



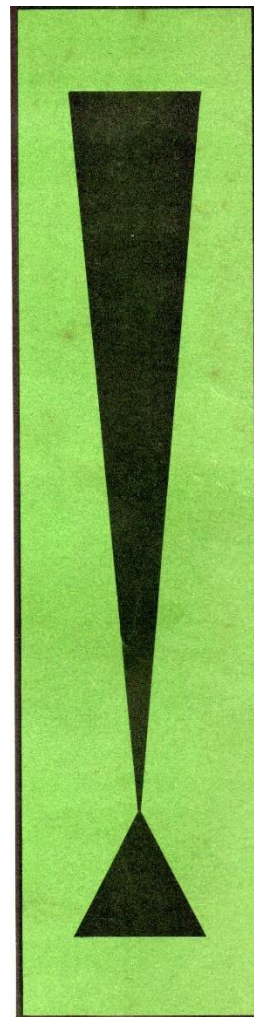
UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Administración Pública

CENTRO DE INVESTIGACIÓN Y CAPACITACIÓN
EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (CIGAP)
INSTITUTO DE FOMENTO Y ASESORIA MUNICIPAL

“LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL
DE COSTA RICA:
UN ESTUDIO DE CASOS Y LINEAMIENTOS
PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL”

Lic. Justo Aguilar Fong

Lic. Edwin Ramírez Rodríguez.



Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

Agosto de 1977

La investigación que condujo al presente documento se desarrolló por encargo del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, con el patrocinio de la Universidad de Costa Rica y bajo la dirección de las siguientes personas:

Lic. Hernán Sáenz Jiménez

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

Dr. Luis Garita Bonilla

Director del Instituto de Investigaciones Económicas

Lic. Armando Arauz Aguilar

Director de la Escuela de Administración Pública y del Centro de Investigación y Capacitación en Administración Pública.

CONTENIDO

	<u>Página</u>
PREFACIO.....	6
I PARTE	
<u>LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL</u>	
<u>EN COSTA RICA: Un estudio de casos</u>	
I. <u>INTRODUCCION</u>	7
II. Objetivos y metodología de la investigación	8
1. Los Objetivos	8
2. Metodología	8
a) Técnica de la investigación usada	8
b) El universo de interés	8
c) Los casos estudiados	10
d) El cuestionario	11
e) Trabajo de Campo	11
f) La validez de los datos y de las conclusiones	12
III. Análisis de los resultados de la investigación	12
1. Aspectos generales sobre los impuestos municipales	12
a) Clasificación de los impuestos y su importancia relativa	12
b) Ingresos tributarios	14
c) Impuestos vigentes no recaudados	17
2. Mecanismos administrativos del cobro tributario	17
a) Registro de contribuyentes	17
b) Aviso para el contribuyente y tipos	18
c) Recibos de pago	19
d) Cancelación en la municipalidad	20
e) Mejoramiento del sistema de cobro	20
f) Impuestos que no están en capacidad de recaudar las municipalidades ...	21

	<u>Página</u>
3. Aspectos relacionados con el pendiente de cobro y la morosidad	21
a) El pendiente de cobro y la gestión administrativa municipal	21
b) Capacidad legal para el cobro de los impuestos atrasados y número de cobro judiciales	23
c) Recaudación y tributaria y del cobro judicial	24
d) Esfuerzos extraordinarios en el cobro del pendiente	25
e) Evasión en el pago de los impuestos y sus razones	25
4. Aspectos relacionados con los recursos humanos dedicados a la administración de los impuestos municipales y con la organización tributaria. 26	
a) Recursos humanos dedicados a la administración de impuestos y su Relación con los totales	26
b) Recursos humanos dedicados el registro de contribuyentes y el control y cobro judicial	27
c) Organización administrativa dedicada a la recaudación	28
d) Intervención de la auditoría	28
 IV. Conclusiones	 29
1. Definiciones estructurales de los impuestos municipales	30
2. Falta de uniformidad en los mecanismos administrativos del cobro y en el registro de contribuyentes	30
3. Controles oportunos del pendiente de cobro	31
4. Incapacidad para contener y disminuir el pendiente de cobro	31
5. Evasión y fallas para su control	31
6. Insuficiencia de recursos humanos en cantidad y calidad para administrar el sistema tributario	32
7. Ausencia de la función auditora	32

II PARTE

LINEAMIENTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL

	<u>Página</u>
I. INTRODUCCION.....	33
II. EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL COSTARRICENSE Y SUS DEFICIENCIAS.....	34
1. La estructura tributaria.....	34
2. Los fundamentos jurídicos del sistema tributario.....	34
3. La administración tributaria.....	3
III. LINEAMIENTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL.....	34
1. El marco de referencia.....	34
2. Los objetivos de la reforma tributaria y sus limitaciones	36
3. Cambios en la estructura tributaria.....	37
a) Reducción en el número de impuestos municipales.....	38
b) Conversión de algunos impuestos de tasas específicas a	
tasas ad-Valorem.....	86
c) Homogenización de los impuestos que gravan actividades	
específicas a nivel regional o nacional.....	86
4. Cambios en la administración del sistema tributario.....	38
a) Procedimientos.....	38
b) Gestión de cobro.....	38
c) Control.....	39
d) Divulgación.....	39
e) Auditoría interna	40
f) El papel de la Contraloría General de la República.....	40
g) El papel del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.....	41
5. Cambios en la legislación tributaria.....	41

PREFACIO

Este documento incluye un estudio sobre la administración del sistema tributario municipal costarricense, así como un conjunto de lineamientos de política que tienen como objetivo orientar una reforma a la estructura tributaria de los gobiernos locales en nuestro país.

La primera parte de este documento contiene un análisis de la administración del sistema tributario municipal de Costa Rica, el cual fue preparado con base a información obtenida en una encuesta realizada en las municipalidades.

Los lineamientos para una reforma tributaria municipal constituyen la segunda parte de este volumen. En su formulación se consideró las conclusiones del estudio presentado en la primera parte, así como aquellas inferidas de los dos estudios anteriores, "Legislación Tributaria Municipal; 1900 - 1976, Resumen" y Estadísticas Financiera Y Tributarias De Los Gobiernos Locales De Costa Rica, 1960 -1975", los cuales fueron publicados Centro de Investigación y Capacitación en

Administración pública (CICAP), en los meses de febrero y mayo respectivamente.

Con este documento se concluye la investigación titulada "Estudio de la estructura tributaria municipal de Costa Rica", lo cual fue iniciada por el CICAP en agosto del año 1976 y que incluye los dos estudios mencionados previamente.

Deseamos reconocer la colaboración requerida de la señora Lic. Mayra Ríos en la parte estadística de este estudio, así como el excelente trabajo de la señorita León Rojas en el mecanografiado de los tres documentos de esta investigación.

Queremos dejar constancia del apoyo recibido de Lic. Fernando Zumbado Jiménez, director Alternativo de Planificación y Política Económica, por su colaboración para que un funcionario de la Oficina de Planificación y Política Económica levantara la información de la encuesta que correspondió a las municipalidades urbanas. De igual manera, lo hacemos extensivo al señor Lic. Roderico Rodríguez, jefe del Departamento de Asistencia Técnica del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, quien hizo posible la obtención de la información de las municipalidades rurales.

Finalmente queremos expresar nuestro agradecimiento al Lic. Armando Arauz Aguilar y al Doctor Luis Garita Bonilla, directores del CICAP, así como al resto del personal administrativo de este Centro de Investigación: Señor Mario Sáenz Cubero, señora Roxana Cruz Meléndez, Señorita Patricia Rojas Umaña y Señora Maritza Ruiz Madrigal, quienes con su colaboración hicieron posible la culminación exitosa de esta investigación.

Lic. Justo Jacobo Aguilar Fong

Lic. Edwin Ramírez Rodríguez

San José, 31 de agosto de 1977

I PARTE

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL EN COSTA RICA: Un estudio de casos

I. INTRODUCCION.

Esta primera parte tiene por objeto presentar un análisis sobre la administración tributaria municipal de nuestro país, el cual fue preparado con base en información estadística obtenida por medio de un estudio de casos, en 19 municipalidades.

En la sección segunda de esta primera parte se señalan los objetivos que persigue la investigación, así como la metodología que se empleó en el levantamiento de la información utilizada.

La sección tercera presenta el análisis de los resultados obtenidos en la investigación y finalmente las conclusiones son incluidas en la sección IV.

II. Objetivos y Metodología de la Investigación.

1. Los Objetivos.

Este estudio fue preparado con el fin de determinar las deficiencias existentes en la administración del sistema tributario municipal costarricense y de sugerir las reformas pertinentes.

Otros objetivos concomitantes con el anterior, que se persiguen con este estudio, son el de contribuir a la formulación de una estrategia tributaria municipal y el de adecuar los mecanismos y procesos utilizados en la administración de los tributos a la consecución de las metas del desarrollo municipal de nuestro país.

2. METODOLOGIA

a) Técnica de Investigación Usada:

Se utilizó el estudio de casos como técnica de investigación, y la información fue obtenida por medio de un cuestionario y la entrevista personal con un alto funcionario de las municipalidades seleccionadas.

Se consideró que esta técnica era la más adecuada ya que permitía conocer en forma particular el funcionamiento interno de la administración tributaria de cada municipalidad.

