia, su carácter de tales, por lo que están protegidos por la garantía de inviolabilidad establecida en el numeral 24 de la Constitución. Ver sentencia número 934-93.

3.1.3 El diseño constitucional del control orgánico

Los controles establecidos entre los distintos órganos del estado posibilitan su rendición de cuentas. A continuación se describen los controles de otros órganos estatales sobre el Gobierno y la Administración Pública.

El punto de partida del control orgánico³³ diseñado en la Constitución es el carácter responsable de los poderes públicos que establece el artículo 9. En lo que tiene que ver con el Poder Ejecutivo, los artículos 148 y 149 delimitan las responsabilidades del Presidente de la República y sus ministros.

El control político del Gobierno lo ejerce la Asamblea Legislativa mediante la potestad de nombrar las Comisiones Legislativas de Investigación (artículo 121, 13) y la competencia para interpelar a los ministros (artículo 121, 24). También cabe mencionar la obligación del Presidente de la República de presentar un mensaje escrito a la Asamblea Legislativa al comienzo del primer período anual de sesiones (artículo 139, 4) y de rendir todos los informes que la Asamblea le solicite (artículo 140, 11).

Los ministros tienen obligaciones similares, pues cada año deben presentar un informe sobre los asuntos de su dependencia (artículo 144) y tienen el deber de concurrir a la Asamblea Legislativa cuando esta lo solicite (artículo 145).

El control judicial de legalidad de la actuación estatal lo establece la Constitución en los artículos 10, 48 y 49. El artículo 10, al crear la Sala Constitucional, instaaura un mecanismo para controlar la constitucionalidad de la producción normativa del Estado, o sea, su conformidad con la norma superior del ordenamiento jurídico.

El artículo 48 establece como competencia de la Sala Constitucional la protección de los derechos fundamentales de las personas por medio del recurso de amparo y el de hábeas corpus; estos recursos permiten controlar la constitucionalidad de los actos de la administración.

El control judicial de la legalidad ordinaria de la actividad de la administración lo establece el artículo 49 cuando instaaura la jurisdicción contencioso-administrativa como atribución del Poder Judicial.

33 Se entiende por control orgánico el que se establece entre órganos estatales de oficio o por la acción de un sujeto privado. Como todo control, puede desenvolverse en varios ámbitos: el político, el judicial y el administrativo, este último referido a la eficiencia y eficacia en la gestión administrativa.

Como un control que es a la vez de legalidad y de gestión, la CGR, órgano de creación constitucional, ejerce la fiscalización de la Hacienda Pública, tal y como lo establecen los artículos 183 y 184. La CGR fiscaliza la ejecución y liquidación de los presupuestos nacionales ordinarios y extraordinarios y aprueba o desaprueba los de las municipalidades e instituciones autónomas. Además, envía anualmente a la Asamblea Legislativa una memoria con las recomendaciones del Contralor; a través de la Contraloría, la Asamblea controla el manejo de los fondos públicos por parte de la administración.

3.2 Marco legal e institucional del control

3.2.1 Marco legal de la Administración Pública

Con respecto a los mecanismos legales que permiten poner en marcha procesos de rendición de cuentas por parte de la administración pública, la referencia principal es el marco legal básico que la regula: la Ley General de la Administración Pública (LGAP).

El procedimiento administrativo para asegurar el cumplimiento de los fines de la administración pública lo establece el artículo 214.1 de la Ley, mediante el cual los administrados pueden tramitar demandas, peticiones y gestiones. La conclusión del procedimiento abre la vía para los recursos correspondientes: el artículo 261.1 y 3 de la LGAP establece que, si no hay acto expreso que ponga fin al procedimiento administrativo, se produce el acto negativo presunto para efectos de los recursos administrativos o la acción judicial, según el caso.

La LGAP disciplina las relaciones de dirección y jerárquicas entre órganos³⁴. Las relaciones entre órganos implican la vigilancia y fiscalización de unos sobre otros; ya se trate de una relación de dirección o jerárquica, el órgano que dirige o el superior controla al dirigido o al inferior en cuanto a la legalidad y conveniencia de su actuación. En este contexto, es posible que determinados órganos exijan cuentas a otros en el ámbito legal, administrativo o incluso político.

La LGAP establece un régimen de responsabilidad por daños de la administración y sus servidores y de responsabilidad disciplinaria de estos últimos³⁵; la administración y sus servidores responden por

³⁴ Artículos 99 a 106 de la LGAP.

³⁵ Estatuto del Régimen de Servicio Civil y su Reglamento.

daños derivados de conducta lícita e ilícita; los empleados responden también por el incumplimiento de sus deberes³⁶.

3.2.2 Marco legal del control orgánico no judicial

El control orgánico no judicial se cumple en diversos ámbitos de control (político, de legalidad y administrativo), según las áreas en que se desarrolla la actuación administrativa³⁷.

En el ámbito del control de legalidad, destaca el papel de la Procuraduría General de la República que, en su función de órgano superior consultivo técnico-jurídico de la Administración Pública, elabora dictámenes y pronunciamientos que constituyen jurisprudencia administrativa y vinculan al ente u órgano consultante. También hay que señalar su participación en los procesos de control de constitucionalidad de las normas, pues como órgano asesor de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, informa a propósito de las acciones y consultas judiciales de inconstitucionalidad. En este ámbito específico, el papel de la Procuraduría no es defender la constitucionalidad de la norma impugnada, sino dar su opinión sobre la legitimidad constitucional de la misma³⁸.

Además, la Procuraduría tiene otras competencias que dan lugar a controles específicos, como por ejemplo, poner en conocimiento de los jefes respectivos toda incorrección de los servidores públicos acaecida en los procedimientos jurídico-administrativos, así como la defensa del ambiente, el patrimonio nacional, los recursos de la zona marítimo-terrestre, el mar territorial, la zona económica exclusiva y la plataforma continental. Aunque la Procuraduría puede actuar de oficio en cumplimiento de estos deberes, también lo hace por denuncias de los particulares³⁹.

También hay que mencionar a la Defensoría de los Habitantes de la República, órgano adscrito a la Asamblea Legislativa que tiene la función de velar porque el funcionamiento del sector público se ajuste al ordenamiento jurídico y por la ética y justicia de sus actuaciones.

36 Artículos 194 y siguientes, así como 211 a 213 de la LGAP.

37 Por control orgánico no judicial se entiende el ejercido por órganos estatales respecto de otros órganos estatales; puede abarcar los ámbitos políticos, de legalidad y administrativo.

38 Artículos 1, 2 y 3b de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, número 6815 y sus reformas, así como los artículos 75, 81 y 105 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional número 7135.

39 Artículo 3 incisos ch y h de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, artículo 4 de la Ley de la Zona Marítimo Terrestre número 6043 y sus reformas y artículo 102 de la Ley Orgánica del Ambiente número 7554.

La Defensoría tiene competencias muy amplias y la obligación de rendir un informe anual a la Asamblea Legislativa; este informe es un diagnóstico del comportamiento del sector público en cuanto al respeto de los derechos de los habitantes.

Aunque puede actuar de oficio, la función principal de la Defensoría es tramitar las quejas que interponen los ciudadanos y que generan la obligación de rendir un informe por parte del servidor público respectivo⁴⁰. A través de la Defensoría, las personas pueden exigir cuentas a los funcionarios y servidores públicos en relación con la legalidad y ética de sus actuaciones.

La función de la CGR comprende el control de legalidad de la Hacienda Pública, del ejercicio de sus potestades y de las actividades de los funcionarios en relación con el manejo del patrimonio público⁴¹.

El control de legalidad abarca todo lo relativo a los controles internos, en particular la labor de las auditorías internas, la materia presupuestaria, la aprobación de actos y contratos celebrados por el Estado y la potestad para declarar la nulidad absoluta de los actos y contratos administrativos, sin perjuicio de lo que en este campo corresponda a la administración activa⁴². La CGR ejerce mediante su fiscalización control de legalidad, y asimismo, mediante la potestad consultiva que le otorga el artículo 29 de su Ley Orgánica.

La rendición de cuentas sobre la gestión administrativa se puede dar en el ámbito del control de legalidad, pero también puede ser el resultado de un control de eficiencia de la gestión administrativa. En esto cumple un papel importante el Área de Evaluación y Seguimiento del Ministerio de Planificación y Política Económica (MIDEPLAN), cuyas actuaciones permiten pedir cuentas a la Presidencia de la República⁴³. También hay que mencionar el Sistema Nacional de Evaluación (SINE)⁴⁴, integrado por todo el sector público; según la

40 Artículos 1, 12, 15 y 16 de la Ley de la Defensoría de los Habitantes de la República número 7319.

41 Artículos 8 y 11 de la LOGR número 7428 y sus reformas.

42 Artículos 18, 20, 26 y 28 de la LOGR, artículos 84 a 92 de la Ley de la Contratación Administrativa número 7494 y sus reformas y artículos 173 y 176 de la LGAP.

43 El Decreto Ejecutivo N° 23323 de 17 de mayo de 1994 establece lo siguiente: "Artículo 11.- Funciones del Área de Evaluación y Seguimiento. a) (...). La evaluación y seguimiento de las acciones de Gobierno debe permitir tanto al Despacho como a la Presidencia de la República pedir cuentas a los órganos y entes de la Administración Pública en el cumplimiento de las metas y prioridades establecidas para la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo."

44 El Sistema Nacional de Evaluación fue creado mediante el Decreto número 2370-PLAN del 25 de octubre de 1994, reformulado mediante el Decreto número 24175-PLAN de 10 de mayo de 1995.

normativa que regula su funcionamiento, es un instrumento para valorar la actuación pública por medio de la rendición de cuentas⁴⁵.

En el área de los recursos financieros del sector público, es importante destacar las funciones de control y evaluación que cumplen la CGR y la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN).

Como ya se mencionó, la Contraloría ejerce un control de eficiencia y legalidad respecto del manejo de los fondos públicos, según lo disponen los artículos 11 y 17 de su Ley Orgánica. De acuerdo con el artículo 18 de esa misma ley tiene potestades de control presupuestario, por lo tanto, además de aprobar o desaprobar los presupuestos de la administración, fiscaliza la forma en que se formulan y organizan, para que se ajusten a las prescripciones técnicas y a los planes de desarrollo. También ejerce control sobre la actividad contractual de la administración pública⁴⁶ y fiscaliza el sistema de control con la colaboración de las auditorías internas.

El artículo 61 de la LOCGR establece que todo sujeto vinculado a la Hacienda Pública debe contar con una auditoría interna, cuyas competencias define el artículo 63 de esa misma Ley⁴⁷. Las auditorías deben informar a la administración activa para que adopte las recomendaciones que emitan en ejercicio de sus competencias. Si hay conflicto entre la auditoría y la administración, resuelve la Contraloría⁴⁸ (las disposiciones aquí citadas de los artículos de la LOCGR están recogidas en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación).

45 El artículo 1° del Decreto número 24175-PLAN dispone: “Créase el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), el cual registrá de manera vinculante para los órganos, entes públicos y empresas del Estado, según las disposiciones y procedimientos estipulados en el presente Decreto. El SINE estará constituido por dos módulos complementarios: el primero denominado “módulo de auto evaluación” dirigido a desarrollar la cultura institucional de la evaluación, el seguimiento y el debido rendimiento de cuentas y el otro, denominado modelo de evaluación externa, como medio para garantizar la transparencia del proceso de evaluación institucional. El SINE será coordinado por MIDEPLAN.”

46 Así lo establecen los artículos 101 y 102 de la Ley de la Contratación Administrativa, número 7494 de 24 de abril de 1995.

47 El artículo 63 de la LOCGR establece: “COMPETENCIA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS. Compete primordialmente a las auditorías internas: a) Controlar y evaluar el sistema de control interno correspondiente y proponer las medidas correctivas. b) Cumplir con las normas técnicas de auditoría, las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República y las del ordenamiento jurídico. c) Realizar auditorías o estudios especiales, en relación con cualquiera de los órganos sujetos a su jurisdicción institucional. d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende e igualmente advertir a los órganos pasivos que ellas fiscalizan, sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento. e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que, legal o reglamentariamente, deban llevar los órganos sujetos a su jurisdicción institucional. f) Las demás que contemplen las normas del ordenamiento de control y fiscalización y los manuales sobre la materia, emitidos por la Contraloría General de la República.

48 Artículo 66 de la LOCGR.

La Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (LAF) número 8131 del 4 de setiembre de 2001 también tiene relación con el control y la evaluación presupuestarios. Uno de sus objetivos es desarrollar sistemas que faciliten información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público, como apoyo a los procesos de toma de decisiones y evaluación de la gestión. Aquí cabe recordar que el artículo 30 de la Constitución garantiza el acceso de los ciudadanos a esa información, además de que su suministro por parte de los funcionarios públicos puede ser objeto del derecho de petición y pronta resolución garantizado por el artículo 27.

La LAF establece la obligatoriedad de los sistemas de control interno y externo de controlar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público. Los controles internos deben ejercerlos los jefes de las respectivas dependencias, los externos, la CGR⁴⁹.

La DGPN y la CGR deben elaborar los criterios y lineamientos generales de las normas técnicas relativas al proceso de programación, presupuestación y evaluación presupuestaria del sector público. También deben formular los lineamientos de control de estas funciones para que los funcionarios encargados rindan cuentas⁵⁰.

Los artículos 49 a 57 de la LAF le otorgan al Ministerio de Hacienda, a la DGPN, al MIDEPLAN y a la CGR, atribuciones de control y evaluación sobre la ejecución presupuestaria. El artículo 49 le da a la Dirección y a la Contraloría competencias para determinar las normas técnicas para el control y evaluación de la ejecución presupuestaria. Y según el artículo 55, la administración debe rendir informes periódicos y finales de evaluación presupuestaria, así como de gestión, resultados y rendición de cuentas, de conformidad con las disposiciones de los Ministerios de Hacienda, MIDEPLAN y la CGR.

3.3 El control de la administración tributaria y la rendición de cuentas

El Ministerio de Hacienda está constituido por los despachos del ministro y dos viceministros, uno encargado de los ingresos y los recursos financieros y otro de la administración del gasto. Además, cuenta con una Dirección Jurídica y una Auditoría Interna, así como con dos órganos desconcentrados de suma importancia: el Tribunal Fiscal

49 Artículos 17 y 18 de la LAF número 8131 del 4 de setiembre de 2001. Artículo 60 de la LOCGR que establece la responsabilidad del jefe de la dependencia en el control interno (la responsabilidad del jefe de la dependencia está recogida en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación).

50 Artículo 32 de la LAF.

Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional (TAN). También tiene un conjunto de unidades administrativas que corresponden a la Administración Central del Ministerio y a los Servicios Tecnológicos.

Las unidades administrativas vinculadas a la recaudación de los ingresos son: la Dirección General de Tributación (DGT), el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) y la Dirección General de Hacienda (DGH)⁵¹; estas unidades son las que componen la estructura orgánica de la administración tributaria del Ministerio de Hacienda. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) establece lo siguiente:

“Artículo 99.- Concepto y facultades. Se entiende por administración tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.”

El control sobre la administración tributaria respecto a la recaudación de tributos es un control de legalidad y de gestión administrativa y puede ser interno o externo.

3.3.1 Control interno

Los particulares disponen de mecanismos jurídicos para poner en funcionamiento procedimientos administrativos destinados a ejercer un control de legalidad sobre la actuación de la administración tributaria. Estos procedimientos se inician a gestión de parte y por lo tanto, el control de legalidad se desenvuelve dentro de los márgenes definidos por el interés de quien inició la gestión, aunque se trata de rendición de cuentas de la administración tributaria en el ámbito del control de legalidad de sus actos.

De acuerdo con el artículo 156 del CNPT, los administrados pueden ejercer el recurso de apelación contra la administración tributaria a través del Tribunal Fiscal Administrativo, que agota la vía administrativa; sus fallos son impugnables ante la jurisdicción contencioso administrativa, según lo dispone el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que da lugar al control de legalidad en sede judicial.

51 La DGT fue creada mediante Decreto número 27146-H de 21 de mayo de 1998, el SNA encuentra su regulación en la Ley General de Aduanas (artículo 8) número 7557 de 14 de junio de 1996, y la DGH fue creada por la Ley 3022, de 27 de agosto de 1962.

El artículo 102 del CNPT establece que toda petición o recurso que los administrados planteen debe ser resuelto en el plazo de dos meses; transcurrido el plazo indicado se produce el silencio administrativo negativo que da lugar al acto denegatorio presunto de la petición presentada, contra el cual cabe el recurso de apelación a que hace referencia el artículo 156, cuya resolución corresponde al Tribunal Fiscal Administrativo.

Otro medio para ejercer control de legalidad sobre la actuación de la administración tributaria es la posibilidad de plantear consultas con relación a algún aspecto sobre el cual se quiera que la administración defina cómo se ha de aplicar el Derecho. La administración cuenta con cuarenta y cinco días para evacuar la consulta y lo que resuelva puede ser objeto del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo⁵².

El Tribunal Fiscal Administrativo es entonces el órgano que ejerce el control de legalidad de la actuación de la administración tributaria en sede administrativa. Actúa a instancia de parte y resuelve pretensiones concretas de los administrados (artículos 156 y 157 CNPT) que de esta forma ejercen acciones que implican la rendición de cuentas de la administración tributaria sobre la legalidad de su actuación.

En el ámbito del control de legalidad no judicial sobre la gestión administrativa, es competencia del propio Ministerio de Hacienda, como rector del Sistema de Administración Financiera, promover la eficiencia y la eficacia del sistema de recaudación de ingresos que le compete⁵³. Una de las funciones del Director General de Tributación es presentar informes periódicos sobre los resultados de su gestión a las autoridades superiores del Ministerio de Hacienda⁵⁴.

La administración tributaria, en cumplimiento de lo estipulado por el artículo 61 de la LOCGR, cuenta con una Auditoría Interna, cuya función es evaluar las operaciones contables, financieras, administrativas y de cualquier otra naturaleza. Es un control interno que pondera la eficiencia y eficacia de otros controles internos establecidos por la administración⁵⁵.

