

Auditoría Interna

19 de diciembre de 2019
AI-720-2019

Señor
Alberto López Chaves
Gerente General

Asunto: Remisión del informe AI-O-11-2019

Estimado señor:

Se remite el informe N° AI-O-11-2019, en el cual se consignan los resultados de la *“Auditoría operativa del proceso de recaudación y fiscalización de impuestos”*.

Hoy la Auditoría Interna expuso los resultados, la conclusión y las recomendaciones obtenidas del estudio a usted como Gerente y a los responsables de poner en práctica las recomendaciones.

Las recomendaciones se emiten al amparo del artículo 35 de la Ley Orgánica del Instituto, y a lo indicado en los artículos 22, 35 y 36 de la Ley N° 8292 “Ley General de Control Interno”, que establecen un plazo de 10 días hábiles, para ordenar la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de ellas, debe dentro ese plazo elevar el informe a la Junta Directiva con las objeciones y soluciones alternas, con copia a la Auditoría Interna para el análisis y resolución definitiva.

De aceptarse las recomendaciones, favor suministrar copia de las órdenes emitidas dentro de los próximos diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al recibo del presente informe, para que los funcionarios responsables cumplan con lo recomendado por esta Auditoría Interna.

Favor enviar, dentro de los 15 días hábiles posteriores a la fecha en que instruyó la implementación de las recomendaciones, el Plan de Implementación de las mismas, que incluya de manera precisa las actividades necesarias, los responsables de desarrollarlas, las fechas y de requerirse los recursos.

Auditoría Interna

Dado que ese plan es la base para verificar por parte de la Auditoría Interna la implementación de lo recomendado, se solicita comunicar cualquier modificación que a futuro se requiera previo al vencimiento de las fechas establecidas en el plan.

Por último, respetuosamente se advierte sobre las posibles responsabilidades en que se puede incurrir por el incumplimiento injustificado de los deberes asignados según el artículo 39 de la Ley 8292.

Atentamente,

Rómel Álvarez Navarro
Auditor Interno a.i.

C. Sr. Alexander Wedel Solis
Jefe Departamento de Ingresos
Srta. Milena Moreno Rojas
Gerencia General
Consecutivo

RAN / jbg

INFORME N° AI-O-11-2019

INFORME DE LA AUDITORÍA OPERATIVA DEL PROCESO DE RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE IMPUESTOS

Diciembre, 2019.

CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO DEL ESTUDIO	1
1. INTRODUCCIÓN	3
1.1 ORIGEN DEL ESTUDIO	3
1.2 OBJETIVO DEL ESTUDIO.....	3
1.3 ALCANCE DE LA AUDITORÍA	3
1.4 NORMAS TÉCNICAS DE LA AUDITORÍA	3
1.5 MARCO LEGAL Y OTROS CRITERIOS	4
1.6 LIMITACIÓN	5
1.7 COMUNICACIÓN VERBAL DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA	5
1.8 ANÁLISIS DE LAS OBSERVACIONES RECIBIDAS DE LA ADMINISTRACIÓN	5
2. RESULTADOS.....	6
2.1 MEJORAS EN LA ELABORACIÓN DE OBJETIVOS, INDICADORES Y METAS	6
2.2 MEJORAS EN LA GESTIÓN DEL RIESGO	7
2.3 AUTOMATIZACIÓN DE LOS PROCESOS DE FISCALIZACIÓN Y DE EXONERACIONES	9
2.4 MEJORAS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN	10
2.4.1 MEJORAS EN LA EFICIENCIA Y EFICACIA DEL PROGRAMA DE FISCALIZACIÓN ...	10
2.4.2 CRITERIOS DE SELECCIÓN DE AGENTES DE PERCEPCIÓN	13
2.4.3 ENTENDIMIENTO DEL AGENTE PERCEPTOR.....	15
2.4.4 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	16
2.4.5 EVALUACIÓN DE RIESGO DE LA ENTIDAD	18
2.4.6 IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD	19
2.4.7 MUESTREO ESTADÍSTICO	20
2.4.8 IMPLEMENTACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS	21
2.4.9 ACTIVIDAD DE CONTROL SOBRE REPORTES DEL BSP.....	22
2.5 APLICACIÓN DE NORMAS O PRINCIPIOS GENERALES DE INDEPENDENCIA Y ÉTICA .	24
3. CONCLUSIÓN	25
4. ANEXO 1- RESULTADO DE INDICADORES	26

RESUMEN EJECUTIVO DEL ESTUDIO

La auditoría se realizó en cumplimiento del Plan Anual de Trabajo, con el objetivo de verificar mediante procedimientos de auditoría, la eficiencia y eficacia de la recaudación y fiscalización de los impuestos para el periodo 2018 y 2019.

Según la norma 1.2 de las Normas de Control Interno del Sector Público (NCISP) el sistema de control interno debe brindar a la organización una seguridad razonable de la eficiencia y eficacia de las operaciones utilizando los recursos de manera óptima, y contribuyendo al logro de los objetivos.

Por su parte el estudio determinó los siguientes puntos:

- Mejora en la definición de metas e indicadores para la actividad de fiscalización.
- Mejoras en la gestión de riesgo, específicamente en la definición de medidas de mitigación de riesgos identificados y clasificados como medios.
- Mejoras en la automatización de procesos principalmente en fiscalización y registro de exoneraciones.
- Mejoras en el proceso de fiscalización en cuanto a la aplicación de los criterios de selección y priorización de los agentes de percepción y la definición y cumplimiento del programa de fiscalización.
- Mejoras en actividades claves de una fiscalización como el entendimiento, evaluación de control interno y riesgo de los agentes de percepción, definición y documentación de materialidades y muestreo estadístico.

Como resultado de las situaciones mencionadas anteriormente, se emiten recomendaciones en aras de mejorar el sistema de control interno para mitigar el riesgo de eficiencia y eficacia en el proceso de fiscalización de ingresos tributarios.

AI-O-11-2019

“INFORME DE LA AUDITORÍA OPERATIVA DEL PROCESO DE RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE IMPUESTOS”

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Origen del estudio

El estudio se originó en atención al Plan Anual de Trabajo de la Auditoría Interna.

1.2 Objetivo del estudio

Verificar mediante procedimientos de auditoría, la eficiencia y eficacia de los procesos de recaudación y de fiscalización de los impuestos para el periodo 2018 y 2019.