Considerando que esta investigación es parte de un estudio más amplio del sistema tributario municipal, y que interesaba evaluar procedimientos y mecanismos administrativos, con miras a proponer soluciones a las deficiencias que mostraran la ventaja de escoger un “Estudio de Casos”, se acrecienta por cuanto esta técnica de investigación hace resaltar los cambios que se producen en el tiempo junto con los procesos por medio de los cuales se efectúan tales cambios. En consecuencia, a corto o mediano plazo, se podría volver a cuestionar las mejoras para determinar el grado de su aplicación. Además, debe señalarse que se utilizó un cuestionario para garantizar el carácter homogéneo de la información y de confirmar que los datos obtenidos satisfacen las exigencias del problema al ser analizado. De esta manera se buscó garantizar la precisión y confiabilidad de los datos obtenidos al haber escogido la técnica que más se ajustaba al interés de este estudio.

b) El Universo de Interés

Para cumplir con los objetivos del estudio, se definió la población de interés como aquella formada por las 80 Municipalidades con que cuenta el país dejándose de lado los 5 consejos municipales del distrito por cuanto su volumen de gasto total no sobrepasa los ₡500,000 (1975) individualmente, lo que les hace equiparables a las municipalidades que poseen un gasto total de hasta ₡1,000,000.

Ese universo de interés fue clasificado utilizando los siguientes criterios:

- a. Magnitud Económica de las municipalidades, y
- b. Carácter Urbano Rural de los Municipios.

La definición de ambos criterios se basa en lo que al respecto se apunta en el documento “Estadísticas Financieras y Tributarias de los gobiernos locales de Costa Rica 1950 – 1975” ya mencionado. Se señala ahí que, evaluar la magnitud económica de los gobiernos locales se considera conveniente utilizar el monto de los gastos totales, índice que permite medir en forma directa la capacidad del gobierno local para prestar servicios a las comunidades, así como su capacidad para movilizar recursos internos y externos dentro del municipio. Para el año 1975 – último de que se disponía de cifras – los gastos totales consolidados de los gobiernos locales alcanzaron ¢222 millones, monto que representó aproximadamente el 2% de los gastos realizados por el sector público, el 6.2% de los gastos de gobierno central y el 1.3% del PIB.

La magnitud económica relativa de los gobiernos locales en 1975 mostró que el 48% de esos gobiernos tuvo gastos totales inferiores a ¢1,000,000; el 42% incurrió en gastos superiores a ese monto, pero inferiores a ¢5,000,000, y que únicamente 8 municipalidades presentaron gastos totales superiores a los ¢5,000,000.

En cuanto al carácter urbano – rural de las municipalidades, apunta el documento citado que la mayoría de los cantones urbanos (calculados en 34) está ubicada en la Región Central del país; en total los cantones urbanos abarcan 9,089 kilómetros cuadrados (17.6% del territorio nacional); en tanto que los cantones rurales (calculados en 46) abarcan 42,811 Kilómetros cuadrados (82.4% del territorio nacional).

Se clasificaron como cantones rurales aquellos cuya población económicamente activa, según el censo de la población de 1973 se dedicó en más de un 50% a la agricultura.

Por diferencia fueron obtenidos los cantones urbanos. Este criterio permitió clasificar tentativamente en forma aproximada esta característica en los cantones costarricenses, quedando compuesto el total por 42% de cantones urbanos y el 58% de cantones rurales.

Con base en los criterios de tamaño económico y condición urbana y rural, las 80 Municipalidades costarricenses fueron clasificadas en los siguientes 3 grupos:

1. Municipalidades Económicamente Grandes (Urbanas)
2. Municipalidades Económicamente Medianas (Urbanas y Rurales)
3. Municipalidades Económicamente Pequeñas (Urbanas y Rurales)

En el grupo 1 se consideraron todas las municipalidades cuyo gasto total fuera superior a ¢10,000,000 en 1975.

Dentro del grupo 2 se hizo una subclasificación distinguiéndose entre municipalidades medianas grandes y medianas pequeñas. En el primer subgrupo se incorporaron las que gastaron entre ¢5,000,001 y ¢10,000 en el mismo año ya citado, y en el segundo aquellas cuyo gasto osciló entre ¢1,000,001 y ¢5,000,000.

En la categoría 3 se incluyeron aquellas cuyo gasto no excedió al ¢1,000,000.

c) Los Casos Estudiados

Hecha la clasificación de las municipalidades conforme se explicó en el punto anterior se procedió a escoger 20 de ellas, lo que nos dio la composición que se exhibe en el cuadro siguiente.

CUADRO I
COSTA RICA NUMERO DE MUNICIPALIDADES
SEGÚN TAMAÑO ECONOMICO

TAMAÑO ECONOMICO	NUMERO DE MUNICIPALIDADES	SELECCIONADAS	COBERTURA
TOTAL	80	20	25,0
1. Grandes	3	2	66,7
2. Medianas	41	20	29,3
Grandes	5	2	80,0
Pequeñas	36	8	22,2
3. Pequeñas	36	6	16,7

Como la población de este estudio de casos había sido ordenada mediante los criterios, tamaño económico y condición urbano-rural, se consideró que la cuarta parte de ella facilitarían un buen número de observaciones para describir la administración tributaria.

Las Municipalidades escogidas para integrar el conjunto de casos por estudiar fueron:

- I. Municipalidades Grandes:
 1. San José
 2. Alajuela

- II. Municipalidades Medianas – Grandes
 3. Puntarenas
 4. Cartago
 5. Pérez Zeledón
 6. San Carlos

- III. Municipalidades Medianas - Pequeñas
 7. San Ramón
 8. Liberia

9. Cañas
 10. Golfito
 11. Escazú
 12. Heredia
 13. Goicochea
 14. Paraíso
- IV. Municipalidades Pequeñas
15. Atenas
 16. Orotina
 17. Alajuelita
 18. El Guarco
 19. Barva
 20. Matina

El conjunto de casos por estudiar fue posteriormente modificado debido esto en su mayor parte a las dificultades de investigar ciertas municipalidades alejadas de la Región Central.

En efecto, el conjunto de casos fue modificado en la siguiente forma:

- a) Naranjo sustituyó a Liberia
- b) Puriscal sustituyó a Golfito
- c) San Mateo sustituyó a Orotina
- d) Barva sustituyó a Matina

En el caso (a) Naranjo es una Municipalidad rural y Liberia es Urbana, aun cuando su capacidad económica es similar.

En el caso (b) ambas son rurales y de montos similares en gastos totales.

En el caso (c) Orotina es urbana y San Mateo es rural con un nivel de gastos similares. Sin embargo, Orotina se clasifica como Municipalidad media-pequeña y San Mateo como pequeña. Esta diferencia podría ser omitida basada en el hecho de que los gastos de Orotina apenas sobrepasan el millón de colones.

En el caso (d) ambas son de capacidad económica similar; Sin embargo, Barva constituye un cantón urbano y Matina es rural.

d) El cuestionario

Para el levantamiento de la información se usó un cuestionario de 31 preguntas. La técnica usada fue la entrevista directa.

e) Trabajo de Campo

El Instituto de Fomento y Asesoría Municipal por medio de Departamento de Asistencia Técnica asumió la responsabilidad de recoger la información de las municipalidades rurales. A su vez, la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica, facilitó al CICAP los servicios de un funcionario, quien levanto la información de las municipalidades urbanas.

Las estadísticas de ingresos tributarios que se obtuvieron de las municipalidades por medio del cuestionario no fueron satisfactorias, razón por la cual fue necesario complementarlas con un trabajo adicional, utilizando como fuente la información a la Contraloría General de la Republica.

Se dio el caso de una no respuesta en el grupo de municipalidades medianas – grandes, lo cual redujo el estudio a 19 municipalidades.

f) La Valides de los Datos y las Conclusiones

Por Razón del tipo de técnica de investigación usado, se puede afirmar que los 19 casos del estudio constituyen un conjunto representativo del universo que se investigó y que las respuestas obtenidas son confiables, principalmente porque proceden del funcionario de más alta jerarquía en la estructura administrativa municipal que se encarga de la gestión tributaria.

Desde luego que, por la técnica empleada, las conclusiones que se derivan solo son válidas para los casos estudiados. Pero en general, aunque cuenten con esta limitación, el estudio expone en forma clara las características del sistema de administración tributaria y conduce, sin riesgos, a formular conclusiones que sirvan para mejorarlo.

III. Análisis de los resultados de la Investigación

1. Aspectos Generales sobre los impuestos municipalidades

a) Clasificación de los impuestos y su importancia relativa

En el cuadro 1 se presenta la lista de 49 impuestos municipales, la cual corresponde a la clasificación tributaria municipal la cual corresponde a la clasificación tributaria municipal que aparece en la Memoria Anual de la Contraloría General de la Republica del año 1975. De ese total de impuestos municipales, 4 corresponden a impuestos sobre la propiedad, 42 a los impuestos sobre bienes y servicios, 2 a los impuestos de exportación, y el timbre municipal.

El detalle para los impuestos sobre bienes y servicios de ese mismo año, señala que había 13 impuestos selectivos sobre la producción y el consumo de bienes, 16 impuestos sobre el uso de bienes, de la propiedad o permisos para realizar actividades usualmente denominadas patentes y 13 impuestos selectivos sobre servicios. La participación de estos impuestos sobre bienes y servicios en el número de impuestos totales representó un 86% en el año 1975.

Los impuestos a la propiedad incluyen además el impuesto territorial, impuesto sobre lotes incultos, por transmisión de propiedades y el detalle de caminos; mientras que los impuestos a la exportación están referidos únicamente a 2 productos: el azúcar y el oro. Junto con los timbres estos impuestos constituyen el 14% restante del número total de impuestos municipales.

1/ Véase Aguilar Fong, Justo. Ramírez Rodríguez Edwin. Legislación Tributaria Municipal 1900-1976; Resumen, CICAP, Universidad de Costa Rica, 1977. (febrero)

El cuadro No. 1, presenta información específica para las 19 Municipalidades estudiada sobre el número de impuestos recaudados por cada una de ellas en el año 1975, y muestra que ninguna de estas municipalidades administra la totalidad de los 49 impuestos. 1/ Los casos extremos lo representaron la municipalidad de Barva con un mínimo de 17 impuestos.