52 Artículos 119 y 156 del CNPT número 4755 de 29 abril de 1971.

53 Vid. Artículo 28, b) de la LAF.

54 Así lo dispone el artículo 5, g) del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, número 27146-H de 21 de mayo de 1998.

55 Artículo 3 del Decreto número 19067-H.

La Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda ejerce un control administrativo en relación con la eficiencia y eficacia de la prestación del servicio, por lo que tiene libre acceso a toda la información del Ministerio y debe comunicar sus resultados a las máximas autoridades del Ministerio⁵⁶. También cumple funciones de control de legalidad, según lo establece la LOCRG.

Las denuncias de los administrados son parte del sistema de control interno relativo a la gestión administrativa; sin embargo, no tienen ninguna participación en el procedimiento y la administración tributaria tiene discrecionalidad para archivar las denuncias que considere infundadas⁵⁷. En todo caso, se trata de un mecanismo mediante el cual los administrados ponen en conocimiento de la administración tributaria las anomalías que conozcan para que los órganos internos ejerzan sus competencias⁵⁸.

Por último, cabe mencionar que la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (LAF) introdujo en el ordenamiento jurídico aspectos de control interno novedosos, que aclaran la obligación del Ministerio de Hacienda de rendir cuentas y las competencias de las entidades fiscalizadoras.

3.3.2 Control externo

El control externo también se presenta como un control de legalidad que puede ser judicial o no judicial. Si se trata de la protección de derechos fundamentales o de la constitucionalidad de las normas, el control de legalidad judicial lo ejerce la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. La jurisdicción constitucional es un medio que sólo puede utilizar quien sea titular de un derecho fundamental, para el caso del recurso de amparo y frente a actos concretos de la administración tributaria, o por quien ostente activamente la condición de legitimado, según lo que establece el artículo 75 de la Ley

56 Artículos 14, 15 y 19 del Decreto número 19067-H.

57 El artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria dispone lo siguiente: “Denuncias. Las denuncias que presenten las personas físicas o jurídicas, relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos, serán trasladadas a los órganos competentes. Estos órganos programarán las actuaciones que procedan, si se considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados y desconocidos para la administración tributaria. Podrán archivar, sin más trámite, aquellas denuncias que se fundamenten en meros juicios de valor o en las que no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados, de modo que los órganos de la Administración puedan juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos. No se considerará al denunciante como parte interesada en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni estará legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.”

58 La DGT ha hecho algunos esfuerzos para depurar los criterios interpretativos de la AT. El informe de labores del 2001 indica que dictó más de 25 resoluciones generales y más de 50 directrices interpretativas.

de la Jurisdicción Constitucional, para el caso de la acción de inconstitucionalidad frente a actos normativos de la administración⁵⁹. La Sala Constitucional no ha reconocido la existencia de intereses difusos en el ámbito tributario, aunque sí puede reconocer la existencia de intereses corporativos.

Una parte del control judicial de legalidad corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa que regula un proceso especial en materia tributaria⁶⁰. Se trata de un mecanismo jurídico por medio del cual los administrados pueden impugnar actos relativos a la fijación o liquidación de impuestos, tasas, contribuciones, multas y demás créditos o rentas públicas. La puesta en marcha de este mecanismo implica la rendición de cuentas de la administración tributaria en el ámbito del control de legalidad de sus actos.

En el ámbito del control de la gestión de la administración tributaria, la CGR tiene potestad fiscalizadora respecto al cumplimiento de las funciones de los funcionarios encargados de la determinación, gestión de cobro, percepción, custodia y depósito de las rentas y otros fondos públicos. También fiscaliza el otorgamiento de beneficios patrimoniales gratuitos a sujetos privados, para asegurar que el beneficio otorgado se usa en forma eficiente; para esto cuenta con la garantía de acceso y disposición de información que establece su Ley Orgánica en el numeral 13⁶¹.

Por último, el Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, debe rendir un informe anual a la Asamblea Legislativa sobre el monto de la recaudación efectuada por impuesto sobre la renta. Esto constituye un medio de control orgánico entre los poderes del Estado, en virtud del cual el Ejecutivo rinde cuentas al Legislativo sobre el cumplimiento de sus funciones en la recaudación de un impuesto⁶².

59 El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece lo siguiente: "Para interponer la acción de inconstitucionalidad es necesario que exista un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se invoque esa inconstitucionalidad como medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado. No será necesario el caso previo pendiente de resolución cuando por la naturaleza del asunto no exista lesión individual y directa, o se trate de la defensa de intereses difusos, o que atañen a la colectividad en su conjunto. Tampoco la necesitaran el Contralor General de la República, el Procurador General de la República, el Fiscal General de la República y el Defensor de los Habitantes. En los casos de los dos párrafos anteriores, interpuesta la acción se seguirán los trámites señalados en los artículos siguientes, en lo que fueren compatibles."

60 Artículos 82 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa número 3667.

61 Artículos 13 y 25 de la LOCGR.

62 Inciso f del artículo 21 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria número 8114.

3.4 Cambios recientes en el marco legal de la administración tributaria: implicaciones para la rendición de cuentas

Durante la década de los noventa, se promulgaron algunos instrumentos jurídicos para modificar la estructura tributaria y la administración de la recaudación de impuestos. En el Cuadro 3 se resumen los principales cambios que estos instrumentos provocaron en la obligación del Estado de rendir cuentas sobre los objetivos, el proceso y los resultados de la recaudación tributaria (Cuadro 3).

Cuadro 3
Análisis de los instrumentos jurídicos seleccionados

Instrumento	Implicaciones para la rendición de cuentas
Ley de Ajuste Tributario (1994) Artículos 6 y 7	Art.6: crea un impuesto sobre el traspaso de parcelas reforestadas al amparo de incentivos fiscales, establece el destino específico del mismo y asigna al Ministerio de Hacienda (MH) la recaudación y el traslado a la Dirección General Forestal. Art.7: establece el impuesto único de salida del país y su destino específico.
Ley de Justicia Tributaria (1994) Artículo 23	Art.23: reforma el Art. 8 de la Ley General del Impuesto Sobre las Ventas y establece la obligación de los contribuyentes y los declarantes de extender facturas o documentos equivalentes autorizados por la administración tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados.
Ley de Simplificación Tributaria (2001) Artículos 4, 5, 6, 12, 19, 21 y 27 Reforma artículos 98 y 98 bis	Art.4: atribuye a la DGT la administración y fiscalización del impuesto único sobre el combustible (Art.1). Art.5: establece el destino específico de ese impuesto. Art.6: establece mecanismos para fiscalizar la inversión del porcentaje correspondiente a CONAVI. Art.12: atribuye a la DGT la administración y fiscalización del impuesto único sobre bebidas no alcohólicas (Art.9). Art.19: modifica el Art.23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece las obligaciones de los agentes de retención y percepción. Art.21: adiciona el Art.64bis a la Ley de Impuesto sobre la Renta, donde establece la obligación del MH de informar a la Asamblea Legislativa sobre la recaudación del impuesto. Art.27: modifica el Art.43 del Código Tributario y establece la obligación de devolver lo indebidamente pagado. Reforma los Arts. 98 y 98 bis, estableciendo la responsabilidad penal del funcionario que facilite el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (2001)	Art.3: fines de la Ley: a) obtención y aplicación de recursos públicos según principios de economía, eficiencia y eficacia; b) sistemas de información confiables sobre el comportamiento financiero del sector público; c) marco de responsabilidades.

continuación

Instrumento	Implicaciones para la rendición de cuentas
<p>Artículos 3, 17, 18, 24, 28, 32, 51, 52, 55, 56, 57, 90, 108, 112, 113 y 114</p>	<p>Art.17: establece sistemas de controles internos y externos.</p> <p>Art.18: atribuye el control interno a la máxima autoridad y el externo a la CGR.</p> <p>Art.24: fiscalización de la Autoridad Presupuestaria respecto al cumplimiento de directrices.</p> <p>Art.28: promoción de la eficacia y eficiencia de la recaudación de impuestos, como competencia del Ministro de Hacienda.</p> <p>Art.32: obligación de informar respecto al presupuesto nacional y controlar y evaluar la ejecución de los planes y presupuestos como competencias de la DGPN.</p> <p>Art.51: informe de la DGPN sobre resultados de programas a los Ministros de Hacienda y Planificación.</p> <p>Art.52: deber del Ministro de Hacienda de informar a la CGR.</p> <p>Arts.55 y 56: Obligación de las entidades y órganos públicos de rendir cuentas e informar sobre gestión y resultados a la CGR y a los Ministerios de Hacienda y Planificación.</p> <p>Art.57: obligación de entidades y órganos públicos de dar información para efectos de evaluación al Ministerio de Hacienda.</p> <p>Art.90: subsistema de Contabilidad Pública para sistematizar la información sobre gestión financiera y presupuestaria.</p> <p>Arts. 108, 112, 113 y 114: régimen de responsabilidad administrativa y civil por el desempeño de funciones y tipos de sanciones. Papel de la CGR.</p>
<p>Sentencia de la Sala Constitucional N° 4528-99 de 15 de julio de 1999 (ver también Sentencia N° 7598/94)</p>	<p>Establece dos criterios jurisprudenciales: a) En materia de manejo de fondos públicos si por la naturaleza del asunto no es posible la existencia de una lesión individual y directa, hay acción directa; b) al dictar los presupuestos, el legislador está vinculado a las leyes que crean tributos con destinos específicos.</p>
<p>Ley General de Control Interno (2002)</p> <p>Artículos 3, 4, 12, 19, 20, 23, 32, 33, 39, 41, y 45</p>	<p>Arts. 3 y 4: la CGR dictará la normativa técnica de control interno, de acatamiento obligatorio para sujetos públicos y privados y su desobediencia será causal de responsabilidad administrativa.</p> <p>Arts. 12-19: deberes del jerarca y los titulares subordinados en materia de control interno y valoración del riesgo institucional.</p> <p>Arts. 20-23, 32, 33: establecen la obligación de contar con auditoría interna y describe la organización, deberes y potestades de los auditores.</p> <p>Arts. 39-41: causales de responsabilidad administrativa y sanciones.</p> <p>Art.45: reforma el Art. 26 de la Ley N° 7428: l a CGR fiscalizará que la Auditoría Interna cumpla con sus funciones.</p>

Una vez descrito el marco legal que norma la rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios, corresponde analizar el funcionamiento y las prácticas actuales de la administración tributaria, para poder valorar si lo previsto por el marco legal se cumple y en qué grado, así como para medir qué tan cerca se encuentra la situación actual de las aspiraciones propuestas para un sistema de rendición de cuentas en materia tributaria.

4. LA PRÁCTICA ACTUAL DE RENDICIÓN DE CUENTAS SOBRE INGRESOS TRIBUTARIOS

En los últimos diez años, la administración tributaria del país puso en marcha dos programas de modernización, uno para el SNA (1991-1997) y otro para la DGT (1996-1998). Ambos programas se han caracterizado por profundas y recurrentes reformas en las estructuras orgánicas, modificaciones en el marco legal que define las competencias y obligaciones de la administración, un acercamiento a las tecnologías informáticas, una mayor preocupación por el nivel profesional de los funcionarios, la simplificación de trámites y procedimientos y la búsqueda de mejores sistemas de control.

Aunque la meta de una estructura tributaria sencilla, de fácil administración, de bases amplias, con una adecuada capacidad de recaudación y acorde con los principios de financiación, eficiencia, equidad, factibilidad y honestidad⁶³ está todavía lejos, las características de la administración tributaria del 2002 son diferentes y superiores a las de comienzos de los noventa.

Ha habido avances importantes tanto en la automatización de procesos y en el desarrollo de sistemas informáticos, como en el marco regulativo y sancionador, un lento proceso de simplificación de la estructura tributaria y un esfuerzo por mejorar el perfil profesional de los funcionarios; el resultado de estos cambios es una administración tributaria con más capacidad para enfrentar los retos actuales de incrementar la recaudación fiscal y reducir la evasión en un marco de rendición de cuentas.

El tema de la rendición de cuentas se incorpora a la discusión tributaria en los últimos años (probablemente a partir de 1999-2000), pero aparece como una de las inquietudes del diagnóstico desde el inicio de los programas de modernización y como un componente de las áreas de trabajo de estos programas.

En el año 2002, aún persisten retos importantes en los programas de reforma en tributación y aduanas, los que se analizan a lo largo de todos los capítulos de este documento. En la siguiente sección, se describe la situación actual de los temas relevantes para la rendición de cuentas. Las secciones 4.2 y 4.3 sintetizan las condiciones y las capacidades institucionales para el desarrollo de los mecanismos de

63 Diferentes autores han propuesto principios o aspiraciones para un sistema tributario moderno (Cornick, 1998: 36-43). En su Informe FOE-IP-003/2001, la CGR reseña los cinco aspectos enumerados, que resumen diversas propuestas y están planteados en términos funcionales.

rendición de cuentas. Las tres secciones siguientes describen los procedimientos, los mecanismos y las prácticas institucionales relacionados con el tema de rendición de cuentas; por último, se presenta un balance de las tendencias en los componentes de la rendición de cuentas y una reseña de las iniciativas más recientes implementadas por el Ministerio de Hacienda para reforzar algunos puntos débiles en estas áreas.

4.1 Estructura orgánica, objetivos y funciones de la administración tributaria⁶⁴

La administración tributaria costarricense la conforman tres subdirecciones generales, dos órganos de máxima desconcentración administrativa y la Policía de Control Fiscal, todos supeditados al Viceministro de Ingresos. La estructura actual del Ministerio de Hacienda, donde los directores de Tributación y de Aduanas tienen escasa autonomía, ha sido señalada repetidamente como una debilidad para la rendición de cuentas. La relación de dependencia, sin embargo, no resulta en una pérdida de independencia para los tribunales, que resuelven en la última instancia administrativa.

Recuadro 2

El CIAT recomienda la autonomía de las administraciones tributarias

Por lo regular, las administraciones tributarias y aduaneras pertenecen al Poder Ejecutivo y dependen de los ministerios de Hacienda o de Finanzas Públicas. Sin embargo, en los últimos años, ha habido una tendencia hacia una mayor autonomía con respecto al ministerio rector, lo que ha implicado:

1. *Cambios en la figura jurídica. Evolución de departamentos en ministerios a agencias.* Ejemplos: la Agencia Española de administración tributaria, creada en 1992, la Agencia Canadiense de Aduanas y Tributación, que en 1999 pasó de ser un departamento a ser una institución con mayor autonomía⁶⁵, y la Australian Taxation Office, que en 1999 experimentó el mayor cambio de su historia⁶⁶.

64 Los aspectos de gestión no se describen con detalle, porque se discuten en otro capítulo. Solo se describen procesos administrativos cuando se trata de ilustrar algún punto importante para la rendición de cuentas.

65 En la página web de la agencia canadiense se explican los cambios realizados y las razones que los motivaron. Véase también el documento *The Canada Customs and Revenue Agency — an evolution*.

66 Véase el documento *A New Tax Office for a New Tax System*.

2. *Mayor independencia funcional, operativa, financiera y de gestión.* Además de las Agencias de España y Australia, es el caso del Inland Revenue de Inglaterra y el Internal Revenue System de Estados Unidos. Todas estas agencias tienen sus propios planes de desarrollo institucional, sus políticas de contratación de personal, etc.
3. *Ampliación de las formas de financiamiento.* Ya sea vía presupuesto del Estado, patrimonio propio, porcentaje de la recaudación, ingresos por otras actividades.

Fuente: Vargas, 2002.

En el Cuadro 4 se presenta un resumen de los objetivos administrativos de las distintas dependencias del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda y se identifican los que se relacionan específicamente con la rendición de cuentas.

Cuadro 4
Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda: objetivos y rendición de cuentas

Área o servicio	Principales objetivos	Objetivos relacionados con la rendición de
Dirección General de Tributación	<ul style="list-style-type: none"> · Recaudar y fiscalizar los tributos internos · Facilitar la declaración de los contribuyentes · Velar por la correcta aplicación de las normas tributarias · Dictar normas sobre estructura y funcionamiento interno 	<ul style="list-style-type: none"> · Planes operativos y sistema de control de gestión · Difundir normas y procedimientos tributarios · Contestar consultas de otras instituciones públicas, otras dependencias y contribuyentes · Presentar informes periódicos de labores · Planes de fiscalización de contribuyentes
Dirección General de Aduanas	<ul style="list-style-type: none"> · Recaudar y fiscalizar los tributos · Facilitar el comercio internacional · Controlar el tráfico internacional de mercancías · Velar por la correcta aplicación de la legislación aduanera · Dictar normas sobre trámites y procedimientos aduaneros · Coordinar con las entidades públicas y privadas que ejercen la <u>gestión aduanera</u> 	<ul style="list-style-type: none"> · Planes operativos y sistema de control de gestión · Planes de fiscalización de contribuyentes · Difundir normas y procedimientos · Recabar y difundir información estadística · Contestar consultas de contribuyentes e instituciones públicas · Ejercer control aduanero (inmediato, a posteriori y permanente)
Dirección General de Hacienda	<ul style="list-style-type: none"> · Asesorar en política fiscal al despacho del Ministro y al Ejecutivo · Estudiar las fuentes de ingresos fiscales y proponer cambios para mejorar la recaudación · Promover la adopción de una política fiscal sostenible · Estudiar la aplicación de las leyes · Administrar regímenes de exención · Aprobar la condonación de deudas de contribuyentes morosos 	<ul style="list-style-type: none"> · Difusión nacional de la política tributaria · Asesorar a la Asamblea Legislativa en política tributaria

Área o servicio	Principales objetivos	Objetivos relacionados con la rendición de
Tribunal Fiscal Administrativo	<ul style="list-style-type: none"> · Resolver los casos que se le remitan en última instancia 	<ul style="list-style-type: none"> · Informe semestral de labores al Viceministro · Publicación de la jurisprudencia dictada
Tribunal Aduanero Nacional	<ul style="list-style-type: none"> · Garantizar la satisfacción procesal y la resolución definitiva de los asuntos sometidos a su consideración · Garantizar la correcta aplicación e interpretación de la normativa aduanera, respetando los derechos de las partes · Crear jurisprudencia sólida · Agotar la vía administrativa en actos dictados en sede aduanera 	<ul style="list-style-type: none"> · Informe de labores al Viceministro · Publicación de la jurisprudencia dictada
Policía de Control Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> · Auxiliar al Ministro en la protección de los intereses tributarios, fiscales y hacendarios del Estado · Establecer los criterios técnicos y estratégicos para instrumentar los planes y programas de trabajo para la sostenibilidad del control fiscal · Prevención e investigación de los posibles delitos aduaneros, fiscales y hacendarios, en auxilio de las instancias judiciales correspondientes · Apoyo a las Direcciones Generales en sus planes de control y fiscalización 	<ul style="list-style-type: none"> · Apoyo a los programas de fiscalización de las direcciones generales · Seguimiento de los casos remitidos a las aduanas y fiscalías · Enlace entre el Ministerio de Hacienda y organismos en otros países para el intercambio de información

Fuente: www.hacienda.go.cr/ingresos/index.html, documentos del Ministerio de Hacienda y entrevistas a los Directores de Áreas.