1.3 Alcance de la auditoría

El estudio comprende la revisión de la eficiencia y eficacia de los procesos de recaudación abarcando el registro, cobro y exoneraciones.

Además, el estudio abarcó el proceso de fiscalización tributaria que realiza el Departamento de Ingresos.

Lo anterior se revisó durante el periodo que comprende del 01 de enero 2018 al 30 de junio de 2019 y se amplió al 2017 o 2020 para los casos que se requería analizar prospectivamente o retroactivamente la tendencia.

1.4 Normas técnicas de la auditoría

La auditoría se efectuó de conformidad con la normativa aplicable al ejercicio de la Auditoría Interna, las “Normas Generales de Auditoría para el Sector Público”, el “Manual para el Ejecución de los Servicios de la Auditoría Interna”, así como el Sistema de Gestión de Calidad de la Auditoría Interna y otra normativa conexas.

1.5 Marco legal y otros criterios

El marco legal que se utilizó de referencia es el siguiente:

- Ley General de Control Interno.
- Normas de Control Interno para el Sector Público - en adelante NCISP-.
- Ley de Fortalecimiento de la Industria Turística Nacional
- Reglamento para la percepción, control, administración y fiscalización del impuesto del 5% sobre el valor de los pasajes cuyo origen de ruta sea costa rica, para cualquier clase de viajes internacionales
- Reglamento para la recaudación, control y fiscalización del impuesto del 5% sobre el valor de los pasajes vendidos en costa rica, para cualquier clase de viajes internacionales
- Reglamento para la percepción, control, administración y fiscalización del impuesto de quince dólares netos (usd \$15) por el ingreso al país vía aérea, mediante boleto adquirido en el exterior.
- Manual de procedimientos del Departamento de Ingresos versión 2015
- Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública de la INTOSAI (ISSAI)
- Normas Internacionales de Auditoría Interna.
- Lineamientos Internos del Sistema Específico de Valoración de Riesgo
- Guía de Indicadores del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica.
- Lineamientos institucionales para la formulación de objetivos, metas e indicadores
- Ley N° 7169 de Promoción del Desarrollo Científico y Tecnológico y creación del MICYT

Además, por ser una auditoría de tipo operativa, se definieron y aplicaron los siguientes indicadores, cuyos resultados se muestran en el Anexo 1:

- Porcentaje de ajustes en las cuentas de ingresos.
- Porcentaje de declaraciones procesadas con inconsistencias.
- Porcentaje de ingresos por recargos moratorios
- Porcentaje estimado de ingresos recuperados producto de la fiscalización.
- Porcentaje promedio de variación entre BSP y declaraciones
- Porcentaje anual de incremento en ingresos
- Porcentaje anual de incremento anual de turistas
- Cantidad de fiscalizaciones programadas
- Porcentaje de cumplimiento del plan de fiscalizaciones
- Porcentaje promedio de exceso o ahorro del presupuesto de horas
- Porcentaje de auditoría que cumplen con presupuesto horas
- Plazo promedio en horas para efectuar examen

- Porcentaje promedio aproximado de ingresos fiscalizados en los últimos tres años
- Porcentaje de entidades fiscalizadas en los últimos tres años
- Promedio de fiscalizaciones por año
- Ciclo de Universo Auditable con base en el promedio de los últimos dos años
- Volumen estimado de ejecutivos para cubrir Universo Auditable en 1 año

1.6 Limitación

Para el desarrollo del presente estudio, no se presentaron limitaciones que deban ser comunicadas.

1.7 Comunicación verbal de los resultados de la auditoría

En reunión celebrada el día 19 de diciembre de 2019 a las 9:00 am en la sala de la Auditoría Interna, se expusieron los resultados, la conclusión y las recomendaciones del presente informe, estuvieron presentes el sr. Alberto López Chaves, Gerente, el Sr. Alexander Wedel Solis, Jefe del Departamento de Ingresos y Sr. José Miguel Quirós, Coordinador, por parte de la Auditoría, Rómel Álvarez Navarro, Auditor Interno a.i. y Jimena Buján Guevara, Auditora.

1.8 Análisis de las observaciones recibidas de la Administración

No hubo observaciones por parte de la Administración que generen cambios en los resultados del estudio.

2. RESULTADOS

2.1 Mejoras en la elaboración de objetivos, indicadores y metas

El Departamento de Ingresos en el PAO 2018 y 2019 formuló el siguiente objetivo:

“2.1.3 Recaudar y fiscalizar los ingresos tributarios y no tributarios que permitan financiar las actividades sustantivas de la institución.”

Como se observa, dicho objetivo presenta dos verbos. Para cumplir con el objetivo planteado, estableció dos acciones: “recaudar y fiscalizar”, sin embargo, no se observa que se haya definido una meta, ni indicador para la acción de fiscalizar.

Adicionalmente, Ingresos cuantificó las acciones establecidas de la siguiente manera:

- *Efectuar 35 auditorías sustantivas del imp. 5% a).*
- *Efectuar 50 fiscalizaciones de cumplimiento sobre los impuestos 5% a, 5% b y \$15 en los aeropuertos internacionales.*

Sin embargo, esta cuantificación no es consistente con lo planificado en los programas de fiscalización de 2018 y 2019, porque en éstos se proyectó alrededor de 30 fiscalizaciones; pero dicha ponderación no la exigen los lineamientos institucionales de formulación de objetivos, metas e indicadores.

De conformidad con lo que dispone el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación con la obligación tributaria¹ cuando ocurre un hecho generador amparado a la Ley, se establece el campo de acción y la delimitación de las competencias de la Administración, en el ejercicio de sus funciones.

Para lograr la ejecución de una buena práctica de recaudación de los impuestos, resulta de mérito la planificación correspondiente, y para ello el necesario establecimiento de metas y objetivos, que descansen en el principio de razonabilidad.

Según la Guía de Indicadores del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (Mideplan), en un primer momento es necesario verificar que el objetivo esté planteado correctamente, para lo cual deben presentar solo una acción en infinitivo.

¹ Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 11.

Por su parte, según los lineamientos institucionales para la formulación de objetivos, metas e indicadores (PL-097-2017), la meta es la cuantificación de los objetivos que se pretende alcanzar, considerando los recursos necesarios, lo que conlleva la descripción de la unidad de medida y el monto o cantidad.