Utilizando la clasificación de municipalidades según su tamaño económico, la información que se presenta en el cuadro 2, pone en manifiesto que las municipalidades grandes administraron un total de 27 impuestos mientras que las pequeñas administraron 28. A su vez, la municipalidades medianas - grandes administraron 35 impuestos y las medianas – pequeñas un numero de 31.

CUADRO 2

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES: Número de impuestos municipales según el tamaño de las municipalidades

	Municipalidades Grandes	Municipalidades Grandes	Municipalidades Medianas Pequeñas	Municipalidades pequeñas
Total, de impuestos (49)	27	35	31	28
1. Impuestos a la Propiedad (4)	4	3	3	3
II. Imp. Sobre bienes y servicios (42)	21	30	26	23
A. Selectivos sobre la producción y consumo de bienes (13)	3	6	6	4
B. Sobre el uso de bienes de la propiedad o permiso para realizar actividades (Patentes 14)	14	14	15	14
C. Selectivos sobre servicios. (15)	4	10	5	5
III. Impuesto a la exportación (2)	1	1	1	1
IV. Timbres (1)	1	1	1	1

1/ En este análisis se asume que los impuestos municipales recaudados por el Gobierno Central son de responsabilidad administrativa de las municipalidades.

Combinando la información que aparece en los cuadros 1 y 2, se puede observar que solamente 3 de los 4 impuestos sobre la propiedad son recaudados por las municipalidades encuestadas (Territorial, sobre lotes incultos y detalles de caminos). El impuesto por transmisión de propiedades fue reportado únicamente por una municipalidad (San José). A pesar de que es un impuesto que puede ser cobrado por todas las municipalidades.

De los 13 impuestos selectivos sobre la producción y el consumo de bienes solo hay dos (por destace de ganado vacuno y cerdos, y sobre licores nacionales y cerveza extranjera) que fueron reportados por las 19 municipalidades estudiadas. 6 impuestos sobre cueros, sobre el palmito, al mangle, sobre la pesca de langosta, por destace de tortugas y sobre el arroz) no aparecen como impuestos recaudados por estas municipalidades, mientras que los restantes 5 impuestos fueron reportados solamente por algunas de estas municipalidades. Además, en el cuadro 1 también se muestra que las municipalidades medianas informan haber recaudado 6 de estos impuestos selectivos, mientras que las municipalidades pequeñas y grandes recaudaron 4 y 3 respectivamente.

Todas las patentes son recaudadas por las municipalidades con la excepción de la patente de licores mixtos.

De los 15 impuestos selectivos sobre servicios solo el impuesto sobre construcciones (permiso) es recaudado por todas las 19 municipalidades. Sin embargo, el impuesto sobre espectáculos públicos fue reportado por todas ellas, con excepción de San Mateo. Hay dos de estos impuestos (sobre las personas que entran y salen del país, y la matrícula de animales) que no son cobrados mientras que 3 de ellos (sobre vapores que entran al puerto, sobre movilización de carga portuaria y la matrícula de botes) son reportados únicamente por la municipalidad de Puntarenas.

Además, los impuestos pro-cementerio y sobre sorteos semanales solo fueron reportados por 2 municipalidades: Puntarenas y Guarco en el primer caso, y en San José y Pérez Zeledón en el segundo caso. En orden de magnitud las municipalidades clasificadas como medianas-grandes reportaron haber recaudado 10 de estos impuestos, las municipalidades medianas-pequeñas 5, y finalmente las municipalidades grandes un número de 4.

De los impuestos a la exportación, el impuesto de exportación al oro no aparece reportado en el ad-valoren sobre el azúcar solo es reportado por 8 municipalidades cuyos cantones son productores de caña de azúcar (Alajuela, Puntarenas, Cartago, San Ramón, Naranjo, Cañas, Paraíso y Atenas).

Los timbres municipales sin excepción fueron reportados como impuesto recaudado por las 19 municipalidades.

b) Ingresos Tributarios

Los ingresos tributarios reportados por las 19 municipalidades investigadas alcanzaron un monto de ¢50 millones, el cual representó un 52% del total de los ¢97 millones de ingresos tributarios que recaudaron las 80 municipalidades más los 5 consejos municipales de distrito en el año 1975.

Estas cifras de los ingresos fueron debidamente ajustadas con la información de La Contraloría General de la República y se presentan para cada una de estas municipalidades en el cuadro 3.

En ese cuadro se muestra que los impuestos a la propiedad afectaron un 59% del total de la recaudación tributaria municipal en el año 1975. En orden de importancia la participación del resto

de impuestos fue la siguiente: impuestos selectivos sobre servicios (14.9%); patentes (13.8%); impuestos selectivos sobre la producción y el consumo (5.5%); timbres (3.8%) y los impuestos de exportación (3.2%).

En los cuadros 3 y 4 se incluye información que permite diferenciar 4 grupos de impuestos con diferente participación relativa en la composición de los ingresos tributarios de las 19 municipalidades, en el año 1975. El primer grupo incluye 9 impuestos que contribuyen con un 94.1% de los ingresos tributarios. En orden de importancia ellos son: el impuesto territorial (56.6%); patentes comerciales (12%); impuestos sobre la construcción (8.4%); impuestos sobre la movilización de carga portuaria (4.5%); timbres (3.8%); impuestos sobre la exportación de azúcar (3.2%); el impuesto por destace de ganado vacuno y cerdoso (2.6%); el destalle de caminos (1.7%) y el impuesto sobre el consumo de azúcar (1.7%).

El segundo grupo comprende 10 impuestos, a saber: el impuesto sobre transmisión de propiedades (0.8%); el impuesto sobre cigarrillos y tabaco (1.0%); el impuesto sobre el consumo de sal (0.2%); patentes industriales (0.5%); patentes sobre licores del país (0.7%); patente de licores extranjeros (0.3%); patente sobre el beneficio de café (0.1%); patentes varias (0.2%); el impuesto sobre espectáculos públicos (1.4%); el impuesto pro-cementerio (0.1%). Todos esos impuestos representaron el 5.3% del total de los ingresos tributarios.

El tercer grupo de los 19 impuestos (sobre lotes incultos, sobre sucesiones, a la madera, al mangle; patentes de licores mixtos, de empresas de transportes, de bombas de gasolina, de ventas de frutas, de fábricas de refrescos, de buhoneros, de cerveza, de taller mecánico, de servicios, de sorteos semanales, de salones de baile; a los rótulos públicos; los bailes públicos y a las serenatas) aportaron un monto de ₡63,500, el cual representó un 0.3% de los ingresos tributarios municipales.

Finalmente se identifica un cuarto grupo de 11 impuestos que no aportaron recursos a estas municipalidades durante el año 1975. Ellos son los siguientes: impuestos por salida de ganado, impuestos sobre el palmito, impuestos sobre la pesca de langosta, impuesto sobre destace de tortuga, impuesto sobre el arroz, impuesto sobre licores nacionales y extranjeros, patentes de rockola, impuesto a la carga y descarga de vehículos, impuestos a las personas que entran y salen del país, impuesto a la matrícula de animales y el impuesto a la matrícula de botes. La ausencia de participación de estos impuestos en la composición de los ingresos tributarios obedece a que la mayoría de estos impuestos son de carácter selectivo y de responsabilidad de otras municipalidades no incluidas en la investigación.

El cuadro 5 siguiente, presenta la información resumida respecto de la importancia relativa de estos tributos en términos de sus recaudaciones con información del año 1975.

CUADRO 5

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES: impuestos clasificados según su importancia relativa en los ingresos tributarios, 1975

GRUPO I (9 impuestos que recauden el 94.1% de los ingresos tributarios)	GRUPO II (10 impuestos que recauden el 5.3% de los ingresos tributarios)	GRUPO III (16 impuestos que recauden el 0.3% de los ingresos tributarios)	GRUPO IV (12 impuestos que no aportan ingresos)
Territorial	Sobre transmisión de propiedades	Sobre lotes incultos	Por salida de ganado
Patentes comerciales	Sobre cigarrillos y tabaco	Sobre sucesiones a la madera	Sobre el palmito
Sobre Construcciones	Sobre el consumo de sal	Al mangle	Sobre la pesca de langosta
Sobre Movilización de carga portuaria	Patentes industriales	Patente de empresas de transporte Patentes bomba de gasolina	Por destace de tortugas
Timbres	Patente sobre licores del país	Patentes bomba de gasolina	Sobre el arroz
Por destace de ganado vacuno y cerdoso	Patente sobre el beneficio del café	Patente ventas de frutas	Sobre licores nacionales y extranjeros
Detalle de Caminos	Patentes Varias	Patentes fábrica de refrescos	Patente de Rocolas
Sobre el consumo de azúcar	Sobre espectáculos públicos	Patentes de cerveza	A la carga y descarga de vehículos
	Pro-Cementerio	Patentes de mecánico	A las personas que entran y salen del país
		Patentes de servicio	A la matrícula de Animales
		Patentes sorteo sem.	A la matrícula de botes
		Patentes salones de baile	A la exportación de oro
		A los rótulos público A los bailes públicos A las serenatas	

Impuestos vigentes no recaudados

En el cuadro se presenta una lista de impuestos que no fueron recaudados por alguna de estas municipalidades debido a ciertos problemas específicos.

