

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

**TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIATURA EN
DERECHO**

TEMA

**PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA, Derechos del Administrado ante la
Dirección General de Tributación de Costa Rica**

Sustentante:

DIEGO BOLAÑOS ARROYO

Tutor:

LIC. JUAN CARLOS SANCHEZ GARCÍA

Junio, 2022

CARTA DEL TUTOR

San José, 26 de mayo de 2022

Destinatario
Carrera
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante **Diego Bolaños Arroyo**, cédula de identidad número **4-0157-0509**, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **Proceso de Fiscalización Tributaria, Derechos del Administrado ante la Dirección General de Tributación de Costa Rica**, el cual ha elaborado para optar por el grado académico de **Licenciado en derecho**. En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

| | | | |
|----|---|------|-----|
| a) | ORIGINAL DEL TEMA | 10% | 10% |
| b) | CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES | 20% | 18% |
| C) | COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION | 30% | 28% |
| d) | RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 20% | 20% |
| e) | CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO | 20% | 20% |
| | TOTAL | 100% | 96% |

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,

Nombre Juan Carlos Sánchez García
Cédula identidad N 8-0093-0177
Carné Colegio Profesional N 16385

CARTA DEL LECTOR

Con mucho respeto, me refiero a la estimable tesis denominada **Proceso de Fiscalización Tributaria, derechos del Administrado ante la Dirección General de Tributación de Costa Rica**, cuyo sustentante es el Señor **Diego Bolaños Arroyo**.

En esta ocasión, como lector consideraremos los temas de fondo, la estructura de la tesis, las cuestiones de redacción y forma así como la consecución de los propósitos planteados por el sustentante.

Vimos, anteriormente, un primer y adelanto de la tesis al cual le hicimos algunas observaciones de redacción, además, sobre el aprovechamiento de los principios tributarios y organización de los temas en cuanto a iniciar considerando los objetivos, los cuestionamientos y la justificación de lo planteado.

1.6 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

No existen observaciones

1.7.2 LIMITACIONES

No existen observaciones , a partir de las correcciones

2.6.13 RECURSOS

No existen observaciones, a partir de las correcciones

Proceso de la tesis

El lector se manifiesta satisfecho por el proceso de la tesis, el Señor Bolaños se ajustó a la estructura del trabajo, fue prolifero en las citas bibliográficas y de Legislación tributaria y los cuestionamientos fueron enfocados con claridad.

Se hace mención especial de los Actos de Liquidación de Oficio, los cuales, en mi criterio, constituyen, evidentemente, actos de injusticia tributaria muy bien planteados por el sustentante.

En cuanto a las **conclusiones y recomendaciones**, debe acotarse que el Señor Bolaños aprovechó la oportunidad para ampliar sobre los principios tributarios y dejó nota sobre los vacíos de aplicación actual en nuestra legislación de dichos principios.

Por el momento y salvo las observaciones hechas y de nuevas aportaciones, manifiesto mi conformidad y aprobación de la tesis.

**JUAN PABLO
MENESES CUEVAS**

Firmado digitalmente por JUAN
PABLO MENESES CUEVAS
Fecha: 2022.06.22 14:26:36
-06'00'

Lic Juan Pablo Meneses Cuevas.

Declaración Jurada

Yo Diego Bolaños Arroyo, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 4-0157-0509, egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercebido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de licenciatura en Derecho, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: **“PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA, Derechos del Administrado ante la Dirección General de Tributación de Costa Rica”** es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 22 días del mes de junio del año dos mil dos.



Firma del estudiante

Cédula: 4-0157-0509

Dedicatoria

Este trabajo lo dedico a mis hijas Abigail y Amaya, quienes me impulsan a seguir superándome, trabajando y manteniendo una actitud positiva en la vida. Siempre pensando en que sí estoy bien, ellas estarán mejor. Tratando de ser el mejor ejemplo para ellas.

A mi madre, que sigue siendo una fuente de consejos inagotable.

Y a mi padre en el cielo, sé que está orgulloso del camino andado.

Agradecimiento

Agradezco al tutor y al lector, que con su consejo y guía supieron encaminarme a lograr que este trabajo sea un orgullo y prueba final para coronar una meta. Que el cambio de estudiar una profesión distinta a la que tenía, el pensar que ya se estaba mayor para empezar de nuevo, que la idea de renunciar en algún momento con la carrera de Derecho; solo fueron pruebas para experimentar que se venía un cambio positivo en lo personal y profesional. Que se puede lograr el objetivo si tienes la paciencia y además el apoyo de gente buena durante el camino.

Agradezco a muchos profesores y compañeros que fueron parte de este proceso, brindaron sus conocimientos y siempre estuvieron atentos a ayudar a los futuros profesionales en leyes.

INDICE

| | |
|---|-----------|
| CARTA DE APROBACIÓN DE TUTOR..... | II |
| CARTA DE APROBACIÓN DE LECTOR..... | III |
| DECLARACIÓN JURADA..... | V |
| DEDICATORIA..... | VI |
| AGRADECIMIENTOS..... | VII |
| TABLA CONTENIDOS..... | VIII |
| CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACION..... | 10 |
| 1.1 Planteamiento del Problema..... | 11 |
| 1.2 Antecedentes del problema..... | 12 |
| 1.3 Problematicación..... | 16 |
| 1.4 Justificación del problema..... | 18 |
| 1.5 Formulación del Problema..... | 18 |
| 1.6 Objetivos | 19 |
| 1.6.1 Objetivo General..... | 19 |
| 1.6.2 Objetivos Específicos | 19 |
| 1.7 Alcances y Limitaciones..... | 20 |
| 1.7.1 Alcances..... | 20 |
| 1.7.2 Limitaciones..... | 21 |
| CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO | 23 |
| 2.1 Contexto..... | 24 |
| 2.2 Antecedentes del Ministerio de Hacienda | 25 |

| | |
|---|-----------|
| 2.3 Misión, Visión y Valores del Ministerio de Hacienda..... | 27 |
| 2.4 Funciones..... | 28 |
| 2.5 Estructura y dependencias..... | 29 |
| 2.6 CONTEXTO TEORICO CONCEPTUAL..... | 35 |
| 2.6.1 Hecho Generador del Tributo..... | 35 |
| 2.6.2 Principios Tributarios..... | 37 |
| 2.6.3 Tributos vigentes en Costa Rica..... | 42 |
| 2.6.4 Procedimiento de Fiscalización | 44 |
| 2.6.5 Criterios de Selección de los contribuyentes para ser auditado..... | 45 |
| 2.6.6 Fases del procedimiento de Fiscalización..... | 56 |
| 2.6.7 Derechos y obligaciones de los contribuyentes..... | 57 |
| 2.6.8 Garantías del Contribuyente..... | 59 |
| 2.6.9 Deberes formales y materiales del contribuyente..... | 60 |
| 2.6.10 Hechos Ilícitos Tributarios..... | 63 |
| 2.6.11 Infracciones Administrativas..... | 64 |
| 2.6.12 Delitos..... | 67 |
| 2.6.13 Recursos..... | 69 |
| CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO | 72 |
| 3.1 Tipo de la Investigación | 73 |
| 3.1.1 Finalidad | 73 |
| 3.1.2 Dimensión cualitativa..... | 74 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 3.1.3 | Carácter..... | 74 |
| 3.2 | Sujetos y Fuentes de la Investigación..... | 74 |
| 3.2.1 | Sujetos de Información..... | 74 |
| 3.2.2 | Fuentes de Primera mano..... | 75 |
| 3.2.3 | Fuentes de Segunda mano..... | 75 |
| 3.2.4 | Selección de muestreo..... | 75 |
| 3.3 | Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos..... | 76 |
| | CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE DATOS | 77 |
| 4.1 | Entrevista a Expertos | 78 |
| 4.2 | Jurisprudencia..... | 95 |
| | CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 102 |
| 5.1 | Conclusiones | 103 |
| 5.2 | Recomendaciones | 105 |
| 5.2.1 | Generales..... | 105 |
| 5.2.2 | Al proceso de Fiscalización | 107 |
| | BIBLIOGRAFÍA | 109 |
| | GLOSARIO | 112 |
| | ANEXO | 114 |
| | Cuestionario..... | 114 |
| | Carta de autorización del CENIT..... | 116 |

CAPÍTULO I
PROBLEMA DE INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Benjamín Franklin dijo: “En este mundo solo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos”

En este trabajo estudiamos los alcances que tiene la Administración Tributaria en una revisión para fiscalizar, desde la notificación a una persona física o jurídica, así como la solicitud de información de registros contables, libros legales, composición accionaria, medios para notificaciones y posibles multas o sanciones al contribuyente.

Según establece el artículo número 11 párrafo uno de la Constitución Política de Costa Rica: “Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.” (Constitución Política de Costa Rica, 1949)

Conforme al artículo número 11 párrafo uno de la Ley General de la Administración Pública: “La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento,

según la escala jerárquica de sus fuentes”. (Ley General de la Administración Pública ley No.6227, 1978) Ambos artículos son principios de legalidad en la normativa costarricense.

Basado en lo anterior, cuestionamos en esta tesis la proporcionalidad que tiene que existir en las actuaciones de los funcionarios de la Hacienda Pública frente a los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos a la hora de responder a lo solicitado en la fiscalización.

1.2 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

A diferencia de otras vertientes del derecho, en el derecho tributario, ante una eventual inspección tributaria, la carga de la prueba recae sobre el administrado.

Esto significa que el sujeto pasivo es el que tiene que demostrar con documentación contable y libros legales que según artículo # 258 del Código de Comercio (http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239, s.f.) están obligados a llevar todas las empresas o comerciantes, ya sea en forma física o digital; además de contratos, facturas, pericial; registros, declaraciones de impuestos y estados financieros basados en la normas internacionales de información financiera y en las normas tributarias, según el artículo uno párrafo uno del Código de Procedimientos y Tributarios: “Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial”. (Código de Normas y Procedimientos Tributarios ley No.4755, 1971 y sus reformas) En otras ramas del derecho la persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario (principio de non bis in idem, reconocido en el artículo 42 de la Constitución); con Hacienda funciona diferente. El contribuyente tiene que

demostrar su inocencia para no ser sancionado o multado. Esto lo vemos reflejado en el art.# 79 del Reglamento de Procedimiento Tributario No.38277-H, del 7 de marzo de 2014. (Reglamento de Procedimiento Tributario No.38277-H, del 7 de marzo de 2014, s.f.) donde la carga de la prueba lo tiene el administrado.

Vale con solo mirar el artículo # 153 del CNPT, que en resumidas cuentas dice que se puede sancionar al sujeto pasivo sin ser necesario acabar con las vías administrativas. Otro ejemplo sería el Acto de Liquidación de Oficio (ALO), en el cual la Administración Tributaria da 30 días para pagar al contribuyente alguna infracción tributaria encontrada en su revisión, aún sin haber terminado su fase recursiva. Es decir, pagando el monto de la reclasificación y luego revisando el caso. Ya desde ese momento se presume que se debe pagar. En mi criterio, se debería garantizar un proceso contradictorio para el contribuyente, antes de llegar al punto de pagar lo determinado por la Administración.

(https://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/298064/que-es-el-alo-y-por-que-debe-preocuparnos?fb_comment_id=1062508477160673_4026220127456145, s.f.). No obstante, algunos especialistas consultados en la entrevista, afirman que los ALO ya no existen por declararse inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios en el 2016.

No funciona la presunción de inocencia del supuesto infractor. Tampoco implica que la Administración tributaria deba probar la comisión de la infracción del sujeto pasivo. Esto lo podemos ver el artículo # 140 del CNPT en el párrafo segundo, donde dice que le toca al sujeto pasivo demostrar los hechos. Hay un detrimento de los derechos del contribuyente. Es un típico

caso de burro amarrado contra tigre suelto. Y qué hacer en este caso? Lo veremos más adelante en la fase de recursos que se pueden plantear.