La condición identificada en este punto se da porque:

- a) Ha sido práctica del Departamento de Ingresos formular el mismo objetivo todos los años, porque considera que las funciones no han cambiado.
- b) La UPI no ha realizado observaciones ni correcciones de fondo al objetivo formulado por el Departamento de Ingresos, porque considera que la fiscalización se puede considerar como un insumo del proceso de recaudación y, por lo tanto, el planteamiento de metas e indicadores sobre fiscalización queda a criterio del citado departamento.

Al existir más de una acción en el objetivo, se incrementa el riesgo de omisión en la definición de metas e indicadores sobre procesos relevantes para el Departamento, esto a su vez incrementa el riesgo de eficiencia y eficacia al no gestionarse acciones que ayuden a la mejora continua del proceso de fiscalización y esto podría tener repercusiones en la mitigación del riesgo de evasión.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos para que:

1. Analice y de proceder corrija el Plan Anual Operativo 2020, considerando lo expuesto en los resultados de este informe, referente a la formulación de los objetivos, las acciones y el diseño de metas e indicadores para el proceso de fiscalización, lo cual permitirá mejorar la calidad de la planificación, medir y evaluar dicho proceso, contar datos sobre la eficacia del proceso y así contribuir a la toma de decisiones informadas.

2.2 Mejoras en la gestión del riesgo

El Departamento de Ingresos estableció en el PAO 2018 la meta: *“Poner en marcha el proyecto sit-ict a diciembre 2018.”* e identificó en el SEVRI como evento de riesgo:

“Atraso en la entrada en operación del sistema de declaraciones juradas vía WEB, ICT DECLARA.”

Este riesgo fue valorado como “medio” e indicó que se aceptaba porque la gestión se encontraba en manos del Departamento de Tecnología de Información (TI), sin embargo, dentro del SEVRI del Departamento de TI, no existe ningún riesgo asociado y, por lo tanto, tampoco existen medidas efectivas para mitigarlo.

Posicionados en la Ley General de Control Interno, se debe tener presente que el legislador provocó la génesis del “Sistema *Específico de Valorización del Riesgo Institucional*”², dotándolo de la particularidad de identificar el riesgo institucional y adoptar los métodos de uso continuo y sistemático, con la finalidad de analizar y administrar el nivel de dicho riesgo.

La condición identificada en este punto, no cumple con lo establecido en los lineamientos del SEVRI, porque éstos señalan que los riesgos de nivel medio son aceptables si:

- Según estimaciones basadas en criterio experto los costos de su administración exceden los beneficios;
- Si estos riesgos son imposibles de administrar por vías distintas a la referida retención. En ambos casos deberá documentarse la circunstancia que justifica su aceptación.

En el artículo 14, la Ley General de Control Interno, señala como deber del jerarca de la institución y de los titulares subordinados identificar y analizar los riesgos relevantes asociados a los objetivos definidos en los diferentes instrumentos de planificación, así como establecer mecanismos para minimizar el riesgo.

La condición identificada en este punto se da porque:

- a) El proyecto SIT-ICT se está gestionando entre Gerencia, TI, Ingresos y la empresa contratada, pero al existir varios actores, dificultó la coordinación y la asignación de la responsabilidad de la gestión de los riesgos.
- b) La UPI no realizó las observaciones correspondientes cuando revisó el SEVRI de las diferentes dependencias.
- c) Los lineamientos del SEVRI no establecen cómo valorar los riesgos cuando intervienen varios departamentos y cuando se trasladan.

Las oportunidades de mejora determinadas en la gestión de riesgo, conllevan a incrementar la probabilidad de la materialización de los mismos y esto incrementa el riesgo en la eficiencia y eficacia en el procesamiento y control de las declaraciones, y, por lo tanto, en la recaudación de los impuestos.

² Ley General de Control Interno. Artículo 18.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia en coordinación con Departamento de Ingresos y Departamento de TI:

2. Diseñar e implementar las actividades de control de seguimiento y corrección necesarias para mitigar el riesgo sobre el retraso en la implementación del SIT-ICT y garantizar la implementación del mismo.

Se recomienda a la Gerencia instruir a la Unidad de Planificación:

3. Incorporar dentro de los lineamientos del SEVRI el tratamiento de la gestión de riesgos sobre proyectos o programas que involucran varias áreas funcionales.

2.3 Automatización de los procesos de fiscalización y de exoneraciones

El Departamento de Ingresos realiza de forma manual los siguientes procesos:

- a) Fiscalización, no ha implementado un sistema de información que propicie una debida gestión documental para el almacenamiento, recuperación, organización oportuna y eficiente de los papeles de trabajo.
- b) Trámite de las exoneraciones (recepción, revisión y registro), solo entre enero 2018 a junio de 2019 tramitó aproximadamente 10.000 exoneraciones.

Al respecto, la “Estrategia de Transformación Digital hacia la Costa Rica del Bicentenario 4.0”, busca transformar digitalmente las instituciones públicas mediante la entrega de servicios públicos digitales, integrados, seguros y de alta calidad para mejorar el bienestar de los habitantes, transformación de las instituciones públicas para el trabajo colaborativo y eficiente, con la aplicación de nuevas tecnologías para la toma de decisiones inteligentes y garantizar la buena gobernanza mediante la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública impulsando la rendición de cuentas.

Asimismo, el inciso k) del artículo 4 de la ley N° 7169 de Promoción del Desarrollo Científico y Tecnológico y creación del MICYT, establece el deber el Estado de incorporar la tecnología para agilizar y actualizar los servicios públicos y mejorar la eficiencia, además el Gobierno, desde el año 2009 mediante decreto N° 35139-MP-MIDEPLAN, declaró de interés público y de prioridad el desarrollo del Gobierno Digital.

Por su parte, la Junta Directiva (16/7/18) en sesión ordinaria N°6036, tomó el siguiente acuerdo:

“... Con el fin de optimizar los recursos en la institución, haciéndola más eficiente y eficaz, solicitar a la Gerencia General, redoblar esfuerzos,

continuar con las acciones ya implementadas para la instauración de la firma digital, acelerar el proceso de digitalización y sistematización en todas las áreas del ICT, para convertirnos en una institución “cero papeles” y líder en ese sentido.”