CUADRO 6

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES: Impuestos vigentes no recaudados por algunas municipalidades, 1975

Impuesto	Municipalidades	Razones advenidas para no cobrarle
Detalle de caminos		
Impuestos sobre la madera		

El impuesto sobre lotes incultos y solares sin construir no fue recaudado por dos municipalidades medianas las cuales, aducen no contar, una de ellas con un catastro, mientras que la otra con el reglamento apropiado.

No.2 Mecanismos administrativos del cobro tributario

a) Registro de Contribuyentes

De las 19 municipalidades del conjunto de casos estudiados solo 1 apunta no tener un registro de los contribuyentes ya establecidos. Sin embargo, cuando se llevó a cabo la encuesta esa municipalidad estaba en proceso de formar un registro de 4 mil contribuyentes en orden alfabético. Todas las demás lo tienen establecido y la clasificación adoptada varía desde la más simple, sea alfabéticamente, hasta la más compleja usada, sea por distritos, tipos de impuestos y alfabéticamente por contribuyentes.

Esos registros se mantienen manualmente excepción de 3 municipalidades que utilizan servicios mecanizados para la emisión de los recibos y de paso aprovechan para mantener sus registros de contribuyentes al día.

El número de contribuyentes varía según a la densidad demográfica y la magnitud territorial de los municipios. Los casos extremos van desde las municipalidades grandes, en las q destaca la Municipalidad de San José que tienen registrados 35 mil contribuyentes, hasta las municipalidades pequeñas con 1500 contribuyentes registrados.

El cuadro siguiente ilustra sobre los aspectos comentados hasta ahora.

CUADRO 7

COSTA RICA: 19 MUNICIPALIDADES

NUMERO DE CONTRIBUYENTES Y SU CLASIFICACION

MUNICIPALIDADES	IMPERO DE CONTRIBUYENTES	ALFASETICA	ALFAB Y POR DIST	ALFA, Y NUM.PROP	POR DIST	TIPO DE IMP Y ALFAS	Tipo DEP.ALF.DIST.
A. GRADES (2)	52.517	1				1	
B. MEDIANAS (12)	36.361	3	4	1		1	3
a) Grandes (3)	25.441 a/	2	1				
Pequeñas (9)	1	3	1			1	3
C. PEQUEÑAS (5)	2				2	1	
TOTAL	99.178	6	4	1	2	3	3

a/De una municipalidad no hay datos

b/De 4 municipalidades no hay datos

c/ De 2 Municipalidades no hay datos

Los registros de ellos contribuyentes son revisados periódicamente para determinar si los contribuyentes están al día en sus pagos.

La mayoría de las municipalidades tienen como norma revisar sus registros cada 3 meses, las demás lo hacen cada 2 meses, cada mes o cada 15 días; pero se presentaron casos extraños de 2 municipalidades que informaron o revisarlos nunca o revisarlos todos los días.

- a) De 1 municipalidad no hay datos
- b) De 4 municipalidades no hay datos
- c) De 2 municipalidades no hay datos

Los registros de los contribuyentes son revisados periódicamente para determinar si los contribuyentes están al día en los pagos.

La mayoría de las municipalidades tiene como norma revisar sus registros cada 3 meses; las demás lo hacen cada dos meses, cada mes o cada 15 días; pero se presentaron casos extraños de 2 municipalidades que informaron no revisarlos nunca o revisarlos todos los días.

Ahora bien, resulta dudosa la revisión diaria de un registro de 5 mil contribuyentes; lo mismo que es inadmisibles el hecho de no revisar nunca el registro toda vez que en alguna oportunidad en el año deban proceder a revisarlo para enviar los avisos al contribuyente moroso.

b) Aviso para el contribuyente y tipos.

De esos avisos todas las municipalidades informan de su uso con excepción de una municipalidad mediana-grande que no respondió a esa pregunta.

Tipos de Avisos:

- a) Nota de Oficio
- b) Boletín por los medios de comunicación colectiva
- c) Estados de Cuenta
- d) Recibo para que efectúe el pago

La forma en que se contribuyen los distintos tipos de avisos por municipalidades es la siguiente

CUADRO 8

COSTA RICA: 19 MUNICIPALIDADES:

TIPOS DE AVISO A LOS CONTRIBUYENTES

TIPOS DE AVISO

MUNICIPALIDADES-----

	NOTA DE OFICIO	AVISOS COMUN.	POR MED. COLECT.	ESTADO DE CUENTA COLECT.
A. GRANDES	1	1	1	
B. MEDIANAS	7	1	1	2
a. Grandes a/	1	1		
b. Pequeñas	6		1	2
C. PEQUEÑAS	4			1
TOTAL	12	2	1	3

a/ Una municipalidad no respondió

c) Recibos de pago

De las 19 municipalidades investigadas, 6 respondieron que preparan simultáneamente los recibos para el contribuyente con el envío de la comunicación de cobro. Los 13 restantes señalaron que no lo hacen así, si no que, cuando se presenta el contribuyente a cancelar sus tributos, proceden a confeccionar los recibos.

En todas las municipalidades los recibos por tributos son cancelados en una agencia bancaria local con excepción de una de las 19 municipalidades estudiadas, en el asiento en el cual no existe agencia de ningún banco. En este caso, los tributos son recaudados por la municipalidad y depositados en cuenta corriente de una agencia bancaria de un cantón vecino.

d) Cancelación en la municipalidad

La cancelación se origina en la municipalidad, el número de oficinas visitadas por el contribuyente varía según el tipo de municipalidad tal como se indica en el siguiente cuadro.

CUADRO 9

COSTA RICA; 19 MUNICIPALIDADES:

NUMERO DE OFICINAS VISITADAS EN EL PROCESO DE CANCELACION

NUMERO DE OFICINAS			
MUNICIPALIDADES	1	2	3
A. GRANDES a/	1		
B. MEDIANAS	7	3	1
a. Grandes b/	1	1	
b. Pequeñas	6	2	1
C. Pequeñas	1	3	1
TOTAL	9	6	2

a/b/ En cada caso, una municipalidad no respondió

En términos generales, son pocas las oficinas que deben visitar los contribuyentes para cancelar sus tributos. Sin embargo, curiosamente las municipalidades más pequeñas son las que tienen mayor número de oficinas encargadas en el trámite de cancelación.

e) Mejoramiento del sistema de cobro

No todas las municipalidades están conformes con el sistema de cobro actual. Cuatro de ellas sugieren que podría mejorarse, pero de los criterios emitidos, solo 2 tienen visos de ser propicios para un real mejoramiento. Esos criterios sugieren que los recibos sean preparados en forma mecanizada por las municipalidades y los distribuyen al domicilio del contribuyente para que este los cancele en la agencia bancaria; ósea que se adopte un sistema similar por el Instituto Costarricense de Electricidad, para el cobro de recibos eléctricos.

Las otras 2 propuestas, a) que sea la propia municipalidad la que recaude sin utilizar recibos bancarios; y b) que después del primer aviso de cobro al contribuyente moroso se pase a cobro

judicial; no parecen ayudar mucho al mejoramiento del sistema de cobro. Es más, en el primer caso podría agravarlo o tener consecuencias imprevisibles en el manejo de los ingresos tributarios.

f) Impuestos que no están en capacidad de recaudar las Municipalidades

Siete Municipalidades respondieron que están incapacitadas para recaudar el impuesto de detalle de caminos, aduciendo razones de extensión territorial, problemas de evaluación y cobro y renuncia de los contribuyentes a pagarlo. Además, 4 municipalidades señalaron no estar capacitadas para recaudar el Impuesto territorial 1/ y una apuntó que tampoco podría recaudar el impuesto sobre licores nacionales.

3) Aspectos relacionados con el pendiente de cobro y la morosidad

a) El pendiente de cobro y la gestión administrativa municipal

El pendiente de cobro se origina por el incumplimiento de pago tributario de los contribuyentes. De las 19 municipalidades objeto de la investigación, no logró determinar que los controles administrativos existentes para cuantificar este pendiente de cobro permitieron a 12 de ellas (1 grande, 8 medianas y 3 pequeñas), enterarse de esta situación inmediatamente después de finalizado el periodo de pago normal. Sin embargo, 5 municipalidades informaron poder conocerlo hasta un mes de atraso. Una municipalidad (mediana) contestó que se entera de la morosidad tributaria con atraso de 3 meses, mientras que la otra municipalidad (pequeña) reportó un control diario sobre este problema.

En el cuadro siguiente se muestra la siguiente situación anteriormente descrita.

1/En el caso eventual de que el actual sistema de recaudación de este impuesto a cargo del Gobierno Central, pasara a responsabilidad de las municipalidades.

CUADRO 10

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES: Periodos de determinación del pendiente de cobro de los impuestos municipales

MUNICIPALIDADES	Al finalizar el periodo de pago normal	1 mes después de finalizar el periodo de pago normal	Otros
A. Municipalidades grandes	1	1	-
B. Municipalidades Medianas	<u>8</u>	<u>3</u>	<u>1</u>
a. Grandes	3	-	1 <u>a/</u>
b. Pequeñas	5	3	<u>b/</u>
C. Municipalidades pequeñas	3	1	1
TOTAL	12	5	2

a/ Corresponde a una municipalidad que informa enterarse de la morosidad tributaria cada 3 meses

b/ Corresponde a una municipalidad que manifestó enterarse de esta situación diariamente.

La gestión administrativa para recaudar el pago de los impuestos atrasados no es uniforme en estas municipalidades. El cuadro siguiente muestra los diferentes tipos de acción administrativa que estas municipalidades llevan a cabo en la gestión del cobro de los impuestos atrasados.