Otro antecedente del problema es la forma en que la Administración tributaria elige al contribuyente a auditar. Según el Diario Oficial La Gaceta el Decreto Ejecutivo N°43388-H del lunes 24 de enero del 2022, contiene varias modificaciones al Reglamento sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización, Decreto Ejecutivo N°25925 “Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización” y sus reformas.

Para explicar mejor este nuevo decreto, se nombran las siguientes modificaciones al reglamento sobre criterios objetivos que tiene la Tributación a la hora de selección de los contribuyentes para fiscalización:

- Se agrega como criterio de selección para fiscalización las manifestaciones de signos de riqueza sin renta conocida (incrementos patrimoniales no justificados)
- Se incluye como criterio de selección para fiscalización el no haber atendido adecuadamente los requerimientos de información de trascendencia tributaria que se hubieran formulado (cuando llegan notificaciones solicitando información propia o de terceros, por ejemplo)
- Se actualizan los supuestos de vinculación con sujetos pasivos que sean objetos de actuaciones fiscalizadoras como criterio de selección para fiscalización (por ejemplo, con empresas relacionadas con la empresa auditada)

- Se incluye bajo dicho concepto de vinculación a las personas físicas o jurídicas que ejerzan un control directo o indirecto sobre las personas jurídicas fiscalizadas (empresas relacionadas), así como a los beneficiarios finales de las personas o estructuras jurídicas que estén siendo objeto de fiscalizaciones (dueños de las empresas, accionistas)
- Se actualiza el criterio de selección para fiscalización relacionado con la generación de saldos a favor en el Impuesto General sobre las Ventas, a efectos de incluir el supuesto de generación de saldos a favor en el Impuesto sobre el Valor Agregado, en el periodo fiscal legalmente establecido (enero a diciembre)
- Se elimina la obligatoriedad de publicar anualmente la resolución que incluya la lista de sectores o actividades económicas a fiscalizar, en el entendido de que, mientras la resolución publicada no sea modificada, se mantendrá vigente.

Con lo anterior vemos que los criterios para determinar al nuevo fiscalizado, son muchos, más no brinda por ejemplo, el plazo exacto en cuanto tiempo el contribuyente puede ser auditado. No dice si serán fiscalizados cada 5 años o cada 8, en eso no son muy específicos. Mucho de lo anterior va también de la mano de los incrementos de patrimonios por dineros provenientes de negocios fraudulentos, que intentan lavar su dinero en negocios lícitos ya formados. Es una particularidad de la ley insalvable del administrado frente a la Hacienda Pública.

1.3 PROBLEMATIZACION

La evasión fiscal y el alto déficit que tiene el gobierno, relación de sus ingresos y gastos, hacen que los funcionarios de Hacienda estén en un constante auditoraje a los contribuyentes de impuestos. El contribuyente es normalmente sancionado sin la existencia de verdaderas pruebas de cargo pues los resultados de las actuaciones inspectoras no tienen justificación auténtica, solo la simple presunción que hay algo malo. Hace falta en este punto el principio de objetividad administrativa y de imparcialidad. Como norma, para que un gasto sea reconocido como deducible de la renta, tiene que estar relacionado con la producción de un ingreso. Por ejemplo, que se incurrió en un costo de inversión en habitaciones de un hotel para generar un ingreso gravable a la hora de vender el hospedaje. El asunto es que se depende del criterio del auditor fiscal si acepta o no los costos deducibles. Falta una inteligencia tributaria, dónde no solo con estos parámetros se pueda llegar a ubicar un caso de evasión del pago de impuestos. Debe haber una analítica para lograr simplificar encontrar un defraudador, que algo se está haciendo mal o que los recursos que posean no tienen lógica con su ingreso. Lamentablemente, en la Tributación existen un centenar de sistemas y programas, que no tienen interconexiones, por lo tanto, se desperdicia la información que se puedan sacar de los mismos. Y lo más fácil es amedrentar con notificaciones, con correos para que corrijan sus declaraciones si estas no les son positivas en impuestos. Y no es solo obtener los datos y enviar notificaciones. Tiene que haber un análisis previo del por qué se puede estar dando la situación o el resultado. Con la pandemia muchas empresas quebraron o resultaron con pérdida. Es una realidad económica que los sistemas no interpretan y provocan problemas al contribuyente, que se siente acosado mientras tratan de seguir con el negocio en marcha.

Para entender mejor, cuáles son los gastos deducibles y los que la Tributación aceptaría, según al final del artículo No.8 de la Ley impuesto sobre la Renta, los gastos tienen que ser:

Que sean necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.

Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.

Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el reglamento de la ley.

En resumen, la Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según lo que valore el inspector fiscal.

1.4 JUSTIFICACION DEL PROBLEMA

La presente investigación se justifica en las implicaciones prácticas y medidas preventivas que puede tener el contribuyente en una fiscalización. Esto con el fin de abarcar si existen limitaciones legales, de hecho o de derecho en el debido proceso de la auditoría.

1.5 FORMULACION DEL PROBLEMA

Lo más importante para el proyecto de investigación, es formularse la pregunta en que se basará el trabajo y en la cual debemos enfocarnos.

Para efectos de esta labor se plantea como problema, lo siguiente:

¿Cuáles son los derechos y deberes del contribuyente ante Tributación Directa; se cumplen los principios tributarios en Costa Rica?

¿Qué ilícitos tributarios existen y cuáles son sus sanciones; qué recursos ordinarios y extraordinarios posee el contribuyente para impugnar un proceso de fiscalización tributaria?

1.6 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

1.6.1 Objetivo General

Determinar los deberes formales, obligaciones y recursos que poseen los contribuyentes, ante una fiscalización de la Tributación.

1.6.2 Objetivos Específicos

Indicar las formas en que el contribuyente puede defenderse, alegar, aportar prueba ante requerimientos formales de Hacienda.

Señalar tipos de sanciones hacia el administrado mientras esté sometido a una revisión fiscal.

Identificar las infracciones, multas, cierres de negocio, que podría ser objeto el contribuyente.

Reconocer los delitos por fraude a la Hacienda Pública

Analizar los derechos y deberes de la administración tributaria

Citar los elementos y principios tributarios

1.7 ALCANCES Y LIMITACIONES

1.7.1 ALCANCE:

La trascendencia deseada de este trabajo, es dar a conocer a los contribuyentes sobre que pueden hacer en una eventual revisión de sus tributos. Hace falta en Costa Rica un conocimiento general en la población de la parte tributaria, de sus deberes con el fisco y de sus obligaciones de declarar y pagar sus impuestos. Si las personas conocieran o tuvieran una preparación tributaria, las cosas serían más fácil para ambas partes. Cada uno sabría de sus obligaciones y derechos, y no se tendría que tener tanta burocracia para el recaudo de las cargas fiscales.

1.7.2 LIMITACIONES:

Las reformas fiscales han calado poco en el manejo del déficit fiscal. Por mucho que se intente mejorar la recaudación, sin bajar el gasto en una buena proporción, jamás va alcanzar. E impulsando nuevos impuestos no es la vía para mejorar la situación del Gobierno para activar la economía. La regla fiscal y el empleo público es una vía para mejorar esto. La reducción de beneficios, incentivos y pluses, convenciones colectivas ruinosas para las instituciones estatales, etc. hacen que encarezcan el costo de la vida de los consumidores en áreas de servicios bancarios, eléctricos, petroleros y portuarios, por los costos que representan.

Estos privilegios para unos pocos afectan a la mayoría de la población (al tercer trimestre del 2021, la fuerza de trabajo del país alcanzo 2.093.648 de personas ocupadas, de las cuales 323.230 eran empleados públicos, un 15% (<https://barometrolaboralcr.com/fuerza-de-trabajo>, s.f.). La limitante es que requiere voluntad política de los actores para quitar esos abusos.

Si esto se logra, va a generar que el resto de la población comience a creer en el manejo de los fondos del Estado y estar convencidos que pagar sus tributos es lo mejor que pueden hacer para el progreso del país. Como lo hacen los países nórdicos y Europa Occidental, donde hay gran transparencia. (<https://www.elfinanciero.com.mx/economia/estos-son-los-paises-en-donde-los-que-mas-ganan-pagan-mas-impuestos/>, 2020). Donde da gusto pagar los impuestos, al ver una gran retribución por parte del Estado en sus servicios. En esto va muy de la mano de corrupción en los Gobiernos latinoamericanos, donde por décadas los gobiernos al poder han succionado sus recursos, dejando al pueblo en desventaja y pobreza.

(<https://magnet.xataka.com/en-diez-minutos/paises-corruptos-mundo-recogidos-detallado-mapa>, 2022).

Costa Rica podría a empezar a dar el ejemplo, como lo ha hecho en otras instancias: un país sin ejército, con un ejemplo de TSE o con un gran porcentaje de su área dedicada a las reservas naturales. Siendo el primer país latinoamericano donde se pueda alcanzar una madurez tributaria, creando vínculos de confianza entre las personas, el gobierno y las instituciones.

Otra de las limitaciones encontradas, gracias a las respuestas de los entrevistados, es la falta de idoneidad de los encargados de la fiscalización tributaria. Según lo observado, falta personal capaz para llevar la tarea, con conocimientos suficientes en el campo contable, tributario y legal. Y del sector o empresa que van a auditar. Esto, además de la falta de personal para poder revisar a la gran cantidad de “población tributaria” actual, constituye limitantes para una tarea tan importante como es la recaudación fiscal efectiva.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO

2.1 CONTEXTO:

Para ubicarnos en la Constitución Política de 1949, en su artículo 18 y 19, los ciudadanos costarricenses y extranjeros, están obligados a contribuir con los gastos públicos. Hay una obligación de aportar al Estado. Esto viene en el sistema territorial y cédular que tiene Costa Rica desde hace tiempo, donde el ciudadano tributa por las rentas o ingresos obtenidos dentro del país en el período fiscal, no por los ingresos que pudiera obtener en el extranjero.

Hay un proyecto de ley de transformar este sistema territorial en un sistema de renta global dual, (<http://proyectos.conare.ac.cr/asamblea/22383.pdf>, s.f.) que busca pasar de un sistema de renta cédular a uno de modo global. El sujeto pasivo pagaría impuestos por todos sus ingresos, por ejemplo, salario, honorarios, alquileres, intereses, dividendos, etc. de forma gradual.

Donde ingresos recibidos del exterior, como por ejemplo alquileres de bienes inmuebles situados en el extranjero y recibidos por un contribuyente residente, o las ganancias patrimoniales obtenidas fuera del territorio nacional; también estarían sujetas a este impuesto. Esto se hará cuando estas ganancias se acrediten en cualquier banco o entidad adscrita al Banco Central, es decir cuando entren los fondos del exterior a alguna entidad bancaria nacional, se presumirá que esas rentas o ganancias vienen de la utilidad patrimonial del exterior. Aquí vemos de nuevo la base presuntiva que tiene la Tributación, haciendo el hecho imponible a través de indicios.

2.2 Antecedentes del Ministerio de Hacienda:

Se inicia en el año 1821 siendo Costa Rica ya independiente, según el Pacto de Concordia, constituyéndose un secretario de economía y política pública, para iniciar la administración de los fondos públicos.

El 6 de setiembre de 1825, se instauró el “Tribunal de cuentas” como encargado de los fondos estatales. Luego el 14 de octubre de 1825 y con el nombre de Tesorería General de Hacienda del Estado de Costa Rica, fue creado por Decreto Ejecutivo LV. Estaba a cargo de un ministro, un Factor (encargado del tabaco, la pólvora, el salitre y papel sellado) y además de un Contador quien llevaba a cabo las alcabalas (impuestos).

