

I. NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FINANCIERO

☑ BREVE HISTORIA

Desde el principio de la vida del hombre en sociedad, se ha buscado la forma de lograr la manutención del grupo social, el cual pasó a través de la historia por diversas etapas en su conformación (clanes, tribus, hordas, gens, matriarcado, patriarcado, etc.).

Más adelante, formas de gobierno más organizadas desembocan en los estados modernos. Debe

Suele mencionarse prácticas financieras en Egipto, Grecia y Roma, pero nada en cuanto a teoría, ya que la omnipotencia del Estado no permitía la discusión de los asuntos públicos. Sólo se destacan unos escritos de Jenofonte que incluyen un breve examen de tipo financiero.

Durante la Edad Media rigieron las llamadas finanzas patrimoniales, en las cuales los bienes del Estado estaban indiferenciados con relación a los bienes de los soberanos y de los señores feudales.

Es decir que en todo este período histórico nos encontramos con un régimen político-social que en nada se parece al del Estado moderno, y de allí la imposibilidad de extraer antecedentes útiles para la ciencia financiera.

Más tarde surgió una corriente de política económica denominada mercantilismo, que aparece ante la necesidad de consolidar los Estados modernos por medio de sus tesoros nacionales, y que en los Estados alemanes y en Austria recibió el nombre de cameralismo.

Si bien existían esbozos de una teoría financiera, se notaba un marcado predominio del aspecto político. Sostenían estos autores que las ganancias del Estado se lograban gracias al comercio internacional y al atesoramiento de metales preciosos. Los temas de economía pública se desarrollaban pero sólo en cuanto a su relación con la actuación paternalista del Estado y al buen cuidado de las finanzas de los soberanos. Bodin, que en 1576 publicó Los seis libros de la República, dice que las disciplinas financieras son inspiradoras de la acción del gobierno. El cameralista Ludwig von Seckendorff se ocupa de "los bienes patrimoniales del soberano y de sus rentas", expresando que le corresponde al príncipe adquirir los medios necesarios para "mantener su rango y satisfacer sus deseos"...

Fue en el siglo XIX que la ciencia de las finanzas comenzó a sistematizarse como disciplina autónoma. Surgieron grandes tratadistas que efectuaron estudios específicamente financieros. Puede mencionarse especialmente a Wagner, Rau y von Stein, en Alemania; Seligman, en Estados Unidos; Leroy Beaulieu, en Francia; Ferrara, Pantaleoni y De Viti de Marco, en Italia; Sax, en Austria.

A fines del siglo XIX y a principios del siglo XX hicieron su aparición importantes obras financieras en que comenzó a efectuarse el enfoque jurídico de los fenómenos financieros. Tales las obras de Graziani y Tangorra en Italia y Jéze y Allix en Francia.

tenerse en cuenta, que en la antigüedad, los Estados obtenían mucha de la riqueza que necesitaban para mantenerse, mediante la guerra y la conquista de otros pueblos, forma muy distante del proceso económico actual.

La materia tributaria y financiera data de tiempos remotos, pues —aparte de la guerra y conquista— se ideó la creación de tributos como mecanismo para lograr el sustento de la sociedad organizada.

Estos tributos fueron generalmente abusivos, y quienes los llevaban sobre sus hombros eran —en un alto porcentaje— las clases más pobres. Fueron muchos los reinos que cayeron por la cantidad intolerable de tributos a pagar, los cuales despilfarraban las clases gobernantes.

Ese fue uno de los elementos que propició la guerra de independencia norteamericana (1775-1783) y la revolución francesa (1789-1799).

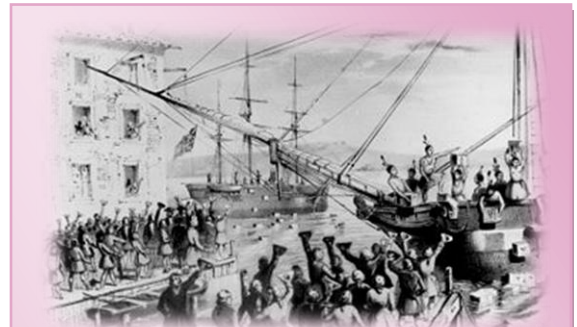
La causa inmediata de la guerra de independencia norteamericana fue el trato injusto que Gran Bretaña daba a los colonos, pues éstos aportaban riquezas e impuestos a la metrópoli pero no tenían los medios para decidir

sobre dichos impuestos, por lo que se sentían marginados y no representados.

El descontento se extendió por las Trece Colonias y se organizó una manifestación en Boston en contra de los impuestos que debían pagar por artículos indispensables como el papel, el vidrio o la pintura. En esta manifestación no hubo ningún altercado y el gobierno inglés hizo oídos sordos a las peticiones de los colonos. Pero éstos no iban a consentir que la situación continuara así, con lo que se reunieron junto a varios miembros de otras poblaciones para urdir una acción más propagandística que la manifestación.

En 1773 los colonos se reunieron en Boston. De Gran Bretaña llegaban tres naves cargadas de cajas que contenían té. Varios miembros de una sociedad secreta se disfrazaron de indios y fueron nadando hasta alcanzar los tres barcos. Una vez allí, capturaron a sus tripulantes y tiraron la mercancía por la borda. Este hecho se conoce como el motín del Té. Fue la primera acción contra la represión de impuestos, lo que intranquilizó a los británicos.

En Francia, la inmanejable deuda del Estado fue agravada por un sistema de extrema desigualdad social y de altos impuestos que los estamentos privilegiados (nobleza y clero) no tenían obligación de pagar, pero que sí oprimía al resto de la sociedad. Hubo un aumento de los gastos del Estado simultáneo a un descenso de la producción agraria de terratenientes y campesinos, lo que produjo una grave escasez de alimentos en los meses precedentes a la Revolución. Las tensiones, tanto sociales como políticas, mucho tiempo contenidas, se desataron en una gran crisis económica a consecuencia de dos hechos puntuales: la colaboración interesada de Francia con la causa de la independencia estadounidense (que ocasionó un gigantesco déficit fiscal) y el aumento de los precios agrícolas.



El martes 16 de diciembre de 1773 tuvo lugar en Boston el denominado Motín del té (en inglés: Boston Tea Party), en el que se lanzó al mar todo un cargamento de té. Fue un acto de protesta de los colonos americanos contra Gran Bretaña y es considerado un precedente de la Guerra de Independencia de los Estados Unidos.

La rebelión de los colonos en el puerto de Boston, Massachusetts, nace como consecuencia de la aprobación por Gran Bretaña en 1773 del Acta del Té, que gravaba la importación a la metrópoli de distintos productos, incluido el té, para beneficiar a la Compañía Británica de las Indias Orientales a quien los colonos boicoteaban comprando el té de Holanda.

Fuente: Wikipedia

El conjunto de la población mostraba un resentimiento generalizado dirigido hacia los privilegios de los nobles y del alto clero, que mantenían su dominio sobre la vida pública impidiendo que accediera a ella una pujante clase profesional y comerciante. El ejemplo del proceso revolucionario estadounidense abrió los horizontes de cambio político entre otros.

Costa Rica.

En Costa Rica y otros países de América Latina, la llegada de los españoles modificó, en forma significativa, la organización social de los pueblos. El comercio entre las colonias y en el ámbito internacional, así como la religión, fueron aspectos fundamentales para idear un fondo común para el bienestar social, al que llamamos tributo.

En la época colonial, en América, se aplicaban diferentes formas de tributo, como la alcabala, el almojariflazgo y el diezmo:

- *Alcabala*: impuesto que se cobraba por el tránsito de mercancías en las colonias. Ejemplo, comercialización de bizcocho y añil (planta de la cual se extrae un tinte de color azul) que transportaban por el Camino de Mulas desde Costa Rica hasta Panamá.
- *Almojariflazgo*: impuesto cobrado por el comercio exterior. Ejemplo, cuando se traían telas u otros artículos de España, se pagaba este impuesto.
- *Diezmo*: pago a la iglesia de la décima parte de los bienes. Ejemplo, si tengo diez vacas a la Iglesia le correspondía una vaca.

La Independencia de nuestro país de España, en 1820, motivó nuevas formas de organización, que culminaron con la creación del Estado, y con ello, fue necesario disponer de dinero para el desarrollo y organización del país.

Durante la presidencia de don Alfredo González Flores (1914-1917) se dan las bases para crear el sistema de tributación directa y la Ley del Impuesto de Beneficencia, sin embargo, la ciudadanía no comprendió la importancia de ellos para el desarrollo de los pueblos.