CUADRO 11

COSTA RICA; 19 MUNICIPALIDADES: Tipo de acción administrativa en la gestión del cobro de impuestos atrasados

MUNICIPALIDADES	1 aviso de cobro judicial	2 aviso de cobro judicial	3 o más avisos y cobro judicial
A. Municipalidades grandes	¿	-	-
B. Municipalidades Medianas	<u>4</u>	<u>6</u>	<u>2</u>
a. Grandes	1	2	-
b. Pequeñas	3	4	2 a/
Municipalidades Pequeñas	<u>1</u>	<u>4</u>	-
TOTAL	7	10	2

- a) Corresponde a una municipalidad que reportó realizar más de tres gestiones de cobro (mediante avisos). Además, incluye una municipalidad que no indicó el número de avisos para que manifestó realizar el cobro judicial simultáneamente con otras medidas administrativas.

En este cuadro se muestra que un 37% de esas municipalidades (7) envían un aviso previo al cobro judicial, mientras que un 53% envían dos avisos con anterioridad al mismo. Una municipalidad reportó realizar 3 avisos mientras que la restante dio una respuesta ambigua (cobro judicial y suspensión de servicios).

- b) Capacidad legal para el cobro de los impuestos atrasados y el número de cobros judiciales
 En el cuadro 12 se muestra con información sobre el número de cobros judiciales y el monto recaudado por este concepto para el año 1976, que un 63% de estas 19 municipalidades cuentan parcial o totalmente con los servicios de un abogado para la realización de los cobros judiciales. El restante 37% lo constituyen cuatro municipalidades medianas-pequeñas y 3 pequeñas que no cuentan con esos servicios. Para este último grupo de municipalidades, el detalle de esta información señaló que además de no contar con servicios legales; las mismas no realizaron cobro judicial durante el año 1976. A lo anterior debe agregarse que este grupo de municipalidades se caracteriza por estar integrado por las municipalidades económicamente más pequeñas del total de las 19 municipalidades estudiadas.

Sin embargo, de las 13 municipalidades que reportaron contar con los servicios de un abogado, hubo un 42% de ellas que no gestionaron cobros judiciales a pesar de mostrar

montos adeudados de impuestos a marzo de 1976 aun cuando estos fueron relativamente bajos.

Cuadro 12
COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES
Algunos indicadores relacionados con el pendiente de cobro

MUNICIPALIDADES	Tienen servicios legales para el cobro pendiente		Numero de cobro judiciales	Monto recaudado por cobros judiciales (miles de 1976)	Pendiente de cobro, a marzo 1976 (miles de ¢)
	SI	NO			
A. Municipalidades Grandes			8.159 1/	2.604.8	17.281,5
B. Municipalidades medianas	8	4	1.33	169.0	6.857.2
a. Grandes	3	-	520	n.d	2149,5 2/
b. Pequeñas	5	4	633 5/	169.0	4.707.5 3/
C. Municipalidades pequeñas	2	3	-	-	317,8 4/
TOTAL	12		7	24.456,5	

- 1) Se gestionaron entre 10 000 y 12 000 cobros, pero se hicieron efectivos únicamente 8 159 de ellos durante el año 1976
- 2) Dos municipalidades medianas-grandes reportaron no tener información disponible
- 3) Una municipalidad mediana-pequeña reportó no tener información disponible.
- 4) Una municipalidad pequeña reportó no tener información disponible.
- 5) Este total corresponde a 5 municipalidades, las 4 municipalidades restantes de este grupo (que no cuentan con servicios legales) reportaron no haber hecho cobros judiciales en este año.

c) Recaudación tributaria y el cobro judicial

La información del cuadro 12 indica que, con la excepción de una de las municipalidades grandes, los cobros judiciales permitieron a estas municipalidades la recaudación de montos muy pequeños por concepto de impuestos atrasados.

En relación al monto por concepto por pendiente de cobros municipales reportados al mes de marzo de 1976, este no es analizado, pues se comprobó que las cifras reportadas están sobreestimadas en muchos casos (incluyen montos del pendiente de cobro por concepto de tasas y otras contribuciones). Además, 4 municipalidades reportaron no tener información disponible sobre el monto adeudado en impuestos por los contribuyentes al mes de marzo de 1976.

d) Esfuerzos extraordinarios en el cobro del pendiente

3 municipalidades (1 grande y 2 medianas) reportaron utilizar propaganda por los medios informativos (prensa, radio y televisión) para inducir a sus contribuyentes a pagar sus obligaciones tributarias con las municipalidades. Un segundo grupo de 4 municipalidades indicó que envían avisos repetidos a los contribuyentes morosos, en los que se indica el monto de los impuestos atrasados, como un esfuerzo especial de cobro tributario. Solo una municipalidad manifestó usar personal en forma extraordinaria, pero con ínfimos resultados inclusive una municipalidad reportó haber hecho uso de la coacción personal para agilizar el pago de los impuestos atrasados. Sin embargo, el 37 % de estas municipalidades reportaron no hacer ningún esfuerzo extraordinario en este campo.

El cuadro siguiente resume esta información:

CUADRO 13
COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES:
medidas especiales utilizadas para disminuir la morosidad tributaria

Municipalidades	Uso de propaganda por radio, TV y otros medios	Uso de avisos repetidos	Coacción personal	Uso de personal extraordinario	Suspensión de servicios (b)	Ninguno
A. Municipalidades grandes	1	-	-	-	1	-
B. Municipalidades Medianas	2	1	-	1	2	5
a. Grandes	1	-	-	1	-	-
b. Pequeñas	1	1	-	-	2	5
Municipalidades Pequeñas	-	3	1 (a)	-	-	2
TOTAL	3	4	1	1	3	7

(a) Corresponde a una municipalidad pequeña la cual, en adición al uso de avisos repetidos, manifestó usar la coacción personal.

(b) esta respuesta es ambigua pues parece referirse a una medida especial de cobro para las tasas de servicios municipales.

e) Evasión en el pago de los impuestos municipales y sus razones

De conformidad con el cuadro 14 siguiente, un 63% de estas municipalidades reportaron la existencia de evasión en el pago de los impuestos, (1 grande, 9 medianas y 2 pequeñas)

CUADRO 14

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES:

Evasión tributaria y sus causas
Evasión tributaria Causas de la evasión tributaria a/

MUNICIPALIDADES	SI	NO	Ausencia controles propios	Influencia política sobre responsabilidad de recaudación
A. Municipalidades grandes	1	1	1	-
B. Municipalidades Medianas	9	3	8	2
a. Grandes	2	1	2 a/	-
b. Pequeñas	7	2	6 a/	2 a/
Municipalidades Pequeñas	2	3	1 a/	1 a/
TOTAL	12	7	10	3

- a) 12 municipales reportaron la existencia de evasión tributaria, 3 de las cuales informaron ambas causas como determinantes de la evasión tributaria, mientras que una municipalidad contestó ambigüamente otra causa, a saber: abstención en el pago y falta de conciencia cívica por falta de los contribuyentes.

La principal causa aducida por estas 12 municipalidades para la existencia de la evasión tributaria, la constituye la ausencia de controles administrativos apropiados. Sin embargo, un 25% de estas municipalidades consideró que la influencia pública sobre los responsables en el cobro de los impuestos es otras de las causas importantes de esta situación.

4. Aspectos relacionados con los recursos humanos dedicados a la administración de los impuestos municipales y con la organización tributaria

- a) Recursos humanos dedicados a la administración de impuestos y su relación con los totales

El número de empleados dedicados al cobro de impuestos varía según el tamaño de la municipalidad, aunque no existe relación positiva entre el número de recursos humanos dedicados al cobro de impuestos y el total de los recursos humanos.

La distribución es la siguiente:

CUADRO 15
COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES:
Recursos humanos dedicados a la administración de impuestos y recursos humanos
totales

MUNICIPALIDADES	RECURSOS HUMANOS	
	Dedicados a la administración de impuestos	TOTALES
A. GRANDES	15	415
B. MEDIANAS	61	303
a. Grandes (a)	18	184
b. Pequeñas (b)	43	119
C. PEQUEÑAS	15	29
TOTAL	91	747

(a) Y (b) Una Municipalidad no respondió

Según puede apreciarse en este cuadro y en desglose de cada municipalidad, la cantidad de empleados dedicados a la administración tributaria es mayor en las municipalidades medianas-pequeñas y en las pequeñas. Contrariamente, las municipalidades grandes y las medianas-grandes utilizan menos personal en tareas tributarias relativamente a sus recursos humanos totales.

Los recursos humanos dedicados a la administración tributaria representan el 3,6%, el 20,1 % y el 51,7% de los recursos humanos totales en las municipalidades grandes, medianas y pequeñas respectivamente. Ahora bien, tomados globalmente, constituyen el 12,1% de los recursos humanos totales de las 19 municipalidades.

Estos recursos humanos que las municipalidades dedican a las tareas de administración tributaria, abarcan a los servidores de las siguientes unidades:

1. Inspección, cobranza y rentas.
2. Contaduría.
3. Tesorería

4. Cobros y catastro

No quiere decir lo anterior que existan todas esas unidades en las municipalidades, sino que, dependiendo del tamaño de la municipalidad, las tareas de recaudación están concentradas en una o en varias unidades que utilizan las denominaciones apuntadas.