La condición identificada en este punto se da porque:

- a) El Departamento de Ingresos ha concentrado los esfuerzos para automatizar el proceso de recaudación por medio del SIT-ICT declara.
- b) El ICT se ha enfocado en la implementación de mejoras en los sistemas contables para el cumplimiento de las NICSP, pero no ha valorado ni diseñado un plan para la automatización de otros procesos.
- c) El Comité de Asesoría Estratégica en Tecnologías de Información del ICT (CAETI) tiene oportunidades de mejora en el cumplimiento de sus funciones.

El tener procesos manuales implica un mayor consumo de tiempo en la ejecución de las actividades, adicionalmente son más propensas a errores, lo que implica un riesgo de eficiencia del trabajo. Además, en el caso del procesamiento de exoneraciones repercute en el valor público porque complica el trámite incrementando el riesgo de eficiencia y de imagen institucional

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

4. Gestionar la implementación de un sistema automatizado para los procesos de fiscalización y de exoneraciones con la finalidad de mejorar la oportunidad, eficiencia, la custodia y localización de la información.
5. Adicional a los procesos de fiscalización y de exoneraciones, analizar otros procesos manuales, valorar la viabilidad de automatizarlos para lo cual deberá elaborar y gestionar un plan de automatización del Departamento.

2.4 Mejoras en el proceso de fiscalización

2.4.1 Mejoras en la eficiencia y eficacia del programa de fiscalización

De la revisión del programa de fiscalización se observa:

- a) El nivel de cumplimiento del programa de fiscalización es de un 27% tal y como se muestra a continuación:

	2019*	2018
Cantidad de fiscalizaciones programadas	15	30
Cantidad de fiscalizaciones realizadas	4	6
Porcentaje	27%	20%

**La cantidad de fiscalizaciones realizadas corresponde a junio de 2019 y se estimó para el primer semestre la mitad de las fiscalizaciones programadas.*

b) Existe una disminución en los últimos años en la cantidad de fiscalizaciones anuales realizadas:

	2015	2016	2017	2018
Cantidad de fiscalizaciones realizadas	33	25	9	6

c) Según los indicadores de eficiencia, se obtuvieron los siguientes resultados:

	2019	2018
Porcentaje de exceso o ahorro del presupuesto de horas	3%	-20%
Porcentaje de auditoría que cumplen con presupuesto horas	100%	75%
Plazo promedio para efectuar la etapa de examen	58,5	60

Como se observa en el cuadro anterior, el Departamento de Ingresos establece un presupuesto de horas para realizar la etapa de examen de las fiscalizaciones y en el periodo 2018 se dio un exceso de un 20%, sin embargo, no se observó que estuviera documentado la justificación.

Según el procedimiento ICT-DAF-DI-SEAA-013- Selección de Empresas para Aplicar Auditorías Sustantivas, se prepara un listado de empresas recaudadoras de los impuestos que pueden ser elegidas para ser auditadas. De la lista y conforme a los criterios de selección establecidos se establece el programa de fiscalización mencionado anteriormente.

Por su parte, la norma 4.5 de las NCISP indica que deben establecerse actividades de control que orienten la ejecución eficiente y eficaz de la gestión institucional dentro de ellas se incluyen la supervisión constante y el cumplimiento del ordenamiento por medio de actividades de control que permitan prevenir la ocurrencia de desviaciones y en caso de que ocurran emprender las medidas correctivas.

Las condiciones identificadas en este punto se presentan por:

- a) Los atrasos en la entrada en operación del sistema ICT-DECLARA, el personal ha tenido que invertir tiempo en el procesamiento de las declaraciones electrónicas.
- b) El Departamento cuenta con 9 Ejecutivos de Turismo 2, los cuales, según el manual de cargos, son los únicos que tienen el perfil para efectuar fiscalizaciones, pero solo 5 funcionarios realizaron un total de 6 fiscalizaciones en el año 2018, según indicó la Jefatura del Departamento de Ingresos por dedicarle tiempo al procesamiento de las declaraciones.
- c) En el 2017 en el Registro Nacional estableció como requisito para autorizar la salida de transportes terrestres estar al día con el pago del impuesto al ICT, lo que ha venido a controlar la recaudación del 5% a) para empresas terrestres causales e informales, esto ha significado un incremento en el volumen de labores.
- d) A pesar de que la tendencia de los últimos años demuestra una disminución en el volumen de fiscalizaciones, la jefatura decidió mantener la misma proyección en los programas de fiscalización sin considerar las cargas de trabajo y las limitaciones que se presentan.
- e) No se tiene segregado el personal entre los procesos de fiscalización y de recaudación, por lo tanto, existe la flexibilidad de utilizar casi la totalidad del personal en tareas de procesamiento de información, lo que repercute en la eficiencia de las fiscalizaciones, tampoco se han hecho estudios para valorar si la estructura organizacional actual maximiza el uso de los recursos sin afectar la segregación de funciones.
- f) Como no se definió en el PAO una meta, ni indicador para la actividad de fiscalización (resultado “2.1 Mejoras en la elaboración de objetivos”), por lo tanto, no hay un seguimiento sobre el cumplimiento del programa de fiscalización y no se observa a nivel del procedimiento que estén definidas las actividades de control que contribuyan a prevenir, detectar y corregir las desviaciones en el cumplimiento del programa de fiscalización o en el cumplimiento del presupuesto de horas.

Debido a la disminución en el volumen de fiscalizaciones anuales, el ciclo de auditoría es de aproximadamente 12 años para cubrir la totalidad de los agentes perceptores, lo cual es un plazo extenso que no garantiza la oportunidad. Tomando de referencia los resultados de las fiscalizaciones de 2018, se tendría un riesgo de

no recuperar de forma oportuna aproximadamente un 1% de los ingresos anuales (alrededor de ₡300 millones).

Considerando un plazo estimado promedio de 100 horas para realizar una fiscalización y utilizando al menos 6 auditores a tiempo completo, puede cubrirse la totalidad del universo auditable en un año, con lo cual se puede inferir que para el 2018 y 2019 hay una subutilización del recurso.

Estar utilizando Ejecutivos de Turismo 2 en tareas o actividades que podrían ser realizadas por Ejecutivos de Turismo 1, tomando de referencia la base salarial, implica un costo superior de un 40%. Adicionalmente, se incrementa el riesgo de segregación de funciones porque personal que realiza fiscalizaciones tienen también como actividades procesamiento de transacciones.