Las ideas de don Alfredo González Flores, se concretizaron y para el año de 1946, el presidente Teodoro Picado Michalski, estableció el impuesto sobre la renta.

Actualmente, los tributos son administrados por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, estos son utilizados en beneficio del pueblo costarricense.

☑ CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

Cuando se forma parte de un Estado, surgen necesidades individuales y colectivas, como la educación, la salud, la seguridad, la solución de controversias (tribunales), etc. El Estado, en la función pública, elabora leyes, administra justicia, y brinda servicios públicos para resolver las necesidades básicas de la población (escuelas, pensiones, desempleo, transporte, etc.). Para poder hacerlo eficientemente, debe guiarse por los principios de generalidad, uniformidad, regularidad y continuidad.

El Estado puede llevar a cabo sus funciones, únicamente si posee ingresos suficientes. El Derecho Financiero estudia, entonces, la actividad desarrollada por el Estado, para obtener los ingresos y realizar los gastos en cumplimiento de las necesidades públicas.

Los ingresos de un Estado como el costarricense, provienen principalmente de las siguientes fuentes:

- ☞ Tributos
- ☞ Préstamos
- ☞ Precios públicos
- ☞ Sanciones y multas
- ☞ Patrimoniales

- ☞ Donaciones
- ☞ Emisión de moneda

| | | |
|--------------------------|----------|--|
| TRIBUTOS | | En ejercicio de su soberanía, el Estado puede establecer tributos y perseguir su cumplimiento en forma forzada. En efecto, el Estado se encuentra dotado de un poder tributario, a través de la cual está en situación de crear y establecer tributos, es decir prestaciones pecuniarias obligatorias, y cuyo cumplimiento es obtenido <u>coactivamente</u> . Este poder tributario en consecuencia emana de la condición de soberanía del Estado. |
| PRÉSTAMOS | | El Estado como persona jurídica es susceptible de contraer obligaciones pudiendo en consecuencia obtener recursos mediante créditos. |
| PRECIOS PÚBLICOS | | El Estado puede realizar cualquier acto jurídico que le esté expresamente permitido y de ellos se pueden obtener ingresos. Se trata de recursos derivados de la venta de servicios, como el agua, la electricidad, el transporte, etc. |
| SANCIONES MULTAS | Y | El Estado como poder soberano está en situación de imponer multas y penas pecuniarias. |
| PATRIMONIALES | | A través de la gestión de patrimonio. Se trata de recursos derivados de la gestión de bienes de dominio público, bienes de dominio privado, utilidades de empresas estatales, de su privatización, de los monopolios fiscales. Puede vender los activos estatales |
| DONACIONES | | Es otra forma de ingreso para un Estado, y consiste en la transferencia, que de su libre voluntad y gratuitamente, se realiza a un Estado de la propiedad de una cosa o dinero, por parte de otro Estado, organización o sujeto particular. |
| EMISIÓN DE MONEDA | | La función de emitir moneda a través del Banco Central, debería efectuarse en proporción a las reservas del país. De no ser así, genera inflación. |

El Derecho Financiero es aquella rama del Derecho Público interno, que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Pública, el Estado, las entidades públicas territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

Para Carlos Guiliani, el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina. *“El derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye una disciplina integrante del derecho público”*.¹

El Derecho Financiero se encuadra en el Derecho Público, y éste regula relaciones en las que prima el interés comunitario sobre el individual. Es un ordenamiento instrumental: ni el ingreso ni el gasto son finalidades en sí mismas, sino instrumentos con los cuales puede llevar a cabo el Estado sus fines.

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, 4ª. Edición, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, p. 31.

☑ AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO

El derecho financiero, no es el resultado de unir varias ramas o sectores del derecho administrativo que de alguna forma se relacionen en torno al tema de cuestiones financieras del Estado, sino, resulta ser más bien el punto de partida y, de alguna forma, criterio informador de todas las disciplinas que se relacionen con las actividades desplegadas por los entes públicos que tengan que ver con el tema de la generación de ingresos, sea éstos por tributos, por créditos o por el resultado de actividades estatales de corte privado, y la ordenación de gastos y pagos.

Reúne cuatro requisitos o características:

- ☞ Tiene por objeto un sector o aspecto de la realidad social bien delimitado,
- ☞ Regido por principios susceptibles de ser aplicados de manera unitaria,
- ☞ Es impartido como materia independiente en las universidades,
- ☞ Se agota en sí mismo en los estrados judiciales.

Al Derecho Financiero, en su ámbito de estudio, le interesa el Estado como un todo, y sus entes institucionales y territoriales. Está estrechamente ligado a la actividad financiera y a la hacienda pública.

El contenido del Derecho Financiero está relacionado con los ingresos y los gastos públicos. El Estado obtiene sus ingresos a través de distintos instrumentos financieros, que son los medios económicos que la administración emplea para cumplir sus fines. Los gastos públicos, por su parte, es la disposición que de los ingresos públicos hace el Estado, por medio de los entes públicos titulares de los ingresos, en satisfacción de los fines públicos encomendados.

El artículo 38 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (Ley Nº 8131) establece cómo debe el Poder Ejecutivo presentarle el proyecto de ley de presupuesto a la Asamblea Legislativa:

ARTÍCULO 38.- Fecha de presentación e información complementaria

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministro de Hacienda, presentará el proyecto de Ley de presupuesto a conocimiento de la Asamblea Legislativa, a más tardar el 1 de setiembre anterior al año en que regirá dicha ley. Además, presentará la certificación de ingresos por parte de la Contraloría General de la República, y la del Banco Central de Costa Rica, en cuanto a la capacidad de endeudamiento del sector público y los posibles efectos sobre la economía nacional. Asimismo, al proyecto se le anexará un informe con los principales objetivos que se propone alcanzar, la información detallada sobre los compromisos plurianuales, el análisis, en un contexto de corto y mediano plazo de cinco años como mínimo, de los aspectos macroeconómicos y financieros considerados en la preparación, la explicación de las metodologías utilizadas en las estimaciones que se involucren, los criterios para definir prioridades y la información adicional que se considere oportuna.

La Ley de Presupuesto es una ley vinculada y de contenido material predeterminado, que se caracteriza por una serie de notas específicas, tales como su procedimiento especial de iniciativa y tramitación, su vigencia temporal (un año) y la limitación de sus competencias.

La función propia del Presupuesto es la autorización de la Administración centralizada para invertir los fondos en la satisfacción de necesidades predeterminadas por el ordenamiento jurídico, sin incluir

nuevos agregados ni modificaciones a esa legislación. Así, por ejemplo, la Asamblea puede válidamente aumentar o disminuir los montos de las partidas presupuestarias, así como introducir normas generales relativas a la ejecución propiamente dicha, pues ello deriva de su propia naturaleza jurídica.

Las normas generales del Presupuesto, en estricto sentido jurídico, son aquellas cuyo objetivo específico busca la ordenada ejecución del Presupuesto. Reglamentan, en alguna medida, la ejecución del Presupuesto, pues resuelven situaciones como las que ordinariamente se producen en la práctica financiera del Estado, como el agotamiento prematuro de una partida, o la no utilización de otras.

Este presupuesto es fiscalizado, tanto en su etapa de ejecución como de liquidación, por la Contraloría General de la República, según ha sido establecido en la Constitución Política:

ARTÍCULO 184.- Son deberes y atribuciones de la Contraloría:

1) Fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República;

No se emitirá ninguna orden de pago contra los fondos del Estado sino cuando el gasto respectivo haya sido visado por la Contraloría; ni constituirá obligación para el Estado la que no haya sido refrendada por ella;

2) Examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas, y fiscalizar su ejecución y liquidación;²

3) Enviar anualmente a la Asamblea Legislativa, en su primera sesión ordinaria, una memoria del movimiento correspondiente al año económico anterior, con detalle de las labores del Contralor y exposición de las opiniones y sugerencias que éste considere necesarias para el mejor manejo de los fondos públicos;

4) Examinar, glosar y fenecer las cuentas de las instituciones del Estado y de los funcionarios públicos;

5) Las demás que esta Constitución o las leyes le asignen.

² Corresponde a la Contraloría General de la República examinar para su aprobación o improbación, total o parcial, los presupuestos de los entes referidos en el artículo 184 de la Constitución Política, así como los del resto de la Administración descentralizada, las instituciones semiautónomas y las empresas públicas. Los entes públicos no estatales deberán cumplir con tal requisito cuando una ley especial así lo exija.