Para el día 5 de junio del año de 1829, se emite el Decreto 191 que trata sobre la Ley Orgánica de Administración de Hacienda Pública, en la que hay una administración de aduanas marítimas, un administrador y un contador. La Tesorería General se conserva separada y formada por un ministro tesorero y un contador.

Ya para el año de 1844 se establece el Ministerio de Hacienda, como una dependencia directa del Estado.

Luego en el año de 1847 se le amplía el nombre a Ministerio de Hacienda, Educación Pública, Guerra y Marina.

Para el año 1948 cambia su nombre de Cartera de Economía y Hacienda a el nombre de Ministerio de Economía y Hacienda. Luego del reordenamiento de la Junta Fundadora de la Segunda República pasa de llamarse Secretaría de Economía y Hacienda al denominársele Ministerio de Economía, Hacienda y Comercio.

En 1858 se le denomina con el nombre de Ministerio de Hacienda y en 1859 pasa de nuevo a llamarse Secretaría. Luego, en las constituciones de 1869 y 1871 a la Secretaría de Hacienda se le designa como Secretaría de Estado.

Actualmente y con la Constitución de 1949 (vigente hasta el día de hoy), se asume el nombre de ministerio de Estado. A inicios de 1966 el Ministerio de Economía y Hacienda se separan, cada uno encargado en su ramo. (<https://www.hacienda.go.cr/>, s.f.)

Como algo anecdótico, cito el decreto donde fue creado en 1825 el ahora Ministerio de Hacienda, con las particularidades de la época: (<https://www.hacienda.go.cr/contenido/14759-decreto-de-creacion-del-ministerio-de-hacienda>, s.f.)

Decreto de creación del Ministerio de Hacienda:

14 de octubre de 1825

Decreto Ejecutivo LV se crea la Tesorería General

El Gefe Supremo del Estado libre de Costa - rica.

Por quanto la Asamblea ha decretado y el Consejo sancionado lo siguiente.

La Asamblea Constitucional del Estado libre de Costa-rica, para que la Hacienda Pública del Estado se administre con la mayor economía, sencillés y seguridad, ha tenido á bien decretar y decreta.

Artº.1º. Se extablecerá la Tesorería General de Hacienda del Estado, y su Caja principal con tres individuos claveros y se denominarán Tesorero, Contador y Factor y otras tantas llaves, manejando una cada uno con igual responsabilidad.

Por tanto: EXECUTESE. San Jose Octubre catorce de mil ochocientos veinte y cinco.

Juan Mora.

**Texto mantiene reglas ortográficas de la época*

2.3 Misión, visión y valores institucionales del Ministerio de Hacienda:

La misión hoy en día del ministerio de Hacienda es la garantizar la obtención de los recursos públicos, para lo que recurre a principios de economía, eficiencia y eficacia. Esto lo hace mediante procesos modernos e integrados, con el fin de lograr una sociedad más próspera, justa y solidaria. Por ahora esta misión no la están logrando a cabalidad, ya que los sistemas de cómputo no alcanzan para ser un sistema robusto de ayuda y control para el administrado, ni tampoco cuentan con los recursos sus funcionarios para desarrollarse como una Hacienda moderna.

Su visión a futuro es ser una organización líder, innovadora y eficiente en la diligencia responsable y transparente de la política fiscal, para propiciar la mejora en la calidad de vida de los habitantes de Costa Rica. Eso es en el papel, ya que considero que esta visión esta largo de ser atendida, vale con solo ver los ataques a sus sistemas informáticos y la poca respuesta de su personal para levantar de nuevo los servicios tributarios en abril 2022. Queda al descubierto que falta mucho para llegar a ser un ministerio líder en su campo.

Valores:

Entre los valores éticos más importantes de los funcionarios del Ministerio de Hacienda están la integridad actuando con honestidad y justicia. La responsabilidad haciendo su trabajo con seriedad. La eficiencia logrando las metas con los recursos a la mano. La transparencia: haciendo su función con la mayor nitidez y sin ocultar nada a las partes. El compromiso dando el máximo esfuerzo en el ejercicio de su tarea. La calidad de servicio en el

desempeño de la función pública. Y por último la excelencia en el cumplimiento de las funciones. (<https://www.hacienda.go.cr/contenido/20-mision-vision-y-valores-institucionales>, s.f.) En este aspecto considero que la mayoría del personal de Hacienda trata de hacer bien su trabajo, tienen sus escaseces en recursos, por ejemplo sigue entregando y recibiendo la documentación en papel y en forma presencial, cuando podrían llevarlo en archivos digitales y enviarse por correo electrónico. Puede ser que traten de evitar algún vicio en el proceso o que realmente no tienen como hacerlo más moderno. También las carencias se notan en la idoneidad de los encargados de la fiscalización y la insuficiencia de personal para atender tantos contribuyentes.

2.4 Funciones del Ministerio de Hacienda:

El Ministerio tiene como principal objetivo el incremento de los tributos a los contribuyentes, mejorando el sistema tributario costarricense y haciendo más equitativo la repartición de la carga tributaria.

El ministerio de Hacienda de Costa Rica asesora al ministro de Hacienda en la normativa relativa al sistema tributario nacional. Realizando estudios y análisis de las diversas fuentes de ingresos públicos, planteando las reformas importantes, para garantizar un sistema tributario con las necesidades fiscales y favorezca al desarrollo económico.

Es su obligación la aplicación de las leyes, decretos, reglamentos, contratos y cualquier asunto a favor del erario público. De esto modo garantizar la percepción de los ingresos fiscales.

2.5 Estructura:

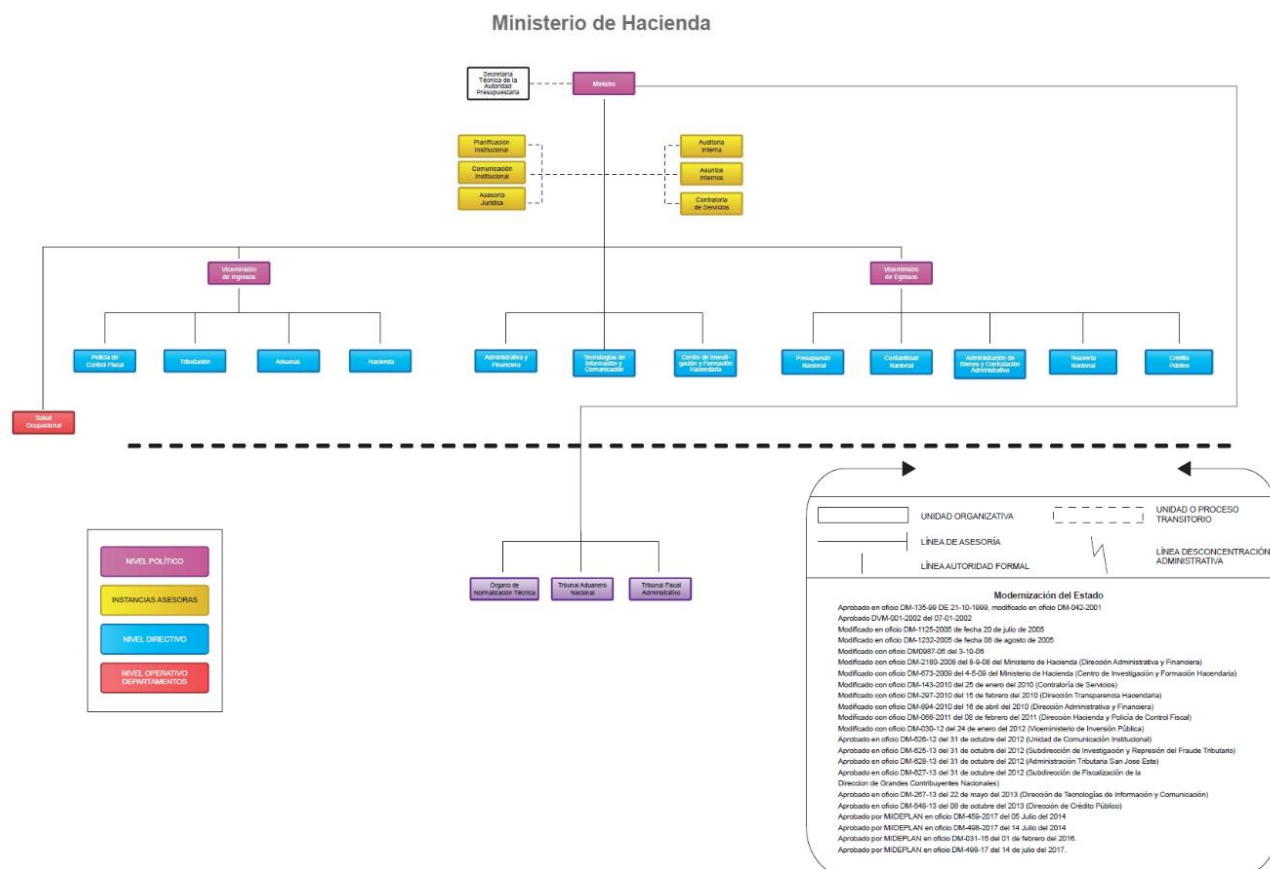
El Ministerio de Hacienda de Costa Rica se estructura en los siguientes órganos y dependencias: Despacho del Ministro, Auditoría Interna, Contraloría de Servicios, Dirección Administrativa y Financiera, Dirección Jurídica, Dirección de Planificación Institucional, Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación, Centro de Investigación y Formación Hacendaria, Secretaria Técnica de Autoridad Presupuestaria, Unidad de Asuntos Internos. Unidad de Comunicación Institucional.

En el viceministerio de Ingresos están las siguientes dependencias: Dirección General de Aduanas, Dirección General de Hacienda, Dirección General de Tributación y la Dirección de la Policía de Control Fiscal.

Y en el viceministerio de Egresos están: Dirección de Crédito Público, Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa, Dirección General de Contabilidad Nacional, Dirección General de Presupuesto Nacional, Dirección de Tesorería Nacional.

Además, cuenta con los siguientes órganos desconcentrados: Tribunal Aduanero Nacional y el Tribunal Fiscal Administrativo.

Adjunto organigrama para un mejor entendimiento.



Organigrama: (<https://www.hacienda.go.cr/contenido/19-organigrama>, s.f.)

DEPENDENCIAS: Aquí podemos observar lo grande que es el Ministerio de Hacienda, con bastantes departamentos.

Explicaremos brevemente las dependencias del Ministerio de Hacienda, dejando al final las 3 que más nos interesan para el tema de las tesis:

1. Centro de Investigación y Formación Hacendaria: Promueve la investigación, la formación y la capacitación en materia de finanzas públicas (ingreso y gasto públicos), y la ejecución de programas destinados al mejoramiento y crecimiento institucional

2. Comunicación Institucional: Su objetivo es fomentar una comunicación fluida en ambas vías entre el Ministerio de Hacienda, funcionarios, usuarios, los medios de comunicación y la opinión pública.

3. Contraloría de Servicios: Tiene contacto directo con los usuarios, para escuchar quejas o comentarios con los servicios que ofrece la organización sobre los procedimientos y requisitos de recepción, tramitación, resolución y seguimiento de las gestiones, entendidas como toda inconformidad, reclamo, consulta, denuncia o sugerencias

4. Dirección Administrativa y Financiera: Su objetivo es la gestión y control de los recursos humanos, financieros, materiales.

5. Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación: Proporciona tecnologías de información y comunicación, que permitan el alineamiento con los objetivos estratégicos del Ministerio y sus funciones operativas.

6. Auditoría Interna: La auditoría es una actividad independiente, objetiva y asesora, conforme con lo que establece la Ley General de Control Interno, le compete realizar auditorías o estudios especiales sobre los recursos de la administración tributaria.

7. Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa: Es encargado del mantenimiento adecuado de los bienes, suministrar información sobre el

estado, la ubicación y el responsable de los bienes muebles e inmuebles de la Administración Central.