- b) Recursos humanos dedicados al registro de contribuyentes y al control y cobro judicial.
Un 26% del total de municipalidades establecidas informó que dedican recursos humanos al registro y control de contribuyentes. La clase de personal utilizado por este grupo de municipalidades varía según se aprecia en el desglose siguiente:

- a) Abogado
- b) Asistentes de abogacía
- c) Oficinistas
- d) Encargados de catastro
- e) Auxiliares de catastro
- f) Procesamiento de datos

El detalle de la distribución del personal dedicado al registro y control de contribuyentes en esas municipalidades se muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO 16

COSTA RICA, 19 MUNICIPALIDADES:

Recursos humanos dedicados al registro y control de contribuyentes

MUNICIPALIDADES	NUMERO DE EMPLEADOS	CLASES DE PUESTO
A. GRANDES	5	Abogacía y Oficinista
B. MEDIANAS	12	
a. Grandes	2	Oficinistas
b. Pequeñas	10	Oficinistas, Aux Proc Datos y de Catastro, Enc. Catastro
C. PEQUEÑAS	-	
TOTAL	17	Abogacía, Oficinistas, Aux Proce. Datos y Catastro, Enc. Catastro

La información del cuadro 16 muestra que las municipalidades grandes y pequeñas utilizan poco o ningún personal, exclusivamente, a las tareas de registro y control de contribuyentes; en tanto que las municipalidades medianas con las que informan dedicar más personal a aquellas tareas.

c) Organización administrativa dedicada a la recaudación

Las unidades administrativas que en la organización municipal se dedican a la recaudación de los ingresos tributarios, abarcan hasta 3 unidades de diversa denominación según la municipalidad de que se trate.

En su mayor parte, las unidades que intervienen en las tareas de recaudación están constituidas por Contabilidad y Tesorería. En otros casos en que además de esas intervienen otras unidades, incluye unidades tales como Censo y Catastro, Ingeniería y Patentes.

Solamente una municipalidad de las pequeñas señaló que en una sola unidad administrativa se llevan a cabo todas las tareas de recaudación; desde la emisión de los avisos y recibos hasta la recepción del ingreso.

D) Intervención de la auditoría

Un 70% de las municipalidades estudiadas informó que no cuenta con servicios de auditoría. Ello indica que la intervención de este tipo de unidad de control en el sistema de recaudación tributaria se circunscribe al 30% restante de estas municipalidades en donde su acción es mínima.

La auditoría en estos casos se dedica tan sólo a revisar algunos documentos de las unidades de Tesorería y Contabilidad, y en pocos casos efectúa cierta revisión periódica de los tramites de recaudación.

IV. Conclusiones

1. Deficiencias estructurales de los impuestos municipales

La estructura tributaria municipal está constituida por 49 impuestos, de los cuales las municipalidades estudiadas administran directa o indirectamente un número aproximado de 30. Las deficiencias encontradas en la administración de estos tributos muestran que esas municipalidades no están en condiciones de administrar efectivamente los impuestos.

Además, debe señalarse que, de este número de impuestos, nueve de ellos recaudaron el 94,1% de los ingresos tributarios en el año 1975 y consecuentemente un número considerable de impuestos (20) apenas lograron aportar el 5.9% restante.

2. Falta de uniformidad en los mecanismos administrativos del cobro y en el registro de contribuyentes

Se da una gran diversidad en el ordenamiento de los registros de contribuyentes. En algunos casos, por la cantidad de personas registradas y la clasificación adoptada, no se facilita su consulta y la determinación rápida del pendiente de cobro, lo cual a su vez incide en una deficiente gestión de cobro compulsorio

Los mecanismos administrativos del cobro son también muy variados entre las 19 municipalidades investigadas. Se agrega a la variedad, el poco efecto que surten por lo tardío de su uso, la ausencia de controles y la indiferencia que generan los contribuyentes.

De las respuestas obtenidas se tienen que casi todas las municipalidades muestran conformidad con los procedimientos que tienen establecidos para el cobro de los impuestos. A este respecto interesa señalar que la información obtenida indica que son las municipalidades medianas y pequeñas las que más oficinas hacen visitar a los contribuyentes, cuando la cancelación de sus tributos se origina en la propia municipalidad; y que de las 19 municipalidades investigadas, 12 señalaron estar incapacitadas para recaudar uno o varios impuestos; unos actualmente recaudados por el Gobierno Central (territorial, sobre licores nacionales); en tanto que otros son de su competencia recaudarlos (detalle de caminos).

3. Controles oportunos del pendiente de cobro

Los controles que existen en la mayoría de las municipalidades, respecto del pendiente de cobro que se origina por el incumplimiento de pago por parte de los contribuyentes, muestran cierto grado de eficiencia por cuanto de las 19 municipalidades, 12 contestaron que se enteran de la morosidad tributaria inmediatamente después de finalizado el período de pago normal.

Empero, la gestión administrativa para el cobro compulsorio no funciona igual en las distintas municipalidades, encontrándose que la mayoría de ellas son bastantes benevolentes con los contribuyentes morosos, lo cual permite la acumulación de pendientes de cobro muy elevados que inciden negativamente en el financiamiento municipal.

4. Incapacidad para contener y disminuir el pendiente de cobro

No obstante que la mayoría de las 19 municipalidades cuentan con los servicios de abogacía parcial o totalmente, para el cobro pendiente, la incapacidad para contener y aun disminuir ese pendiente se muestra por los altos montos de impuesto adeudados a marzo de 1976.

La ineficiencia de los servicios de abogacía es tal que aun en el caso de las 12 municipalidades que cuentan con estos servicios, un 42% de ellas no gestionó cobros judiciales. El resto de estas municipalidades, las cuales, si gestionaron cobros judiciales, sólo lograron recuperar sumas excesivamente pequeñas con relación al monto total adeudado por los contribuyentes. Finalmente debe señalarse que los esfuerzos extraordinarios de recaudación realizadas por algunas de las municipalidades estudiadas, apenas si consiguieron algún efecto positivo en los ingresos.

5. Evasión y fallas para su control

Se logró determinar la existencia de evasión tributaria en la mayoría de municipalidades estudiadas, y se presume que está en una situación de la cual no escapa ninguna municipalidad, aun en el caso de las que no hayan dado información al respecto. La información obtenida no permitió determinar los montos de ingresos tributarios no recaudados debido a la evasión. Sin embargo, se estima que estos montos podrían ser vedados dada la naturaleza de sus dos causas principales (ausencia de controles apropiados solo quienes recaen los impuestos municipales, y la influencia política que se ejerce sobre los responsables de la recaudación).

6. Insuficiencia de los recursos humanos en cantidad y calidad para administrar el sistema tributario

Las municipalidades grandes y medianas-grandes son las que están en mejores condiciones respecto de la calidad de los recursos humanos que utilizan en la administración tributaria. Las razones que explican esta situación son varias, pero se considera que la mayor capacidad económica de estas municipalidades, así como su localización en áreas urbanas donde es posible contratar personal calificado y apoyar el uso recursos humanos con procesos de mecanización, constituyen las razones de mayor importancia.

En las municipalidades medianas-pequeñas y pequeñas esta situación es diferente. Se logró determinar que el número de los recursos humanos dedicados a la administración tributaria, es mayor que en las municipalidades grandes, pero que la calidad de los mismos no era igual a la de los recursos humanos empleados por esas municipalidades.

La composición de las clases de puestos que ocupa el personal dedicado al registro de contribuyentes y al control y a cobro judicial, es aparentemente buena. Pero, el personal que está dedicado exclusivamente a las tareas de registro y control de contribuyentes pareciera no satisfacer las necesidades reales de las 19 municipalidades objeto de este estudio.

Por último, la organización administrativa dedicada a la recaudación tributaria es relativamente simple y no ofrece problemas que valga la pena comentar, con excepción de lo q informó una municipalidad pequeña según la cual todas las tareas de recaudación se realizan en una sola unidad: desde lo referente a la emisión de recibos y avisos hasta la recepción de los ingresos tributarios. Esto, desde luego, es administrativamente inadmisibile.

7. Ausencia de función auditora

El control sobre el sistema de administración tributaria es prácticamente nulo, toda vez que, de los 19 casos investigados, 12 municipalidades no cuentan siquiera con servicios de auditoría externa. A ese hecho se agrega el que en las 7 municipalidades restantes la función auditora sobre los ingresos tributarios, se circunscribe a tareas de poca monta que no conducen a una supervisión eficiente de aquellos.

A todo lo anterior se agrega la acción esporádica de la Contraloría General de la República, y los pocos alcances que tiene su intervención debido a las limitaciones de recursos y mecanismos expeditos para sus actuaciones.

II PARTE

“LINEAMIENTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL”

II PARTE

LINEAMIENTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL

I. INTRODUCCION

En esta segunda parte se presentan en forma sistematizada, las conclusiones y recomendaciones de la investigación “Estudio de la Estructura Tributaria Municipal de Costa Rica”. Incluye un cuadro sinóptico del sistema tributario municipal costarricense y sus deficiencias; así como un conjunto de lineamientos generales y específicos, los cuales sugieren una política de reforma tributaria municipal para nuestro país.

En la sección segunda se presenta en forma resumida, una caracterización de nuestro sistema tributario municipal sus deficiencias; en términos de sus aspectos estructurales, jurídicos y administrativos. Esta sinopsis ha sido preparada con base en las conclusiones que se obtuvieron en los tres estudios de esta investigación a saber “Legislación Tributaria Municipal, 1900-1976.

Resumen, “Estadísticas Financieras y Tributarias de los Gobiernos Locales de Costa Rica 1950-1975”, en el cual se incluye un análisis económico de la actividad municipal para ese periodo; y “La Administración Tributaria Municipal en Costa Rica: Un Estudio de Casos”.

Las conclusiones de esta investigación aparecen en la última sección y son presentadas en forma de lineamientos de un proyecto de reforma al sistema tributario de nuestros gobiernos locales. Los objetivos de esta reforma han sido identificados en función de la estrategia del desarrollo municipal que en la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica (OFIPNA), presentó en el documento preliminar titulado “Estrategia de Desarrollo de los Gobiernos Locales durante el periodo 1978-1982”, publicado en agosto de este año. Además, estos lineamientos señalan aquellos cambios estructurales, legales, administrativos e institucionales al actual sistema tributario municipal, cambios que son necesarios para el logro de los objetivos propuestos en esta reforma tributaria.

II. EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL COSTARRICENSE Y SUS DEFICIENCIAS

En esta sección se presenta en forma esquemática una caracterización del sistema tributario municipal de nuestro país y sus deficiencias, en términos de su estructura, de los fundamentos jurídicos y su administración.

1. La Estructura Tributaria

Una estructura tributaria está formada por las tasas impositivas (específicas y ad-valoren), las bases imponibles (Actividades sujetas a los tributos) y las recaudaciones obtenidas en el cobro de los impuestos.

Las tasas impositivas pueden clasificarse en dos grupos: legales (teóricas) y efectivas. Las tasas legales son aquellas que se especifican en la ley de creación de los impuestos. A su vez, las tasas efectivas son aquellas resultantes de dividir los montos recaudados de cada impuesto por el valor

de sus bases impositivas y están afectadas por el proceso de su administración, en el sentido de que se lleva consigo los efectos de la elusión, evasión y mora en el pago tributario.

En el caso de la estructura tributaria municipal de nuestro país las bases imponibles están referidas a la propiedad de la tierra, sobre la producción y el consumo de bienes, sobre el uso de bienes de la propiedad (permisos para realizar actividades económicas), la presentación de servicios específicos y la exportación de bienes.

Cuando las tasas impositivas son ad-Valorem y las bases imponibles están claramente definidas, una administración tributaria eficiente hace posible el logro de recaudaciones cuyo crecimiento es similar al de la actividad económica. Este no es el caso de la estructura tributaria de nuestros gobiernos locales, que muestra un predominio de los impuestos de tasas específicas, (más de un 80% de sus impuestos presenta este tipo de tasas impositivas), con la resultante de que los ingresos tributarios crecen más lentamente que la actividad económica. Así tenemos durante el periodo 1970-1975, el crecimiento de los ingresos tributarios municipales (19%) fue inferior al de los gastos totales de los gobiernos locales (23%) y del Producto Interno Bruto (21%). Ello muestra que durante este periodo los gastos crecieron más rápidamente que la actividad económica mientras que los ingresos tributarios lo hicieron a una tasa menor. Consecuentemente, la existencia de esta deficiencia de la estructura tributaria constituye una seria restricción para una expansión de la actividad municipal en el media y largo plazo.

Con base en la información estadística levantada en esta investigación para el año 1975, la estructura tributaria municipal de nuestro país está integrada por 49 impuestos, de los cuales 5 de ellos son administrativos a nivel nacional y el resto es administrado localmente.

La composición relativa de esta estructura tributaria, referida a los ingresos tributarios total, mostró que el grupo de impuestos a la propiedad tuvo la mayor importancia al haber aportado un 59% de estos ingresos. El segundo lugar de importancia lo ocupó el grupo de 15 impuestos selectivos sobre servicios, el cual contribuyó con un 15% del total de los ingresos tributarios. En orden de importancia, las patentes, los 13 impuestos selectivos sobre la producción y el consumo, los timbres y los impuestos sobre exportaciones, aportaron el 13,8%; 5,5%; 3,8% y el 3,2% respectivamente de los ingresos tributarios municipales totales.

A un nivel más específico, esta estructura muestra en su composición, que un grupo de 9 impuestos contribuyó en ese mismo año, con el 94.1% del total de ingresos tributarios. En orden de importancia, ellos son; el impuesto territorial (56.6%), patentes comerciales (12%), impuesto sobre las construcciones (8.4%), impuesto sobre la movilización de carga portuaria (4.5%), timbres (3.8%), impuesto sobre la exportación de azúcar (3.2%), impuesto por destace de ganado vacuno y cerdoso (2.6%), el detalle de caminos (1.7%) y el impuesto sobre el consumo de azúcar (1.7%). Un segundo grupo de 10 impuestos aportó el 5.3% de los ingresos tributarios totales, mientras que el resto (30 impuestos), contribuyó con menos del 1% de dichos ingresos.

Un mayor detalle de algunos de estos aspectos estructurales del sistema tributario municipal se presenta en los cuadros 2,3,4 y 5 y páginas 10,13,14,15,16,21 y 23 de la primera parte de este documento.

Las conclusiones obtenidas en esta investigación señalan dos deficiencias estructurales importantes. La primera de ellas considera que 49 impuestos constituyen una carga muy

considerable para nuestros gobiernos locales, ya que estos cuentan con una baja capacidad organizativa que dificulta una efectiva gestión recaudadora de estos impuestos. Esta situación se refleja en la práctica por medio de dos problemas ya señalados en la primera parte de este documento, el primero de los cuales está dado por la existencia de varios impuestos que no son recaudados, mientras que el segundo se refiere a la baja recaudación que se obtienen de otros impuestos.

En segundo lugar, debe señalarse que, del total de impuestos municipales, los siguientes: territorial, sobre construcciones, detalle de caminos, sobre la exportación de azúcar, sobre la exportación de oro, y sobre la transmisión de propiedades, presentan tasas impositivas ad-Valorem. El resto de los impuestos municipales tienen tasas específicas y con la excepción de cinco impuestos (patentes comerciales, sobre movilización de carga portuaria, timbres por destace de ganado vacuno y cerdoso, y sobre el consumo de azúcar) que aportaron el 24.6% de los ingresos tributarios locales en el año 1975, el resto de ellos apenas contribuyó con un 5 %. Estas cifras muestran la necesidad de hacer un estudio profundo sobre estos impuestos y determinar cuáles de ellos podrían ser eliminados dada su baja recaudación.

Además, existe la posibilidad de modificar algunos de estos impuestos por medio de la conversión de sus tasas impositivas específicas a tasas ad-Valorem.

2. Los fundamentos jurídicos del sistema tributario

Con base al documento “Legislación Tributario Municipal 1900-1976”. Se logró determinar que las leyes que dan fundamento a los tributos municipales se remontan a los inicios de este siglo. Específicamente, un 16.3% de estas leyes fueron emitidas en los primeros tres decenios; un 55.1% de ellas en el período 1930-1950; y finalmente un 28.6% fueron aprobados en el periodo de veintiséis años que va de 1950 a 1976. Sin embargo, debe señalarse que la mayoría de leyes que pertenecen a los dos primeros grupos fueron modificados por reformas parciales, con posterioridad a 1950.

Además, es importante indicar que, a lo largo de este período, no se dio una política ordenadora, que orientara la formulación de los nuevos impuestos, así como las reformas parciales que se aplicaron a los existentes.

Dos deficiencias de este ordenamiento jurídico que sustenta el sistema tributario municipal costarricense fueron determinados con base en ese estudio. La primera de ellas se refiere a la ausencia de un cuerpo de normas generales para aquellos impuestos que son recaudados por todas las municipalidades. Este es el caso de 13 impuestos selectivos sobre servicios (patentes), los cuales se sustentan sobre leyes específicas para cada municipalidad. El problema que genera esta situación es la existencia de diferenciales tributarios para los contribuyentes por un mismo acto jurídico, por el hecho de resistir en cantones diferentes.

La situación anterior también se presenta para impuestos que gravan una misma actividad y que son recaudados por municipalidades de una misma región o regiones diversas. Este es el caso del impuesto que grava la exportación de la madera que se cobra en 7 cantones

(Grecia, Osa, Buenos Aires, Orotina, Los Chiles, Dota y Upala) utilizando siete tasas impositivas diferentes. Se incluyen otros impuestos tales como: impuesto por salida de ganado (Buenos Aires, Osa, Montes de Oro) que tiene dos tasas impositivas y el impuesto al arroz (Bagaces, Golfito) con dos tasas.

Además, debe señalarse en adición a lo anterior, que algunas de estas leyes tributarias no se hacen efectivas en la práctica, con el resultado de que los impuestos correspondientes no son recaudados.

Se dieron varias razones para justificar esta anomalía, como se señala en la primera parte de este documento; sin embargo, aún no es claro si lo que corresponde es reformarlas parcialmente o, en última instancia, eliminarlas.

3. La Administración Tributaria

En la primera parte de este documento se presentó un estudio sobre la administración del sistema tributario municipal de nuestro país. En ese estudio se analizó exhaustivamente el estado actual de los procesos de organización que hacen efectiva la recaudación de los tributos municipales, así como sus mecanismos de control y los recursos humanos dedicados a ello. La sección cuarta de este estudio incluye en sus conclusiones, las diferencias encontradas en la administración tributaria de nuestras municipalidades.

III. LINEAMIENTOS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL

El conjunto de lineamientos que se presenta en esta sección sugiere una política de reforma tributaria, la cual considera el esquema de desarrollo municipal que la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica plantea en su documento "Estrategia de desarrollo de los gobiernos locales durante el período 1978-1982".

Estos lineamientos identifican los objetivos de la reforma tributaria, así como los cambios económicos, jurídicos y administrativos que son requeridos para alcanzarlos.

1. El marco de referencia

En el documento preliminar preparado por OFIPLAN sobre el desarrollo municipal, se plantean los cambios políticos, económicos, que son requeridos para reestructurarlo en función de ciertos objetivos identificados en el contexto de Plan Nacional de Desarrollo 1978-1982.