En caso de que algún presupuesto sea improbadado regirá el del año inmediato anterior. Si la improbación del presupuesto es parcial, hasta tanto no se corrijan las deficiencias, regirá en cuanto a lo improbadado el del año anterior.

Los órganos, las unidades ejecutoras, los fondos, los programas y las cuentas que administren recursos de manera independiente, igualmente deberán cumplir con lo dispuesto por este artículo. La Contraloría General de la República determinará, mediante resolución razonada para estos casos, los presupuestos que por su monto se excluyan de este trámite.

La Contraloría General de la República fiscalizará que los presupuestos sean formulados y presentados para cada ejercicio, de conformidad con las disposiciones legales y técnicas.

Si la Contraloría atrasa la tramitación y aprobación de un presupuesto, continuará rigiendo el anterior hasta que la Contraloría se pronuncie.

Cuando se trate de programas o proyectos cuya ejecución se extienda más allá de dicho período, la entidad que formule el presupuesto deberá demostrar, a satisfacción de la Contraloría General de la República, que dispondrá de la financiación complementaria para terminar el programa y el proyecto respectivo. **ARTÍCULO 18.- FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA, de la Ley Orgánica de la CGR.**

La Contraloría General de la República (CGR) es el órgano constitucional, auxiliar de la Asamblea Legislativa, que fiscaliza el uso de los fondos públicos para mejorar la gestión de la Hacienda Pública y contribuir al control político y ciudadano. Tiene absoluta independencia funcional y administración en el desempeño de sus labores.

La actividad financiera es el conjunto de operaciones del Estado que tienen por objeto obtener recursos, y la realización de los gastos públicos necesarios para realizar las funciones y servicios públicos encomendados. Su sustento lo podemos encontrar en el artículo 50 de la Constitución Política:

ARTÍCULO 50.- El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado.

El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho.

La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes.

Entre las características que posee la actividad financiera, tenemos que ésta es:

- ↳ Pública: porque su sujeto activo es el Estado, cuyo objeto es satisfacer las necesidades colectivas,
- ↳ Jurídica: porque se encuentra sometida a normas y procedimientos jurídicos específicos.

La Hacienda Pública, por su parte, la podemos ver desde dos puntos de vista:

- ↳ Objetivo o estático: es decir, como un conjunto de bienes, derechos y obligaciones de contenido económico del Estado,
- ↳ Subjetivo o dinámico: donde el sujeto titular (Estados, entes públicos) actúa sobre los derechos y obligaciones encomendados para obtener ingresos y realizar los gastos necesarios.

El artículo 126 inciso D de la ley 8131 o Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, que modifica el artículo 8 de la ley de la Contraloría General de la República, define la Hacienda Pública:

“La Hacienda Pública estará constituida por los fondos públicos, las potestades para percibir, administrar, custodiar, conservar, manejar, gastar e invertir tales fondos y las normas jurídicas, administrativas y financieras, relativas al proceso presupuestario, la contratación administrativa, el control interno y externo y la responsabilidad de los funcionarios públicos.”

II. INTRODUCCIÓN AL DERECHO PRESUPUESTARIO

Como ya se dijo, para conseguir sus fines, el Estado necesita realizar gastos y obtener recursos, manejando así importantes cantidades de dinero, que por un principio de orden deben ser calculadas y autorizadas de antemano.

En materia financiera, a diferencia de sus otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de gastos y sus recursos deben prevenirse en forma adelantada, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto debería ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina presupuesto.

Puede decirse, entonces, que esencialmente el presupuesto es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año. Se convierte en el principal instrumento de política económica.

Así, desde la óptica de un economista o de un político, el presupuesto puede tener un sentido muy diferente. Para el economista, es el plan económico de la actividad financiera: la distribución de los recursos —por lo general muy escasos— para cubrir las necesidades públicas. Para un político, es un instrumento con el cual puede poner en práctica estrategias que afectan el desarrollo de una sociedad y —en general— de un Estado.

El presupuesto no podemos verlo como un listado de egresos e ingresos; en términos jurídicos es el acto jurídico por el cual se autoriza al gobierno para que pueda disponer de los fondos públicos, dentro de cierto rango de límites. Constituye un requisito valioso para los gastos administrativos.

El Presupuesto General de la República es una ley, que incluye la proyección presupuestaria del país. Las características jurídicas o principios del presupuesto son:

- 1) Exclusividad (competencia exclusiva del Poder Ejecutivo, la formulación y la ejecución).
- 2) Legalidad (el principio de legalidad debe imperar en el manejo de ingresos y de los gastos)
- 3) Anualidad (rige únicamente durante un año)
- 4) Naturaleza jurídica compleja (puede ser visto como una ley formal o como un acto administrativo del Poder Ejecutivo).
- 5) Unidad (es la reunión o agrupación de la totalidad de gastos en un documento único e indivisible).
- 6) Universalidad del presupuesto (tanto los gastos como los ingresos deben estar en un documento único)
- 7) No afectación de recursos (impedir que determinados ingresos sufran una especial afectación, la recaudación debe destinarse a gastos generales).
- 8) La especificidad de gastos (es una facultad de la asamblea decidir cómo se va a hacer el gasto público).

El presupuesto tiene cuatro etapas:

- 1) Elaboración
- 2) Aprobación
- 3) Ejecución
- 4) Control

La elaboración del presupuesto se inicia formalmente con la planificación operativa que debe realizar cada órgano y entidad, de acuerdo con los planes de mediano y largo plazo, las políticas y objetivos institucionales definidos para el periodo, las coyunturas, la política presupuestaria, y los lineamientos que se dicten para el efecto

El titular de cada ente y órgano de la administración central, los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones (dependencias y órganos auxiliares), será el responsable de presentar el anteproyecto de presupuesto al Ministerio de Hacienda. Allí, en la Dirección General de Tributación Directa, una oficina especializada conocida como la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN), será la encargada de analizar los anteproyectos de presupuesto que deberán ser aprobados por la Asamblea Legislativa; pudiendo efectuar la DGPN los ajustes necesarios, de conformidad con la política presupuestaria y en estricto cumplimiento de lo dispuesto en este sentido por la Constitución Política en sus artículos 176 y 177. De igual manera —y con la debida aprobación del Ministro de Hacienda—podría aumentar cualquier partida a solicitud del titular respectivo.

De acuerdo a la Ley Financiera de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y su Reglamento(Nº8131), y la Ley General de Control Interno (Nº 8292), la Dirección General de Presupuesto Nacional es el órgano rector del subsistema de presupuesto y la desconcentración de la ejecución presupuestaria.

La etapa de aprobación del presupuesto corresponde a la Asamblea Legislativa y a la Comisión de Asuntos Hacendarios³. La ejecución, le corresponderá a cada uno de los tres Poderes de la República y al TSE. Por último, la etapa de control es obligación de la Contraloría General de la República.

El Parlamento o Asamblea Legislativa, solamente interviene en tres momentos del ciclo presupuestario:

- 1) Aprobando inicialmente la ley de presupuesto.
- 2) Modificando la ley (ésta solo puede ser modificada mediante otra ley presupuestaria, art. 180 C.P.).
- 3) Aprobando la liquidación presupuestaria (art. 181 C.P.).

Acerca del presupuesto, dice el jurista y catedrático español Eusebio González *"Un Presupuesto es el reflejo de las fuerzas tributarias de un país, del estado de su cultura, de la situación de su Hacienda, hasta de la forma de sus instituciones políticas y sociales, como que en él se reúnen todos los servicios públicos y todas las cargas que pesan sobre el contribuyente. El presupuesto es sobre todo*

³ En realidad, el proceso es todavía un poco más complejo: recibido del Ministerio de Hacienda, la Comisión de Asuntos Hacendarios designa (por votación) una Sub comisión de Presupuesto de 5 miembros. Esta subcomisión rinde un informe a la Comisión de Hacendarios a más tardar el 1º de octubre. La Comisión debe rendir su informe al Plenario a más tardar el 20 de octubre (una copia a cada diputado), en la sesión del 1º de noviembre se inicia la discusión del proyecto de ley en primer debate que no debe pasar del 27 de noviembre (23 h y 55 m). El día 28 a las 27 h y 50 m debe agotarse segundo debate, el 29 de noviembre a las 23 h y 30 m se agota la discusión y se somete a votación del tercer debate.

un instituto histórico, cuyas características se perfilan merced al influjo de varias circunstancias de tiempo y lugar."