8. Dirección General de Contabilidad Nacional: Su función es emitir Estados Financieros por el Subsistema de Contabilidad Gubernamental.

9. Dirección General de Crédito Público: Controla de los recursos internos y externos originados por endeudamiento público, de mediano y largo plazo.

10. Dirección General de Presupuesto Nacional: Es un departamento especializado a cargo de la preparación del presupuesto ordinario y extraordinario.

11. Dirección Jurídica: Su fin es resolver los asuntos sometidos a la parte jurídica tributaria, dentro del marco de legalidad, al amparo de los principios del ordenamiento jurídico.

12. Policía de Control Fiscal: La Policía de Control Fiscal tiene como objetivo la protección de los intereses tributarios del Estado. Esta encargada de la prevención e investigación de la posible comisión de los delitos aduaneros y tributarios.

13. Dirección de Planificación Institucional: Su fin es coordinar los procesos de planificación, seguimiento y control gerencial, planes estratégicos, planes anuales operativos y proyectos relevantes del Ministerio de Hacienda.

14. Órgano de Normalización Técnica: es un órgano especializado y asesor de las municipalidades. Su fin es ayudar a las municipalidades con la gestión, fiscalización y recaudación tributaria.

15. Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria: es un órgano colegiado encargado de asesorar al Presidente de la República en materia de política presupuestaria.

16. Servicio Nacional de Aduanas: Regula las entradas y las salidas del territorio nacional, de mercancías, vehículos y unidades de transporte, también el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de él, conforme con las normas comunitarias e internacionales, cuya aplicación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas.

17. Tesorería Nacional de la República: Es la responsable de realizar los pagos de todas las obligaciones adquiridas por el Estado, por ejemplo, los salarios, pagos de deuda pública, interna y externa, contrataciones administrativas, indemnizaciones, es responsable de mantener al día todos los pagos provenientes de las obligaciones adquiridas por el Gobierno.

18. Tribunal Aduanero Nacional: Se crea para conocer y decidir los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. Es un órgano desconcentrado máximo del Ministerio de Hacienda. Las decisiones del Tribunal pueden ser objeto de impugnación en la vía contencioso- administrativa.

19. Unidad Asesora de Asuntos Internos: Su objetivo es tramitar las investigaciones por actos de corrupción, conductas y actuaciones irregulares de índole tributario, así como el uso no autorizado de los sistemas de información o bases de datos, o la información en ellos contenida, por parte de los funcionarios del Ministerio de Hacienda, en perjuicio de los derechos de los contribuyentes.

20. Dirección General de Hacienda:

Le corresponde a este ente condonar multas, declarar incobrable, señalar la prescripción de tributos, ejecutar el cobro judicial o extrajudicial de los impuestos, tasas, contribuciones, en representación del Gobierno. También el incremento de la carga tributaria, si fuera el caso con medidas extraordinarias. Asimismo, tiene que controlar los incentivos fiscales. Tiene que garantizar un sistema tributario que alcance las necesidades fiscales, aplicando la ley, decretos, reglamentos, necesarios para el recaudo de los ingresos.

21. Dirección General de Tributación: Es una dependencia área de ingresos del Ministerio de Hacienda. Su finalidad es establecer el cumplimiento tributario, promoviendo el cumplimiento voluntario del contribuyente. Ejerce una vigilancia de las obligaciones tributarias.

22. Tribunal Fiscal Administrativo: el tribunal está conformado por dos salas, cada una compuesta por un presidente de Sala y dos miembros de Tribunal. La Sala Primera -integrada por abogados- conoce las apelaciones en contra de actos administrativos de determinación de impuestos (Art. 156 y 158 CNPT) y liquidaciones a las resoluciones de esta Sala. La sala Segunda está integrada por dos abogados y un contador público autorizado, tiene competencia para conocer las apelaciones a los procedimientos sancionatorios, devolución de impuestos, exoneraciones y avalúos administrativos emitidos por las municipalidades del país. Conocimiento y Resolución de Recursos de Apelación de las Salas Primera y Segunda de este Tribunal de acuerdo a su procedencia. Su objetivo principal es optimar el proceso de resolución administrativa en materia fiscal. (<https://www.hacienda.go.cr/>, s.f.)

2.6 CONTEXTO TEORICO CONCEPTUAL:

2.6.1 HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO:

Para que nazca un tributo en Costa Rica, hay que establecerlo legalmente. A esto se le llama el hecho generador de la obligación tributaria, es el establecido por la norma (tipificar el tributo), lo que origina la obligación a favor de la Hacienda Pública. Es en el principio de reserva de ley, donde el Estado tiene la potestad de decretar tributos a su favor, reglamentando lo que le conviene para la generación de sus ingresos. A partir de ahí, el principio de reserva de ley en materia tributaria significa que la creación, modificación, exoneración o derogación de impuestos, puede hacerse solo por ley. Los tributos son la primordial fuente de financiación de los países. Obviamente Costa Rica no es la excepción. Estos tributos se recaudan para mantener los servicios públicos, invertir en obras de infraestructura y pagar deuda.

Y esa partir del hecho generador, que se origina la deuda del contribuyente a favor del Gobierno. Y en donde empieza el conflicto entre el ciudadano y la Hacienda.

Elementos esenciales de los Impuestos:

Los impuestos tienen varios elementos, estos son los más importantes:

- Sujeto activo: es el ente que tiene la soberanía fiscal para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, en otra palabra el Estado.

Sujeto pasivo: es la persona física o jurídica que por ley está obligada al cumplimiento de la obligación tributaria a favor del sujeto activo.

- Hecho imponible: es la situación que origina la obligación de tributar.
- Base imponible: es la cantidad sobre la que se calculan los impuestos
- Base liquidable: es el resultado de aplicar a la base imponible rebajas aprobadas en la ley de cada impuesto (aportaciones a planes de pensiones o la compensación de otros impuestos), es decir el impuesto neto.
- Deuda tributaria: surge por la realización del hecho imponible. Primeramente, está compuesta por el tributo. Si el tributo se deja de pagar genera otros componentes como interés moratorio, recargos y sanciones. Es la suma de todos los anteriores.

2.6.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS:

Principio de Igualdad: significa que todos estamos obligados a pagar tributos; sin embargo, hay quienes están exentos de pagar tributos, pero por otras razones, como las zonas francas que gozan de algunas excepciones. Esta generalidad también significa que no todos los sujetos tienen que pagar los mismos tributos, por ejemplo, los dueños que pagan por sus casas de lujo.

En Costa Rica debido a que tenemos el asunto de la territorialidad fiscal, hace que los ingresos generados por los costarricenses en el extranjero (ingresos por consultorías, asesorías, alquileres, rentas realizadas o intereses) quedan exentos. Aquí este principio de igualdad no se cumpliría.

Principio de capacidad contributiva: es cuando cada individuo paga en base a su riqueza, su patrimonio y los medios que dispone. La idea de este principio es tratar de gravar las manifestaciones de capacidad económica para incrementar la equidad en la sociedad. Lo que supone es que el que más tiene, tributa más.

Principio de No confiscatoriedad: supone que se prohíbe agotar la riqueza económica de la persona fiscalizada. No puede cobrarle impuestos al punto de llevarlo a la quiebra. Solo está la opción que la administración Pública puede expropiar el bien público, pero debe indemnizar por ello.

En las respuestas de las entrevistas a los expertos, mencionan sobre el ALO que: “Es destacable que la Sala Constitucional declarara inconstitucional la norma que los establecía con lo cual el administrado, tiene hoy las posibilidades de defensa que los ALO en principio les niega”. Esta norma antes del 2016 era confiscatoria, ya que obligaba a pagar al contribuyente sin haber terminado el proceso en todas sus etapas.

Principio de progresividad: los tributos han de crecer proporcionalmente en relación con la capacidad económica del sujeto fiscal. Los impuestos indirectos como el IVA no cumplen ese principio.

El impuesto sobre la renta en nuestro país se aplica según, el tipo de renta del contribuyente y se cobra de modo independiente (y hasta con diferentes tasas) sobre los distintos ingresos de una misma persona. Para el impuesto del salario hay una tabla de montos y porcentajes, entre más gana más pagará. Para los ingresos por servicios profesionales, hay otros porcentajes de rentas a tributar. Igual para los alquileres, hay una tarifa diferente para la misma persona.

Principio de equidad

Es el principio más importante, el sistema fiscal debe ser equitativo, la carga impositiva ha de repartirse de manera justa entre los ciudadanos. Se debe considerar la distribución de las obligaciones y de los beneficios entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o privilegios exagerados. Sin embargo, la igualdad no implica uniformidad.

Con este principio, el impuesto de renta en Costa Rica se distingue por gravar con tasas distintas a diferentes fuentes de ingreso y a diferentes personas jurídicas, en función del principio de equidad. Así existen tasas diferentes para rentas de capital y trabajo; para rentas de trabajadores dependientes e independientes; para pequeñas empresas y el resto de las empresas.

Principio de suficiencia impositiva

La misión del fisco es recaudar los recursos que alcancen para cubrir los gastos públicos. Lo importante de este principio implica que la relación de causalidad va de gasto a ingreso, no de ingreso a gasto. Hay que entender la suficiencia estática que significa que los impuestos tengan capacidad para cubrir el gasto público. Por otro lado, la suficiencia dinámica significa que el sistema fiscal esté integrado por impuestos que posean la capacidad recaudatoria a lo largo del tiempo para cubrir la tendencia del gasto público.

En Costa Rica para este 2021 cerró el déficit fiscal en un 5,18% del producto interno bruto y ha sido el menor en los últimos 3 años. (swissinfo.ch, https://www.swissinfo.ch/spa/costa-rica-econom%C3%ADa_costa-rica-redujo-el-d%C3%A9ficit-en-2021-y-cerr%C3%B3-en-el-5-18---del-pib/47295626#:~:text=%2D%20Costa%20Rica%20cerr%C3%B3%20el%20a%C3%B1o,mi%C3%A9rcoles%20el%20Ministerio%20de%20Hacienda.,2022)). Lo que indica que el principio de suficiencia impositiva no se cumple en nuestro país, al tener menos ingresos en comparación con los gastos del Estado.

Principio de eficiencia impositiva

Los impuestos han de hacerse de manera que no interfieran en las decisiones de los agentes económicos. Requiere que los impuestos sean neutrales, que no generen distorsiones en los precios de mercado y que no perturben los juicios de los agentes económicos. Un impuesto neutral es aquel que el individuo no puede hacer nada para alterar su obligación tributaria, que no puede modificar la carga tributaria modificando su comportamiento. Sin embargo, este tipo de impuestos no se observan en la vida real, ya que todos los impuestos gravan decisiones (acumulación de renta, de riqueza o de gasto) de los agentes económicos.

Principio de flexibilidad

Significa que los sistemas tributarios deben adaptarse a las transformaciones circunstanciales del ciclo económico, para que el sector público lleve su función del gasto público y de sus ingresos. La evolución de los impuestos debe ser que la recaudación aumente en las épocas de crecimiento económico y disminuya en las épocas de recesión. El sistema impositivo tiene que tener flexibilidad activa y pasiva. La flexibilidad activa se produce cuando permite la alteración o modificación de alguno de los elementos impositivos: tarifas, deducciones, reducciones, etc. La flexibilidad pasiva en un sistema fiscal se consigue cuando dicho sistema amortigua automáticamente las fluctuaciones, en épocas de crecimiento económico se recauda más que proporcionalmente, mientras que en las épocas de recesión la recaudación se reduce proporcionalmente, sin necesidad de que el Gobierno aplique medidas discrecionales.

Principio de sencillez administrativa

Este principio busca que los costos para la presentación y pago de los impuestos por parte del contribuyente sea el mínimo, que sea fácil el cumplimiento a la hora de declarar y al momento de la recaudación de los impuestos. La tecnología tiene que ser un aliado para ambas partes, buscar los ahorros de tiempo, dinero. Que el procedimiento sea amigable y fácil para cualquier persona.