Además de la estructura orgánica descrita, que depende del Viceministro de Ingresos, hay un conjunto de instituciones públicas y organizaciones privadas que tienen competencias o intereses relacionados con la administración o fiscalización de ingresos tributarios. Sus competencias se estudian en la siguiente sección.

4.2 Actores y relaciones institucionales: definición de competencias

Las instituciones relacionadas con la administración o fiscalización de ingresos tributarios se pueden clasificar en tres categorías. En primer término, las que tienen un papel protagónico en cuanto a garantizar la existencia de rendición de cuentas sobre los ingresos públicos: la Asamblea Legislativa, la CGR, la DGPN, el MIDEPLAN y la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda. Estas son organizaciones “garantes” y participan en la rendición de cuentas horizontal. En segundo término están las instituciones “vigilantes”, es decir, las que piden cuentas y están atentas a las respuestas de la Administración para verificar que sean oportunas, veraces, comprensibles y completas: la Defensoría de los Habitantes, los medios de comunicación y las organizaciones empresariales y sindicales. Desde luego que las instituciones ejercen el control en forma diferente al resto de las organizaciones y enfrentan distintas consecuencias.

Por último, están las instituciones “asesoras”, es decir, que sólo participan cuando se les consulta: la Procuraduría General de la República, la Sala Constitucional, el Banco Central, la Tesorería y la Contabilidad Nacional. Ellas comparten funciones tanto del mecanismo de rendición de cuentas horizontal como vertical.

Los auxiliares de la función pública, por su doble papel de usuarios y prestadores de servicios, tienen una función que comparte competencias entre las instituciones garantes y las vigilantes.

Cuadro 5
Instituciones relacionadas con la administración tributaria

Institución	Relación con la administración tributaria
Sector público	
Asamblea Legislativa	<ul style="list-style-type: none"> · Aprobación de la legislación sobre impuestos y sobre operación de la administración · Aprobación de los presupuestos públicos · Comisión permanente especial para el control del ingreso y el gasto público, que debe fiscalizar la Hacienda Pública · Demanda de informes anuales de cumplimiento · Investigación de temas tributarios en las Comisiones
Contraloría General de la República	<ul style="list-style-type: none"> · Certificación de la efectividad fiscal de los ingresos · Fiscalización operativa y contable de la ejecución y liquidación del presupuesto nacional · Demanda de informes anuales de cumplimiento · Presentación de Informe Anual a la Asamblea Legislativa
Procuraduría General de la República	<ul style="list-style-type: none"> · Asesoría jurídica · Emitir informes, dictámenes y pronunciamientos sobre cuestiones jurídicas que le consulte la AT
Dirección General de Presupuesto Nacional (MH)	<ul style="list-style-type: none"> · Diseño y control del presupuesto nacional · Demanda de informes anuales de cumplimiento
Tesorería Nacional (MH)	<ul style="list-style-type: none"> · Custodia y depósito
Contabilidad Nacional (MH)	<ul style="list-style-type: none"> · Registro
Auditoría Interna (MH)	<ul style="list-style-type: none"> · Fiscalización operativa y contable · Seguimiento de resoluciones de CGR, PGR, Asamblea Legislativa, Sala Constitucional
Banco Central de Costa Rica	<ul style="list-style-type: none"> · Custodia y depósito
Sala Constitucional	<ul style="list-style-type: none"> · Protección de derechos fundamentales (petición) · Control de constitucionalidad de las normas
Defensoría de los Habitantes	<ul style="list-style-type: none"> · Velar por la legalidad y moralidad de la función pública
MIDEPLAN	
SINE	<ul style="list-style-type: none"> · Evaluación y seguimiento de las metas de operación
Informe Logros	<ul style="list-style-type: none"> · Evaluación del cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo

Institución	Relación con la administración tributaria
Sector privado	
Organizaciones empresariales	<ul style="list-style-type: none"> · Participación en la discusión de proyectos de ley que modifican la carga y la estructura tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión tributaria
Auxiliares de la función pública	<ul style="list-style-type: none"> · Participación en la discusión de proyectos relacionados con materia tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión tributaria · Estudios de diagnóstico de la situación de la AT
Organizaciones sindicales	<ul style="list-style-type: none"> · Participación en la discusión de proyectos de ley que modifican la carga y la estructura tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión
Medios de comunicación	<ul style="list-style-type: none"> · Difusión de información sobre resultados de la política · Periodismo investigativo para identificar irregularidades o actos de corrupción

Fuente: CGR, 2001e y entrevistas.

Con la entrada en vigencia de la LAF, se amplían las competencias de la CGR, que debe enviar a la Asamblea Legislativa los informes del Ministerio de Hacienda y MIDEPLAN sobre los resultados físicos de los programas y el cumplimiento de las acciones estratégicas con dictamen, y de la DGPN, que debe evaluar los resultados de la gestión institucional.

Gran parte de las competencias de las instituciones relacionadas con la administración de tributos tiene que ver con sus funciones de control interno y externo, las que se diferencian según sean ejecutadas por instancias de la misma AT o por otras organizaciones públicas o privadas.

4.3 El control interno y externo: renovación de los instrumentos de control y fiscalización

No se concibe un proceso de rendición de cuentas que no disponga de mecanismos de control interno. En su concepción más amplia, “el control interno lo constituyen los planes, métodos y procedimientos necesarios para satisfacer la misión, las metas y los objetivos institucionales, de manera que se promueva la administración basada en resultados” (CGR, 2001f: 4). Pero tal como lo plantea el Proyecto presentado por la Contraloría a la Asamblea Legislativa, es también útil como “primera línea de defensa”, pues sirve para proteger los activos públicos y para prevenir y detectar errores y fraudes (Proyecto de Ley de Control Interno, febrero del 2001 ahora Ley General de Control Interno). Por lo tanto, es imperativo que el Estado modernice las herramientas de control y propicie una cultura de control, de responsabilidad por la gestión y de rendición de cuentas (CGR, 2001f: 4).

En el Proyecto mencionado, la Contraloría propone tres mecanismos para mejorar el control de la hacienda pública:

- Sistemas de valoración del riesgo que permitan conocer el grado de cumplimiento de los objetivos de control interno y la eficiencia del desempeño para la consecución de los objetivos institucionales.
- Autoevaluaciones para perfeccionar el sistema de control interno.
- Fortalecimiento de las Auditorías Internas.

El control interno es de estricta responsabilidad administrativa, como lo disponen los artículos 18 de la LAF y 60 de la LOCGR (disposición recogida en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación); este último deposita la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar los sistemas de control interno en los jerarcas y en sus titulares subordinados, los que eventualmente podrían ser sujetos de demanda.

Otras instancias consideran que el concepto integrador no es el de control interno sino el de control de la hacienda pública (control interno y externo), que requiere un sistema nacional de fiscalización que incluya temas de control interinstitucional y de rendición de cuentas. En el XV Congreso de Auditores Internos se destacó la necesidad de orientar la fiscalización hacia temas de gran impacto para las finanzas públicas y de interés de la ciudadanía, promoviendo la eficiencia en los servicios y la adecuada rendición de cuentas (Calderón, 2000). Es decir, enmarcar el sistema de rendición de cuentas en una estrategia de fiscalización de la hacienda pública.

El control interno también comprende los procedimientos implantados por la Administración para satisfacer los requerimientos de los particulares cuando plantean sus pretensiones ante aquella.

En los párrafos siguientes se describe la situación actual del proceso de fiscalización en las cuatro instancias que ejercen control administrativo y de legalidad, a saber: la Dirección General de Auditoría Interna (DGAI) del Ministerio de Hacienda, los Tribunales Administrativos, las áreas de control gerencial y fiscalización de las direcciones generales y la CGR.

4.3.1 El papel de la Auditoría Interna

En su informe de labores correspondiente al año 2001, la DGAI señala una serie de factores que limitaron el ejercicio de su función y le impiden emitir criterio sobre la fortaleza de los sistemas de control institucional y su capacidad de garantizar una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos del Ministerio.

La DGAI inició sus labores en 1989. Para 1996 contaba con 30 plazas, pero sólo logró cubrir 22, porque las demás no salieron a concurso o fueron objetadas por el Servicio Civil. En 1996, una directriz del despacho del Viceministro de Ingresos eliminó las plazas vacantes. Actualmente, sólo cuenta con 12 funcionarios, cuatro de ellos con nombramiento interino. Todos los puestos vacantes son de personal profesional y la Dirección no cuenta con un solo profesional en informática.

Además del problema de recursos humanos, la infraestructura física y tecnológica de la DGAI no está de acuerdo con las competencias que la LOCGR le asigna (ahora recogidas en la Ley General de Control Interno). Hay un grave problema de acceso a la información; la DGAI no está conectada a la red de computadoras del Ministerio y, por lo tanto, no tiene acceso a información automatizada. Más que un problema tecnológico, esto evidencia un problema de cultura institucional: *La DGAI tuvo que consultarle a la Contraloría sobre sus competencias para acceder a la información tributaria que mantiene la DGT.*⁶⁷

Aunque la Dirección está estructurada en dos áreas de auditorías, la tributaria y la de administración financiera, por los problemas de recursos señalados, sólo funciona la auditoría al Área de Ingresos.

Todos los años se elabora un plan de trabajo; en el 2002, se elaboró también un plan estratégico. En los últimos tres años, el plan de trabajo adjuntaba la lista de auditorías que deberían hacerse, pero que no se hacen por las limitaciones de recursos; en estos años, sólo se realizó una auditoría en Tributación. Los funcionarios ocuparon su tiempo en el seguimiento de resoluciones de la CGR, la Defensoría de los Habitantes y la Asamblea Legislativa. Durante el año 2001, la DGAI emitió 15 informes, siete de los cuales se relacionaban con el funcionamiento de la administración tributaria.

La debilidad de la auditoría interna lesiona la práctica de rendición de cuentas y esto es especialmente preocupante en un Ministerio que no cuenta con un plan estratégico de desarrollo institucional. En el Plan Estratégico de la DGAI para el 2002 se señala: *Una vez más hacemos la advertencia al Ministro de Hacienda y hacemos un vehemente llamado a la CGR, órgano rector del Sistema de Control y fiscalización superior, sobre el inminente riesgo que esta situación representa para la salvaguarda de los recursos y bienes públicos, dada la trascendencia de la gestión institucional* (Ministerio de Hacienda, 2002d: 3).

67 R. Calderón, comunicación personal

4.3.2 Las divisiones de control gerencial y fiscalización

La AT cuenta con dos departamentos cuyas funciones son claves para los procesos de control interno y externo: las divisiones encargadas de control gerencial y de fiscalización.

Dentro del marco de la modernización institucional, todas las direcciones de la AT crearon unidades especializadas en planeamiento estratégico y control de gestión, orientadas hacia la generación de metodologías para el control gerencial y el desarrollo de sistemas de indicadores. Como son muy recientes, es difícil evaluar su papel en el proceso de rendición de cuentas, pero sí es posible afirmar que un buen desarrollo de sus competencias favorecerá los procesos de control interno y rendición de cuentas.

Las divisiones encargadas de control gerencial deben elaborar los planes anuales y plurianuales y darles seguimiento, definir el sistema y los instrumentos de control de gestión y captar los datos necesarios para aplicarlos, rendir informes periódicos sobre los resultados obtenidos y evaluar la estructura y el uso de los sistemas informáticos. En la DGT, esta unidad se denomina Gerencia de Planeación y Control de Gestión y pertenece a la Subdirección General; su equivalente en la DGA es la División de Asesoría de Control Gerencial, que pertenece al nivel directivo.

En el caso de Tributación, hay que mencionar la iniciativa de preparar un informe de labores del año 2001, el que se publicó en Internet. El informe incorpora indicadores de gestión y valora el cumplimiento de metas del plan estratégico del 2001; este no se había difundido, pero la Dirección puso el plan estratégico del 2002 a disposición del público en la página web.

En el caso de la DGA, es importante destacar que los objetivos y acciones estratégicas para el año se encuentran disponibles en la página web, donde se listan los productos esperados y las metas contra las que se debe valorar su gestión. Sin embargo no está disponible el informe de labores.

La capacidad de la administración para fiscalizar a los contribuyentes puede considerarse como un termómetro del desempeño de los procesos de control interno. Para desarrollar actuaciones de fiscalización se deben definir los criterios para seleccionar los sujetos pasivos para fiscalizar, hay que desarrollar un plan estratégico de fiscalización, ejecutar las auditorías, realizar los informes respectivos, identificar las sanciones o correcciones que correspondan y proceder a recaudar lo adeudado. Sólo en el marco de un sistema de control

interno que incluya información suficiente, oportuna y veraz sobre los contribuyentes, es posible realizar con éxito este ejercicio.

La información disponible sobre las prácticas actuales de fiscalización permite afirmar que la administración apenas comienza a utilizar las herramientas tecnológicas disponibles para la identificación de infractores y que arrastra una serie de debilidades en la información disponible, por ejemplo, los problemas de vacíos e inconsistencias en el RUC. La forma en que se definen los criterios para la selección de sujetos a fiscalizar y una clara y amplia difusión de los mismos, son imprescindibles para posibilitar la rendición de cuentas sobre la gestión de la fiscalización. Aunque estas debilidades son comunes a las direcciones de Aduana y Tributación, podrían tener más importancia en las aduanas por el volumen de los recursos recaudados.

4.3.3 *El papel de los tribunales administrativos en el control de la legalidad*

La función principal de los tribunales administrativos es ejercer el control de legalidad sobre las actuaciones de la AT y, en ese sentido, constituyen la última vía administrativa para proteger los derechos de los contribuyentes. El Tribunal Fiscal, creado en 1971, atiende en promedio unos mil casos anuales, que implican montos muy altos, pero cuenta con sólo 15 funcionarios⁶⁸. El Tribunal Aduanero Nacional (TAN), creado en 1998, cuenta con siete personas para atender alrededor de 160 casos por año.

Si se compara el total anual de casos tramitados por estos tribunales con el volumen de transacciones realizadas, la relación es muy baja. Por ejemplo, en el año 2001, el TAN dictó 162 sentencias y otras resoluciones, cifra muy superior a la del 2000 (78), pero similar a la de 1999 (179) (Rodríguez, 2002). Sin embargo, sólo durante el año 2000, se registraron 265.578 declaraciones de importación en las aduanas del país (Calvo, 2002). El Tribunal Fiscal Administrativo emitió 436 resoluciones en 1999, 567 en el 2000 y 437 en el 2001 (Ministerio de Hacienda, 2000a, 2001a, 2002a). Aunque los tribunales no cuentan con información precisa sobre el total de denuncias presentadas por los administrados en materia de impuestos internos o de aranceles, se supone que es bastante superior al número de casos que ellos reciben.

68 L. Rodríguez, comunicación personal

Además del bajo número de casos, otra inquietud señalada por varios entrevistados es la lentitud de los procesos de resolución y el alto número de casos anulados por vicios de procedimiento. En este sentido, no se detecta un problema fundamental de desprotección de derechos de los contribuyentes, pero sí una debilidad en la aplicación de la legislación vigente, sobre todo en relación con los plazos. Dentro de este proceso, normalmente es la AT la que resulta perjudicada por el atraso en el cobro de las deudas tributarias.

También es importante mencionar que, a pesar de que con la reforma a la Ley 7900 se instituyó el delito fiscal, a inicios del 2002 no había ninguna persona procesada con sentencia en firme por delito tributario.

Cuando la resolución de los tribunales administrativos no satisface al contribuyente, este tiene la posibilidad de elevar el proceso al Juzgado Contencioso Administrativo o interponer un recurso de inconstitucionalidad o de amparo ante la Sala Constitucional. En diciembre del 2001, en el TAN se sabía de 22 casos que pasaron a la instancia contencioso-administrativa, de 11 recursos de amparo y de una acción de inconstitucionalidad. Aunque no hay una responsabilidad expresa, el Tribunal acostumbra dar seguimiento al avance de los casos en los juzgados.

Si el número de casos que conocen los tribunales administrativos es relativamente bajo, son muchos menos los casos que se elevan a otras instancias. Por ejemplo, en el Tribunal Contencioso Administrativo, entre 1996 y el 2000, ingresaron en promedio 60 casos anuales; se dictó sentencia para una cuarta parte de ellos y el tiempo de resolución varió entre dos y tres años.

En la Sala Constitucional, desde su creación hasta marzo del 2002, se han analizado 1.716 recursos de amparo en materia tributaria. Esta cifra indica que los contribuyentes han encontrado en ella una mejor vía para la defensa de sus derechos. Sin embargo, por el elevado número de casos que se tramitan en la Sala, el tiempo promedio de resolución también es alto; en materia tributaria se estima en unos dos años.