Esto quiere decir, que el presupuesto muestra el momento histórico de un país. Un país que se encuentra en una situación conflictiva de naturaleza militar, el presupuesto va a tener un fuerte contenido para la defensa de su país. Un país que puede tener un momento histórico como el que tiene México, Guatemala, y nosotros mismos, con las bandas organizadas, tiene un presupuesto que se irá haciendo cada vez más fuerte en la seguridad pública. Cuando Costa Rica decide establecer la educación pública y gratuita, un porcentaje alto del contenido del presupuesto se destina a ese objetivo.

La principal diferencia de la ley de presupuesto con respecto a otras leyes, es su periodo de vida: es determinado, de naturaleza excepcional. De allí que la ley de presupuesto no pueda válidamente contener materia ajena a la presupuestaria, ni suplir legislación ordinaria, ni afectarla⁴.

Existen dos clases diferenciadas de Presupuestos de la República: el "Ordinario", que comprende el que podemos llamar "general", que se aprueba para el siguiente ejercicio anual, junto con las reformas que se le introduzcan después y los "extraordinarios", cuantos sean necesarios, y sus reformas. Su diferencia la determinamos por el origen de los ingresos con los cuales se vayan a financiar: si éstos son ordinarios, corrientes o permanentes, como los tributarios y, en general, las rentas del Estado, entonces se tratará del Presupuesto Ordinario; si los ingresos son extraordinarios, como los empréstitos (créditos), en general, se tratará de Presupuestos Extraordinarios.

La tradición en Costa Rica fue, durante los primeros años de vigencia de la Constitución de 1949, que el Poder Ejecutivo presentara, en setiembre, y la Asamblea Legislativa aprobara, en noviembre de cada año, dos Presupuestos, conjuntamente, el Ordinario y el Extraordinario, para el siguiente ejercicio económico. Pero con el paso del tiempo, se han fusionado ambos en un solo documento, llamado "Presupuesto Ordinario y Extraordinario", sin desglosar cuáles gastos serán financiados con cuáles ingresos, haciendo prácticamente imposible determinar los egresos, de una u otra índole que se pretenden cubrir y con qué clase de ingresos.

Según se desprende del voto 10136-2000 de la Sala Constitucional, no es posible considerar legítima la inclusión, dentro de la Ley de Presupuesto, de partidas en las que no se especifiquen claramente todos sus elementos esenciales: valor (cuánto cuesta), destinatario, fuente de ingreso, y el destino que va a ser dado a los recursos. En pocas palabras, es ilegal e inconstitucional, el traslado de dinero en el presupuesto.

La falta de ejecución de los presupuestos de las instituciones autónomas es uno de los principales problemas que enfrenta este país, teniendo como resultado que los recursos no lleguen eficiente ni eficazmente a solucionar la problemática para la cual fueron destinados. Los superávits que genera la sub ejecución presupuestaria no les son dejados a las instituciones para ser sumados al presupuesto del año entrante. Si el dinero posee un destino específico, la ley no permite que pueda ser gastado en otra cosa, de ahí que se prefiera que los tributos tengan un destino general, en la caja única.

⁴ "La Ley de Presupuesto es una ley en sentido formal y material, pero de una naturaleza especial, excepcional, y, por ende, no puede, válidamente, contener "materia no presupuestaria", ni suplir la legislación ordinaria, ni afectarla." Sentencia N°6859-96 de las 14:42 horas del 17 de noviembre de 1996.

En razón de los principios de universalidad, unidad y de caja única⁵, los ingresos tributarios –aún y cuando tengan un destino único o específico, ingresan a la caja única del Estado para ser distribuidos.

En los Estados modernos, el presupuesto adopta la forma de una ley, y en consecuencia, para su elaboración, deben cumplirse todos los requisitos exigidos por la Constitución y la legislación general de los respectivos países; creando lo que se conoce como Derecho Presupuestario, el cual podemos definir como aquella rama del derecho que se encarga de estudiar las relaciones jurídicas que dan, fundamentalmente, entre los ingresos y los gastos.

De manera que la ordenación sobre gastos públicos, sea una de las principales funciones del derecho presupuestario, ya que todo lo que tenga que ver con el manejo y destino de estos recursos, se encuentra regulado por normas y leyes permanentes, en las cuales los ingresos representan una parte muy reducida.

La naturaleza y el destino de las leyes presupuestarias, es la de proporcionar los recursos económicos suficientes al aparato estatal, para cumplir con sus fines públicos, cuando sean requeridos por los poderes públicos.

Principio de legalidad presupuestaria: La administración solo puede realizar los gastos expresamente autorizados en la ley de presupuesto, es una autorización jurídica del gasto público.

⁵ EL PRINCIPIO DE CAJA ÚNICA, fundamentado en el principio de la necesidad de propiciar un efectivo control sobre las cuentas públicas, se concentran todas las atribuciones de ingreso y egreso de los fondos públicos por parte de la Tesorería Nacional.

"El principio de caja única tiene su fundamento constitucional en el artículo 185 de la Carta Política. Además, la Sala Constitucional se ha referido en forma reiterada a ese principio, incluso confundiéndolo con los principios propiamente de unidad y universalidad presupuestarias... El principio de caja única implica una centralización de las diversas operaciones financieras, presupuestarias o extrapresupuestarias, que impliquen manejo o disposición de fondos públicos. El objetivo es facilitar el manejo transparente de los fondos públicos y posibilitar el control del Ministerio de Hacienda sobre las distintas operaciones financieras a cargo de esos fondos (M. ROJAS: "Los principios presupuestarios en la jurisprudencia constitucional", La jurisdicción constitucional y su influencia en el Estado de Derecho, EUNED, 1996, p. 245). En ese sentido, contribuye a dar claridad, transparencia a la gestión de los recursos públicos y permite un control más efectivo de dicha gestión. Lo que se logra precisamente al reunir todos los recursos en un único fondo para ser administrado por un único organismo: la Tesorería Nacional". PGR, dictamen 281 del 04/10/2004.

III. DERECHO TRIBUTARIO EN COSTA RICA

El Derecho Tributario, también es conocido como Derecho Fiscal. En sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Es, por tanto, una rama del Derecho Financiero, cuyo objeto es la organización material del tributo, y desarrolla funciones públicas dirigidas a su aplicación.

Aunque en el argot popular suele denominarse indistintamente impuestos a cualquier clase de tributos, lo cierto es que el impuesto es la especie de un género que se llama tributo.

Existen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales (que contienen a las contribuciones parafiscales).

Los impuestos pueden ser directos o indirectos: directos como el impuesto de ventas, indirectos, como el selectivo de consumo (debe valorar primero la capacidad económica).

La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado, por ejemplo el impuesto a los bienes inmuebles.

Contribuciones especiales: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades obras estatales ejercidas en forma descentralizada o no, cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación (cuando se pavimentan calles municipales, o se realiza alcantarillado, por ejemplo).

Hecho generador: es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Las contribuciones parafiscales⁶: son todos aquellos ingresos que recibe el Estado, que no tienen naturaleza tributaria. Fueron creadas con la finalidad de el administrado contribuya con un ente público, principalmente. El peaje es una contribución parafiscal, no tiene naturaleza tributaria, pero genera ingresos al Estado. Otro ejemplo lo son las cuotas obrero patronales de la C.C.S.S., (pero tiene un fin específico).

⁶ "Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, caros, etc, y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de "parafiscalidad". También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no al presupuesto del Estado, como se ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales "no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo ... pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto. Entre ambos términos hay una zona difuminada; las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener y este tipo de utilidad está compensada en la parafiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica, sino por la pertenencia a un grupo. Con arreglo a estas notas negativas, los tributos parafiscales se pueden caracterizar como tributos extrapresupuestarios, extrafiscales (que no se rigen por las reglas generales de recaudación y empleo de tributos fiscales) y afectados necesariamente a un fin público." (Carretero Pérez; Adolfo; Derecho Financiero; pc. 360.) [...] Dictamen: 080 del 23/05/1996 de la PGR.

Tributos son *"las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"*⁷. Son los ingresos públicos de derecho público, obtenidos por un ente público, titular de un derecho de crédito, frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye sanción de un ilícito.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, define claramente lo que son tributos, así como nos da la definición de las distintas especies de tributos:

Artículo 4.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Los tributos poseen cinco características muy importantes:

- 1) Son el ingreso público más relevante.
- 2) Son una obligación *ex lege*, esto es, nacen a partir de una creación por ley.
- 3) Son una prestación coactiva.
- 4) Graban una determinada capacidad económica.
- 5) No constituyen una sanción que deba satisfacerse por un ilícito.