Principio de perceptibilidad impositiva

Los impuestos deben diseñarse de manera que los contribuyentes sepan la carga arancelaria que soportan. Ello garantiza la parte positiva de la actuación estatal. Este principio lo cumplen en gran medida los impuestos directos (impuestos sobre la renta personal, impuestos sobre sociedades), mientras que los impuestos indirectos son muy poco visibles al mezclarse con el precio final de los bienes y servicios gravados, por ejemplo, el IVA.

Regularmente resulta muy difícil el acatamiento simultáneo de todos estos principios. Un sistema fiscal muy equitativo puede resultar muy ineficaz y mostrar elevados costos de cumplimiento. Esto sugiere la necesidad de establecer una estructura impositiva diversificada, de manera que incluya impuestos que propicien la necesidad de encontrar un equilibrio en el sistema tributario. (Esteller Moré, A. (2015). McGraw-Hill. <http://ebooks7-24.com.uh.remotexs.xyz/?il=7611>)

2.6.3 TRIBUTOS VIGENTES EN COSTA RICA:

(https://www.hacienda.go.cr/docs/61fbdc002a22d_tribvig.pdf, s.f.)

(Actualizado al 02 de febrero de 2022)

En el país encontramos una cantidad de 108 impuestos, lo que hace al sistema una maraña para su control y pago. Algunos de los más importantes son los siguientes:

Impuesto sobre las Utilidades, art. 1, Ley Impuesto sobre la Renta (ISR), (Ley 7092 Impuesto sobre la renta, 2020)

Impuesto sobre Rentas del Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, Ley Impuesto sobre la Renta (ISR), Ley 7092.

Impuesto sobre las Remesas al Exterior, art. 52, Ley Impuesto sobre la Renta (ISR) Ley 7092

Impuesto Único a los Combustibles, art.1, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias Ley 8114

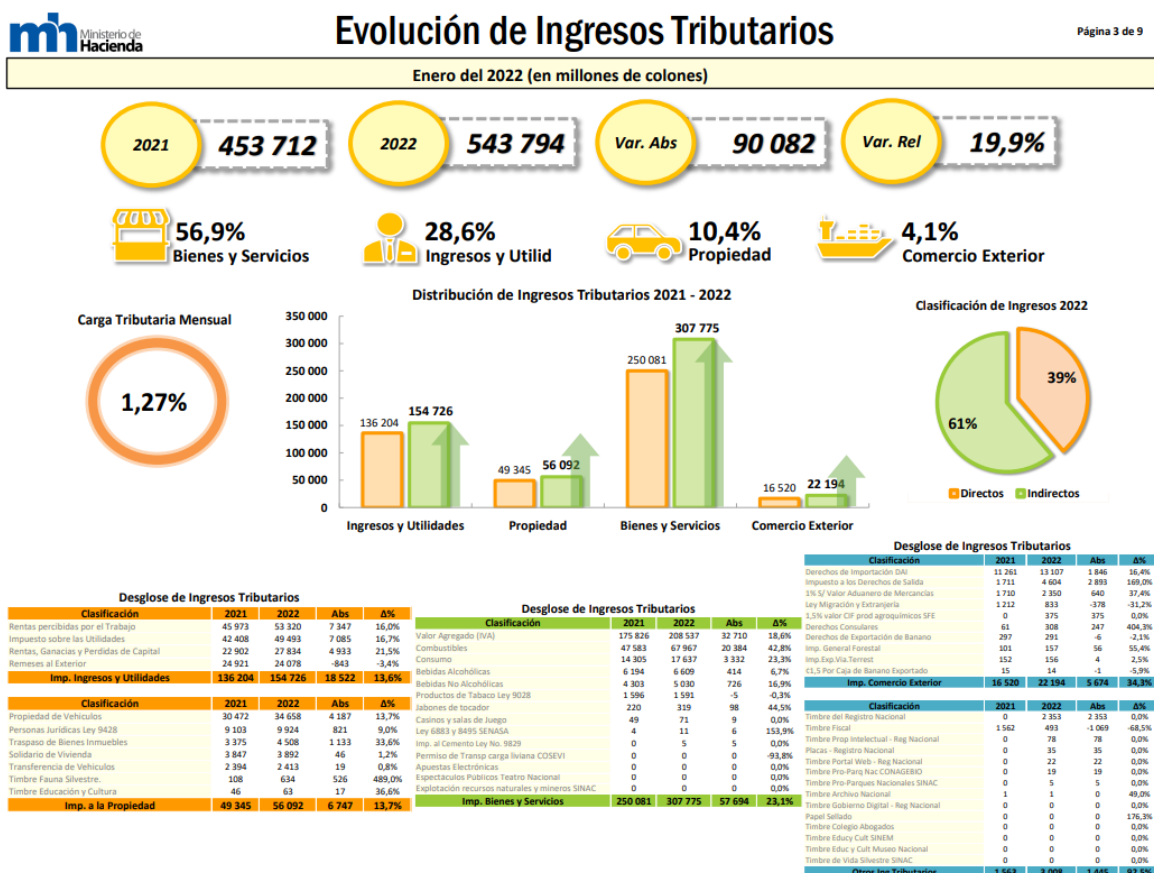
Impuesto a las Personas Jurídicas, art. 1, Ley Impuesto a las Personas Jurídicas, Ley 9428

Impuesto sobre los traspasos de bienes inmuebles, art.1, Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles Ley 6999

Impuesto sobre el Valor Agregado, art.1, Ley Impuesto sobre el Valor Agregado, Ley 6826

Impuesto Selectivo de Consumo, art.4, Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, Ley 4961

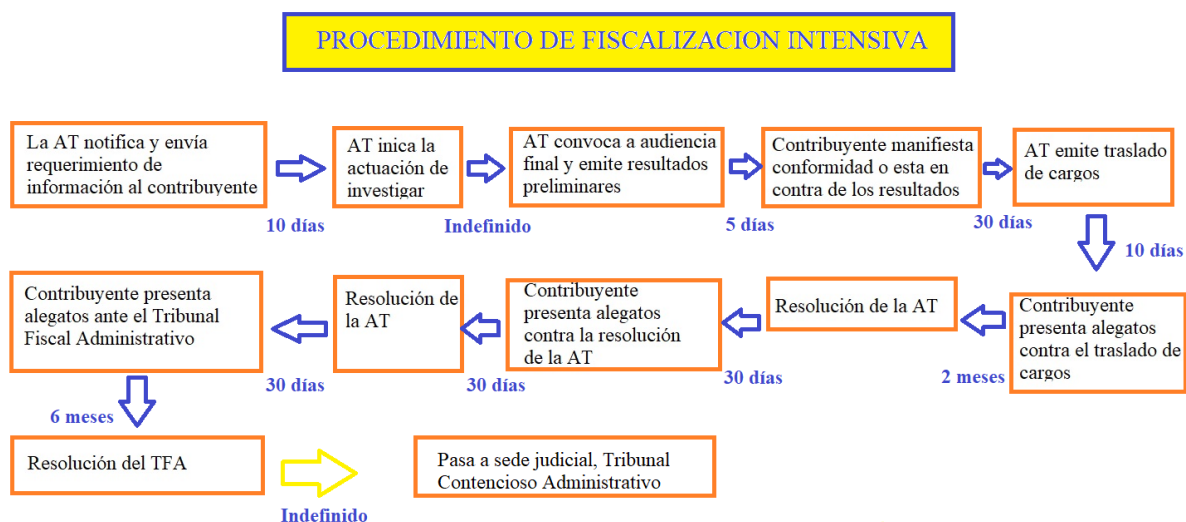
Como podemos observar, no es fácil para Hacienda ni para los contribuyentes cumplir esta larga lista de obligaciones. Eso hace que, por omisión, falta de cuidado o saturación de imposiciones, alguna no se pague o se declare. Esto nos lleva a que en el país sería más fácil cobrar impuestos que generan en mayor cantidad y no desgastarse en los que no producen nada. Lo podemos ver en la siguiente imagen del Informe Gráfico del Ingreso Total Enero del 2022 del Gobierno Central, donde se visualiza que hay timbres y otros impuestos que no generan prácticamente nada de ingresos al Estado. Pero los impuestos de renta y el IVA generan bastante al fisco. (https://www.hacienda.go.cr/docs/622245333dddd_IngSimpEne22.pdf, s.f.)



2.6.4 PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION:

El procedimiento inicia estableciendo un criterio previo de selección de los contribuyentes a fiscalizar. Se determinan las características principales de los contribuyentes. Es imperativo indicar, de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributación, la publicación en tiempo y forma de los criterios objetivos mencionados abajo, asegura a los contribuyentes que, realmente, existe un sistema objetivo de selección, que supone un análisis para llegar a escoger o no a un administrado. Que no va a estar viciado la escogencia ni se hará por mera conveniencia del auditor fiscal. Lo recomendable es que haya un plan anual de fiscalización.

A continuación, muestro un cuadro del procedimiento normal, con sus plazos para resolver o contestar:



El principal objetivo del proceso de fiscalización es respetar los derechos y garantías del contribuyente al conocer las razones por las cuales se le indaga o investiga fiscalmente. La teoría indica que las personas seleccionadas, están en los sectores donde hay más evasión o los que más impuestos le generan al país; pueden ser personas físicas (doctores, abogados, contadores, por ejemplo), pequeña y medianas empresas, así como a los grandes contribuyentes y grandes empresas territoriales. (<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/2021/procedimiento-de-fiscalizacion-en-costa-rica/>, s.f.)

2.6.5 Criterios Actuales de Selección de los contribuyentes para ser auditados:

Para estar dentro de la clasificación de grandes contribuyentes, Hacienda ha fijado varios parámetros:

Que el promedio de impuestos pagados en los últimos 3 años, sea igual o superior a ₡450.000.000,00.

Que el promedio de la renta bruta (ingresos brutos) declarada en los últimos 3 años sea igual o superior a 40 mil millones de colones ₡40.000.000.000,00).

Que el promedio de activos en los últimos 3 años sea igual o superior a ₡50.000.000.000,00

Aquellos entes que se encuentran regulados por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), Superintendencia General de Valores (SUGEVAL), Superintendencia de Pensiones (SUPEN), Superintendencia General de Seguros (SUGESE) y Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL). Así como, aquellas entidades que formen

parte de los conglomerados y grupos financieros que no son supervisados por los entes reguladores anteriores y que sean de interés para la Administración Tributaria.

Se podrán incluir todos los entes, domiciliados o no domiciliados con sucursal de casa extranjera, que estén vinculados en sus operaciones nacionales o transfronterizas con un Gran Contribuyente. Podrán incluirse dentro de esta clasificación, todos los entes, domiciliados o no domiciliados con sucursal de casa extranjera, cuando representen interés fiscal para la Administración Tributaria, conforme al Decreto Ejecutivo 37898-H del 5 de junio de 2013 y los criterios de vinculación que se establecen en el Anexo 2, Tabla 1, de la resolución DGT-R-44-2016 del 26 de agosto del 2017, publicada en el Alcance Digital N° 182 del 13 de setiembre 2016.

Se podrán agregar como un Gran Contribuyente las personas físicas o jurídicas, domiciliados o no domiciliados con sucursal de casa extranjera, que ejerzan una actividad económica y que como resultado de la atención a los lineamientos y recomendaciones emitidos por organismos nacionales e internacionales o de estudios tributarios internos, se les identifiquen conductas riesgosas, bajo el entendido que dicha identificación obedece a un análisis previo sobre el comportamiento fiscal de grupos económicos homogéneos; que muestran desviaciones significativas en relación con el sector al cual pertenecen por la actividad que desarrollen; en aplicación de instrumentos de medición que permitan identificar conductas irregulares de los obligados tributarios, dando como resultado indicios de una menor o baja contribución fiscal en relación con el promedio de la actividad o sector económico al cual pertenecen o en concordancia con la información de la que se disponga en la Dirección General de Tributación.