4.3.4 El control externo ejercido por la CGR: auditorías y estudios especiales

La Ley Orgánica 7428 le confiere a la CGR las facultades legales para fiscalizar los ingresos públicos y determinar si los responsables de la recaudación cumplen a cabalidad con sus funciones. El ejercicio de

fiscalización lo realiza básicamente mediante auditorías a diferentes dependencias de la administración tributaria e investigaciones sobre la aplicación de las leyes de impuestos particulares (renta, ventas, consumo). En algunos casos, también hay señalamientos que provienen de relaciones de hechos. Los estudios especiales completos se dedican a verificar la legalidad de las actuaciones y las competencias asignadas. Las auditorías combinan la verificación de la legalidad en el ejercicio de las funciones con información sobre deficiencias en la gestión, por ejemplo, de los sistemas informáticos, más relacionadas con el ámbito de control administrativo.

En el marco del proceso de modernización institucional se creó una oficina especializada en la fiscalización de ingresos públicos. Una vez que entró en operación, en el año 2000, el volumen de fiscalizaciones creció rápidamente. Entre 1994 y 1999, la Contraloría había realizado 13 estudios, cifra idéntica al número realizado solo en el año 2001.

En cuanto a las dependencias auditadas, hay un claro énfasis en los servicios de las Aduanas; en cuanto a temas, se destaca la preocupación por el uso de los sistemas informáticos.

Todos los estudios concluyen con una sección de disposiciones de acatamiento obligatorio para el Ministro de Hacienda, el Director General del área auditada y la Auditoría Interna, que debe verificar el cumplimiento de las disposiciones.

Sin duda la Contraloría es la única institución con tradición en el ejercicio de fiscalización que realmente participa en el proceso de rendición de cuentas sobre los objetivos institucionales y las acciones implementadas para alcanzarlos (Recuadro 4).

Recuadro 3

Propuesta de fiscalización de los ingresos públicos de la OLACEFS⁶⁹

Las entidades de fiscalización superior que participaron en el congreso de la OLACEFS de 1999 formularon un modelo para la fiscalización de los ingresos públicos que considera los siguientes aspectos:

- Evaluación de la efectividad de los tratamientos favorables.
- Evaluación de la metodología utilizada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.
- Revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las empresas que proveen de bienes y servicios al sector público.
- Revisión de los sistemas de registros contable y presupuestal y de control interno.
- Verificación de los términos de contratación de la deuda pública.

Fuente: CGR, 2001e: 73

Recuadro 4

El papel de la CGR en la fiscalización de los ingresos públicos

A continuación se presenta un listado de los objetivos que, de acuerdo con el Área de Fiscalización de Ingresos, debería alcanzar la administración tributaria mediante sus actividades de fiscalización:

- Garantizar que los procesos administrativos se realicen con eficacia, economía, eficiencia y honestidad.
- Mejorar la información disponible, para una mejor transparencia y rendición de cuentas.
- Reducir los niveles de incumplimiento en tiempo y monto.
- Disminuir los costos administrativos y económicos de la tributación.
- Mejorar el diseño y la operación del sistema tributario.
- Aumentar la justicia horizontal y vertical de la tributación.
- Mejorar la programación y la proyección de las recaudaciones.
- Incrementar la racionalidad económica y administrativa de los precios cobrados por las empresas públicas.
- Mejorar la racionalidad económica y financiera del endeudamiento y otras formas de ingreso.

69 Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

continuación

La AFI propone los siguientes objetivos programáticos para implementar la nueva forma de fiscalización:

- Verificar en la gestión pública el cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.
- Revisar los procesos de gestión y los sistemas de registro contable y presupuestal y de control interno, con el fin de comprobar que tanto los ingresos, ordinarios como los extraordinarios se registran según los procedimientos establecidos.
- Verificar el uso efectivo del presupuesto como mecanismo de control global sobre la captación de ingresos.
- Verificar que los sistemas de contabilidad pública garantizan la medición de cada una de las fases del proceso de recaudación, las vinculan con la ejecución presupuestal y permiten la máxima desagregación de los datos.
- Evaluar la efectividad de los tratamientos favorables de tributación.
- Evaluar la metodología aplicada por las dependencias encargadas de la administración de los recursos públicos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.
- Verificar que la deuda pública se haya contratado en los términos más favorables para el país, conforme a la calificación de riesgo asignada por los agentes financieros internacionales.
- Evaluar los costos y/o pérdidas relacionados con la evasión tributaria.
- Evaluar la falta de disposición a pagar tributos en forma voluntaria contra los costos del cumplimiento tributario.
- Evaluar los efectos de legislaciones tributarias complejas y cambiantes y los procedimientos administrativos sobre cumplimiento tributario.

Fuente: CGR, 2001e.

4.4 Mecanismos, procedimientos e indicadores

En esta sección se analizan los principales instrumentos de que dispone la administración tributaria para rendir cuentas y los mecanismos con los que cuentan los administrados y las instituciones relacionadas con la AT para ejercer el derecho de petición.

4.4.1 Informes sobre consultas y resultados en el área de ingresos

La administración tributaria utiliza dos formas para responder las consultas de los contribuyentes, de otras oficinas de la administración pública o de los Poderes del Estado sobre algún aspecto específico o sobre el desempeño de su gestión: los oficios de las direcciones generales y los informes de labores.

Hay por lo menos dos tipos de consultas, uno relacionado con aspectos de servicio al cliente y otro, con la interpretación de las normas o directrices aplicadas en el cobro de deudas tributarias. Durante la realización de este estudio no fue posible consultar ninguna estadística sobre el volumen de consultas que recibe la AT. De hecho, aunque uno de los objetivos de los planes operativos anuales es atender en el menor plazo posible las dudas planteadas por los usuarios, no es posible establecer ni el número de consultas ni el tiempo de respuesta. Las consultas cotidianas de los contribuyentes no se registran, y de las que se refieren a los trámites o procedimientos para el cálculo de impuestos, sólo se conocen las denuncias o los casos elevados a los tribunales administrativos, que son muy pocos en relación con el volumen de las transacciones.

El uso de internet para la prestación de varios servicios ha mejorado el nivel y la calidad de la información que reciben los contribuyentes; sin embargo, como su cobertura territorial es limitada, es necesario utilizar también instrumentos convencionales de difusión de información y evacuación de consultas.

Desde hace varios años, el Ministerio de Hacienda inició el desarrollo de un sitio de internet en el cual el nivel de uso de los usuarios y la capacidad de informar y prestar servicios en línea varía según la dependencia. Una revisión del uso de internet en las AT de varios países indica que, si bien las páginas de Costa Rica son un esfuerzo importante, aún hay mucho por hacer. En ese sentido, puede ser útil revisar lo hecho por países como España, Inglaterra y Australia.

De lo que hay disponible en línea actualmente, se puede considerar relevante para el proceso de rendición de cuentas la información sobre misión, objetivos y estructura orgánica de las direcciones generales y otras dependencias, la información sobre leyes, reglamentos y directrices y el acceso a cuentas de correo electrónico para evacuar consultas. El acceso a los planes estratégicos y las metas de operación es muy reciente y la información estadística sobre el resultado de la recaudación es aún escasa. Si bien en este momento el contenido de las páginas web no puede considerarse como una herramienta para rendir cuentas, mientras más se avance hacia un

uso intensivo de este instrumento, habrá más posibilidades de introducir esos elementos.

Otra forma del componente de respuesta del proceso de rendición de cuentas son los reportes de gestión o informes periódicos de labores. En este punto, lo primero que hay que aclarar es que actualmente no existe una práctica de preparación y presentación de informes escritos con periodicidad definida, ni de las divisiones y subdirecciones a las direcciones generales de Tributación, Aduanas y Hacienda, ni de estas al despacho del Viceministro de Ingresos. Las debilidades en el registro automatizado de información sobre las actividades de la AT son un obstáculo para la preparación de estos informes.

Una revisión de los informes hechos por el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa a partir del 1990 indica que, entre 1990 y 1998, todas las dependencias del Ministerio preparaban informes anuales de labores que se incluían en el informe a la Asamblea Legislativa. Las direcciones del área de ingresos informaban con bastante detalle sobre sus actividades, con datos que daban una idea clara del volumen de trabajo realizado. Pero desde que se modificó el contenido del informe que debe presentarse en mayo a la Asamblea, no fue posible encontrar reportes de labores.

Para la presentación de este trabajo, sólo fue posible localizar el informe del TAN al Viceministro, cuyo resumen de estadísticas está disponible en internet. En el primer trimestre del 2002, la DGT elaboró un informe de gestión que hace referencia a las metas de producción establecidas en el plan de desarrollo estratégico del 2001; en un documento que se puso a disposición del público en el sitio web de la DGT, se presenta un resumen de resultados y se explican los objetivos estratégicos para el 2002.

La elaboración del plan estratégico del 2001 significa un cambio importante en la planificación de actuaciones. La preparación tradicional de los PAO tenía algunas deficiencias: mezclaba tareas y funciones; definía procedimientos y objetivos poco priorizados; no lograba articular un plan de trabajo coherente entre las divisiones y las gerencias; desconocía los objetivos recaudatorios y deslegitimaba la práctica de preparar informes y rendir cuentas. El nuevo procedimiento se enfoca en objetivos estratégicos, la planificación es participativa y los informes, ejecutivos (Juan Antonio Garde, citado en Ministerio de Hacienda, 2002b). Sin embargo, la primera versión del informe no precisa cómo se organizará la AT para alcanzar sus objetivos, por lo que difícilmente se podrá evaluar la eficiencia de la gestión.

En varias ocasiones, durante la elaboración de este trabajo, distintas dependencias del área de ingresos señalaron que la información que se solicitaba se estaba elaborando para entregarla a la Contraloría como insumo para la preparación de este documento. Ante una solicitud específica tramitada ante el Viceministro de Ingresos, se recibió un informe de labores de la administración de ingresos para el 2001, que contiene una recopilación de informes de las direcciones generales preparados para atender distintas necesidades y un anexo con las actuaciones de la Policía Fiscal.

Del proceso de investigación se desprende que la producción sistemática de información sobre la labor institucional no es una práctica actual de la AT y que los esfuerzos más recientes, como los emprendidos por la DGT, las divisiones de control gerencial o los informes a la DGPN no puede considerarse como parte de un proceso de rendición de cuentas, aunque sí como una buena práctica que facilitará el eventual funcionamiento de mecanismos de rendición de cuentas.

La aprobación de la LAF, en setiembre del 2001, da sustento jurídico a la rendición de cuentas horizontal de la AT. Aunque no es posible saber cuánto tiempo llevará implementar los informes de gestión y los procesos de fiscalización previstos por este instrumento legal, sin duda abre posibilidades al desarrollo de mecanismos de rendición de cuentas y establece responsabilidades y sanciones para los jefes por el incumplimiento de las metas previstas.

Otra novedad en la presentación de informes es la obligación que establece el artículo 21 de la Ley de Simplificación Tributaria de entregar un informe sobre la recaudación del impuesto de renta a la Asamblea Legislativa a través del Ministerio de Hacienda.

4.4.2 *Informes de otras dependencias relacionadas con la gestión tributaria*

A diferencia de lo que sucede en la AT, otras instituciones relacionadas con la gestión tributaria tienen mejor definida la presentación de informes de gestión.

El informe anual que presenta el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa ha variado sustancialmente a lo largo de la última década, pasando de brindar extensa información sobre la gestión administrativa, a resumir indicadores macro económicos del resultado fiscal de la ejecución del ejercicio presupuestario. Los informes de inicio de los noventa presentaban un amplio panorama

de los resultados fiscales, mientras que los últimos sólo muestran los resultados macro, con especial énfasis en las cifras del endeudamiento y su financiación. A partir de 1998, los informes reseñan avances puntuales en procesos de reforma y no contienen ningún indicador de gestión.

Por otro lado, el informe anual de la CGR, que presenta los resultados de la ejecución del presupuesto nacional y valora la legalidad del desempeño del sector público en el ejercicio presupuestario, en los últimos años ha empezado a poner énfasis en la valoración del desempeño de las instituciones públicas. En cuanto a los ingresos, contiene datos sobre su estructura, las fuentes de financiamiento y los hechos que explican las variaciones en la recaudación. En los últimos tres años, el informe de la Contraloría ha incorporado información sobre el desempeño de la administración tributaria.

Además del informe anual, la Contraloría prepara una gran cantidad de reportes sobre las fiscalizaciones a diferentes programas y dependencias del sector público. Desde que comenzaron las operaciones del Área de Ingresos Públicos, el número de auditorías realizadas a la AT aumentó considerablemente.

En la Asamblea Legislativa, la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Públicos también prepara un informe anual que hace referencia a algunos aspectos relacionados con la gestión de impuestos, pues es competencia de la Comisión conocer la liquidación de los presupuestos y fiscalizar la hacienda pública. Uno de los objetivos de la Comisión para el 2001 era tener un papel más protagónico en la rendición de cuentas y elaborar informes sobre el análisis de los ingresos del Gobierno Central. Durante el año 2000, el Contralor General de la República compareció en tres audiencias y el Ministro y el Viceministro de Hacienda, una vez cada uno.

El informe anual de la Comisión para el año 2000 no logró un dictamen de consenso, por lo que resume dos dictámenes de minoría (uno negativo y otro afirmativo) y el de mayoría (negativo). Los informes negativos prácticamente no difieren en el diagnóstico; las diferencias están en las recomendaciones. En ambos informes se critican los mecanismos de evaluación del presupuesto y rendición de cuentas; el principal desacuerdo es con respecto al método de autoevaluación, que consideran puede ser autocomplaciente. En términos de ingresos tributarios, sólo se mencionan los problemas de registro de los ingresos recaudados en aduanas sin distribuir y el pago de impuestos a la propiedad de vehículos de otro período. El informe afirmativo contiene información detallada sobre la gestión del Ministerio de Hacienda y los resultados fiscales del año; también

incluye algunos indicadores de gestión: 26.000 declaraciones sombra elaboradas, 34 empresas falsas con estafa en impuesto sobre las ventas detectadas, 1.000 resoluciones contra auxiliares de la función pública emitidas, 29 expedientes contra funcionarios de aduanas abiertos, índice de productividad por funcionario: ₡354,2 millones.

En cuanto al Sistema Aduanero Nacional, en 1998 y en el 2000, la Asociación Nacional de Agentes de Aduanas (ANAA) presentó al Ministro de Hacienda un diagnóstico de la situación del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) que describe la situación de la DGA y de cada una de las aduanas del país. El informe de 1998 es más bien una reflexión institucional; el del año 2000 presenta los resultados de una encuesta realizada por la Universidad de Costa Rica⁷⁰ y un estudio de opinión entre 46 agencias aduanales que realizó la ANAA. Los informes incluyen valoraciones de procedimientos, recursos humanos, infraestructura, sistemas de información y relaciones institucionales, así como una serie de recomendaciones; la valoración del desempeño del SNA es negativa. Esta organización también ha preparado diferentes informes técnicos para emitir criterio sobre proyectos que modifican la legislación aduanera.

4.4.3 El seguimiento de los temas en la prensa

Los medios de comunicación tienen un papel importante en la fiscalización de la función pública. Una somera revisión de la información sobre temas tributarios presentada por algunos medios de prensa escrita, muestra el interés de este “vigilante de la función de la AT” por los temas tributarios y aduaneros.

Por ejemplo, entre 1999 y el 2000, la ANAA registró la publicación de 150 artículos relacionados con la gestión de las aduanas o los cambios en la legislación. El tratamiento de los temas revela la preocupación de los medios por la calidad de los servicios prestados, los casos de fraude y evasión, las prácticas de corrupción de los funcionarios públicos y los problemas de infraestructura (ANAA, 2000).

En cuanto a los temas de tributos internos, las noticias giran alrededor de los cambios en la legislación, los logros en la recaudación y asuntos relacionados con impuestos específicos (CAT, incentivos

70 La encuesta de la UCR utilizó el método de conglomerado sistemático. Los resultados del muestreo aleatorio se complementaron con 225 cuestionarios de opinión. La publicación no aclara el tamaño de la muestra, la fecha del trabajo de campo, ni las características sociodemográficas de los entrevistados.

turísticos). Por ejemplo, durante enero y febrero del 2001, en los periódicos La Nación, La República, Al Día, El Heraldó, La Prensa Libre y Extra se publicaron 188 artículos sobre estos tópicos. Dos temas a los que se les dio mucha cobertura fueron la Ley de simplificación tributaria (25%) y un decreto sobre el gravamen para los vehículos importados (18%). Además de transmitir información, los medios discuten los temas tributarios en sus editoriales.

Los temas de la AT también son noticia en los programas televisados. Por ejemplo, entre octubre del 2001 y febrero del 2002, *Telenoticias* presentó 23 reportajes y noticias cortas sobre asuntos relacionados con el calendario fiscal, los cambios en los impuestos y tasas sobre vehículos, el debate sobre impuestos específicos e información del Ministro de Hacienda y otras autoridades⁷¹.

En los últimos años, el Ministerio de Hacienda ha recurrido con más frecuencia al uso de espacios publicitarios para informar al contribuyente sobre los servicios de la AT y las fechas de pago de las obligaciones fiscales. A partir de 1999, hay un importante incremento en el gasto efectivo asignado a publicidad, que pasa de 38 millones a 82,9 millones de colones en el 2001.

4.4.4 *La participación de los sectores empresariales y sindicales*

Los sectores privados participan en la fiscalización de los ingresos en tres formas: participan en la discusión de los proyectos de leyes tributarias, difunden mediante la prensa su opinión sobre la gestión de la AT e intervienen en procesos de cabildeo con las autoridades del Ministerio y los diputados de la Asamblea Legislativa.