El Derecho Tributario se divide en varias ramas:

- 1) Derecho Tributario General: comprende los principios y normas aplicables a todos los tributos; comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los que se encuentran: los principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la extensión de la deuda, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la Administración tributaria.

⁷ Villegas, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ª edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2001, p. 67.

- 2) Derecho Tributario Especial: comprende normas de aplicación especial y específica para cada tributo; se centra en las disposiciones específicas de cada uno de los tributos que componen el sistema fiscal de un país (impuesto de ventas, impuesto selectivo de consumo, etc).
- 3) Derecho Tributario Constitucional: es el conjunto de normas constitucionales que establecen los principios y limitaciones de la imposición; normas y principios que surgen de la Constitución, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos entes estatales dotados de poder tributario.
- 4) Derecho Tributario Represivo o Penal: relativo a las sanciones administrativas y penales y delitos tributarios; el Derecho Penal Tributario es el conjunto de normas jurídicas que definen al ilícito tributario y sus consecuentes sanciones.
- 5) Derecho Tributario Administrativo: estudia el cumplimiento de deberes formales y la sanción a su incumplimiento.
- 6) Derecho Tributario Procesal: estudia el proceso administrativo y el proceso especial tributario. El derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea con relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a la forma, a la validez, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar su crédito de manera forzada, etc.
- 7) Derecho Tributario Internacional: aquellos convenios o tratados internacionales de naturaleza tributaria. Tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, principalmente para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países

☑ FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Las fuentes del Derecho Tributario son medios generadores de normas jurídicas. El artículo 2º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios nos dice que “*Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica:*

- a) *Las disposiciones constitucionales;*
- b) *Los tratados internacionales;*
- c) *Las leyes; y*
- d) *Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.”*

a) Disposiciones Constitucionales.

La Constitución Política, en materia tributaria, posee varios principios que inspiran esta materia.

Principio de Legalidad:

Artículo 11.-Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes...”

Toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Este principio se expresa a través del célebre aforismo latino: “nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen). Solamente por ley pueden crearse tributos.

Principio de Generalidad:

ARTÍCULO 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.

No deben resultar afectados con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima. Dicho en otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto.

Principio de Igualdad:

ARTÍCULO 33.- Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.

Alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones. Este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones arbitrarias, *“implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable.”* (Sentencia número 0580-95 de la Sala Constitucional; y en sentido similar, las número 2197-92, 5749-93 y 0633-94).

Principio de Reserva de Ley:

ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

- 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

Se refiere este principio a la exclusiva regulación de la actividad tributaria por ley formal.

Principio de Capacidad Contributiva:

ARTÍCULO 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público, y del principio de igualdad de las cargas públicas.

“El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma...De conformidad con lo anterior, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe hacerse efectiva, de acuerdo con la “capacidad contributiva o económica”, mediante un sistema tributario justo, que debe

estar informado por el principio de igualdad... (Voto 2349-2003, de la Sala Constitucional, de las catorce horas cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo del dos mil tres).

Principio de no confiscatoriedad:

ARTÍCULO 40.- Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula.

ARTÍCULO 45.- La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.

Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.

"El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado... Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías... Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta." (Voto N° 5749-93, de la Sala Constitucional, de las catorce horas con treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres).

Principio de debido proceso:

ARTÍCULO 39.- A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad.

No constituyen violación a este artículo o a los dos anteriores, el apremio corporal en materia civil o de trabajo o las detenciones que pudieren decretarse en las insolvencias, quiebras o concursos de acreedores.

Existen, a este respecto, una serie de elementos constitutivos del debido proceso en materia administrativa, establecidos por la Sala Constitucional, en la sentencia N°1739-92, que son los siguientes:

- 1- Notificación a la persona del carácter y fines del proceso;
- 2- Derecho a no declarar ni presentar prueba en contra de sí mismo;
- 3- Derecho a ser oído libremente, sin coacciones y oportunidad de presentar los argumentos y las pruebas que estime necesarios incluido el interrogatorio de testigos y peritos;
- 4- Derecho a ser representado por un abogado, técnicos u otras personas calificadas;

- 5- Garantía del principio de inocencia;
- 6- Derecho a notificación y audiencias de cada resolución que se dicte en el proceso;
- 7- Derecho a una resolución dentro de un plazo razonable;
- 8- Derecho a no ser sancionado por hechos no acusados formalmente dentro del proceso;
- 9- Derecho de recurrir la resolución final.

b) Los Tratados Internacionales.

En cuanto a los tratados, tenemos el Tratado de Intercambio de Información Tributaria entre la República de Costa Rica y los E.U.A.

c) Las Leyes.

En cuanto a la ley, hay que tomar en cuenta —como las más importantes—el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley 4755), la Ley General de Administración Pública, (art. 367 inciso d), La Ley Orgánica del Poder Judicial, El Código Procesal Civil y el Código Procesal Penal, porque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, remite en determinados momentos a éstos (ver artículo 155), La Ley General del Impuesto Sobre las Ventas, La Ley del Impuesto sobre la Renta, La Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo.

d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

En este apartado tenemos, entre otros:

Reglamento a la Ley General del Impuesto sobre las ventas.

Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la renta.

Reglamento a la ley de consolidación de impuestos selectivos de consumo.

Reglamento de organización, funciones y procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo.

Existe una Sentencia de la Sala I donde, haciendo una integración de las normas de los artículos 10 de la C.P., 6 de la LGAP, 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, dice que los Tribunales —en materia contencioso administrativa—tienen la obligación de desaplicar normas ilegales (dado que los diputados muchas veces crean leyes o normas ilegales, pues éstas rozan con la constitución o con otras de rango superior)⁸.

☑ INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

En relación con la interpretación en materia tributaria, dice el Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo siguiente:

⁸ Sentencia: 00157 Expediente: 91-000157-0004-CA Fecha: 14/06/1991 Hora: 3:20:00 PM Emitido por: Sala Primera de la Corte.

Artículo 6.- Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para “llenar los vacíos legales” pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

La interpretación puede ser de dos tipos:

- ① Restrictiva, cuando recurre a la literalidad de la norma (gramatical), y
- ② Ampliativa, lo que quiere decir, que se interpretan las normas de acuerdo al espíritu de éstas para conocer su verdadero sentido.

En la aplicación de la materia tributaria se utilizan los principios *pro fisco*, o *contra fisco*. Antes, ante la duda, se resolvía *contra fisco*, es decir, a favor del contribuyente. Con el tiempo, se ha considerado que las normas tributarias se deben interpretar *pro fisco*, en una especie de *indubio pro fisco*, en caso de duda, se interpreta a favor de la administración pues, en materia tributaria, **debe prevalecer el bienestar de la generalidad frente al particular**.

También se aplica un criterio de interpretación basado en la realidad: el surgimiento de la obligación tributaria se da a partir de la realización del hecho hipotético contenido en la norma o hecho generador.

En el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se han establecido en forma expresa, concreta y circunstanciada, los alcances del principio de interpretación en relación al hecho generador. Por ejemplo, en materia de exoneraciones, la interpretación debe ser de carácter restrictiva, porque la exoneración es una excepción a la regla establecida en el principio de generalidad (art. 18 CP). Dice sobre este tema la Sala I de la Corte Suprema de Justicia:

"Esta Sala en reiteradas ocasiones ha indicado que "las reglas sobre exoneración de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva" (Sala Primera de la Corte número 1 de las 14:45 del 9 de enero de 1981), por lo que las excepciones impositivas se reconocen sólo en los casos contemplados expresamente por la norma, sin que sea dable acudir a criterios de analogía, inferencia o implicancia (Sala Primera de la Corte número 48 de las 15:40 del 31 de mayo de 1989)"

Por tanto, se puede aplicar la analogía, excepto para imponer impuestos o para exonerar.

☑ APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

El Principio de Irretroactividad de la Ley.

Establece la Constitución Política, en el artículo 34 que: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.” Dice nuestro Código Civil

Artículo 7º

Las leyes entrarán en vigor diez días después de su completa y correcta publicación en el diario oficial “La Gaceta”, si en ellas no se dispone de otra cosa. Sin embargo si el error o defecto comprendiere sólo alguna o

algunas de las normas de una ley y las demás disposiciones de ésta tendrán plena validez, independientemente de la posterior publicación que se haga, siempre que se trate de normas con valor propio que se hubieren aplicado de esa manera.