Cuando el contribuyente cumpla con alguno de los requisitos, la Dirección de Grandes Contribuyentes le notificará en su domicilio fiscal mediante resolución fundada la condición de gran contribuyente, misma que ostentará por un plazo mínimo de 2 periodos fiscales.

La Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales tendrá la facultad de valorar la no inclusión como gran contribuyente de aquellos sujetos pasivos que, aun cumpliendo con alguno de los parámetros cuantitativos anteriores, considere no conveniente su inclusión por razones de incidencia fiscal y de oportunidad, previo análisis del comportamiento fiscal del contribuyente en relación con el sector económico pertinente, según la actividad económica principal realizada. (http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=86288, s.f.)

Los parámetros serán revisados cada tres años por la Dirección General, con el fin de mantener actualizada la condición en que se encuentran clasificados los grandes contribuyentes. Mientras no se dicte una nueva resolución, regirán los parámetros actuales.

También se incluyen en los parámetros de grandes contribuyentes a:

Los obligados tributarios que forman parte del grupo empresarial de un Gran Contribuyente.

Las personas físicas que forman parte de juntas directiva y/o representante legal de las empresas clasificadas como gran Contribuyente.

Los obligados tributarios, que asuman las operaciones de un gran Contribuyente.

Igualmente existen entre los obligados, las grandes empresas territoriales. Estas tienen también sus propios parámetros para ser incluidos en este grupo:

Son grandes empresas regionales, que no alcanzaron las condiciones para clasificarse como "gran contribuyente" según la normativa, pero que cumple alguna de las siguientes condiciones:

Que el promedio de los impuestos liquidados de los últimos tres periodos fiscales sea igual o superior a ¢120.000.000,00. Incluye los impuestos anuales como los impuestos mensuales que abarquen los periodos del impuesto sobre las utilidades sujetos a valoración.

Que el promedio de la renta bruta declarada en el Impuesto sobre las utilidades de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a 20.000.000.000,00.

Que el promedio de su activo total declarado en el Impuesto sobre las utilidades, de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a ¢25.000.000.000,00.

Todos los entes domiciliados o no domiciliados con sucursal de casa extranjera que estén vinculados en sus operaciones nacionales o transfronterizas con una gran empresa territorial podrán incluirse dentro de esta clasificación, con la excepción de los grandes contribuyentes nacionales, cuando representen interés fiscal para la Administración Tributaria, conforme al Decreto Ejecutivo 37898-H del 5 de junio de 2013 y los criterios de vinculación que se establecen en el Anexo 2 Tabla 1 de la resolución DGT-R-44-2016 del 26 de agosto del 2017, publicada en el Alcance Digital N° 182 del 13 de setiembre de 2016.

Se podrá catalogar como una Gran Empresa Territorial las personas físicas o jurídicas, domiciliados o no domiciliados con sucursal de casa extranjera, que ejerzan una actividad

económica y que como resultado, de la atención a los lineamientos y recomendaciones emitidos por organismos nacionales e internacionales o de estudios tributarios internos, se les identifiquen conductas riesgosas, bajo el entendido que dicha identificación obedece a un análisis previo sobre el comportamiento fiscal de grupos económicos homogéneos; que muestran desviaciones significativas en relación con el sector al cual pertenecen por la actividad que desarrollen; en aplicación de instrumentos de medición que permitan identificar conductas irregulares de los obligados tributarios, dando como resultado indicios de una menor o baja contribución fiscal en relación con el promedio de la actividad o sector económico al cual pertenecen o en concordancia con la información de la que se disponga en la Dirección General de Tributación.

La Administración Tributaria Territorial también tendrá la facultad de valorar la no inclusión como gran empresa territorial que no considere conveniente su inclusión por razones de incidencia fiscal, de oportunidad y de análisis previo del contribuyente en relación con el sector económico al que pertenece.

Por haber finalizado la fase de selección del obligado tributario por parte de Hacienda, podría iniciar el procedimiento de la auditoría fiscal.

Para comenzar la auditoría, la Tributación tiene que notificar al sujeto pasivo. Ya sea personalmente, si el contribuyente se apersona a las oficinas de la Administración, por correo electrónico (según ley 8687 Ley notificaciones judiciales), por medio de nota entregada por los funcionarios en las oficinas del domicilio fiscal del fiscalizado o por medio de un edicto en el diario oficial. Art. # 137 CNPT.

En esta notificación inicial, se le asigna número de expediente al caso, se identifica el nombre o razón social del administrado. Es un requerimiento inicial de información, donde se le

da lectura de los derechos y obligaciones del contribuyente. En el acta se notifican los documentos de comunicación de inicio, indicando el impuesto y períodos a revisar, así como las personas encargadas por parte de la Tributación. A partir de esta notificación, se entenderá iniciada la actuación, interrumpiendo la prescripción como lo indica el artículo # 53 del CNPT.

Otra de las actas, es la Comunicación de Inicio de la actuación, donde se explica el criterio de selección aplicado al contribuyente. Tampoco procederá la presentación de declaraciones rectificativas de estos impuestos y períodos revisados, según artículo # 130 del CNPT.

La Administración Tributaria está facultada para llevar el control de las obligaciones tributarias, según artículo # 103 del CNPT y fundamentado según lo dispuesto en el artículo # 139 del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT). La actuación se llevará dentro del domicilio fiscal y durante horas laborales. Los plazos para contestar serán de 10 días hábiles, aunque el interesado puede pedir una ampliación cuando haya motivos razonables justificados.

El contribuyente tiene el deber de facilitar la labor de control de los auditores fiscales, según detalla el artículo # 128 del CNPT. Según el artículo # 139 del RPT, no hay recurso para impedir que la Tributación pueda iniciar con el acto de comunicación de inicio de la fiscalización. Se debe señalar obligatoriamente un lugar o medio para recibir las notificaciones de la investigación.

Se finaliza esa acta inicial, con la firma de los representantes de la empresa y de los auditores encargados.

Asunto importante a tomar en cuenta, es el período fiscal a revisar. El artículo # 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios nos indica los términos de prescripción de la acción tributaria. Pueden revisar 4 años hacia atrás. Igual sucede con los tributos e intereses. El término de prescripción cuenta desde el primero de enero del año calendario siguiente en que el tributo se debe pagar. Sin embargo, el término se podría extender a 10 años, si el contribuyente no está registrado ante la administración Tributaria o fue omiso en sus declaraciones en sus declaraciones, o se verifique que fueron fraudulentas o del todo no declararon.

Al administrado se le solicita los documentos que el auditor considere convenientes para llevar a cabo su revisión. Normalmente al empezar una revisión, piden un listado con la siguiente información a las personas jurídicas:

Requerimientos Iniciales

Libros sociales: Registro de accionistas, Junta directiva y Asamblea de socios.

Libros contables: diario, mayor y balances

Personería jurídica

Reseña histórica y actividades del negocio

Organigrama de la empresa

Estados financieros auditados del período a revisar

Estudio de Precios de transferencia

Estados financieros internos: balance situación, estado resultados, estado cambios del patrimonio y balance de comprobación; detallados a último nivel y firmados por el contador y representante legal.

Declaraciones de renta e IVA.

Conciliaciones fiscales de impuestos

Auxiliares de ingresos, gastos y compras

Detalle de los pasivos, con los comprobantes y contratos que lo respalden

Detalle de la composición accionario y grupo de interés económico

Detalle de los activos fijos, depreciación, años vida útil.

Detalle de servicios profesionales pagados, con número de factura, contrato y referencia del servicio prestado. Alquileres o fideicomisos.

Tener a disposición de los auditores, los comprobantes de respaldo que soporten las operaciones del período fiscal revisado.

Aportar documento donde se nombre a la persona encargada por parte de la empresa para atender las consultas, firmar las actas de hechos de la acción fiscalizadora, atender preguntas y dar respuestas a las mismas.

Nota donde se indique un medio para recibir notificaciones, firmada por el representante legal o del sujeto fiscalizado si fuera persona física la auditada.

Varios de los documentos anteriores, se pueden entregar en medios magnéticos o electrónicos. El personero de la Tributación levantara un acta de Hechos, donde consignara los

documentos recibidos. Toda información suministrada queda sujeta a análisis por parte de la Administración Tributaria.

Luego de recibir la información, los personeros tributarios proceden a dejar constancia, que la información admitida, formará parte del proceso fiscalizador y la misma constará en los diferentes expedientes que se generen durante este proceso; de acuerdo con las facultades conferidas por el artículo el artículo 270 de la Ley General de la Administración Pública “De las Actas y anotaciones”, los artículos 103 “Control Tributario”, 115 “Uso de la información”, 117 “Carácter confidencial de las informaciones”, 155 “Orden de aplicación” del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como los artículos 45.1 “Presunción de autenticidad, validez y eficacia de los documentos” y 45.2 “Documentos públicos” del Nuevo Código Procesal Civil.

Los representantes de la empresa, pueden hacerse acompañar durante el proceso de asesores fiscales externos.

Durante la pandemia del 2021, se autorizó el envío al correo electrónico oficial de los funcionarios encargados de la actuación, en formato electrónico “Adobe Acrobat” (PDF) de los documentos solicitados y que posterior a que se levante la emergencia nacional, se podrá requerir los documentos originales para su respectiva confrontación. Los archivos digitales que no se puedan abrir se considerarán como no presentados.

Si luego de presentar la documentación solicitada, la Tributación encuentra anomalías o rechaza alguno de los gastos, celebrara una audiencia final (dispuesta en el artículo 155 RPT), donde se le comunicara al sujeto inspeccionado, los resultados obtenidos en el proceso de inspección, entregándosele en el mismo acto al sujeto pasivo, la propuesta de Regularización si correspondiera el caso. Explicando los hechos y fundamentos de derecho que motivaron la

posición de la Administración, frente a la cual podía manifestar su conformidad o no respecto de las diferencias en las bases imponibles y cuota tributarias determinadas, conforme se establece en los artículos 155 y 156 del RPT.

Si se detectan hechos y calificaciones que no se ajustan a la normativa que regula el tributo indicado, y afectan las declaraciones presentadas, la Administración, procederá con el cálculo de la obligación tributaria, de acuerdo con los artículos 121, 124 y 125 del CNPT. Esto significa que la Tributación calculara el monto dejado de pagar en el impuesto, si no fueron presentados las declaraciones, le harán el cálculo de oficio, procediendo con la estimación de lo dejado de pagar. Se calculará con los indicios del art.116 inciso b del CNPT, que son el capital invertido, volumen de transacciones, monto de compras y ventas, el rendimiento normal del tipo de negocio, el gasto particular del contribuyente, su patrimonio y cualquier otro elemento de juicio que la Tributación considere. Aquí el asunto es que la Administración Tributaria tiene la potestad de hacer el cálculo con la base presunta, según inciso b del art.125 del CNPT. Es decir, puede determinar el auditor, por dar un ejemplo, que un crédito bancario obtenido por la empresa, no se usó en mejoras ni en la operación del negocio. Quedaría a expensas del funcionario si acepta o no el gasto por los intereses del préstamo.

Además del impuesto dejado de pagar, la Tributación incorporara el cálculo de intereses sobre el impuesto no cancelado.

Luego de la anterior audiencia final, le hará un traslado de cargos al contribuyente. Este traslado de cargos está respaldado según los artículos 121, 124 y 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículo 144 de la Ley N° 7900 de 03 de agosto de 1999, publicada

en La Gaceta N° 159 del 17 de agosto de 1999 de acuerdo al voto de la Sala Constitucional 2016-012496), y el artículo 161 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto ejecutivo N°38277-H de 07 de marzo de 2014 y sus reformas). Debe tener en cuenta el contribuyente, que para que sus gastos sean aceptados, estos tienen que ser necesarios, útiles y pertinentes.