El sector empresarial trabaja los temas por sector; la UCCAEP participa en asuntos de carga y estructura tributaria, la Cámara de Comercio en la discusión de impuestos internos y las Cámaras de Exportadores, Industria y Agricultura en temas arancelarios y de gestión de aduanas. Los representantes empresariales han manifestado desconocer los procesos de modernización tributaria y aduanera, así como su preocupación por las dificultades de acceso a la información fiscal actualizada. En una publicación reciente del periódico *El Financiero*, diferentes líderes empresariales mostraron preocupación por una “estructura tributaria injusta” y por la poca atención a los problemas de evasión (*El Financiero*, 2002).

71 www.teletica.com

El sector sindical tiene una participación menos activa en la discusión de temas tributarios y sus preocupaciones se relacionan más con la capacidad redistributiva o concentradora de la estructura tributaria y los temas de evasión (Recuadro 5).

Recuadro 5

Posición de la ANEP sobre la rendición de cuentas

Un adecuado sistema de información ciudadana es la columna vertebral de un esquema nacional de rendición de cuentas y una prioridad de la ANEP para comenzar a cerrar la brecha entre el papel y la realidad, entre la garantía legal y la tutela efectiva de los deberes y derechos de la población. Por esta razón, considera que cualquier transformación en materia fiscal debe estar acompañada de:

- indicadores para el seguimiento, la evaluación, y la rendición de cuentas de estas acciones a la ciudadanía en el corto, mediano y largo plazo;
- mecanismos claros y sencillos para garantizar la sanción frente al incumplimiento en materia de ingresos y de efectividad, calidad y oportunidad de los servicios públicos, tanto por parte de los contribuyentes, como de la administración tributaria, los órganos del Estado y los usuarios de los servicios públicos.

Fuente: Colaboración de la Asociación Nacional de Empleados Públicos (ANEP).

4.4.5 Indicadores y evaluación de la gestión

En las secciones anteriores se mencionó una tendencia reciente hacia la producción de indicadores de gestión y la cuantificación de las metas alcanzadas. Esta tendencia no es exclusiva de la AT, sino que responde al interés del sector público por instaurar una práctica de autoevaluación y administración por resultados, en la que juegan un papel central el MIDEPLAN y la DGPN.

A partir de la publicación del Reglamento General del Sistema Presupuestario de la Administración Central en octubre de 1997, se comenzaron a realizar informes de evaluación presupuestaria para las instituciones de la Administración Central que reciben su financiamiento a través del Presupuesto Nacional de la República. El propósito de este informe es indicar los resultados del cumplimiento de las metas establecidas en la Ley de Presupuesto, analizar la evolución de los indicadores e identificar las desviaciones con respecto a las metas iniciales. La propuesta contempla la presentación de informes trimestrales de todas las instituciones a la

DGPN, que debe presentar un informe anual al Ministerio de Hacienda, que lo remite al Presidente de la República con copia a la CGR.

El primer informe, correspondiente al ejercicio de 1998, presentó muchas deficiencias: como no se determinaron los productos que se querían medir, hubo exceso de productos intermedios y finales; como algunas instituciones no enviaron la información en el formato solicitado, no fue posible consolidar los resultados. El informe para el año 1999 siguió presentando deficiencias en cuanto a la determinación de los productos finales y los indicadores de desempeño. En el año 2000, se contrató una consultoría con el fin de diseñar una nueva metodología para la evaluación y se estableció que los informes debían ser anuales. A pesar de este esfuerzo, de la capacitación del personal y de la experiencia de los informes anteriores, el informe correspondiente al año 2000 todavía dista de evaluar las metas⁷².

La Ley N°8131, publicada en octubre del 2001, refuerza la exigencia de informes de evaluación, los que son consolidados por la DGPN, que envía el informe al Ministro de Hacienda, quien debe remitirlo a la CGR el 1° de marzo. En esa misma fecha, el Ministerio de Hacienda debe enviar los cuadros y balances de liquidación del período económico; con esta información, la Contraloría emite su opinión en la Memoria Anual, que es remitida a la Asamblea Legislativa junto con los informes de evaluación presupuestaria y los cuadros de liquidación, para que resuelva sobre la ejecución del presupuesto.

Este extenso comentario sobre los informes de evaluación presupuestaria es pertinente en la valoración de los mecanismos de rendición de cuentas, porque la forma de elaboración del presupuesto nacional y la posibilidad de relacionar el gasto con los objetivos estratégicos constituyen un insumo importante para valorar el desempeño institucional y son un ejercicio típico de rendición de cuentas horizontal. Por otro lado, con la falta de información periódica de las dependencias del área de ingresos, estos ejercicios de evaluación presupuestaria son una de las pocas fuentes de estadísticas de gestión.

El objetivo del SINE es *fomentar la rendición de cuentas para el mejoramiento de la gestión pública* y debe medir el cumplimiento de las acciones estratégicas relevantes para la gestión presidencial en el Plan Nacional de Desarrollo, lo que no garantiza que los indicadores

72 Para más detalle, ver el Informe Anual de la Comisión Permanente de Ingreso y Gasto de la Asamblea Legislativa, los dictámenes de mayoría y minoría y el Informe Anual de la CGR.

y metas establecidos estén orientados a mejorar los resultados globales de la institución. Además, los procesos de definición de metas y objetivos y la formulación de presupuestos ocurren en distintos momentos, lo que produce un desfase entre planificación y programación (Armijo, 2000a). La importancia del SINE radica en que institucionaliza un mecanismo de rendición de cuentas vertical del Ejecutivo y promueve la rendición de cuentas horizontal en el sector público.

Además de la debilidad señalada por Armijo, la escasa cobertura de instituciones evaluadas, el énfasis en pocos objetivos estratégicos en perjuicio de la producción institucional integral y la técnica de autoevaluación son los principales retos que debe atender el SINE. Un ejemplo de estas debilidades lo constituye la contradicción entre el positivo balance de cumplimiento que el Informe de Compromisos de Gestión del 2000 brinda sobre el desempeño del Ministerio de Hacienda (Recuadro 6) y la valoración negativa de los informes en la Comisión Especial Permanente para el Control del Ingreso y Gasto de la Asamblea Legislativa.

Recuadro 6

El desempeño del Gobierno: evaluación de resultados

Dada la complejidad de las labores de gobierno, a los ciudadanos les resulta difícil conocer cómo se invierten los recursos públicos en los distintos programas que ejecuta y si estos se usan en forma eficaz y eficiente. *En consecuencia, paulatina y crecientemente, la apropiada y constante rendición de cuentas a la ciudadanía es un elemento esencial para construir la credibilidad en el sistema democrático...*

La herramienta para la evaluación, seguimiento y rendición de cuentas es el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), desarrollado a mediados de la década pasada con apoyo del BID. Los principales objetivos de la evaluación ejecutada por el SINE son: fomentar la rendición de cuentas y la transparencia; mejorar en forma continua la gestión de las entidades del Poder Ejecutivo; apoyar el liderazgo en cada sector, creando espacios para la coordinación, retroalimentación y el intercambio de experiencias e ideas entre los jefes de las instituciones sectoriales y fomentar la cultura de la autoevaluación y la rendición de cuentas en todos los funcionarios públicos.

Resultados del Ministerio de Hacienda

Durante el año 2000, el Ministerio de Hacienda trabajó de acuerdo a lo planificado. Una de las metas era reducir el déficit del gobierno

central al 2,6%; el logro se vio afectado por factores externos y el déficit del gobierno central se ubicó en 2,9%.

En lo que se refiere a la administración aduanera, el Ministerio procuró agilizar los procesos. Actualmente, las declaraciones sin revisión y con revisión documental demoran un promedio de 11 minutos. Sin embargo, las declaraciones con revisión física todavía duran unos 100 minutos, porque se han mejorado los controles para evitar la evasión; durante el año 2000 se tramitaron 46.762 declaraciones con revisión física.

La policía de control fiscal, que se ocupa de prevenir, detectar e investigar el delito fiscal y minimizar la evasión, ejecutó 87 operativos y 247 inspecciones a negocios, casas de habitación, almacenes fiscales y predios y atendió el 88% de las denuncias recibidas.

Fuente: MIDEPLAN, 2002.

4.5 La evolución reciente en rendición de cuentas

En esta sección se presenta un balance de los aciertos y debilidades de los instrumentos, mecanismos y procesos empleados durante la última década por la administración tributaria y las instituciones relacionadas con ella para dar cuenta del desempeño de sus funciones. Este balance se ha organizado en tres apartados: en los dos primeros se presenta un análisis por componentes y ámbitos de control y en el tercero, se reseñan los esfuerzos del Estado para compensar algunas de las debilidades puestas de manifiesto durante el balance.

4.5.1 Balance por componentes

Tal como se discutió al principio del capítulo, no toda explicación de resultados puede considerarse rendición de cuentas, sólo aquella que se realiza de manera veraz, completa, oportuna y responsable. Además, la rendición de cuentas es una obligación que tiene como contraparte el derecho de petición y no es un evento único, sino un proceso a lo largo del tiempo.

Con base en estas consideraciones, en las situaciones discutidas y en el criterio de los expertos que participaron en el proceso de consulta previo a la elaboración de este capítulo, a continuación se presenta un esquema del balance del proceso de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios durante la última década.

Derecho de petición

En lo formal	En la práctica
<p>· Amparado en el artículo 11 de la Constitución, en los derechos fundamentales de petición y pronta resolución, intimidad, información y acceso a la justicia y en artículos específicos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (102, 119, 157).</p>	<p>· Poco ejercicio de este derecho por parte de los contribuyentes de impuestos internos, un poco más en materia aduanera.</p>
<p>· El respeto al derecho de petición y pronta resolución está asignado como responsabilidad en divisiones específicas de las direcciones generales, como las asesorías legales o las divisiones normativas.</p>	<p>· Importantes debilidades en el registro y sistematización de la información: indicadores de números de consultas y denuncias, tiempo de respuesta, procesos en la vía administrativa y contencioso-administrativa, recursos de amparo.</p>
	<p>· Importante papel de los tribunales administrativos a favor de los contribuyentes: buena práctica del TAN en el registro de la información, sin embargo, maneja un número reducido de casos.</p>
	<p>· Mejor especificación y garantía de acceso a partir de la creación de la Sala Constitucional.</p>

Principales debilidades en el ejercicio del derecho de petición:

- Los contribuyentes tienen poco conocimiento de sus derechos.
- La administración no favorece este conocimiento, pues no hace suficiente publicidad sobre las normas vigentes y los procedimientos para aclarar las obligaciones tributarias.
- El derecho de petición y pronta resolución no es pronto y cumplido. Hay problemas en los tiempos de respuesta de la administración, en aduanas no funciona el silencio positivo, hay deficiencias en el trámite de las consultas, la mayoría de los casos del TAN se resuelven como nulidades por procedimiento.
- La administración se ha concentrado en la fiscalización de los grandes contribuyentes.

Respuesta a consultas

En lo formal	En la práctica
<ul style="list-style-type: none"> · La CNPT establece plazos y procedimientos para tramitar y resolver consultas y denuncias. · Es difícil sancionar a los funcionarios que incumplen con la elaboración de la respuesta. · No hay criterios publicados para construir y valorar las respuestas. 	<ul style="list-style-type: none"> · Hay debilidades importantes en el registro de información: total de consultas atendidas, tipo y motivo de consulta por aduana, tiempo de respuesta, seguimiento. · La DGA y las aduanas tardan mucho en tramitar las denuncias y pocos casos llegan al TAN. · La ineficacia en la respuesta lesiona el derecho y perjudica a la Administración, porque retrasa el cobro de las obligaciones. · Para los contribuyentes es difícil tramitar sus consultas o denuncias sin asesoría legal o contable privada.

Respuesta: los informes regulares

En lo formal	En la práctica
<ul style="list-style-type: none"> · Sólo en la normativa interna del MH y sus direcciones se establece la presentación de informes. 	<ul style="list-style-type: none"> · El MH no cuenta con una unidad de archivo que centralice los pocos informes presentados.
<ul style="list-style-type: none"> · El control externo lo realizan la DGPN, el SINE y la CGR y hasta el 2001 no evaluaban objetivos, sólo el cumplimiento de metas específicas. 	<ul style="list-style-type: none"> · El MH informa al parlamento sobre la evolución de la situación fiscal del país en términos generales, con indicadores macroeconómicos; no hay un informe de análisis tributario. Desde 1998 no se reportan asuntos de gestión.
<ul style="list-style-type: none"> · El único informe anual que la AT debe presentar a la Asamblea Legislativa es el de recaudación del impuesto sobre la renta. 	<ul style="list-style-type: none"> · Las Direcciones y los Tribunales presentan informes sin periodicidad o contenidos definidos y no son de conocimiento público.
<ul style="list-style-type: none"> · El Ministro, el Viceministro y los Directores Generales están obligados a comparecer ante las Comisiones Especiales de Investigación y la Permanente de Ingresos y Gastos. 	<ul style="list-style-type: none"> · Para la mayoría de los años estudiados, el informe anual de MIDEPLAN contiene información más detallada sobre la gestión tributaria que el que el MH presenta a la Asamblea. Sucede lo mismo con el Informe Anual de la Contraloría.
	<ul style="list-style-type: none"> · No se informa a la ciudadanía sobre las metas de recaudación y su cumplimiento.
	<ul style="list-style-type: none"> · Hasta el 2001, los reportes de direcciones sólo tenían la función de alimentar los informes del Ministro al Ejecutivo y al Legislativo.
	<ul style="list-style-type: none"> · El modelo de evaluación de la gestión presupuestaria implementado por la DGPN constituye un avance importante en la evaluación de la gestión.

Principales debilidades en el componente de respuesta:

- No existe una práctica institucional de elaboración y difusión periódica de informes.
- Hay deficiencias importantes en el registro de la información sobre gestión institucional.
- Hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.
- La relación de la administración con los administrados es débil.
- Existen pocos instrumentos para que los contribuyentes exijan la respuesta a sus consultas.
- La AT tiene dificultades para sancionar el incumplimiento.

Garantía de cumplimiento

En lo formal	En la práctica
<ul style="list-style-type: none">• El seguimiento a las resoluciones de la CGR, la PGR, la Asamblea Legislativa y sus Comisiones es responsabilidad del departamento de Auditoría Interna.• El Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda regula desde 1996 la relación entre los funcionarios y la administración.• Hay pocas sanciones estipuladas y el proceso para aplicarlas no es claro.• Los artículos 112 y 113 de la Ley de Administración Financiera dan fundamento legal para accionar contra los funcionarios que incumplen. Asigna ese papel a la Contraloría y a la Asamblea.	<ul style="list-style-type: none">• Pocos recursos e instrumentos de la Auditoría Interna del Ministerio para ejercer su función.• Débil papel de la Asamblea Legislativa. Los informes recibidos no se discuten ni hay un proceso de aprobación; la capacidad de análisis de la información suministrada es escasa.• Importante papel del MIDEPLAN (SINE), la DGPN y la Contraloría.• Poco uso del Reglamento Autónomo de Servicios.• Las competencias de la Defensoría de los Habitantes son poco explotadas.• Procesos de reforma en aduanas y tributación han incorporado elementos para potenciar este componente: unidades especializadas en la definición y verificación de indicadores de gestión.

Principales debilidades en el componente de garantía de cumplimiento:

- Proceso de definición de objetivos poco sistemático y transparente: no se publica y no incorpora el seguimiento.
- No hay una definición clara de responsabilidades.
- No hay consecuencias por el incumplimiento del proceso o por no ajustarse a los procedimientos establecidos.

4.5.2 Balance por mecanismos y ámbitos de control

En este apartado se presenta un balance del proceso de rendición de cuentas organizado por mecanismos y ámbitos de control y se señalan las instituciones involucradas.

En el ámbito del control político, hay un débil ejercicio de las competencias en el caso de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación por desempeñar la función de control por parte de las organizaciones privadas y sindicales. La prensa escrita da un seguimiento especial al tema. Por otra parte, a pesar de no ser ámbito de su competencia, la CGR, en su informe anual, hace señalamientos sobre los objetivos de la política tributaria y las metas de recaudación.

En cuanto al control de legalidad, en el que fundamentalmente cuentan los mecanismos de rendición de cuentas horizontales, el balance es positivo. La institucionalidad prevista para el ejercicio del control es competente, cuenta con un marco jurídico amplio y la práctica muestra un especial interés por la defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sobre todo a partir de la existencia de la Sala Constitucional. En cuanto al papel del sistema de justicia (judicial y administrativo), la mayor debilidad es el tiempo excesivo que tarda cualquier trámite para resolverse. Hay casos que llevan cuatro o más años, lo que indica debilidades en los mecanismos de acceso a una justicia pronta y cumplida.

La CGR realiza el control de legalidad que le asigna la Constitución mediante el ejercicio de fiscalizaciones a diferentes dependencias de la administración tributaria y estudios sobre la aplicación de las leyes de impuestos. En este caso, los trabajos procuran verificar la legalidad de las actuaciones y las competencias asignadas. En el caso de las auditorías, se combina la verificación de la legalidad en el ejercicio de las funciones, con amplios detalles sobre deficiencias en la gestión de los servicios. La Memoria Anual de la institución registra la evolución de los ingresos públicos y explica los cambios en las

estimaciones y en la recaudación total. Por último, respecto al rol de la Contraloría, cabe destacar la creación del Área de Ingresos Públicos, que supervisa el proceso de gestión y administración de los ingresos del sector público.

La Sala Constitucional, por su parte, *ha delimitando los alcances de la potestad tributaria en el diseño de los tributos o de las facultades del fisco en sus relaciones con los contribuyentes*. La evolución de la jurisprudencia permite afirmar que, en materia de control de legalidad, el papel de la Sala Constitucional está en permanente evolución y no se sustrae a las consideraciones de política tributaria. La Sala es uno de los pilares del proceso de control de legalidad y ejerce control externo.

En cuanto a la Procuraduría, su papel en términos de rendición de cuentas se concentra en la aclaración sobre la legalidad de las normas, por lo que diferentes instancias de la administración tributaria deben recurrir ante ella.

El Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional, que son órganos de decisión autónoma, conocen y deciden en última instancia administrativa los recursos presentados contra actos dictados por la administración. Sin duda son otro de los pilares del control de legalidad, en el marco del control interno.