Con la finalidad de subsanar lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

6. Revisar la estructura interna, la segregación de funciones y de proceder alinearlos con sus objetivos y procesos, con la finalidad que los ajustes o modificaciones contribuyan con la eficiencia y eficacia de la función que realiza.
7. Analizar la tendencia de las fiscalizaciones de los últimos años, así como las condiciones o situaciones actuales del Departamento y revisar el programa de fiscalización del periodo 2020, con la finalidad que el mismo se constituya en una herramienta de gestión, control y toma de decisiones.
8. Revisar y actualizar el manual de procedimientos “ICT-DAF-DI-SEAA-013-Selección de Empresas para Aplicar Auditorías Sustantivas” para que incluya las actividades de control que contribuyan a prevenir, detectar y corregir las desviaciones en el cumplimiento del programa de fiscalización o en el cumplimiento del presupuesto de horas de cada fiscalización.

2.4.2 Criterios de selección de agentes de percepción

De la revisión del programa de fiscalización se observa:

- a) El Programa de Fiscalización, se elabora según los criterios del “*Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización*”³; sin embargo, no se considera el criterio del inciso a) del artículo 1 de ese reglamento, referido a “Todos los contribuyentes

³ Decreto Ejecutivo No 25925-H del 13 de marzo de 1997

clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales”, con el que se lograría una mayor cobertura de los ingresos.

- b) Producto de una fiscalización realizada en el periodo 2018, se determinó una diferencia de menos de ¢31 millones por parte de un agente perceptor; sin embargo, considerando la diferencia identificada que es significativa, para el año 2019 no se programó fiscalización para corroborar que la situación identificada no se estuviera repitiendo.

Según el procedimiento ICT-DAF-DI-SEAA-013 “Selección de Empresas para Aplicar Auditorías Sustantivas”, se prepara un listado de agentes perceptores de impuestos que pueden ser elegidos para ser auditados. De la lista y conforme a los criterios de selección establecidos se establece el Programa de Fiscalización. Estos criterios de selección se basan en el *“Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización”*. En dicho Reglamento se establece en el artículo 1 los siguientes criterios:

“a) Todos los contribuyentes clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales”

“o) Que le hubieren sido practicadas liquidaciones previas como producto de actuaciones de comprobación abreviada o formal.”

Por decisión de la jefatura anterior se decidió no utilizar el criterio de Grandes Contribuyentes porque no consideraban vinculante el concepto de grandes contribuyentes, se consideran los agentes perceptores con mayor recaudación y se analizan otros criterios y elementos; sin embargo, no queda documentado la priorización de los agentes, es decir, la justificación de porqué se selecciona un agente perceptor en lugar de otro y que también cumple con los criterios.

Sobre el punto b) no quedó programada una fiscalización, pero si se realizó una revisión abreviada como seguimiento.

La no aplicación del criterio “grandes contribuyentes” en la selección de agentes a fiscalizar, representa un riesgo en la eficiencia y eficacia de dicho proceso, porque podría estarse auditando un mayor volumen de los ingresos con menos recursos y poder cumplir de una forma más eficiente con el objetivo de la fiscalización. La Auditoría hizo el ejercicio considerando el criterio indicado, determinando que con 6 fiscalizaciones al año se cubriría aproximadamente el 40% de los ingresos impositivos, en contraposición al 16% que se abarcó en el 2018; al respecto, el Departamento tendría que establecer una política de rotación para no auditar todos los años los mismos agentes. Adicionalmente, el no hacer seguimiento en agentes en los cuales se identificó previamente diferencias incrementa el riesgo de eficacia de la fiscalización.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

9. Revisar los criterios de selección establecidos, con la finalidad de incluir dentro de los mismos los que contribuyan a realizar fiscalizaciones más eficientes y eficaces.
10. Diseñar y ejecutar actividades de control (políticas, procedimientos o mecanismos) donde se establezcan los criterios de priorización, la documentación de la justificación de selección y la rotación de los agentes de percepción.

2.4.3 Entendimiento del agente perceptor

De las 4 fiscalizaciones que se realizaron en el año 2018, en 2 casos se efectuó la entrevista preliminar con representantes del agente perceptor, pero no se documentó. La entrevista está enfocada al entendimiento de los procedimientos y políticas sobre materia tributaria (declaraciones, reembolsos, entre otros), sin embargo, no se consideran otros elementos que podrían ser de utilidad para valorar el riesgo del agente.

Adicionalmente en los papeles de trabajo de las fiscalizaciones no queda evidencia de la revisión y supervisión que garantice que se hayan efectuado los procedimientos de conformidad con lo establecido en el manual y garantizar la calidad de la documentación.

Según la ISSAI 100 sobre Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, parte de la planificación de una auditoría o fiscalización incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y los procesos comerciales relevantes.

Aunado a lo anterior, la norma 310 de las NIAS indica que, es importante tener un entendimiento del negocio para la valoración de riesgo, en el apéndice de dicha norma se incluye una lista de asuntos como: comportamiento del tipo de cambio, tasa de inflación, volumen de la competencia, comportamiento del mercado (crecimiento o recesión), elementos propios de la entidad como índices claves (utilidades, pérdidas, nivel de liquidez), estructura organizacional, composición de clientes, proveedores, estados financieros auditados, grado de cumplimiento tributario.

La norma 4.5.1 de las NCISP establece como actividad de control la supervisión constante sobre el desarrollo de la gestión de los procesos para la consecución de los objetivos y el cumplimiento normativo.

Los procedimientos de fiscalización no se contemplan realizar una entrevista preliminar, ni el esquema del contenido de la entrevista. Por otra parte, dentro de los procedimientos tampoco contempla mecanismos (revisión y supervisión) que garanticen que se hayan efectuado los procedimientos de conformidad con lo establecido en el manual y garantizar la uniformidad y calidad de la documentación.

Las oportunidades de mejora en el entendimiento de la entidad podrían afectar la valoración del riesgo y, por lo tanto, repercutir en pruebas excesivas por clasificarse como entidad de riesgo alto, o insuficiencia de pruebas por clasificarse de riesgo bajo, lo que implica un mayor riesgo de eficiencia o eficacia, según sea el caso.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

11. Diseñar la herramienta de entrevista preliminar y los elementos a considerar, con el objetivo de mejorar la calidad, estandarización y documentación del trabajo realizado.
12. Revisar y actualizar los procedimientos de fiscalización para que se incorpore y documente la entrevista preliminar.
13. Revisar y actualizar los procedimientos de fiscalización para que se incorpore la revisión y una supervisión más oportuna que garantice el cumplimiento con lo estipulado en los procedimientos.