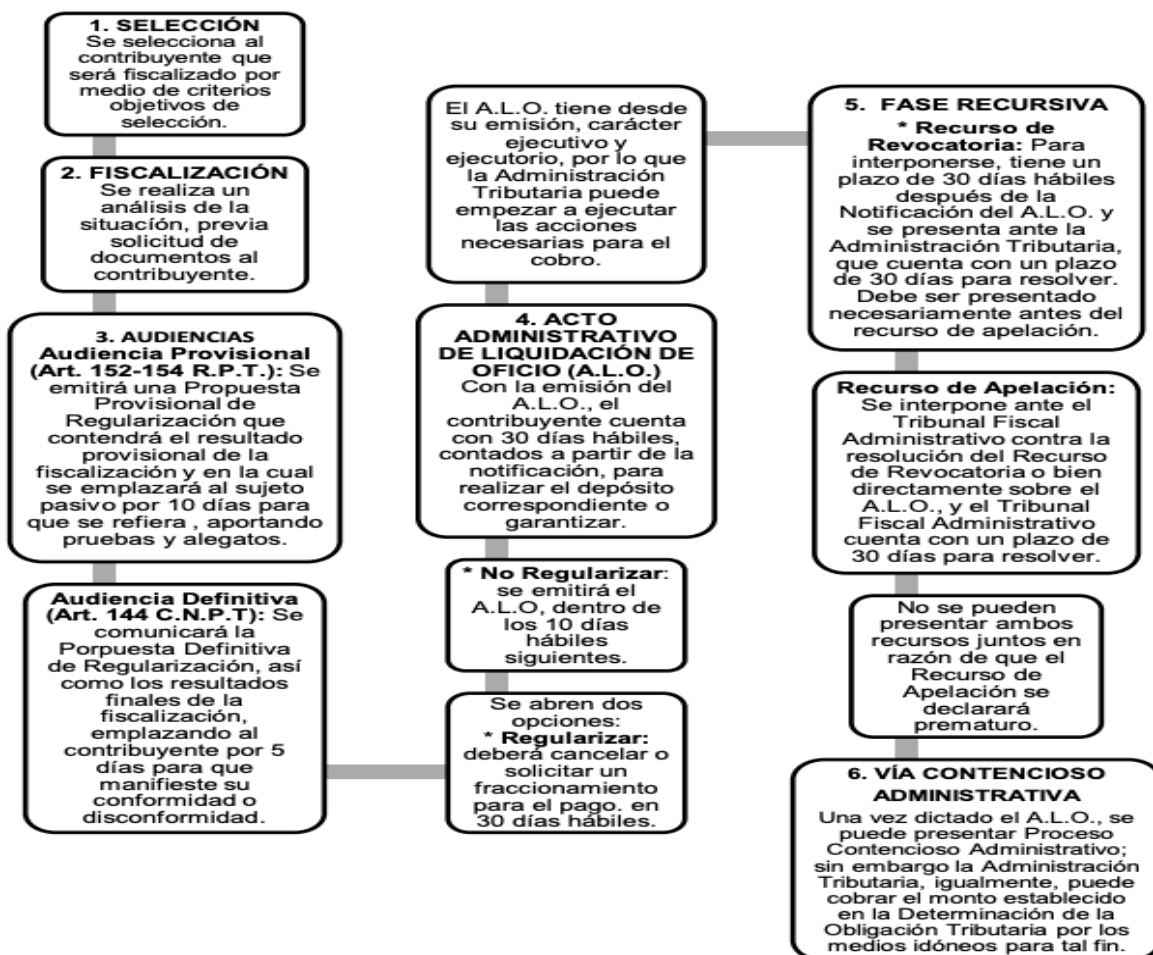
Para la impugnación de este traslado de cargos y conforme con el artículo 144 (de la Ley N° 7900 de 03 de agosto de 1999, publicada en La Gaceta N° 159 del 17 de agosto de 1999 de acuerdo al voto de la Sala Constitucional 2016- 012496) el traslado de cargos puede ser impugnado de acuerdo con lo establecido en el artículo 162 RPT, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación del mismo ante la Administración Tributaria, especificando los hechos o fundamentos que basa la petición.

El sujeto fiscalizado debe oponerse con fundamentos jurídicos, a los elementos que motivan los aumentos en la base imponible y la cuota tributaria. Presentando informes detallados de análisis, consultas, estudios y demás documentación que demuestre la prestación de los gastos cuestionados. En el procedimiento se tiene que tener presente las prescripciones de ley, para que no haya vicios que causen nulidad. Esta impugnación puede hacerla por medio de apoderados especiales tributarios, quienes deben ofrecer prueba documental, testimonial y pericial.

Conforme con lo estipulado en los artículos # 145 y 146 del CNPT, contra la presente resolución cabe el recurso de revocatoria o de apelación, el primero ante mismo despacho que lo demanda y el segundo para ante el Tribunal Fiscal Administrativo; cuenta con un plazo de 30 días hábiles a partir de la notificación de la presente resolución para su presentación.

Ya sea gran contribuyente, gran empresa regional, o cualquier tipo de sujeto pasivo, tendrá que llevar las siguientes fases en una fiscalización tributaria:

2.6.6 FASES DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN:



Vemos en el cuadro anterior que, aunque no se hayan agotado las vías de los recursos, el contribuyente tiene que hacer frente y pagar. O dar algo en garantía. En este caso el A.L.O (Acto de Liquidación de Oficio) desde el momento de emitirse, se convierte en título ejecutivo y la administración podría empezar a cobrar. Hay voracidad y la arbitrariedad de parte de la Hacienda y deja en desventaja al contribuyente, casi que embargando al “acusado” sin haberse resuelto el asunto. (<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/2021/procedimiento-de-fiscalizacion-en-costa-rica/>, s.f.)

Esto lo vemos en la frase “solve et repete”, que significa pague y luego reclame. Es decir, cancele lo que le está cobrando Hacienda y luego siga en las fases recursivas, demostrando que lo que le cobran no es lo justo. El sujeto pasivo en este caso podría pagar bajo protesta. (<https://puntojuridico.com/el-solve-et-repete-en-el-codigo-tributario-costarricense/>, 2016). En el capítulo IV en el análisis de datos, veremos varias jurisprudencias que están en contra de ese procedimiento del ALO y que se presentaba en el artículo 144 del CNPT.

2.6.7 DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Derechos del contribuyente:

El contribuyente, de conformidad con el Título VI del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuenta con los siguientes derechos frente a la Administración Tributaria:

- Derecho al debido proceso y al derecho de defensa.
- Exención en el pago de timbres por gestiones ante la administración tributaria.
- Derecho a ser informado de los diferentes trámites internos.
- Derecho a obtener, de forma pronta, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, más los intereses que correspondan.
- Derecho a consultar a la Administración Tributaria y a obtener respuesta oportuna, según los plazos de ley.

- Derecho a que la administración tributaria le informe por escrito de los requisitos omitidos en las solicitudes o trámites que realice.
- Derecho a que sus documentos sean devueltos con observaciones solo una vez, en caso de haber presentado algún trámite.
- Derecho a conocer, cuando así lo solicite, el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- Derecho a conocer la identidad de los funcionarios que tramitan algún procedimiento en que sean parte.
- Derecho a no aportar los documentos ya presentados y recibidos, que deberían encontrarse en poder de la administración actuante.
- Derecho a la confidencialidad de los datos, informes y antecedentes aportados a la Administración Tributaria.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia privada, previo al dictado de la resolución o acto final.
- Derecho a ser informado de los parámetros de valores que se empleen para fines tributarios.
- Derecho de hacerse acompañar por un profesional competente en materia tributaria, para que le aconseje y asesore en el proceso.

Estos derechos sirven para que el contribuyente se sienta arropado, que no tema ser revisado. Que no se sienta en indefensión frente a la maquinaria tributaria. El último punto es muy importante, contar con asesoría: de un contador público y de un abogado especialista tributario.

2.6.8 Garantías del contribuyente

Garantías:

Como resguardo que el proceso se llevará de una forma justa y equitativa, el administrado posee varias garantías importantes que tiene que conocer, antes, durante y finalizando la fiscalización:

- Acceso al expediente administrativo principal y accesorio.
- Puede conocerlo y obtener copia de los mismos a su costo.
- La Administración Tributaria está obligada a facilitárselo.

Tanto el expediente principal como el accesorio deben estar debidamente identificados, foliados de forma consecutiva, completos y en estricto orden cronológico.

El expediente accesorio forma parte integral e indivisible del principal para todos los efectos jurídicos.

Defensa:

La Administración Tributaria está obligada a evacuar la prueba ofrecida por el contribuyente en tiempo y forma.

El contribuyente puede invocar para su defensa cualquier medio de prueba legalmente válido, a excepción de la confesión a los servidores de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria debe pronunciarse sobre todos los alegatos y valorar las pruebas aportadas de manera razonable.

Estas garantías son fundamentales y le servirán de respaldo cuando estén en la fase de presentar prueba y los recursos.

2.6.9 Deberes formales y materiales del contribuyente:

Deberes formales:

Así como el sujeto pasivo tiene garantías y derechos, también tiene que cumplir una serie de deberes formales. Sin estos, la Tributación va a tener la balanza a su favor y castigará como esta normado.

- Llevar los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria ya sea en forma impresa o de documento digital, en soporte técnico o registrado por cualquier otro medio tecnológico.
- La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias, o en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de

Costa Rica, siempre que estas últimas normas no supongan modificaciones o contradicciones a las leyes tributarias.

- Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones. Para cualquier eventual notificación.
- Presentar las declaraciones de impuestos que correspondan.
- Conservar los registros financieros, contables y los antecedentes de las operaciones por situaciones que constituyan hechos gravados.
- Dar facilidades a los funcionarios fiscales para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.
- Presentar o exhibir, en las oficinas de la administración tributaria o ante los funcionarios autorizados, los registros financieros, contables y de cualquier índole, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.
- Comunicar a la administración el cambio al domicilio fiscal.
- Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida.

Deber material:

El deber material es el pago o cancelación de las obligaciones tributarias.

Implica determinar la cuantía del tributo y realizar el pago. Debe efectuarse en la fecha y lugar que imponga la normativa tributaria, además que el contribuyente se encuentra obligado a pagar el tributo en su exacta cuantía. Asimismo, debe pagar los anticipos del impuesto o pagos parciales, según se indica en la ley. En resumen, el deber material es la cancelación del tributo.

2.6.10 HECHOS ILICITOS TRIBUTARIOS:

Hay dos tipos de hechos ilícitos tributarios: infracciones administrativas y delitos tributarios. La Administración Tributaria es la encargada de las sanciones administrativas, que incluye las multas y cierre de negocios. Y al Poder Judicial le tocará tratar los delitos tributarios.

Para que al contribuyente no se le juzgue dos veces por un mismo delito tributario "non bis in idem", la Administración Tributaria tiene que trasladar el caso a las autoridades judiciales. Esta se encargará de seguir con el asunto. Si fuera el caso que la Tributación ya tenga una sanción, no habrá problema para seguir en una acción judicial. Esto se catalogará como un acto preparatorio del delito tributario.

Las personas representantes, apoderados, gerentes y empleados de la empresa jurídica, van a ser los responsables por las acciones u omisiones en el tema fiscal.

Las multas a favor del fisco serán calculadas sobre el salario base, actualmente está en ₡462.200,00. La denominación salario base está en el artículo 2 de la Ley No. 7337, que es el salario del "oficinista 1". (<https://www.crhoy.com/nacionales/poder-judicial-fijo-salario-base-para-multas-y-sentencias-durante-2022/>, 2021), que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República.