En cuanto al control administrativo, que es responsabilidad de los jefes de la administración tributaria, el balance tiene altas y bajas. Los procesos de reforma y modernización de la AT han significado avances en la posibilidad de medir la eficiencia y la eficacia de la recaudación, gestión y fiscalización de impuestos. Sin embargo, la medición es una iniciativa reciente y está lejos de consolidarse. La falta de un registro de información sistemático y automatizado es uno de los principales obstáculos para el ejercicio del control administrativo.

En esto también tiene un rol fundamental el ejercicio de fiscalización de la CGR, que se basa en los procesos de auditorías. El papel de la Contraloría es especialmente importante, debido a la debilidad de la oficina de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda.

La ausencia de planes estratégicos para el desarrollo del servicio de la AT a mediano y largo plazo, junto con las deficiencias de información reseñadas y los problemas de formato y periodicidad de los informes de labores son los principales obstáculos detectados en términos del control administrativo.

4.5.3

Los esfuerzos por atender los problemas detectados

Desde principios del 2002, una serie de iniciativas que comienza a implementar la administración tributaria dan testimonio de los esfuerzos del Ministerio de Hacienda por atender algunas de las debilidades señaladas en las secciones anteriores; en el Cuadro 6 se presenta un listado de las mismas. En términos de rendición de cuentas, estas iniciativas resultarán en mejoras en las condiciones facilitadoras y en los procedimientos de control interno, fortalecimiento del derecho de petición y mayor transparencia en el desempeño de la gestión.

Cuadro 6
Esfuerzos del Ministerio de Hacienda para modernizar la gestión de impuestos

Ministerio	Dirección General de Tributación	Servicio Nacional de Aduanas
<ul style="list-style-type: none">· Plan Estratégico de Informática de la Dirección General de Informática: hacia un Ministerio virtual· Centro Virtual de Conocimiento Hacendario (CEVCOH) · Proyecto de Escuela Hacendaria · Proyecto Data Warehouse · Sistema Autovalor, para ayudar a los compradores o importadores de vehículos en el cálculo de los impuestos· Sistema Compared, para informar a los proveedores del Estado sobre licitaciones públicas· Sistema Integrado Nacional de Pagos del Estado (SINPE)· Modificación del CNPT (Ley 7900) que agiliza el procedimiento de devolución de impuestos y racionaliza los procedimientos, facultades y sanciones de la Ley de Justicia Tributaria	<ul style="list-style-type: none">· Informe de resultados sobre el desempeño con base en objetivos estratégicos y metas · Programa Integral de Modernización de Fiscalización y creación de la Unidad Élite de Detección de Fraude Fiscal · Sistema Integrado de Información de la Agencia Tributaria (SIAT), que incluye las campañas de declaración sombra*· Sistema de Tributación Electrónica (SITEL)· Declaración electrónica impuesto renta y ventas· Elaboración Digital de Declaraciones de Impuestos (EDDÍ)	<ul style="list-style-type: none">· Interconexión de todas las aduanas nacionales (2000) · Proyecto TICA que sustituirá al Sistema de Información Aduanera (SIA)* · Integración a la Organización Mundial de Aduanas · Sistema de Control de Tránsito (SICONTRA)* · Sistema Automatizado de Declaración Aduanera de Zona Franca (SADAZAF) · Proyecto de base de datos BUDHA, que permite consultar la legislación y las circulares vigentes

<ul style="list-style-type: none"> · Reestructuración de la DGH; se trasladan funciones a la DGT · Propuesta para eliminar la doble imposición a la inversión extranjera · Ley de Simplificación Tributaria (2000) · Ley 7838 que reestructura el impuesto sobre la renta e incluye los CATs como renta gravable · Programa de auditoría a empresas beneficiarias de CATs · Cobro de impuesto sobre la renta a entidades del sector público · Paro a la aplicación del incentivo del artículo 11 de la Ley de Turismo <p>DGH</p> <ul style="list-style-type: none"> · Actualización de la base de datos sobre ingresos tributarios para la preparación de un modelo econométrico · Programa SATEX 	<ul style="list-style-type: none"> · Digesto Tributario* · Tribuchico · Plataforma de comunicación entidades – tributación* · Base Nacional de Datos de Bienes Inmuebles* · Implementar la Unidad de Informática y Atención al contribuyente* · Actualizar el Registro Único de Contribuyentes * · Proyecto de creación de un Consejo Ciudadano de Contribuyentes · Revisión y depuración de criterios 	<ul style="list-style-type: none"> · Ley 8013, que solicita a los importadores la Declaración Electrónica del Valor de las Mercancías · Ampliación del horario de atención al público · Proyecto de Reformas a la Ley General de Aduanas · Discusión del CAUCA III · Diseño de un plan de contingencias informáticas · Adquisición de equipo de cómputo
--	--	---

*En proceso.

Fuente: MIDEPLAN, 2001b; página web del Ministerio de Hacienda, El Financiero, 2002; entrevistas con funcionarios de las Direcciones Generales, Proyecto Estado de la Nación, 2002.

5. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL EN RENDICIÓN DE CUENTAS

En esta sección se resumen algunas experiencias de administraciones tributarias y órganos superiores de fiscalización que, por su trayectoria, se consideran instituciones capaces de establecer un paradigma de prácticas adecuadas.

5.1 Los organismos internacionales

5.1.1 *El Código y el Manual de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional*

Para el Fondo Monetario Internacional (FMI), la adopción de estándares o códigos de buenas prácticas contribuyen a mejorar el diseño de la política económica. En respuesta a un encargo de la comunidad internacional sobre el desarrollo de estándares en varias áreas económicas, el FMI desarrolló un Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal (CBP) y un Manual Revisado de Transparencia Fiscal, ambos diseñados en 1996 y revisados en el 2001.

El propósito del FMI es que este Código, que se sustenta en la noción de que la transparencia fiscal es una contribución a la gobernabilidad, conduzca a un debate público sobre el diseño y los resultados de la política fiscal, responsabilice más a los gobiernos por la implementación de la política fiscal y fortalezca su credibilidad y el conocimiento público de las opciones macroeconómicas.

El Código se basa en la definición de transparencia fiscal que hace hincapié en la apertura al público de la estructura y funciones del gobierno, las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público y las proyecciones fiscales; se fundamenta en cuatro principios generales de transparencia fiscal y se organiza en función de ellos (FMI, 2001a: 6).

- Clara definición de funciones y responsabilidades
- Acceso del público a la información
- Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto
- Garantías de integridad

El Código indica qué principios y prácticas deben adoptar los gobiernos para alcanzar esos objetivos; esos principios y prácticas resultan del conocimiento y la experiencia del FMI sobre las prácticas de administración fiscales en los países miembros.

Recuadro 7

Algunos elementos relevantes del CBP

- Los impuestos, derechos, tasas y contribuciones deberán basarse en normas jurídicas explícitas. Las leyes y reglamentos tributarios deberán ser fácilmente asequibles y comprensibles y se deberán enunciar claramente los criterios que regirán la aplicación de la discrecionalidad administrativa.
- La publicación de información sobre las finanzas públicas debe constituir una obligación legal del gobierno.
- Los calendarios de la publicación de información sobre finanzas públicas se deberán anunciar con antelación.
- La información presupuestaria deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y estimule la rendición de cuentas.
- Deberá presentarse regularmente información sobre las operaciones fiscales al poder legislativo y al público.
- La información fiscal deberá estar sujeta a una evaluación independiente.

Fuente: Martínez, 2002.

El FMI ha desarrollado unos lineamientos básicos para la implementación del Código que se explicitan en un manual de apoyo. El Manual Revisado de Transparencia Fiscal presenta en forma detallada los principios y las prácticas del Código, así como numerosas referencias a la puesta en práctica del mismo en diferentes países.

Dado que tiene en cuenta la diversidad histórica de las instituciones y las limitaciones propias de cada país para mejorar la gestión de las finanzas públicas, el Código no llega a ser una norma sobre prácticas óptimas, sino un conjunto de buenas prácticas que pueden ser implementadas por la mayoría de los países en un período razonable. El Manual va más allá que el Código: identifica prácticas óptimas de transparencia fiscal que deberían emplear las economías avanzadas que adoptaron o están por adoptar las normas del Código y destaca una selección de buenas prácticas en las que deberán centrarse los países con sistemas de gestión de finanzas públicas más deficientes.

El Manual presenta las mejores prácticas para ejecutar los principios de transparencia fiscal con un alto nivel de detalle técnico. Sus principales componentes son: las obligaciones del Estado que garantizan el acceso del público a la información y los derechos de los contribuyentes, así como la apertura de las decisiones administrativas al examen independiente.

5.1.2 La guía de buenas prácticas de manejo fiscal de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo

La guía de prácticas de transparencia presupuestaria de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED) se elaboró como referencia para que países miembros y no miembros las utilicen con el fin de aumentar el grado de transparencia presupuestaria.

La transparencia, considerada un elemento fundamental de la gobernabilidad, se define como la apertura sobre las intenciones de la política fiscal, su formulación e implementación, en forma oportuna y sistemática. El presupuesto es el documento de gobierno más importante, pues en él se encuentran tanto los objetivos de la política como su implementación en términos concretos. A continuación, se describen las mejores prácticas en la preparación de informes de gobierno:

- 1) Informes que deben elaborar los gobiernos
 - El presupuesto mismo, que debe ser amplio y señalar objetivos, perspectivas de mediano plazo, conciliaciones con las proyecciones del presupuesto anterior, etc.
 - Un informe pre-presupuestario, informes mensuales, un informe de medio año y el informe anual, que es el documento de rendición de cuentas más importante del gobierno. Debe indicar el cumplimiento de los gastos autorizados e incluir información sobre el comportamiento de las finanzas públicas que compare las metas propuestas con los resultados finales.
 - Un informe pre-electoral sobre el estado general del fisco antes de las elecciones.
 - Un informe de largo plazo cada cinco años para evaluar la sostenibilidad de la política fiscal del gobierno.
- 2) Información que deben contener los informes

Los informes deben incluir las presunciones económicas y las previsiones en temas como el crecimiento y la composición del PIB, las tasas de empleo y desempleo, los datos sobre cuentas corrientes, inflación y tasas de interés. También se debe dar información sobre activos y obligaciones financieras, activos no financieros, obligaciones en pensiones y obligaciones contingentes.

3) Prácticas para asegurar la calidad de los informes

Los informes deben contener un resumen de las prácticas de contabilidad utilizadas; además, se deben implementar auditorías a cargo de instituciones que gocen de independencia, sistemas de responsabilidad y controles financieros.

5.1.3 Las buenas prácticas identificadas por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

En su página de internet, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) presenta una selección de buenas prácticas aplicadas en las administraciones tributarias de los estados miembros. A continuación, se retoman los aspectos considerados como buenas prácticas, y con base en la información disponible en las páginas de internet respectivas, se analiza hasta qué punto se cumplen en los casos contemplados por el CIAT⁷³.

Autonomía: Lo usual es que las administraciones tributarias y aduaneras pertenezcan al Poder Ejecutivo y dependan de los ministerios de Hacienda o de Finanzas Públicas. Sin embargo, en los últimos años, ha habido tendencia hacia una mayor autonomía con respecto al ministerio rector, lo que se refleja en cambios en la figura jurídica, mayor independencia funcional, operativa, financiera y de gestión y ampliación de las formas de financiamiento.

Concentración de funciones similares: Como una forma de aprovechar economías de escala en el desarrollo de funciones operativas y de consolidar las funciones recaudadoras, algunas administraciones tributarias han absorbido las funciones aduaneras. Ese es el caso de España y Canadá, aunque en la mayoría de los países analizados (Australia, Estados Unidos, Chile y Nueva Zelanda) se mantienen separadas.

Misión en evolución: Aunque la función recaudadora sigue siendo fundamental, hay una mayor preocupación por atender el entorno en el que se desarrolla, con el fin de preservar los intereses de los contribuyentes y de la sociedad como un todo. En este sentido, cabe destacar los procesos observados tanto en Canadá como en Australia.

⁷³ Se visitaron los sitios de las administraciones tributarias y aduaneras de Australia (www.ato.gov.au), Canadá (www.cra.gc.ca), Chile (www.sii.cl y www.aduana.cl), España (www.aeat.es), Inglaterra (www.inlandrevenue.go.uk y www.hmce.gov.uk), Nueva Zelanda (www.ird.govt.nz) y Costa Rica (www.hacienda.go.cr); también los sitios de la Organización Mundial de Aduanas (www.wcoomd.org) y del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (www.ciat.org).

La AT en un contexto de modernización del Estado: En muchos países, las reformas al quehacer de las administraciones tributarias se dan en un contexto más amplio de reforma general del Estado. Varias agencias reconocen esta situación y reorientan su planificación para que resulte acorde con los nuevos lineamientos⁷⁴.

5.1.4 Las buenas prácticas recomendadas por la Organización Mundial de Aduanas

La Organización Mundial de Aduanas ofrece a sus países miembros un catálogo de ejemplos de buenas prácticas de las administraciones aduaneras de varios países. Estas prácticas se relacionan con una temática variada: mecanismos de reforma orgánica, reportes, sistemas de evaluación de resultados, uso de declaraciones electrónicas y procesos de reflexión institucional, entre otras. A continuación se resumen siete casos seleccionados.

Estados Unidos: La tarea de modernización iniciada en 1993 se basó en tres principios: manejo de procesos, identificación de los clientes del servicio y de sus necesidades y desarrollo de los recursos humanos. Entre los logros de la nueva organización se destacan los siguientes:

- Modificar el trabajo del personal, que dejó de cumplir funciones de apoyo y pasó a funciones operativas, lo que permitió ahorrar costos y mejorar el servicio al cliente mediante la redefinición de procesos.
- Acentuar el concepto de reinversión en la institución.
- Prestar especial atención al cumplimiento de las obligaciones, el uso de tecnologías de información y el entrenamiento del personal.

Argelia: El sistema de aduanas emprendió un proceso de transformación que se basó en tres pilares: identificar factores de cambio, implementar técnicas de administración estratégica y mejorar la comunicación con los empleados, las autoridades y otros agentes acerca del proceso y para retroalimentación.

Noruega: La adopción de un sistema electrónico de declaraciones voluntarias a finales de los ochenta, ha llevado a que hoy día el 95%

⁷⁴ Dos ejemplos son: el Inland Revenue, de Inglaterra, que enmarca su actividad dentro de la corriente general del Estado de moverse hacia el gobierno electrónico para facilitar el acercamiento con los ciudadanos y promover la rendición de cuentas, y el Inland Revenue, de Nueva Zelanda, que ha desarrollado un conjunto de reflexiones sobre las transformaciones generales del Estado.

de las declaraciones se realicen en línea. El sistema está disponible las 24 horas del día y el tiempo para revisar bienes que no presentan problemas se ha reducido a 15 minutos; además, ha mejorado la calidad de las declaraciones.

Alemania: En la agencia nacional de aduanas se crearon grupos permanentes de análisis conformados por empleados para que evaluaran la organización, los procedimientos y los procesos. Los grupos deben generar propuestas de mejoramiento continuo que permitan brindar servicios más eficientes.

Canadá: Se ha implementado un Sistema de Apoyo para Acelerar las Operaciones Comerciales (ACROSS) que es flexible, se adapta a las características de diversos tipos de negocios y agiliza la determinación de los embarques de alto riesgo que requieren una revisión especial. También cabe destacar su planificación estratégica.

Australia: La agencia publica un excelente informe anual estructurado alrededor de los resultados previstos al inicio del período de gestión; para cada resultado se establece el cumplimiento de las metas, de acuerdo con ciertos indicadores elaborados para medir el desempeño.

Inglaterra: La agencia aduanera nacional ofrece varios ejemplos de buenas prácticas; interesa destacar la evaluación de desempeño del departamento, que se basa en técnicas de *bench-marking* tanto en el ámbito nacional como internacional. Para cada tema se analizan los mejores ejemplos y se desarrollan acuerdos institucionales de servicio a fin de acercar el desempeño a estos parámetros de excelencia.

5.2 Leyes especiales para fortalecer y evaluar la rendición de cuentas

A principios de la década de los noventa, algunos países aprobaron leyes de transparencia fiscal. Paralelamente, en algunos estados de los Estados Unidos se aprobaron leyes de transparencia en la administración pública que aseguraban a los ciudadanos acceso a reuniones, actas y cuentas de la administración. Más tarde, países como Brasil, Argentina y el Reino Unido, aprobaron leyes de responsabilidad o estabilidad fiscal que incorporaban muchos elementos de las leyes de transparencia, aunque en algunos casos, se puso un énfasis especial en los equilibrios fiscales y en los controles del gasto tanto horizontales como verticales.

Como señala Alberto Barreix⁷⁵, este tipo de leyes se caracteriza por los siguientes elementos: obligación de los gobiernos de rendir informes periódicos, descripción del contenido mínimo de dichos informes y principios legales para mantener las cuentas fiscales “sanas” o equilibradas. Todas estas leyes ponen límites a los gastos, a la deuda interna y al déficit fiscal, pero no se quedan ahí, pues imponen también transparencia fiscal por dos vías: obligando a la publicación de ciertos datos y asegurando el acceso a la información.

Por otra parte, en algunos países, la discusión sobre la importancia del acceso a las informaciones públicas ha generado legislaciones que buscan mayor escrutinio, participación y responsabilidad pública por parte de los ciudadanos. En la tradición anglosajona, esta discusión se ubica bajo el título de “*Freedom of Information*”. Las FOI son características de los Estados proactivos, que procuran la transparencia de sus gobiernos y la asunción de responsabilidades de sus ciudadanos. Lamentablemente, la mayoría de los países de América Latina no cuenta con una legislación que regule los derechos constitucionales de acceso a la información pública (Chirino, 2001).

En países como Australia y Nueva Zelanda existen tanto la FOI como leyes específicas para la transparencia fiscal; en otros, como los Estados Unidos, las FOI y otros mecanismos garantizan el derecho a la información y al escrutinio público en materia fiscal.