Así, las normas tributarias rigen diez días posteriores de su publicación en el diario oficial (La Gaceta), o a partir del momento en que ellas mismas lo indiquen, según lo establece el Código Civil:

Las normas tributarias no pueden ser retroactivas, salvo que beneficien al administrado, como es el caso de las exoneraciones. Un ejemplo es el caso de las amnistías tributarias que aplican los municipios.

☑ APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO

Dice el artículo 6º de la Constitución Política:

ARTÍCULO 6º.- El Estado ejerce la soberanía completa y exclusiva en el espacio aéreo de su territorio, en sus aguas territoriales en una distancia de doce millas a partir de la línea de baja mar a lo largo de sus costas, en su plataforma continental y en su zócalo insular de acuerdo con los principios del Derecho Internacional...

Es decir, las normas de naturaleza tributaria están determinadas a un espacio territorial determinado, el cual abarca el espacio marítimo, terrestre y aéreo. Nosotros no aplicamos el sistema de renta mundial: lo que se produzca dentro y fuera del país por un ciudadano de éste, tal y como hace los Estados Unidos.

Un ejemplo de competencia territorial es el caso de las Municipalidades, las cuales tienen competencias dadas por Constitución y por ley, tienen un territorio determinado.

☑ DE LOS TRIBUTOS Y PODER TRIBUTARIO

Puede leerse en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo siguiente:

Artículo 4.- Definiciones. *Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...*

Esto quiere decir que el poder tributario se encuentra en manos del Estado, el cual está constituido por toda la administración pública, por todos los entes de derecho público. Los tributos, como ya se estudió anteriormente, están constituidos por:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales

Continúa diciendo el artículo 4º anteriormente citado, hablando de las definiciones de los tributos:

*“**Impuesto** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. **Tasa** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación... **Contribución especial** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.”*

Los impuestos pueden ser reales personales, como por ejemplo, el impuesto al salario. También pueden ser directos, como el impuesto sobre la renta. Pueden existir impuestos de naturaleza indirecta como el impuesto sobre las ventas o el selectivo de consumo.

Las tasas son de variada naturaleza, como el servicio de recolección de basura, servicio de alumbrado público, el servicio de alcantarillado, el mantenimiento de zonas verdes.

Las contribuciones especiales pueden ser también muy variadas: reparación de aceras o calles en un barrio de un Municipio, construcción del alcantarillado sanitario.

Los tributos tienen elementos constitutivos y elementos cuantitativos:

Los elementos constitutivos son: el hecho generador⁹ y los sujetos (sujeto activo, el Estado, y sujeto pasivo¹⁰, el contribuyente). El sujeto pasivo o contribuyente puede tener deudas propias o deudas ajenas. Cuando la deuda es propia se conoce como contribuyente de facto (de hecho), es la persona sobre la cual repercute la obligación tributaria. Cuando la deuda es ajena, es aquella que recae sobre una persona cuando sobre el individuo recae una obligación tributaria de un dinero u obligación que no le pertenece, pero debe de pagar. Por ejemplo, recibe remesas del exterior. Esto sucede así, porque el Estado puede escoger a quién le cobra una deuda solidaria¹¹, como en caso de las sociedades anónimas, cuando reparten dividendos y ésta no ha cancelado sus obligaciones.

Los elementos cuantitativos son dos:

① La tarifa, y ② La base imponible.

La tarifa es el porcentaje que la ley ha establecido para aplicar a la base imponible del impuesto. Puede ser fija (impuesto sobre los combustibles), proporcional (cuando la ley permite que en ciertas condiciones no se pague, como el impuesto sobre las ventas) o progresiva (escalonada, como el impuesto sobre la renta).

La base imponible es el elemento definido por el legislador al cual le resulta aplicable la tarifa del impuesto cuya operación da lugar al surgimiento del débito tributo. Por ejemplo, el porcentaje del grado de alcohol en el impuesto a los licores, la utilidad neta o renta líquida grabable (2,5 millones hacia arriba en el impuesto sobre la renta).

⁹ **Artículo 31.- Concepto.** El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. CNPT

¹⁰ **Artículo 15.- Concepto.** Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. CNPT

¹¹ **Artículo 16.- Solidaridad.** Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria. En los demás casos la solidaridad debe ser expresamente establecida por la ley...

☑ PODER TRIBUTARIO

El poder tributario constituye la posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes de su jurisdicción. Puede ser **originario** o **derivado**; el primero es producto de la potestad de imperio que posee el Estado de imponer los tributos, el derivado, es la potestad de administrar, fiscalizar, y cobrar los tributos (es lo que se denomina “la competencia tributaria”).

Para establecer los tributos, el único ente que posee competencia es la Asamblea Legislativa¹², y por jurisprudencia de la Corte Plena (los 22 magistrados de la Corte Suprema de Justicia), ejerciendo funciones de Contralor de Constitucionalidad, en relación a las tasas, indicó que las municipalidades pueden establecerlas, esto en una interpretación del artículo 87 del Código Municipal; con la debida autorización de la Contraloría General de la República.¹³

El Poder Tributario posee cuatro características:

1. Abstracto: en el sentido de que el poder tributario se ejerce en forma general, sin que sea posible hacer discriminaciones de ningún tipo.
2. Imprescriptible: forma parte del Estado, forma parte de los poderes de imperio.
3. Irrenunciable: no puede negarse a ejercerlo, no puede negarse a cobrar tributos, pues sin ellos no podría subsistir.
4. Indelegable: no puede trasladarlo a ningún otro sujeto. Corresponde únicamente al Estado, en forma exclusiva a la Asamblea Legislativa.

NOTA: Según la legislación vigente y la Jurisprudencia, los impuestos Municipales necesitan la aprobación de la Asamblea Legislativa, mientras que las tasas deben ser aprobadas por la Contraloría General de la República (con la excepción de la fijación de los precios y tarifas de la recolección y tratamiento de desechos sólidos e industriales, como lo establece el artículo 5 de la Ley 7593).¹⁴

¹² ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: ...13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizarlos municipales; (Constitución Política – Principio de Reserva de Ley).

¹³ A este respecto, está también el siguiente extracto, tomado de la Resolución 2000-07728 del 30 de agosto del 2000 de la Sala Constitucional: **IV.-LA FIJACIÓN DE LAS TASAS MUNICIPALES.** La legislación, doctrina y jurisprudencia coinciden en que las tasas municipales son “*las contribuciones que se pagan a los gobiernos locales por los servicios urbanos que éstos prestan a la comunidad (agua, recolección de basura, limpieza de cunetas, mantenimiento de parques), cuya tarifa está en relación directa con el costo efectivo invertido por estas autoridades y cuyo pago no puede ser excepcionado aunque el usuario no esté interesado en la prestación efectiva y particular de estos servicios*” (sentencia número 5445-99), concepto que está recogido en el artículo 74 del Código Municipal. La fijación de estas tarifas corresponde a los propios gobiernos locales - en atención a su reconocida autonomía tributaria-, en coordinación con las respectivas instituciones del Estado. Sin embargo, ello no quiere decir que están exentas de control, precisamente por estar librada a la discrecionalidad de las autoridades municipales, el riesgo por abuso en perjuicio de los usuarios aumenta, por lo que se requiere de un órgano contralor para hacer efectivo el principio constitucional de protección de las grandes mayorías. **Este órgano es la Contraloría General de la República** toda vez que la Ley de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos modificó parcialmente el Transitorio VIII. del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de manera tal que respecto de los servicios municipales, a esa entidad le corresponde la fijación de los precios y tarifas de la recolección y tratamiento de desechos sólidos e industriales, únicamente, tal y como lo establece el artículo 5 de la Ley 7593. Consecuentemente, el control de los precios y tarifas de los otros servicios que presten directamente las municipales le corresponde en este momento en exclusiva a la Contraloría General de la República, salvo disposición expresa de ley especial al efecto.