Debe señalarse que en dicho planteamiento se considera necesario que el gobierno municipal "posea una mayor autonomía en términos políticos y económicos, y pueda responsabilizarse junto con el Gobierno Central e instituciones públicas descentralizadas de la administración del desarrollo económico y social del país" **1/**

1/ Oficina de Planificación Nacional y Política Económica. Estrategias de desarrollo de los gobiernos locales durante el período 1978-1982. San José, 1977. (agosto) pag.1-

OFIPLAN sugiere la implementación , entre otras, de las siguientes medidas en el campo económico, con el fin de alcanzar esta nueva forma de gobierno municipal i) cambios en la legislación tributaria municipal que permitan la conversión de los impuestos de tasas fijas a impuestos de tasas ad-Valorem; y ii) revisión integral de la estructura tributaria del sector público con el fin de hacer posible la cesión hacia los gobiernos locales de algunos impuestos administrados a nivel nacional, pero que por sus características, podrían catalogarse de nivel local. **1/** Con ello se espera alcanzar primero, el logro de un aumento sustancial de los recursos municipales y segundo, hacer posible que estos ingresos muestren un crecimiento similar al de la actividad económica.

Este planteamiento que con carácter preliminar ha presentado OFIPLAN, constituye el marco de referencia de los lineamientos que aquí se presentan para orientar una reforma al sistema tributario municipal

1/ OFIPLAN. Opus cit, pag 44.

2. Los objetivos de la reforma tributaria y sus limitaciones

El objetivo fundamental de la reforma tributaria municipal lo constituye el fortalecimiento económico de los gobiernos locales por medio de un aumento sustancial de sus ingresos tributarios. Dado que los ingresos tributarios son recursos propios, que las municipalidades pueden asignar de acuerdo al orden de prioridad de sus gastos, al logro de este objetivo contribuirá a aumentar su autonomía económica y a disminuir con ello su dependencia de las transferencias de recursos provenientes del Gobierno Central.

Dos objetivos específicos concomitantes con el anterior, están referidos a la necesidad de mejorar la administración del sistema tributario municipal y de reducir los costos de esa administración. Adicionalmente, debe buscarse el logro de una mayor efectividad en el uso de ciertos impuestos como instrumentos de política económica a nivel local y de mejorar el patrón de incidencia de los tributos municipales.

La principal restricción de los lineamientos de reforma tributaria planteados, estriba en lo parcial de su aplicación. Tal ocurre por cuanto los impuestos municipales forman parte del sistema tributario del sector público y consecuentemente una reforma a aquellos impuestos será parcial. Además, un fortalecimiento efectivo de la economía municipal, aparentemente solo se podrá alcanzar si se logran trasladar recursos de algunos impuestos nacionales a los gobiernos locales, lo cual queda fuera del ámbito de una reforma tributaria restringida de los gobiernos locales.

Otra limitación de importancia para esta reforma, cuyo análisis no formaba parte de esta investigación, lo constituye la ausencia de un estudio que determinara la naturaleza local, regional y nacional de las actividades gravadas por los impuestos locales. Esta limitación introduce una restricción en los lineamientos que aquí se proponen para orientar esta reforma, en lo que se refiere a una distinción de los impuestos municipales que podrían ser administradas local, regional y a nivel nacional respectivamente.

Finalmente debe señalarse que no estaba dentro de esta investigación un análisis pormenorizado de los principales impuestos municipales, situación que podría afectar la efectividad de algunos de los lineamientos propuestos en este estudio.

Dentro de esta política de reforma tributaria, se considera necesaria la puesta en práctica de los cambios que a continuación se proponen, referidos a la estructura, a las leyes y a la administración del actual sistema tributario municipal, con el fin de alcanzar los objetivos propuestos.

3. Cambios en la estructura tributaria

La estructura tributaria no deberá contar con un número de impuestos mayor que aquel que permita una efectiva administración a costos razonables. Además, estos impuestos deberán estar diseñados de tal forma que sus recaudaciones crezcan de forma similar al valor de las actividades gravadas; preferentemente con relación al crecimiento de la renta nacional. Finalmente, los pagos por concepto de estos impuestos deberán tener una incidencia efectiva sobre los contribuyentes al menos proporcional; ósea, que los pagos tributarios estén en proporción a los niveles de ingresos de los contribuyentes, y sin importar el municipio donde residan. En forma específica se recomiendan los siguientes cambios:

a) Reducción en el número de los impuestos municipales

Con el fin de adecuar el número de impuestos a la capacidad organizativa de las municipalidades, deberá estudiarse con detalle, aquellos impuestos que, considerando sus bajas recaudaciones, así como los costos de su administración podrían ser eliminados.

b) Conversión de algunos impuestos de tasas específicas a tasa ad-Valorem

Considerando las necesidades que tienen las municipalidades de que sus ingresos tributarios pueden crecer al ritmo de la actividad económica, se hace necesario convertir un alto porcentaje de los impuestos de tasas específicas a tasas ad-Valorem.

c) Homogenización de los impuestos que gravan actividades específicas a nivel regional o nacional

Se considera que la existencia de diferenciales en las tasas de impuestos que gravan una misma actividad, no es equitativa; atenta contra el principio de igualdad que tienen los ciudadanos frente a la ley, por lo cual se recomienda estudiar la forma que estos impuestos tengan una sola tasa impositiva o un sistema de tasas, en relación con una misma base imponible (actividad sujeta al pago del impuesto).

4. Cambios en la administración del sistema tributario

En la primera parte de este documento se presentó un análisis sobre el actual funcionamiento de la administración del sistema tributario municipal. El estudio reveló serias deficiencias en los procesos de organización y control que se aplica en la administración tributaria.

A continuación, se presentan algunas recomendaciones, las cuales, son requeridas para darle apoyo a los cambios estructurales del punto anterior, así como para flexibilizar su administración y reducir sus costos.

a) Procedimientos

No obstante, la cantidad y diversidad de municipalidades, los procedimientos administrativos, así como los formularios utilizados en la recaudación de los tributos, su control y demás procesos, deberán ser formulados siguiendo patrones y normas comunes. Se recomienda su estandarización para todos los impuestos con el fin de que su administración sea más sencilla y expedita, y ello contribuya a mejorar las recaudaciones y a disminuir sus costos.

b) Gestión de cobro

La gestión en el cobro de los impuestos deberá replantearse con mucho cuidado. Algunos de los impuestos continuarán a cargo de cada municipalidad. Sin embargo, para aquellos impuestos que tienen carácter regional o nacional, parece conveniente estudiar las formas de organización apropiadas, por medio de las cuales pueda diseñarse un sistema de cobro a nivel regional y nacional.

Para los impuestos de carácter regional podría pensarse en mecanismos adjuntos a las Ligas de Municipalidades o los Consejos de Desarrollo Regionales y Locales, mientras que para aquellos de carácter nacional podría recurrirse a mecanismos que involucren conjuntamente al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal con el Ministerio de Hacienda. En ambos casos deberá pensarse en

la forma más apropiada de que los impuestos sean pagados en las sucursales del Sistema Bancario Nacional.

c) Control

Tanto el control que permita mantener al día el registro de contribuyentes reales, como el que tienda a determinar el cumplimiento puntual de las obligaciones contributivas, deberá estar a cargo de una unidad administrativa independiente en cada municipalidad. Sin embargo, para aquellos impuestos que por su carácter regional o nacional quedarán fuera del ámbito de la municipalidad, los controles correspondientes estarían asignados a las organizaciones correspondientes. Con el fin de evaluar la efectividad de la recaudación de estos otros impuestos municipales, será necesario el establecimiento de auditorías tributarias regionales.

d) Divulgación

Se considera convenientes informar a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias, así como la forma en que esos recursos serán utilizados con detalle sobre los programas municipales en ejecución. Con ello se espera formar un cierto grado de “conciencia tributaria” entre los ciudadanos para con su municipalidad, en lo que se refiere a sus obligaciones tributarias y a los beneficios asociados que reciben por medio de los programas municipales.

e) Auditoría interna

En apoyo del control administrativo para que los contribuyentes estén al día en sus pagos, será necesario reforzar (o establecer en las municipalidades que no lo tengan) los servicios de auditoría interna. Desde luego, que tales servicios no estarán circunscritos exclusivamente al control del sistema tributario, sino que también atenderán los asuntos propios de su campo de acción en toda la municipalidad.

Para las municipalidades de menor capacidad económica, cabe la posibilidad de establecer estos servicios a un nivel regional o subregional, que fuera financiado por las municipalidades beneficiadas.

f) Papel de la Contraloría General de la República

Este organismo de la Administración Pública ejerce labores de auditoría externa sobre las municipalidades. Se recomienda un mayor énfasis de esta función en relación con el sistema tributario, con el objeto de que los recursos que generan

los tributos se administran conforme a las normas legales vigentes y a las técnicas que aconseja la función contralora.

g) Papel del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal

Para la puesta en práctica de las recomendaciones propuestas se requiere que sea el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, el ente encargado de especificarlas por medio del proyecto de reforma correspondiente, así como de ponerlo en ejecución conjuntamente con las municipalidades.

Esta institución ya ha venido laborando en el campo de la asesoría administrativa general a las municipalidades, y más recientemente ha colaborado en forma activa en las tareas de ejecutar los acuerdos tomados por el IV Congreso Nacional de Gobiernos Locales que, entre otros contienen uno referente a la reestructuración tributaria.

5. Cambios en la legislación tributaria

Con el fin de complementar y adecuar los cambios propuestos en los puntos anteriores, serán requeridos cambios sustanciales en la legislación actual que da fundamento a los tributos municipales.

Entre estos cambios se considera conveniente eliminar todas aquellas leyes tributarias que son específicas para cada municipalidad, con la excepción de las referidas a impuestos que tienen un carácter regulador sobre actividades localizadas en determinados cantones.

Los cambios fundamentales en este campo están orientados hacia la formulación de un conjunto de normas generales que constituyen un solo cuerpo jurídico o código tributario. Este código deberá definir claramente el sistema tributario municipal en términos de sus tasas impositivas, bases imponibles (actividades económicas gravadas), así como del sistema punitivo para quienes dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias o lo hagan fraudulentamente.