Recuadro 8

Elementos comunes en las leyes de transparencia y responsabilidad fiscal en las FOI

Leyes de transparencia y responsabilidad fiscal

- Impulsan mejoras en la conducta fiscal y transparencia en la información y la rendición de cuentas.
- Informes especiales previos a los procesos electorales, con proyecciones sobre la situación fiscal.
- Elaboración y publicación de cálculos, políticas y estrategias fiscales para períodos de hasta cinco años.
- Rendición de cuentas ante el Congreso sobre el acuerdo y la consistencia entre las políticas públicas y la estrategia fiscal de largo plazo.
- Proyecciones de crecimiento del PIB, la inflación y el endeudamiento público en el corto y mediano plazo.

75 Experto tributario del BID.

- Publicaciones periódicas de los principales resultados fiscales.
- Explícitas y muy justificadas excepciones a la obligación del gobierno de informar sobre su política de gastos así como al acceso de los ciudadanos a la información sobre las finanzas públicas.

FOI

- Derecho de acceso a archivos y expedientes en manos de las autoridades.
- Creación de una cultura de información al público y obligación para la administración de publicar la forma de acceso.
- Creación de mecanismos de información constante, como el acceso a internet.
- Regulación de plazos, mecanismos, medios y costos de la información.
- Lista explícita y regulada de las excepciones.

Fuente: Martínez, 2002.

5.3 Administraciones tributarias y entidades fiscalizadoras superiores: la experiencia de otros países

El análisis de la evolución de las administraciones tributarias estudiadas permite señalar algunos elementos comunes:

- La aplicación eficiente del marco jurídico tributario.
- El apego a los principios de equidad y eficiencia.
- La promoción del cumplimiento voluntario de los contribuyentes y de su confianza en la administración tributaria.
- La existencia de cartas de derechos de los contribuyentes.
- Las cartas de servicios⁷⁶, que reúnen información sobre los servicios que presta la entidad (España) y las normas de aplicación en el ámbito tributario (España y Australia); los indicadores de desempeño de la institución en el seguimiento de sus compromisos (España e Inglaterra); las listas de contactos, con los teléfonos y direcciones de las oficinas en todo el país.

En cuanto a los componentes del proceso de rendición de cuentas, se destaca la importancia concedida a la publicación de informes, la especialización de los servicios al contribuyente y el desarrollo de

⁷⁶ Se recomienda consultar la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria Española (www.aeat.es/agencia/carta/home.html) y los temas de la pantalla sobre las características de la Inland Revenue de Inglaterra (www.inlandrevenue.gov.uk/about/index.htm).

investigaciones. A continuación se presentan algunos ejemplos de esta nueva y definida tendencia:

Publicación de informes anuales: Agencias tributarias como la española, la canadiense, la australiana, la neocelandesa y la inglesa tienen las memorias de su actividad a disposición del público. Por ejemplo, el informe de la Agencia Española de administración tributaria contiene información detallada sobre la planificación de objetivos y actividades del año, el balance de actuaciones y resultados y los resultados de la gestión institucional.

Publicación de otros informes: La Inland Revenue de Inglaterra publica reportes provisionales antes de la elaboración de los presupuestos nacionales, para contar con insumos que permitan detectar posibles faltantes y excedentes; también tiene diversas publicaciones técnicas.

Publicación de planes estratégicos a corto y mediano plazo. En todos los casos evaluados se encontraron este tipo de publicaciones. Entre los documentos consultados destacan: el Plan Estratégico 2000-2003 de la Australian Taxation Office, el Plan de Acción de la Agencia de Tributación y Aduanas de Canadá 2000-2004 y el Plan Anual de la Oficina de Aduanas de Inglaterra.

Provisión de otros servicios especializados: Interpretación de la legislación tributaria vigente para orientar a los contribuyentes (Inland Revenue de Inglaterra); análisis y recomendaciones de política en materia tributaria (Inland Revenue de Nueva Zelanda).

En cuanto a la garantía de cumplimiento, los informes muestran que el proceso de rendición de cuentas agota todas las etapas. Por ejemplo, los reportes incorporan la evaluación de las Auditorías Internas, que en todos los casos son entidades autónomas, prestigiosas y con recursos adecuados para el desempeño de sus funciones. Además, informan cómo se han atendido las debilidades señaladas en evaluaciones anteriores. En este componente, es fundamental el papel de las entidades fiscalizadoras superiores (Recuadro 9).

Recuadro 9

La preocupación por la rendición de cuentas en las EFS

- Las EFS cuentan con un estricto cronograma para la presentación de sus evaluaciones financieras, judiciales y de desempeño. Como mínimo, deben presentar un balance anual ante el Parlamento o sus comisiones, aunque en algunos países, como Holanda y España, se hacen revisiones más frecuentes.
- Además de las evaluaciones anuales, los Auditores Generales tienen la potestad de ordenar todas las auditorías que consideren necesarias.
- El Auditor General de Inglaterra elabora entre 40 y 55 reportes anuales para el Parlamento, que son la base de las discusiones sobre asuntos hacendarios.
- Preparan publicaciones sobre temas relevantes, las que suelen estar al alcance del público, por lo general en internet:
 - △ La National Audit Office de Inglaterra genera publicaciones con recomendaciones para los usuarios de los diversos servicios públicos.
 - △ La Australian National Audit Office tiene varias publicaciones sobre buenas prácticas en la administración pública, orientadas a las instituciones que supervisa.
 - △ La Office of the Auditor General de Canadá cuenta con una serie de publicaciones en las que evalúa su propio desempeño en las auditorías que realiza y revisa sus metas para los siguientes períodos⁷⁷.
 - △ Una de las preocupaciones más comunes en los casos analizados es desarrollar mejores enfoques metodológicos, para que las auditorías respondan a los cambios en la administración pública sin ser un obstáculo para ellos. Cabe destacar el trabajo de países como Canadá, Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos sobre los desafíos y riesgos de la administración federal.

Otro elemento común en las entidades evaluadas es el planteamiento de metas claras a futuro. En el sitio web de casi todas ellas se encuentran los planes estratégicos a corto y largo plazo, los que incluyen no sólo las metas, sino los estándares con los que se medirá el desempeño de la entidad financiera.

Fuente: Vargas, 2002.

⁷⁷ Sobre este aspecto se recomienda consultar el reporte "Reflections on a decade of serving Parliament" disponible en internet en la dirección www.oag-bvg.gc.ca/dominio/reports.nsf/html/01cap_e.html

5.4 Resumen de las experiencias internacionales

El análisis de las experiencias internacionales permite destacar algunas lecciones importantes:

- Tanto las administraciones tributarias como las entidades y órganos nacionales de fiscalización, podrían utilizar la internet como una herramienta poderosa para la rendición de cuentas y el intercambio de experiencias. Los ejemplos analizados dejan constancia de su labor en reportes de diversa periodicidad, investigaciones especiales, planes anuales de trabajo y planes estratégicos a largo plazo, que les permiten establecer una relación más estrecha e interactiva con los ciudadanos.
- En el conjunto de buenas prácticas para la administración tributaria analizadas, el aumento de la autonomía es una tendencia cada vez más fuerte.
- Tanto en las administraciones tributarias como en las oficinas contraloras, cada vez hay más preocupación por los aspectos que afectan a la sociedad en su conjunto. Los temas de eficiencia y equidad adquieren relevancia en un contexto que fomenta una mayor participación de los ciudadanos en el control de las actividades del Estado. El ciudadano es una pieza importante dentro el engranaje de recaudación y control de los recursos fiscales, no sólo como contribuyente, sino también como proveedor de información. Por eso, es cada vez más frecuente observar que las páginas de internet destinen espacios para la retroalimentación.
- Las administraciones tributarias definen cartas de derechos para los ciudadanos, pero también cartas de servicio, en las que se detallan las metas de servicio al cliente que se utilizarán para evaluar el desempeño.
- Inglaterra ofrece un ejemplo interesante de un sistema en donde las aduanas, los impuestos y los controles forman parte de un complejo engranaje. El Estado se mueve en la dirección del “Gobierno Electrónico” y todas las agencias de gobierno están explotando en forma creativa sus páginas de internet. Hay una buena coordinación entre las entidades auditoras internas y externas del Poder Ejecutivo y las entidades del resto del sector financiero. Se ha instaurado un premio para las buenas prácticas en la rendición de cuentas en el sector público, que busca fomentarlas en la publicación de los resultados operativos y de gestión de los recursos del Estado.
- Chile es un país con experiencia reconocida en temas tributarios, porque maneja uno de los sistemas de recaudación más eficientes. El bajo nivel de evasión (alrededor del 20%) es un indicador del buen funcionamiento del sistema. En Chile, las buenas prácticas

están asociadas con: uso de tecnologías y sistemas de información; informe público del Director de Aduanas; vocación de servicio de los agentes privados; medición de la evasión; incentivos asociados a un sistema de cumplimiento de metas; programas de mejoramiento de la gestión; estudios de opinión; plan de respuesta en menos de 30 minutos; planes de capacitación a funcionarios; operación renta (Villegas, 2002).

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

La operación eficiente de un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios fortalece la democracia mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada, limita y controla la discrecionalidad burocrática velando por el cumplimiento de normas y regulaciones, facilita un instrumento para que los gobernantes asuman la responsabilidad por sus acciones, promueve una ética de la función pública y combate la corrupción. Es decir, fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones.

Al principio de este capítulo, se identificaron diez aspiraciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios para que pueda considerarse que realmente hay un proceso de rendición de cuentas. Aquí se presenta un balance general de las brechas de cumplimiento entre la práctica actual de rendición de cuentas y las aspiraciones seleccionadas.

Se ha insistido en que la rendición de cuentas es el grado en el que se cumple la obligación del Estado de informar de manera veraz, completa, oportuna y responsable, la sujeción de su poder delegado al imperio de la ley. Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo las que cumplen con las cualidades mencionadas. El ejercicio de la petición y rendición de cuentas dentro de un estado democrático de derecho supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley. A continuación, se presentan los principales hallazgos sobre el proceso de rendición de cuentas en el país, organizados por componentes y por ámbitos de control.

El derecho de petición y pronta resolución está bien tutelado, pero es poco reclamado

Sobre el derecho de petición y otros derechos fundamentales asociados, la principal conclusión es que está tutelado tanto por la norma constitucional como por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Reglamento, aunque no en un instrumento único que lo ordene. En la práctica, el ejercicio de este derecho es escaso en relación con el volumen de transacciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, y la administración muestra importantes debilidades en el registro y sistematización de la información sobre la materia. Esto tiene relación con dos hechos: por un lado, el poco conocimiento de los contribuyentes sobre sus derechos, por otro, la escasa publicidad de la administración sobre los derechos en general y las normas y procedimientos para aclarar las obligaciones en particular. En este sentido, es fundamental el papel de los tribunales administrativos, aunque ni estos ni las demás instancias administrativas logran superar las deficiencias en el trámite de las consultas. Sin lugar a dudas, aunque el derecho de petición y pronta resolución no es pronto ni cumplido, ni igual para todos, la protección del mismo tuvo un punto de inflexión al entrar en operación la Sala Constitucional.

La administración tributaria responde a los contribuyentes, a otras oficinas de la administración pública o a los poderes estatales sobre consultas específicas o sobre el desempeño de la gestión en dos formas principales: oficios de las direcciones generales (cartas) e informes de labores. El derecho del público a tener respuesta a sus consultas y los plazos en que la administración debe contestar están establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, el registro de peticiones es débil, los plazos para tramitarlas largos y son pocos los casos en que una denuncia se traduce en sanciones; los criterios para construir las respuestas no son conocidos por el contribuyente y difícilmente se puede tramitar una denuncia o reclamo sin asesoría legal o contable. En todo este proceso, la administración resulta perjudicada por el retraso en el cobro de las obligaciones. Según los expertos, hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.

En relación con los informes sobre el desempeño de la gestión de impuestos, hay una débil práctica institucional respecto a la elaboración y difusión periódica de informes en materia de ingresos y en relación con su equidad y sostenibilidad. Los pocos informes que circulan no tienen periodicidad ni contenidos definidos. Desde mediados de la década de los noventa y hasta el 2001, contenían más

información sobre el desempeño de la administración tributaria los reportes de la Contraloría General de la República y MIDEPLAN que los del Ministerio de Hacienda. No fue sino hasta inicios del 2002 que los informes sobre planes y cumplimiento de metas estratégicas fueron de conocimiento público. Por último, cabe destacar que la Asamblea Legislativa no hace un uso extensivo de sus competencias para convocar a los jefes del Ministerio de Hacienda ni para exigir la presentación oportuna y responsable de los informes de gestión.

Sin embargo, la nueva LAF abre las posibilidades para un cambio, pues introduce modificaciones considerables tanto en el flujo y la calidad de los reportes que debe presentar el Ejecutivo, como en los procedimientos de control interno y externo. Estos informes, sumados al control y la evaluación por parte de órganos externos a la administración, constituyen un insumo para que se ejercite el control político y para que la ciudadanía conozca la gestión administrativa y tenga la posibilidad de pronunciarse con fundamento.

Para que los informes previstos en la nueva ley sean útiles para el control político y ciudadano, la Contraloría General de la República debe conocer con precisión el grado de calidad de los sistemas de control interno de la administración y de los órganos evaluadores, para que el dictamen anual que debe entregar a la Asamblea Legislativa contenga una información completa, pertinente y veraz.

Si bien con esta ley se logró un avance en términos de condiciones facilitadoras para la rendición de cuentas, deben existir otras condiciones que permitan llevarla a la práctica. Las principales son contar con los sistemas de información y el recurso humano idóneo para ejecutar las tareas de planeación, presupuesto, ejecución y evaluación y, sobre todo, contar con la capacidad de la administración y el compromiso y la responsabilidad de sus autoridades para establecer objetivos claros e indicadores de gestión que permitan medir su cumplimiento, la práctica de valorar el riesgo asociado al logro de objetivos, así como autoevaluaciones para perfeccionar el control interno. Significa también contar con una función de auditoría interna con los recursos necesarios para cumplir con su función de evaluación y asesoría de todos los procesos administrativos.

No hay consecuencias por el incumplimiento

El componente que completa el proceso de rendición de cuentas es la “garantía de cumplimiento” y mide el grado del compromiso político para asumir las consecuencias del proceso de rendición de cuentas. Si bien sobre este tema no hay una clara definición de responsabilidades, se trata de una función que desempeñan los órganos de control político, las entidades fiscalizadoras superiores y los departamentos de auditoría interna. En Costa Rica, en materia de ingresos tributarios, el desempeño de los primeros es modesto y el de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, insuficiente, debido a los pocos recursos de que dispone.

Con un proceso de definición de objetivos poco sistemático, poco participativo y poco transparente, que no incorpora entre sus metas el seguimiento, es difícil que haya consecuencias por el incumplimiento del proceso o por no ajustar los procedimientos.

Débil ejercicio del control político

El análisis de las prácticas de control político evidencia un débil ejercicio de las competencias de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación de las organizaciones privadas y sindicales. En la actualidad, es más relevante el papel que desempeñan los medios de comunicación.

Mayor preocupación por ejercer el control de legalidad

En el ámbito del control de legalidad el balance es positivo. Las instituciones previstas son competentes, el marco jurídico es amplio y existe un evidente interés por defender los derechos ciudadanos.

El punto débil son los procesos de control interno

El balance del ámbito de control administrativo tiene altas y bajas. Las reformas de la administración aduanera y tributaria impulsadas desde inicios de los años noventa han permitido mejorar la medición de metas de proceso y de recaudación; sin embargo, aún hay importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.

En los últimos años, como resultado de los procesos de reforma en aduanas y tributación, se han incorporado algunos elementos que

contribuyen a potenciar el proceso de rendición de cuentas. Entre las reformas en la administración tributaria son especialmente importantes: la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y su verificación, los nuevos procesos de planeación estratégica, los esfuerzos por depurar los criterios interpretativos, las mejoras en el uso de la tecnología informática y en el nivel de profesionalización del personal, la construcción y depuración de bases de datos, así como un conjunto de reformas legales que mejoraron el marco sancionador por el incumplimiento de obligaciones tributarias. En relación con los órganos de control externo, destaca la reciente aprobación de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos y la creación del Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República.

6.2 Recomendaciones

En el proceso de recaudación, gestión y control de los ingresos tributarios hay elementos y condiciones que constituyen mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas. Estos están mejor articulados en la nueva legislación sobre administración financiera y presupuestos públicos, aplicada por primera vez en el año 2002. Sin embargo, todavía no existe un sistema de rendición de cuentas que dé explicaciones en forma veraz, completa, oportuna y responsable en materia de ingresos tributarios, como tampoco una institucionalidad ni una cultura nacional que lo demande y utilice adecuadamente.

Tanto la administración tributaria como los órganos superiores de fiscalización deben atender un conjunto de desafíos en materia de rendición de cuentas, no sólo para cumplir con el deber que les corresponde, sino también para incidir sobre la eficiencia del proceso de gestión de impuestos y sobre la equidad en el trato a los contribuyentes.

Las recomendaciones presentadas aquí no abarcan todas las acciones que los organismos encargados de la recaudación, gestión y fiscalización de ingresos públicos deben emprender para satisfacer las aspiraciones de un adecuado sistema de rendición de cuentas. Las iniciativas estratégicas planteadas tienen en común el cumplir con al menos una de las siguientes características: son inaplazables para la construcción de las bases sólidas de un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios, procuran aumentar la transparencia de cada componente del proceso y fortalecen los ámbitos de control de la gestión de ingresos. Las recomendaciones se han organizado en función del órgano por el que deberían ser

asumidas: la administración tributaria, la Asamblea Legislativa y la Contraloría General de la República.