¹⁴ Ver dictamen de la PGR: 315 del 16/11/2001

☑ LIMITACIONES AL PODER TRIBUTARIO

El Poder Tributario posee también límites, los cuales se manifiestan en los principios constitucionales que inspiran la materia tributaria:

1. El Principio de Reserva de Ley y de Legalidad (no taxation without representation¹⁵): aparece por primera vez en Costa Rica en el Estatuto Político de la Provincia de Costa Rica, del 17 de marzo de 1823. Y es formalmente, en la Constitución Política del 27 de diciembre de 1859, donde hace su aparición. Actualmente está contenida esta limitación en dos normas constitucionales: art.11 (Principio de Legalidad) y el art. 121 inciso 13. Igualmente, una resolución de Corte Plena, en sus funciones de contralor de constitucionalidad, del 21 de noviembre de 1973 autorizó al poder ejecutivo para fijar el hecho generador en la tarifa del impuesto selectivo de consumo.
2. Principio de igualdad (ante las cargas públicas): contenido en los artículos 18 y 33 de la Constitución Política (se refiere a la proporcionalidad de los impuestos), debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales.
3. Principio de generalidad: la Sala Constitucional ha comparado este principio con el de igualdad, en el sentido de que todos debemos contribuir con los gastos del Estado (contenido en el artículo 18 de la Constitución).
4. Principio de no confiscatoriedad: contenido en el artículo 45 de la Constitución.
5. Principio de irretroactividad de la ley tributaria: artículo 34 de la Constitución.

☑ EL PODER DE EXIMIR

Eximir es la potestad de dispensar el pago de la obligación tributaria. Dice el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

Artículo 61.- Concepto. *Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.*

Igualmente, el artículo 62 siguiente, indica las condiciones y requisitos exigidos por la ley para la aplicación de las exenciones. No simplemente se exonera, se deben cumplir ciertas formalidades, decir, por ejemplo:

- quiénes son los beneficiarios,
- cuáles son las mercancías,
- cuáles son los tributos que comprende,
- si la exoneración es total o parcial,
- el plazo de la duración,
- si pueden liberarse mercancías (al final o en el transcurso de dicho período), etc.

¹⁵ Aforismo cuya connotación fue que la creación de los tributos debía someterse a consideración y aprobación de la comunidad o de sus representantes.

El artículo 9º de la Ley General del Impuesto sobre las Ventas, dice qué productos no pagan impuesto sobre las ventas, es decir, qué productos están exentos, empezando por los artículos de la canasta básica. En este artículo vemos un ejemplo muy claro de exenciones¹⁶.

Las exenciones pueden clasificarse de varias formas:

1. En subjetivas y objetivas. Subjetivas, en función de determinadas personas o sujetos. Es el caso que se da en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece un monto a partir del cual debe pagarse el impuesto sobre la renta, creando entonces una exención subjetiva con respecto a quienes se encuentran por debajo de ese monto.

Las exenciones objetivas, toman en cuenta una serie de ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio. Ejemplo de este tipo de exenciones, lo es el artículo 9º de la Ley General del Impuesto sobre las Ventas.

2. En totales y parciales. Totales, por ejemplo, todos los bienes que están dentro de la canasta básica, están exentos del impuesto sobre las ventas (artículo 9º LGIV). También pueden ser parciales, cuando comprenda uno o solo algunos de los tributos. Este es el caso de los vehículos importados para el transporte público (buses, taxis) o para personas con discapacidad. Igualmente, es el caso del Depósito Libre Comercial de Golfito, donde quienes compran allí son exonerados con el pago del impuesto de importación.

3. En condicionales y permanentes. Condicionales, cuando se encuentran subordinadas a circunstancias o hechos determinados (es el caso de los taxis y de los vehículos para discapacitados: son exentos del pago de impuestos en el tanto se utilicen como tales; si por algún motivo se venden a un tercero para otro uso, deben pagar los impuestos). Las exenciones permanentes, como las que establece el artículo 9º LGIV.

4. En absolutas y transitorias o temporales. Las exenciones absolutas, son aquellas que no se encuentran subordinadas a ninguna circunstancia, como el artículo 9º de la LGIV. Pueden ser también, transitorias o temporales, que se dan sobre todo en turismo, cuando se crean los incentivos de desarrollo turístico para hoteles o restaurantes en alguna región del país.

Las exenciones pueden asociarse también con las inmunidades: quienes gozan de inmunidad, en materia tributaria gozan de una dispensa sobre la obligación tributaria (sobre el pago de los tributos), contenida en un tratado y en la Constitución (Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados).

Las exenciones también, pueden ser contractuales. Surge a raíz de un voto de la Sala Primera, voto 157 de las 15:20 minutos del 14 de junio de 1991. En dicho voto, lo que dice es que un impuesto municipal creado por la ley 6966 para las cajas cartón para embalar banano de exportación. Con esa ley, el municipio decidió crear un impuesto a las cajas de cartón.

¹⁶ En el Artículo 9º- **Exenciones**, también se mencionan: los reencauches, las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente, productos veterinarios e insumos agropecuarios definidos de común acuerdo entre el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda, las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias, el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 250 Kw/h, etc.

☑ LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria es el conjunto de derechos, deberes y obligaciones correlativas que se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, de los cual se desprende que se trata de un vínculo jurídico tributario—entre quien dicta la norma y tiene la posibilidad de exigir su cumplimiento—y el sujeto pasivo obligado a satisfacerla.

Del anterior concepto, se desprenden dos aspectos importantes:

1. los deberes formales. Los contribuyentes y los terceros, dado el interés público que tiene la contribución fiscal a la satisfacción de las necesidades del Estado, están obligados a cumplir una serie de deberes de carácter formal que exige el ordenamiento jurídico. En ese sentido, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece una serie de infracciones administrativas por el incumplimiento de este tipo de deberes:
 - la omisión de la declaración de inscripción, de la modificación o la desinscripción como contribuyente; (art. 78)
 - la omisión de la presentación de declaraciones tributarias; (art. 79)
 - la morosidad en el pago del tributo; (art. 80 y 80 bis)
 - la falta de ingreso por omisión o por inexactitud; (art. 81)
 - los hechos irregulares en la contabilidad; (art. 82)
 - el incumplimiento en el suministro de información; (art. 83)
 - la no concurrencia a las oficinas de la administración tributaria (art. 84)
 - la omisión en la emisión de facturas autorizadas (art. 85).
2. la obligación tributaria sustantiva. Es el vínculo jurídico y de carácter personal en virtud del cual, el sujeto pasivo debe entregar al sujeto activo —quien actúa en el ejercicio del poder tributario— sumas de dinero establecidas por la ley (artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). El artículo 12 de este mismo Código indica que *“Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco.”* Elementos de la obligación tributaria sustantiva: ① Es un vínculo jurídico y personal entre el Estado y el ciudadano (entre sujetos pasivos y sujeto activo) ② Siempre es una obligación de dar (sumas de dinero). ③ Tiene su fuente en la ley: La ley es la fuente de la obligación tributaria: sólo por mandato de la ley puede surgir la obligación tributaria, ninguna persona física o jurídica ajena al poder del Estado puede hacerlo. ④ Nace al darse el presupuesto de hecho previsto por la ley (hecho generador). ⑤ El sujeto activo es el administrador, el fiscalizador y el recaudador de los tributos.

Según el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la *“Administración Tributaria es el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.*

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga una potestad o facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección General de Hacienda, en sus ámbitos de competencia.”

Los Municipios son otros entes públicos que tienen competencia tributaria por ley especial. Igual sucede con el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal. En el caso de las deudas a la C.C.S.S., al ser ésta un ente descentralizado que recoge dineros que no son tributos, sino una contribución parafiscal, las deudas a esta institución no son de conocimiento del Tribunal Contencioso Administrativo ni del Tribunal Fiscal. Lo referente a las cuotas de la Caja, lo conocen los juzgados especializados en seguridad social, o sea, los conocen la jurisdicción de trabajo.

Ya se dijo que el sujeto pasivo es aquel que está obligado al pago de la suma de dinero. Los contribuyentes pueden ser:

- por deuda propia
- por deuda ajena (cuando se convierte en un agente de recepción, como es el caso del patrono, los agentes de aduana)
- por solidaridad. Un voto del Tribunal Fiscal Administrativo, que luego fue ratificado en dos instancias (Sala Primera y Sala Segunda), que es el que da origen a esta figura. Este voto dice que los equipos de fútbol son obligados solidarios en el pago de impuestos cuando los jugadores los evaden.

Con respecto al deber de dar sumas de dinero en las condiciones previstas por la ley, el Sistema Tributario Costarricense dispone que las sumas de dinero deban de pagarse en la forma y condiciones establecidas por la ley. Si se paga posteriormente a la fecha en que debió pagar, comienzan a correr intereses.

☑ LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA

La Dirección General de Tributación Directa posee tres funciones muy importantes: la recaudación de los tributos, la fiscalización de los tributos, y la gestión tributaria.

1. RECAUDACIÓN.

Es el conjunto de actividades que realiza la administración tributaria (Tributación Directa) destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas:

- pago de manera voluntaria
- pago de naturaleza administrativa: cuando la Administración Tributaria le hace un requerimiento administrativo de pago
- pago de manera ejecutiva: cuando la recaudación se realiza de manera coactiva (utilizando los medios jurisdiccionales respectivos).