2.4.4 Evaluación del control interno

En el proceso de fiscalización se aplica el cuestionario de control interno; sin embargo, dicha herramienta no incluye todos los componentes aplicables del control interno, específicamente los siguientes:

- **Ambiente de control interno:** no se observa que se analice el perfil de la persona que elabora las declaraciones para determinar si tiene la experiencia y competencias para efectuarla, no se verifica que la entidad tenga por escrito y divulgadas las políticas y procedimientos asociadas a la materia tributaria, no se indaga sobre si tienen canales de denuncia, códigos de conducta, valores definidos entre otros aspectos para medir el compromiso con la ética.
- **Evaluación de riesgos:** no se observa en el cuestionario que se indague sobre los mecanismos que la entidad tiene para la identificación y análisis de riesgos, incluyendo riesgos de fraude, tampoco se consulta sobre la percepción que tenga la entidad en materia de riesgos de carácter tributario.

- **Monitoreo:** no se consulta sobre los mecanismos para monitorear el control interno, por ejemplo, si se tiene una auditoría interna o se contratan auditorías externas.

Adicionalmente se observa que la aplicación del cuestionario de control interno es considerada una actividad dentro de la etapa de *“Ejecución de la Auditoría. Trabajo en la Empresa.”* sin embargo, la evaluación de control interno es una actividad propia de la etapa de planificación porque se requiere para determinar el nivel de riesgo, materialidad y alcances de la fiscalización.

Según las ISSAI, el auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno. Por su lado, el procedimiento *ICT-DAF-DI- ACAV-023 denominado: “Actuación de Comprobación del impuesto 5% a) sobre pasajes internacionales Agencias de Viajes”*, incluye la aplicación del cuestionario de control interno y la confección de la cédula narrativa para dejar evidencia de lo efectuado.

Como mejor práctica, el marco de referencia de control interno del “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” (COSO), establece cinco componentes a evaluar: ambiente de control, valoración de riesgo, actividades de control, información y comunicación, y seguimiento monitoreo, que coincide con las “Normas de Control Interno del Sector Público”.

La condición identificada en este punto se presenta porque:

- a) El procedimiento *“ICT-DAF-DI- ACAV-023-Actuación de Comprobación del impuesto 5% a) sobre pasajes internacionales Agencias de Viajes”* no ha sido actualizado.
- b) Desde hace más de 10 años los inspectores de ingresos, no han recibido capacitación en control interno, por lo tanto, no están actualizados con marcos de referencia, ni tampoco se ha recibido capacitación en otras prácticas de auditoría.

Las oportunidades de mejora en el entendimiento y evaluación de control interno podrían afectar la valoración del riesgo de la entidad y, por lo tanto, repercutir en pruebas excesivas por clasificarse como entidad de riesgo alto, o insuficiencia de pruebas por clasificarse de riesgo bajo, lo que implica un mayor riesgo de eficiencia o eficacia del proceso de fiscalización.

Al respecto, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

14. Valorar bajo criterios de conveniencia y oportunidad, entre otros, la necesidad de gestionar capacitación en temas vinculados con prácticas de auditoría, para mejorar las herramientas y proceso de la fiscalización.
15. Revisar y actualizar la herramienta de control interno para que incorpore todos los elementos a evaluar, con el propósito que la misma sea más concluyente, estandarizada, y quede mejor soportado el nivel de riesgo de la entidad a fiscalizar y lograr fiscalizaciones sean más efectivas.

2.4.5 Evaluación de riesgo de la entidad

De las fiscalizaciones realizadas en los periodos 2018 y 2019, se determinó que en el memorándum de planeación de la auditoría se indica un riesgo, el cual se clasifica como bajo, medio o alto; sin embargo, no se observó que la evaluación se documente, lo siguiente:

- En la identificación de riesgos: el evento, la causa, y la consecuencia.
- En el análisis y evaluación del riesgo inherente: calificación del grado inherente según la posibilidad y magnitud.
- En el análisis y evaluación de riesgo control: según los riesgos, entender los controles de la entidad para mitigar esos riesgos.

Por lo tanto, no fue posible validar las bases para clasificar el riesgo en bajo, medio o alto.

El 4 de diciembre de 2019 (fuera del alcance del estudio), el Departamento de Ingresos diseñó una herramienta de valoración de riesgo para ser implementada a partir del año 2020, además, actualizó las guías de fiscalización, sin embargo, parte de los elementos a considerar en la evaluación de riesgos son los puntos mencionados anteriormente sobre el conocimiento del agente perceptor y de control interno que no están considerados en la herramienta.

Según la ISSAI 100 sobre Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, parte de la planificación de una auditoría o fiscalización, incluye considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos, además los documentos de trabajo deben ser lo suficientemente completos y detallados como para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido previa relación con la auditoría, llegar a las mismas conclusiones.

Por otra parte, la norma 400 sobre “*Evaluación de Riesgos y Control Interno*” de las NIA, indica que el auditor debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría la evaluación del riesgo y debería documentar también las bases para las conclusiones.

Adicionalmente, como mejor práctica el artículo 4) de las “Directrices Generales para el Establecimiento y Funcionamiento del Sistema Específico de Valoración del Riesgo” establece las pautas para la identificación, análisis y evaluación del riesgo.

Las oportunidades de mejora en el proceso de identificación y valoración del riesgo podrían repercutir en pruebas excesivas por clasificarse como entidad de riesgo alto, o insuficiencia de pruebas por clasificarse de riesgo bajo, lo que implica un mayor riesgo de eficiencia o eficacia del proceso de fiscalización.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia, instruir al Departamento de Ingresos:

16. Revisar la herramienta diseñada para valorar el riesgo del agente perceptor con los resultados de los procedimientos de entendimiento y la herramienta del control interno y de proceder realizar las modificaciones que correspondan.

2.4.6 Importancia relativa o materialidad

De las fiscalizaciones realizadas en los años 2018 y 2019, no se observa que se defina y documente la importancia relativa, ya sea una materialidad individual (por entidad) o global (aplicable a toda la población).

Según la ISSAI 100 sobre Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría.