6.2.1 *Recomendaciones para la administración tributaria*

- 1) Fortalecer el control interno, la capacitación y los sistemas de información

Los procedimientos y mecanismos de control interno deben estar diseñados para apoyar una gestión orientada a conseguir sus objetivos. Además de contar con los sistemas de información y el capital humano requeridos para realizar las tareas de planeación, presupuesto, ejecución y evaluación, deben incorporar indicadores estables para medir la eficiencia en la gestión, lo que implica utilizar la valoración del riesgo asociado al cumplimiento de objetivos. Esto garantizará que los informes se emitan de acuerdo con los lineamientos establecidos en la LAF.

- 2) Mejorar el sistema de informes y difusión de resultados

Fortalecer el compromiso de informar tanto sobre los temas que se relacionan con la imagen de la Administración, como sobre los que acaparan el interés de los controladores políticos y sociales. Es decir, fortalecer los mecanismos verticales y horizontales de rendición de cuentas. La preparación de un informe sobre resultados de gestión solo puede considerarse parte de un sistema de rendición de cuentas, si estos informes tienen periodicidad y características previamente definidas y si contienen información veraz, oportuna, completa y responsable para verificar el cumplimiento de las metas que, a su vez, fueron difundidas al inicio del período evaluado.

- 3) Revisar el marco legal para modernizar los procedimientos

Aunque el marco legal se discute en otro capítulo, cabe hacer algunas recomendaciones puntuales sobre las que la AT debería procurar que se legisle: obtener mayor autonomía del poder político para la función técnica, fortalecer la protección del derecho de petición y pronta respuesta, racionalizar el uso de potestades para definir normas y procedimientos, mejorar la difusión de las normas y formalizar el uso de internet.

4) Revisar el papel de los auxiliares de la función pública

En este punto sólo cabe subrayar la necesidad de que la gestión de los auxiliares sea transparente. Si se aprueban las reformas a la Ley General de Aduanas, la función de los auxiliares cambiará sustancialmente. En todo caso, la AT debe proporcionar información detallada sobre el número y las características de los auxiliares que cuentan con credenciales, si tienen alguna gestión administrativa o legal en su contra y las tarifas vigentes para los servicios que prestan.

5) Poner la administración tributaria de cara a la ciudadanía

La experiencia internacional demuestra que, cuanto más cercana a las preocupaciones de los contribuyentes es la gestión tributaria, mejores son los índices de eficiencia de la gestión y la valoración de los ciudadanos respecto a la importancia de cumplir con sus obligaciones. Reducir la evasión pasa por crear mayores, mejores y más visibles controles del cumplimiento de obligaciones, pero también por crear cultura de pago en los contribuyentes y facilitarles los procedimientos para el cumplimiento voluntario. La creación de mecanismos de participación ciudadana, como un Consejo de los Contribuyentes, es una iniciativa deseable desde el punto de vista de la rendición de cuentas.

6.2.2 *Recomendaciones para la Contraloría General de la República*

1) Diseñar mecanismos que favorezcan la rendición de cuentas

Se deben aprovechar las oportunidades que brinda la LAF para definir un conjunto de acciones orgánicas y relaciones interorgánicas que configuren un marco de trabajo propicio para la rendición de cuentas horizontal. En particular, la Contraloría debe contar con mecanismos que le permitan: a) tener claro el flujo de información en conjunto y en relación con la veracidad, pertinencia y oportunidad de la información sobre ingresos tributarios; b) identificar los actores que manejan los puntos críticos en el proceso de información y apoyarlos para que superen sus debilidades; c) desarrollar una alianza con la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda para verificar el grado de calidad de los sistemas de control interno y su conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico correspondiente.

- 2) Fortalecer la fiscalización de ingresos para la Asamblea Legislativa

La nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos le otorga a la Contraloría instrumentos para verificar el cumplimiento, validez y suficiencia del sistema de control interno y la eficiencia en torno a los procesos y la gestión de las dependencias de la AT. En el dictamen anual que debe presentar a la Asamblea Legislativa, el órgano contralor tiene la posibilidad de ofrecerle criterios para que despliegue sus facultades de control político y verifique el cumplimiento de sus recomendaciones.

- 3) Fortalecer el acceso público a la información sobre ingresos y gestión tributarios

La CGR debe validar los sistemas de registro e información sobre recaudación, velar porque la AT garantice el acceso público a la información y disponer de un sistema de alerta temprana sobre la suficiencia de ingresos y su gestión; todas estas acciones fortalecen el ejercicio del derecho de petición.

- 4) Garantizar los recursos necesarios para un sistema de rendición de cuentas

Las tareas que las instancias de la AT y otras instituciones relacionadas con la recaudación, gestión y control de ingresos deben emprender para que funcione un sistema adecuado de rendición de cuentas requieren de una dotación de recursos humanos y financieros apropiados. La Contraloría puede facilitar la obtención de estos recursos, al pronunciarse sobre la adecuación de sus presupuestos de gastos.

6.2.3 *Recomendaciones para la Asamblea Legislativa*

- 1) Analizar los informes recibidos y emitir un dictamen sobre su contenido

Optimizar el uso de sus competencias para el control político de la gestión de ingresos, definiendo los criterios de forma, contenido y plazo para que la AT presente los informes que le solicite. En particular, la Comisión Especial Permanente para el Control del Ingreso y Gasto Público debe desarrollar la capacidad de emitir un criterio técnico sobre los contenidos de los informes que le remita la AT, la Contraloría, el Ministerio de Hacienda o MIDEPLAN, entre otros posibles.

2) Profundizar el uso de las comparencias

La Asamblea Legislativa debe insistir en el recurso de las comparencias, como un mecanismo para la petición de cuentas, la interpretación y validación de los resultados que expresan los informes y la definición de criterios para la vigilancia de los asuntos fiscales.

7. BIBLIOGRAFÍA

Asociación Nacional de Agentes de Aduana (ANAA). 1998. Diagnóstico: Estado Actual del Servicio Nacional de Aduanas. San José.

ANAA. 2000. Segundo Diagnóstico sobre el Estado Actual del Servicio Nacional de Aduanas. San José.

Armijo, Marianela. 2000a. Diagnóstico de la metodología de evaluación presupuestaria: informe final. Ministerio de Hacienda: San José.

Armijo, Marianela. 2000b. Propuesta de metodología de evaluación de la gestión presupuestaria: informe final. Ministerio de Hacienda: San José.

Asamblea Legislativa. 2001a. Informe afirmativo de minoría de la liquidación de: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José

Asamblea Legislativa. 2001b. Informe de labores de la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Públicos, 2000-2001. San José.

Asamblea Legislativa. 2001c. Informe negativo a la liquidación: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José.

Asamblea Legislativa. 2001d. Informe negativo de minoría de la liquidación de: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José.

- Becker, David. 1999. Latin America: Beyond Democratic Consolidation. En: *Journal of Democracy* v.10, n^o10.
- Beetham, David. 1994. *Defining and Measuring Democracy*. Sage Modern Political Series: London.
- Calderón, Rosalía. 2000. Observaciones al Anteproyecto de la Ley de Control Interno. Oficio DGAI-369-2000, Dirección General de Auditoría Interna, Ministerio de Hacienda. San José.
- Calvo, Silvia. 2002. Respuesta a cuestionario para el Estudio sobre el Libro Blanco de los Ingresos Tributarios. Oficio DGA-72-2002, Dirección General de Aduanas. San José.
- Carey, John. 1996. *Term Limits and Legislative Representation*. Cambridge University Press: New York.
- Carey, John. 1998. Strong Candidates for a Limited Office: Presidentialismo and Political Parties in Costa Rica. En: Mainwaring, Scott y Shugart, Matthew. *Presidentialism and Democracy in Latin America*. Cambridge University Press: New York.
- CCAF-FCVI. 1996. Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento, Auditoría Comprensiva: una perspectiva integrada. Guy Leclerc *et al.* Canadá.
- CGR. 2001a. El libro blanco de los ingresos tributarios. Propuesta de contenidos. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.
- CGR. 2001b. Estudio especial efectuado sobre la Ley 7722, Sujeción de instituciones estatales al pago del impuesto sobre la renta, en lo referente a su aplicación a las entidades bancarias de derecho público. Informe FOE-IP-01-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.
- CGR. 2001c. Estudio especial efectuado sobre la Ley 7722 Sujeción de instituciones estatales al pago del impuesto sobre la renta, en lo referente a su aplicación al Instituto Nacional de Seguros. Informe FOE-IP-06-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.
- CGR. 2001d. Informe del estudio efectuado en el Servicio Nacional de Aduanas. Informe FOE-IP-07-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

- CGR. 2001e. Informe sobre el diagnóstico de la situación anual de los ingresos públicos en Costa Rica. Informe FOE-IP-03-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.
- CGR. 2001f. Proyecto de Ley General de Control Interno. San José.
- CGR-CCAF-FCVI. 2001. Seminario internacional sobre gobernabilidad y rendición de cuentas. Contraloría General de la República. San José.
- Chirino, Alfredo. 2001. El derecho de acceso a las informaciones públicas y el escrutinio público: la transparencia como instrumento de control democrático. Presentado en el Foro Sobre Responsabilidad y Transparencia en el Sector Público, OEA-OECD, Brasilia.
- CIAT. 2001. Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria. Secretaria Ejecutiva, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Panamá.
- Cornick, Jorge. 1998. La reforma del sistema Tributario en Costa Rica: 1994-1997. Eureka Comunicación: San José.
- Desautels, D. 1994. Reflexiones sobre ética y rendición de cuentas. Discurso presentado por el Auditor General de Canadá en la Universidad de Athabasca. En: Opinions, v.13, n^o1. Canadá.
- El Financiero. 2002. Estructura Tributaria Injusta. N^o349: 10. San José.
- Fearon, James. 1999. Electoral Accountability and the Control of Politicians: Selecting Good Types versus Sanctioning Poor Performance. En Przeworski, Adam; Stokes, Susan y Manin, Bernard (Eds.) Democracy, Accountability and Representation. Cambridge University Press: New York.
- Ferejohn, John. 1999 Accountability and Authority: Toward a Theory of Political Accountability. En Przeworski, Adam; Stokes, Susan y Manin, Bernard (Eds.) Democracy, Accountability and Representation. Cambridge University Press: New York.
- FMI. 2001a. Código revisado de buenas prácticas de transparencia fiscal. Disponible en:
<http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>

- FMI. 2001b. Manual Revisado de Transparencia Fiscal. Departamento de Finanzas. Disponible en: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm>
- Gutiérrez, Miguel y Jorge Vargas-Cullell. 1998. Auditoría ciudadana de la calidad de la democracia: una propuesta para su ejecución en Costa Rica. Proyecto Estado de la Nación. San José.
- Herrero, Fernando, Marvin Taylor y J. Flores. 2000. Integridad y transparencia en Centroamérica y República Dominicana. Banco Centroamericano de Integración Económica. San José.
- Herrero, Fernando, Marvin Taylor, J. Flores y G. González. 2001. Reforma y control de la hacienda pública en Centroamérica y República Dominicana. Banco Centroamericano de Integración Económica. San José.
- Jurado, Julio. 2002. El marco legal para la rendición de cuentas. Proyecto Estado de la Nación. San José.
- Lexicon. 1993. New Webster's Dictionary and Thesaurus of the English Language. Lexicon: Danburg.
- Lijphart, Arendt. 1999. Patterns of Democracy. Yale University Press: New Haven.
- Linz, Juan y Alfred Stepan. 1996. Problems of Democratic Transition and Consolidation. Johns Hopkins University: Baltimore.
- Martínez, Jorge. 2002. Rendición de cuentas en materia fiscal: buenas prácticas internacionales. Proyecto Estado de la Nación. Washington.
- Mazucca, Sebastián. 2000. Access to Power versus Exercise of Power. Democratization and Bureaucratization in Latin America. University of California: Berkeley.
- MIDEPLAN. 2001a. Boletín Rindiendo Cuentas: Política Fiscal. Año 3, 3. San José. Disponible en: <http://www.mideplan.go.cr>
- MIDEPLAN. 2001b. Plan Nacional de Desarrollo Humano 1998-2002: Informe de Labores del tercer año de la Administración. San José.

- MIDEPLAN. 2002. El desempeño del Gobierno en su Accionar Estratégico: Evaluación de Compromisos de Resultados 2001. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2000a. Informe Anual de Evaluación Presupuestaria para el ejercicio económico del 1999. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2000b. Plan Anual Operativo año 2000: divisiones y administraciones tributarias. Dirección General de Tributación. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2001a. Informe Anual de Evaluación Presupuestaria para el Ejercicio Económico del 2000. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2001b. Instrucciones para ejecución de la Ley de presupuestos del sector público año 2001. Dirección de Presupuestos. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2001c. Plan Estratégico de Tecnología de Información. Documento de Diagnóstico. Dirección General de Informática. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2001d. Resumen de cursos realizados durante 1999, 2000 y 2001. Oficio PCESO-38-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2002a. Informe anual de Evaluación Presupuestaria para el Ejercicio Económico del 2001. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2002b. Informe anual de labores del Área de Ingresos 2001. Oficio DVM-108-02, Despacho del Viceministro de Ingresos. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2002c. Información de Evaluación del Desempeño 1996-2000. Oficio PCESO-38-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.
- Ministerio de Hacienda. 2002d. Informe de eventos de capacitación realizados durante el período 1995 a 1998. Oficio PCESO-47-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.

- Ministerio de Hacienda. 2002e. Informe de labores de la Dirección General de Auditoría Interna 2001. Oficio DGAI-011-2002, Dirección General de Auditoría Interna. San José.
- Muñoz, Hugo A. 2000. Responsabilidad y rendición de cuentas. Diccionario Electoral. Instituto Interamericano de Derechos Humanos – Agencia Española de Cooperación Internacional. San José.
- North, Douglass. 2001. Instituciones, cambio institucional y desempeño económico. Fondo de Cultura Económica: México.
- O'Donnell, Guillermo. 1999a. Horizontal Accountability and New Polyarchies. En: Schedler, Andreas; Diamond, Larry y Plattner, Mark (Eds.) The Self Restraining State: Power and Accountability in New Democracies. Boulder, Lynne Rienner.
- O'Donnell, Guillermo. 1999b. Polyarchies and the (Un)Rule of Law in Latin America. En: Méndez, Juan; Guillermo O'Donnell, y Paulo Sergio Pinheiro (Eds.). The (Un)Rule of Law and the Underprivileged in Latin America. Notre Dame University Press: Notre Dame.
- O'Donnell, Guillermo. 2001. Human Development, Human Rights, Democracy. Documento preparado para el taller “Calidad de la democracia y desarrollo humano” celebrado en San José, Costa Rica, febrero de 2002.
- O'Donnell, Guillermo. 1997. Horizontal Accountability and New Polyarchies.
- Petrei, H. 1998. Budget and Control: reforming the public sector in Latin America. BID. Washington.
- Proyecto Estado de la Nación. 2000. VI Informe sobre el Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Editorama: San José.
- Proyecto Estado de la Nación. 2001. Auditoría ciudadana sobre la calidad de la democracia. Editorama: San José.
- Proyecto Estado de la Nación. 2001b. Oferta Técnica para la preparación del capítulo Rendición de Cuentas Sobre Ingresos Tributarios. Proyecto Estado de la Nación, San José.
- Proyecto Estado de la Nación. 2002. Memoria del Primer Taller de Consulta sobre la Rendición de Cuentas sobre los Ingresos

Tributarios del 30 de enero del 2002. San José.

Real Academia Española. 1992. Diccionario de la Lengua Española. 21 edición. Espasa Calve: Madrid.

Rodríguez, Loretta. 2002. Información estadísticas del Tribunal Aduanero Nacional. Oficio TAN-005-2002. San José.

Sartori, Giovanni. 1997. Comparative Constitutional Engineering. New York University Press: New York.

Smulovitz, Catalina y Enrique Peruzzotti. 2000. Societal Accountability in Latin America. Journal of Democracy (v1): 4.

Sniderman, Paul; Joseph Fletcher; Peter Russell y Philip Tetlock. 1996. The Clash of Rights: Liberty, Equality And Legitimacy in Pluralist Democracy. Yale University Press: New Haven.

Vargas, Ana J. 2002. Experiencias internacionales en materia de rendición de cuentas: Una exploración de los sitios de Internet de las administraciones tributarias, aduaneras y de las entidades auditoras superiores nacionales e internacionales. Proyecto Estado de la Nación. San José.

Villegas, Harold. 2002. Rendición de cuentas de los ingresos tributarios: caso de Chile. Proyecto Estado de la Nación.

Weber, Max. 1977. Economía y sociedad. Fondo de Cultura Económica: México.

Comunicaciones personales

Costa Rica

Avendaño, Alicia
Barahona, Juan Carlos
Burgués, Antonio
Calderón, Rosalía
Calvo Sáenz, Silvia
Castillo Vargas, Patricia
Cornick, Jorge
Flores Rojas, Fabio
Fonseca, Yalile
Garita, Ronald
González, Rodolfo
Hering, Dagmar
Madrigal, Xenia
Méndez, Ana Cristina
Montero, Marieta
Muñoz, Carlos
Muñoz, Roger
Murillo, Danilo
Philips, Jenny
Quirós, Fabián
Ramírez, Álvaro
Rodríguez Muñoz, Loretta
Rodríguez Picado, Luis
Rodríguez, José Antonio
Román, Mónica
Thompson, Erick
Torrealba, Adrián
Valenciano, Carlos
Vargas, Roger
Vega, Vanessa
Villegas, Sonia
Zuñiga, Maribel

Chile

Arellano, José Pablo
Barra, Patricio
Castelleti, Bárbara
Castillo, Lucy
Fanta, Enrique
Jacquin, Eduardo
Jorrat, Michelle

Keiji Inoue
Lerda, Juan Carlos
Llanos, Hernán
Mandiola Lagunas, Rodolfo
Marfán, Manuel
Moncada, Juan
Muñoz, Mauricio
Sánchez, Juan Francisco
Santibáñez Cabrera, Carlos
Tapia Pardo, Juan
Tapia, Heriberto

Estados Unidos

Asselin, Linette
Barreix, Alberto
Díaz Yubero, Fernando
Sang-Hyup Lee