Encargados de la Recaudación Tributaria.

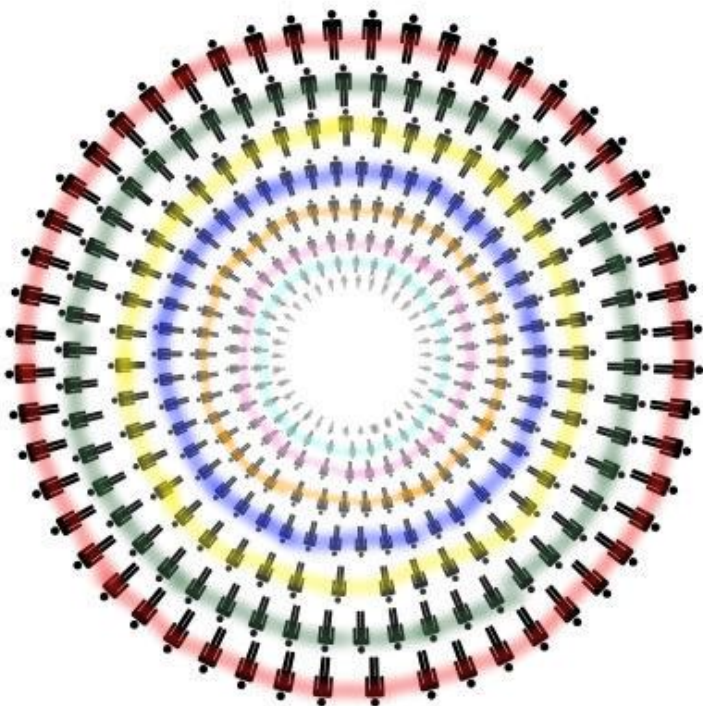
La Dirección de Recaudación tiene competencia en todo el territorio nacional, ello en cumplimiento de sus tareas normativas, operativas, de planeación y control de gestión.

Los otros órganos encargados de la recaudación tributaria son las subgerencias o áreas de recaudación de las administraciones tributarias unidades (encargadas de ejecutar el ámbito de su competencia, los planes y programas que para el cumplimiento de sus funciones trazan la dirección general y la dirección de recaudación). Cualquier entidad que se encargue de la recaudación tributaria debe de suscribir un documento, donde constan una serie de requisitos que cumple:

- ser partícipe de SINPE (Sistema Nacional de Pagos Electrónicos)
- estar regulado por la SUGEF (Superintendencia General de Entidades Financieras)
- tener habilitado el ILI (Información y Liquidación de Impuestos)

Esta recaudación, sea por medio de bancos o de otras entidades financieras surge por medio de un convenio de servicios auxiliares, donde se definen que impuestos son los que se recaudan, el monto de la comisión, los plazos y otras características.

Círculo de los contribuyentes



El círculo de los contribuyentes está conformado por todo el universo de contribuyentes. En este universo, existen algunos que no están inscritos (en rojo) y otros que sí (dentro del círculo verde). De esos inscritos, existen algunos que no declaran (en amarillo) y otros que sí (dentro del círculo azul).

Dentro del grupo de los que declaran, existen algunos que declaran mal (en naranja) y otros que declaran correctamente (dentro del círculo rosa).

De esos que declaran correctamente, existen unos que no pagan (en celeste), quedando apenas un pequeño porcentaje que sí paga sus impuestos.

Puede verse entonces, que de todo el universo de contribuyentes, la gente que paga es muy poca. Este universo de contribuyentes está relacionado con una función muy particular de la Dirección General de Tributación Directa, que es la función de fiscalización. Es por medio de la fiscalización que logro determinar la existencia de los evasores (independientemente de las razones).

2. FISCALIZACIÓN

La función de fiscalización es el conjunto de actuaciones encaminadas a comprobar lo declarado por el contribuyente y practicar las liquidaciones oportunas. Dentro de esa función de liquidación hay una serie de actuaciones comprensivas de esa fiscalización. Entre ellas:

- definir obligaciones que debe autoliquidar el tributario
- identificar las áreas de riesgo en las diferentes obligaciones tributarias
- la aplicación de técnicas apropiadas de comprobación de investigación
- la obtención de evidencias suficientes y legalmente aceptables
- la calificación legal de los hechos detectados
- la cuantificación correcta de las deudas descubiertas
- redacción de propuestas de regularización y conformación de expedientes

Estas acciones deben estar documentadas en actas de fiscalización y en diversas hojas de trabajo, para determinar lo correspondiente, y permitir abrir por aparte un expediente sancionador.

3. GESTIÓN TRIBUTARIA.

Gestión es una acción y efecto de administrar. El concepto de gestión tributaria tiene una clara relación con el concepto de cumplimiento voluntario (de la función de recaudación): cuando hay cumplimiento voluntario no se precisa de la acción de la gestión tributaria para la recaudación.

Lo que se busca con esta gestión es motivar, invitar al administrado a pagar sus impuestos. Está relacionada con varias funciones:

- Información y la asistencia al contribuyente, dirigida a favorecer el cumplimiento voluntario y a facilitar las relaciones entre los ciudadanos y la administración. Además, busca apoyar al contribuyente para minimizar los costos indirectos que se derivan de las exigencias formales que las normas de cada tributo imponen a los sujetos pasivos.
- Control de las declaraciones informativas
- Detectar oportunamente y actuar sobre los contribuyentes omisos y morosos
- Detectar y actuar sobre los contribuyentes evasores
- Garantizar la aplicación del régimen de sanciones establecido por ley

Dentro de esas funciones de gestión, aparte de la primera, nos encontramos también con apoyo general para la aplicación del sistema fiscal. Tiene varios elementos:

- Captura e imputación de la información de manera rápida y fiable.
- Formación y mantenimiento del centro de contribuyentes, y administración de las bases de datos de información.
- Integrar toda información tributaria de los contribuyentes para conocer con exactitud todos los datos respecto de su situación fiscal.

- Cruzar los datos declarados por los contribuyentes con otros datos e informes de terceros y aplicar controles masivos.

Existe un reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, que en el artículo 26 dice lo siguiente:

Artículo 26. Función de Gestión. La Función de Gestión y Atención al Contribuyente tiene por objeto administrar las bases de información que constituyen el censo de contribuyentes, responsables o declarantes de los tributos cuyo control ejerce la Administración Tributaria, verificando el cumplimiento que éstos hagan de las obligaciones formales y materiales establecidas por la ley. Para tal efecto, la Administración Tributaria gozará de amplias facultades de control y de liquidación previa de las obligaciones tributarias, en los términos que establece la ley y que desarrolla el presente Reglamento o las resoluciones generales de la Dirección General.

Corresponderá igualmente a la función de Gestión llevar a cabo las tareas de divulgación en materia tributaria, al igual que resolver las consultas que planteen los interesados de conformidad con los criterios provenientes de la División Normativa, siempre que no se trate de las consultas vinculantes a que se refiere el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante, por resolución general la Dirección General puede atribuir a los órganos encargados de la Función de Gestión la preparación de los borradores de este tipo de consultas cuando se trate de criterios reiterados y consolidados.

Este mismo reglamento nos indica quiénes son los órganos encargados de la gestión y son:

- a) **La División de Gestión** que, en el cumplimiento de sus tareas normativas, de planeación y control de gestión, **tendrá competencia en todo el territorio nacional.**
- b) Las **Subgerencias o Áreas de Gestión de las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes**, que son las unidades encargadas de ejecutar, en el ámbito de su competencia territorial o sectorial, los planes y programas que para el cumplimiento de sus funciones tracen la Dirección General y la División dicha (artículo 27).

Siempre se ha dicho que el fin último de la administración tributaria es recaudar, pero cada vez adquiere más importancia la gestión, por cuanto se está atendiendo el entorno (contribuyentes y sociedad como un todo), es decir, con la función de gestión se pretende preservar los legítimos intereses de los contribuyentes y de la sociedad en general.

Esta función de gestión tributaria busca un contacto directo con el contribuyente, está orientada a servirle para mejorar y facilitar el cumplimiento de las normas. Con esto reduce los costos de cumplimientos, simplifica los métodos y los procedimientos. También genera una percepción de que la administración tributaria es capaz de descubrir y castigar eficazmente el incumplimiento fiscal, al realizar controles cruzados con la función de fiscalización tributaria.