La NIA 320 sobre importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, indica que se calcula según el juicio profesional, dependiendo de las circunstancias de la entidad, y se pueden utilizar un porcentaje a una referencia elegida. Dentro de las prácticas de auditoría se acostumbra utilizar entre un 1% y 10% dependiendo de la base y el riesgo.

Lo anterior se presenta porque no se ha establecido una política, ni procedimientos, ni una herramienta para calcular y documentar la materialidad, porque como se ha dicho anteriormente el Departamento de Ingresos se ha enfocado en los últimos años en el proceso de recaudación y, por lo tanto, no se han invertido esfuerzos en revisar a profundidad las herramientas y procedimientos de fiscalización, ni en capacitaciones o actualizaciones en buenas prácticas de auditoría.

No haber considerado la materialidad o importancia relativa en las fiscalizaciones, conlleva el riesgo de realizar revisiones de muestras excesivas, de sub o sobre fiscalizar y de no hacer uso eficiente de los recursos.

Por lo determinado en este punto, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

17. Diseñar y aplicar una política sobre materialidad o importancia relativa y documentar en los procedimientos los parámetros a considerar en el proceso de fiscalización.
18. Diseñar una herramienta para calcular la materialidad o importancia relativa que se utilizará en las fiscalizaciones, con la finalidad de que quede mejor soportado, estandarizado y documentado la valoración realizada.

2.4.7 Muestreo estadístico

Para la selección de la muestra a fiscalizar se utiliza la cédula de “Muestra aleatoria con aplicación en Idea”; sin embargo, no se indican los parámetros utilizados para determinar el tamaño de la misma, ni el razonamiento de los niveles de confianza y el error tolerable considerando los niveles de riesgo.

Según la ISSAI 300 dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada, es importante que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas y documentadas detalladamente, para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas. Por su parte la NIA 530 establece que el auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptable.

En los procedimientos no está definido que se documente el nivel de confianza y error tolerable, ni tampoco está definida una política para justificar los parámetros de muestreo considerando los niveles de riesgo de la auditoría.

Las áreas de mejora en la definición y parametrización del muestreo, conllevan un riesgo de eficiencia de las pruebas, porque se podría estar obteniendo evidencia suficiente con un menor volumen de revisión. Por ejemplo, para auditoría de riesgo bajo con un menor nivel de confianza o con un error tolerable mayor, la muestra puede disminuir de 100 a 50 elementos.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

19. Diseñar una política para definir los parámetros del muestreo considerando el nivel de riesgo de la entidad y lo establecido en la NIA 530.
20. Incluir en las “cédulas de muestreo”, los parámetros para determinar el tamaño, los niveles de confianza y el error tolerable, dichas actividades deben quedar debidamente documentadas para mejorar la calidad de la labor realizada, así como la supervisión ejercida.

2.4.8 Implementación de procedimientos analíticos

En el proceso de fiscalización, se utilizan procedimientos sustantivos que corresponden a la revisión detallada de muestras de documentación soporte; sin embargo, no se realizan procedimientos analíticos con técnicas de auditoría asistidas por computadora (taacs), que permitan abarcar un mayor volumen de entidades y determinar de forma global si existen comportamientos inusuales. Algunos ejemplos de procedimientos analíticos son:

- Comparar los impuestos declarados por entidad contra el año anterior.
- Comparar los impuestos declarados anuales contra el volumen de turistas ingresados.
- Comparar impuestos declarados por entidad contra reporte BSP
- Analizar la tendencia mensual de los impuestos declarados por entidad

La NIA 520 indica que las pruebas analíticas consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. El auditor diseñará y aplicará, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si la información es congruente con su conocimiento de la entidad o la industria.

El Departamento de Ingresos se ha enfocado en los últimos años en el proceso de recaudación y, por lo tanto, no se han invertido esfuerzos en revisar a profundidad las herramientas y procedimientos de fiscalización.

Al utilizar únicamente procedimientos sustantivos de detalle, la auditoría se limita a un volumen determinado de entidades y transacciones, así como al riesgo de error de muestreo, con procedimientos analíticos podría abarcarse un mayor volumen de entidades de una forma más eficiente.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

21. Valorar incluir en el proceso de fiscalización, el diseño y aplicación de procedimientos analíticos, con el propósito que le permitan de una forma global y más eficiente determinar si existen riesgos en la recaudación de los impuestos.

2.4.9 Actividad de control sobre reportes del BSP

En el periodo del alcance del estudio, el Departamento de Ingresos cotejaba la venta de boletos de las agencias de viajes según reportes del BSP, contra lo declarado ante el ICT, sin embargo, a pesar de contar con la información para varias agencias, la verificación se realizaba únicamente para las que fiscalizaba, o como respaldo para gestionar cobros cuando no presentaban declaraciones. Además, en agosto de 2018 se dejó de recibir la información de la IATA, porque el BSP inició un proceso de actualización y cambio de los sistemas.

Al respecto, la norma 4.4.5 de las NCISP, los registros deben ser comprobados periódicamente mediante las conciliaciones, comprobaciones y otras verificaciones que se definan.

Por su parte, el procedimiento ICT-DAF-DI-ACAV-023 – “*Actuación de Comprobación del impuesto del 5% a) sobre pasajes internacionales Agencias de Viajes*”, establece que el “Ejecutivo de Turismo 2” toma la base de datos (BD) de las facturas, de las Declaraciones Electrónicas, de las Exoneraciones, así como del reporte del BSP del período a revisar y aplica las pruebas para verificar que la información esté completa y exacta.

Según la NIA 500 sobre “Evidencia de Auditoría”, normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente que la proporcionada por la misma entidad. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia generada internamente por la misma entidad auditada.

Adicionalmente, los artículos 19 y 25⁴ establecen que, para cualquier clase de viajes internacional como parte de su deber de colaboración, los agentes de percepción estarán obligados a presentar la documentación o información de trascendencia tributaria que el I.C.T. pudiera requerirles en relación con el tributo del 5% sobre

⁴ Reglamento para la recaudación, control y fiscalización del impuesto del 5% sobre el valor de los pasajes vendidos en Costa Rica

pasajes internacionales y el I.C.T. podrá, cuando así lo considere conveniente, requerir información de trascendencia tributaria a terceros que en virtud de sus actividades y relaciones con el agente de percepción, podrían contribuir en la adecuada recaudación y fiscalización del impuesto.

Como se ha indicado anteriormente, el Departamento de Ingresos se enfocó en los últimos años en el proceso de recaudación, por lo tanto, se decidió y definió en los procedimientos usarse el reporte de BSP únicamente cuando se hiciera las fiscalizaciones.

Adicionalmente y en relación con la obtención de la información del BSP, la condición se dio porque las acciones realizadas por el Departamento de Ingresos para obtener un usuario y una contraseña para ingresar a la información de la IATA no dieron los resultados esperados.

Como alternativa y para simplificar la recaudación y fiscalización, el Departamento de Ingresos solicitó el 18 de noviembre 2019 criterio a la Asesoría Legal, con la finalidad de determinar la viabilidad legal de que las líneas aéreas sean los agentes perceptores del impuesto del 5% a) establecido en la Ley N° 1917. La Asesoría Legal indicó que, se puede designar vía reglamento, y emitir una directriz interpretativa provisional de previo a la modificación normativa.

Según lo anterior, de hacerse efectiva la directriz no se requeriría el reporte de BSP, caso contrario las limitaciones en el acceso a la información afectan la eficiencia en la fiscalización porque se restringe obtener de una fuente externa datos que dan una seguridad razonable sobre un monto significativo. A manera de ejemplo para el periodo 2018 (enero a agosto) lo reportado por el BSP fue de ₡2,607 millones que equivalen aproximadamente al 37% de los ingresos por concepto del impuesto del 5% a) establecido en la Ley N° 1917, y un 8% del total de los ingresos tributarios.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

22. Continuar con las gestiones sobre la viabilidad legal de que las líneas aéreas sean los agentes perceptores del impuesto del 5% a), que incluye la definición e implementación de la normativa o directrices pertinentes, con la finalidad de simplificar la recaudación y la fiscalización. Si dicha gestión no fructifica realizar las acciones que correspondan para obtener la información del BSP, lo cual podría ser por medio de la DAF o Gerencia.

2.5 Aplicación de normas o principios generales de independencia y ética

No se observa que se hayan definido políticas o procedimientos sobre el cumplimiento con normas de ética o de independencia en el proceso de fiscalización.

Al respecto, la ISSAI 100 sobre Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes, por lo tanto, deben tener políticas para abordar los requerimientos y destacar la necesidad de que cada auditor cumpla con ellos.

Por su parte, la Norma 220 sobre Control de Calidad de las NIA, en su apéndice establece ejemplos de procedimientos aplicables, entre ellos:

- a) Comunicar políticas y procedimientos respecto de la independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional al personal.
- b) Obtener del personal representaciones escritas periódicas, ordinariamente sobre una base anual, declarando que:
 - o Conocen bien las políticas y procedimientos.
 - o No existen relaciones prohibidas, y que no han ocurrido transacciones prohibidas por la política de la Institución.

El Departamento de Ingresos se ha enfocado en los últimos años en el proceso de recaudación y, por lo tanto, no se han invertido esfuerzos en revisar a profundidad las herramientas y procedimientos de fiscalización.

Al no aplicarse actividades de control sobre el cumplimiento con requisitos de independencia y principios éticos, se incrementa el riesgo de conflicto de intereses que podría generar a su vez posibles riesgos de fraude y este de imagen institucional.

Por lo determinado en el punto anterior, se recomienda a la Gerencia instruir al Departamento de Ingresos:

23. Diseñar e implementar las políticas y procedimientos que contribuyan a orientar al personal en conductas éticas, así como establecer las actividades de control para detectar y corregir posibles desviaciones en las conductas.

Las anteriores recomendaciones se emiten al amparo del artículo 35 de la Ley Orgánica del Instituto y a la competencia que facultan los artículos 22, 35 y 36 de la Ley General de Control Interno.

3. CONCLUSIÓN

Los resultados del presente estudio permiten cumplir con el objetivo planteado de verificar mediante procedimientos de auditoría, la eficiencia y eficacia de la recaudación y fiscalización de los impuestos para el periodo 2018 y 2019.

Los procedimientos ejecutados por el Departamento de Ingresos dan una garantía razonable de un procesamiento de recaudación eficiente y eficaz, esto se refleja en que no se determinaron hallazgos en esta materia y los indicadores no reflejaron un riesgo alto en esta actividad.

Por otra parte, tal y como se observa en los planes operativos, en los últimos años los esfuerzos se han enfocado en la recaudación y no se han invertido recursos en el proceso de fiscalización, lo que ha afectado la eficiencia y eficacia en esta actividad y por ello se determinaron áreas de mejora, específicamente en temas como: implementación de sistemas, criterios de selección, herramientas de control interno, materialidad, evaluación de riesgos, entre otros.

Al respecto, la implementación de las recomendaciones tiene por objetivo mitigar riesgos de eficiencia y eficacia del proceso de fiscalización, el cual coadyuva a mitigar riesgos de pérdida o irregularidades en los ingresos tributarios.

4. ANEXO 1- RESULTADO DE INDICADORES

<u>Indicadores del proceso de recaudación</u>	<u>2019</u>	<u>2018</u>
Porcentaje de ajustes en las cuentas de ingresos	0,0%	0,1%
Porcentaje de declaraciones procesadas con inconsistencias	Entre 0,1% y 1,4%	
Porcentaje de ingresos por recargos moratorios	0,1%	0,1%
Porcentaje estimado de ingresos recuperados producto de la fiscalización	-	1%
Porcentaje promedio de variación entre BSP y declaraciones	0,6%	0,2%
Porcentaje anual de incremento en ingresos	8%	6%
Porcentaje anual de incremento anual de turistas	5%	6%

<u>Indicadores de fiscalizaciones</u>	<u>2019</u>	<u>2018</u>
Cantidad de fiscalizaciones programadas	30	30
Porcentaje de cumplimiento del plan de fiscalizaciones	27%	27%
Porcentaje promedio de exceso o ahorro del presupuesto de horas	3%	-20%
Porcentaje de auditoría que cumplen con presupuesto horas	100%	75%
Plazo promedio en horas para efectuar examen	59	60
Porcentaje de entidades fiscalizadas en los últimos tres años (2017/2019)	20%	
Promedio de fiscalizaciones por año (2017/2018)	8,5	
Ciclo de Universo Auditable con base en el promedio de los últimos dos años	12,4	
Volumen estimado de ejecutivos para cubrir Universo Auditable en 1 año	6	