Los incumplimientos administrativos serán castigados, incluso si fueron hechos por mera negligencia, por la falta del deber de cuidado por parte del contribuyente de sus obligaciones y deberes fiscales. Son responsables de esto las personas físicas y las empresas jurídicas.

Un asunto para tomar en cuenta y de cuidado es el plazo de prescripción que la Administración Tributaria tiene para fiscalizar y para sancionar al sujeto pasivo. Esta facultad de

la Tributación es de 4 años. Solo se puede interrumpir cuando llega una notificación para revisar ese período fiscal o cuando hay una denuncia de presunto delito de defraudación y el nuevo plazo empezaría el próximo 1 de enero del siguiente año. Además, todo atraso en el pago de impuestos va a generar un pago de interés. Estos se calcularán usando el promedio de las tasas activas de los bancos del Estado y no podrá ser mayor en 10 puntos a la tasa básica del Banco Central de Costa Rica.

2.6.11 INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS:

Las infracciones administrativas son incumplimientos o faltas a las normas tributarias en carácter formal o material. Las formales no suponen perjuicio económico, como por ejemplo no desincribirse como contribuyente. Y las materiales, que sí producen un perjuicio directo al fisco, como por ejemplo el no pago de obligaciones o impuestos. Estas infracciones, como lo mencione anteriormente estarán a cargo de la Administración Tributaria.

En cambio, los delitos están tipificados como hechos más graves según nuestro ordenamiento jurídico, como por ejemplo la defraudación fiscal, sustracción u omisión en el pago de impuesto, o el acceso a los sistemas informáticos de Hacienda.

Existe una fecha ya establecida para la presentación de las declaraciones de impuestos, si no se presenta antes de la fecha indicada, tendrán una multa del 50% de un salario base.

(https://contador.co.cr/descargas/?fbclid=IwAR22BuguzUojNJrOnpzWj_MurWC2sB5ydmNAyfNeIfvRjjCEFZujfOIfTk#39-342-wpfd-comunicados-ministerio-de-hacienda, s.f.)

Según la normativa actual, estas serían las sanciones:

| Artículo | MOTIVO | MULTAS |
|------------------|--|---|
| 78 | No Inscribirse, modificar o desinscribirse como contribuyente | 50% de salario base por cada mes o fracción de mes, sin que supere 3 SB |
| 79 | No presentar declaraciones autoliquidativas, como por ejemplo las retenciones de Salario, IVA. | 50% de salario base |
| 80 | Morosidad pago impuestos, determinado por Tributación | 1% por cada mes o fracción, no supere el 20% |
| 80 bis | Morosidad pago impuestos, determinado por Contribuyente | 1% por cada mes o fracción, no supere el 20% |
| 81 | Infracción por omitir la presentación de declaraciones, presentar declaraciones inexactas, solicitud incorrecta de compensación o por obtención de devoluciones que no le corresponden | 50% sobre la base de la sanción |
| | | Base de la sanción menos 500 salarios base: |
| GRAVE | Ocultación datos: si la base de la sanción es igual o menor a 500 salarios base | 100% de la base de la sanción |
| MUY GRAVE | Medios fraudulentos en la contabilidad Facturas y comprobantes falsos Utilización de terceros, simular rentas, ganancias, operaciones | Sanción 150% sobre la base de la sanción |
| 82 | Resistencia a la auditoría fiscal: no entregar documentos, no responder requerimientos, no comparecer, no dejar entrar a los funcionarios | 2 salarios base, en primer requerimiento 5 salarios base, en segundo requerimiento |

| | | |
|-----------|------------------------------------|---|
| | | 2% de los ingresos brutos, mínimo 10 salarios base, máximo 100 salarios base; Tercer requerimiento. |
| 83 | No brindar información solicitada | 2% de los ingresos brutos, mínimo 10 salarios base, máximo 100 salarios base |
| | Información brindada es incorrecta | 1% de salario base por cada error |

| Artículo | MOTIVO | MULTAS |
|-----------------|--|--------------------------|
| 84 | No llevar registros contables al día | 1 salario base |
| 84 bis | No llevar libro de accionistas | 1 salario base |
| 85 | No emitir facturas autorizadas o no los entreguen en el acto | 2 salarios base |
| 86 | Reincidencia no emitir facturas | Cierre de Negocio |
| | No presenten declaraciones o pagado el impuesto | 5 días naturales |
| 87 | Romper sellos | 2 salarios base |

| Artículo | MOTIVO | MULTAS |
|-----------------|---|-------------------------------|
| 88 | Aplica para los art.# 78, 79, 81 y 83, | REDUCCION DE SANCIONES |
| | Cuando el contribuyente subsane por iniciativa propia, sin intervenir la Tributación | Rebaja del 75%, Pago 80% |
| | Cuando el contribuyente repare por la intervención de la Tributación, pero antes de la notificación del acto determinativo del 81, o antes de la resolución de sancionar de los 78, 79 y 83 | Rebaja al 50%. Pago 55% |

| | | |
|--|--|-------------------------|
| | Notificado el acto administrativo en el art.# 81 y subsane. Igual para los art. 78,79 y 83 acepte. | Rebaja de 25%. Pago 30% |
|--|--|-------------------------|

Sanciones aplicables: (<https://www.hacienda.go.cr/contenido/14828-fundamento-legal-sanciones> Fundamento legal sanciones, 2021)

2.6.12 DELITOS

Al Ministerio Público y al Poder Judicial le corresponde tratar los delitos tributarios, cuyas penas serán penas privativas de libertad y el pago de los impuestos dejados de percibir por la Tributación. Por eso a estos delitos les serán aplicables las disposiciones generales del Código Penal. Si en las leyes tributarias hubiera disposiciones especiales, estas predominarán sobre las generales. Si el Ministerio Público no presenta la acusación formal antes de los 5 años, o posterior a dicho plazo, se dictará sobreseimiento definitivo y la Administración Tributaria no podrá seguir el caso en vía administrativa. La prescripción de los delitos tributarios se regirá por las disposiciones del Código Penal y las del Código Procesal Penal.

Para que sean considerados delitos contra la Hacienda Pública, tiene que partirse que la base de la infracción, tiene que superar los 200 salarios base para el art. 93 del CNPT, haciendo el cálculo para el 2022 sería de: $\text{¢}462.200,00 \times 200 = \text{¢}92.440.000,00$.

Y para el art.92 del CNPT, sería un monto de 500 salarios base. Estaría en: $\text{¢}462.200,00 \times 500 = \text{¢}231.100.000,00$.

| Artículo | MOTIVO | CASTIGO |
|----------|---|--|
| 92 | Fraude: evasión tributos, impuestos retenidos, beneficios fiscales, devoluciones indebidas | Pena prisión 5-10 años, base supere 500 salarios base |
| | (Se considerará condición objetiva punible y no incluye intereses, ni multas ni recargos para llegar a los 500 SB) | (Excusa legal: repare su incumplimiento, pagando) |
| 93 | No devolver los impuestos retenidos , por ejemplo IVA o selectivo de consumo | Pena prisión 5-10 años, si supera 200 salarios base (Excusa legal: repare su incumplimiento sin que medie Hacienda) |
| 94 | Acceso no autorizado a la información tecnológica de Hacienda | Pena prisión: 3 años |
| 95 | Manejo programas cómputo y bases de datos y sea de uso restringido | Pena prisión 3-10 años |
| 96 | Dar código acceso y clave de los sistemas informáticos | Pena prisión 3-5 años |
| 97 | Préstamo código acceso y claves de los sistemas informáticos | Pena prisión 6 meses a 1 año |
| 98 | Responsabilidad funcionario público, facilite el incumplimiento del sujeto pasivo, eludir investigaciones, o evasiones de las obligaciones tributarias. | Pena prisión 3-10 años, Inhabilitación 10-15 años función pública |
| | Funcionario público que reciba dádivas, beneficios indebidos, para favorecer al contribuyente | Pena prisión 8-15 años, Inhabilitación 15-25 años función pública |
| 98 bis | Funcionario que por imprudencia, negligencia o descuido, favorezca el incumplimiento de la obligaciones fiscales o entorpezca las investigaciones | Pena prisión 1-3 años, Inhabilitación 10-20 años función pública |

2.6.13 RECURSOS:

Luego que el contribuyente le sea brindado su traslado de cargos con la notificación de la resolución de la obligación tributaria y si no está de acuerdo con el pago señalado, dentro de los 30 días hábiles siguientes podrá presentar recursos, interponiendo potestativamente lo siguientes:

a) Recurso de revocatoria ante los mismos funcionarios fiscales de la Administración Tributaria que la dictaron.

b) Recurso de apelación, elevándolo ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

c) Demanda en sede contencioso-administrativa, aun cuando no se hubiere interpuesto alguno o ninguno de los recursos anteriores.

Cuando se presenten los dos primeros, se tramitará el de revocatoria y el de apelación se declarará inadmisibles, ya que son excluyentes entre sí. El Tribunal Fiscal Administrativo aún no podría pronunciarse por que no se ha resuelto el asunto en su primera instancia. El recurso de apelación se considerara precipitado.

| Art. REGLAMENTO | RECURSOS | PLAZO | Presentar |
|-----------------|---|--------------------------------|--|
| 86 | Recurso de REVOCATORIA ante el mismo órgano de la Administración Tributaria que lo audito | 30 días hábiles para contestar | Argumentos y elementos probatorios para debatir los gastos rechazados; indicando la razón por que solicita la revisión de la resolución de los auditores |
| | | 30 días hábiles para contestar | El mismo órgano que emitió la acusación o resolución en contra del contribuyente, es el que resuelve |

| | | | |
|----|--|--------------------------------|--|
| 87 | Recurso de APELACION ante Tribunal Fiscal Administrativo | 30 días hábiles para contestar | Debe presentarse ante el órgano de la Administración Tributaria Territorial, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales o de la Dirección de Fiscalización que emitió el acto recurrido, quien debe remitirlo al Tribunal Fiscal Administrativo dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su recepción. También se puede presentar directamente al TFA. |
| - | Demanda en sede contencioso-administrativo | | Se verá la legalidad de la conducta de la Administración Pública sujeta al Derecho administrativo, para resolver los diversos aspectos de la relación jurídico-administrativa entre el contribuyente y la Tributación. |

En el recurso de revocatoria, el contribuyente puede presentar las excepciones de ley como las prescripciones, falta de competencia o nulidades procesales que le hubieren causado indefensión, así como los alegatos y pruebas que desvirtúen los resultados, o sea, que se encuentren relacionados con las diferencias encontradas en las bases imponibles y cuotas tributarias.

Antes de la reforma del art. # 144 de CNPT en el 2016, el contribuyente tenía que pagar el ALO antes de seguir con las etapas recursivas. Casi que el administrado que no pagara, no podía impugnar lo resuelto. Esto era una clara violación al derecho de acceso a la justicia, que le causaba indefensión y violaba el debido proceso, muy contrario a lo dispuesto en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política.

Lo que pasaba en ese momento, era que el legislador aplicaba en materia tributaria, lo ya regulado en la Ley General de la Administración Pública, en los artículos 146 y 148, sobre la potestad de ejecutar sus propios actos sin recurrir a Tribunales. Esto es una manifestación del

principio de autotutela administrativa, con el cual la Administración puede ejecutar sus propios actos sin tener que comparecer a otra autoridad para ello.

En ese momento, la indefensión era total, ya que si el contribuyente no pagaba o garantizaba lo pretendido por la Tributación, esta podía certificar el adeudo y creaba un título ejecutivo por medio del cual podía perseguir el patrimonio del contribuyente por la vía monitoria.

Cuando el asunto llega a la parte judicial y deja de ser administrativo, el juez contencioso será el encargado de ver cuando el acto impugnado puede causar graves daños y perjuicios al contribuyente, de conformidad con el artículo 9 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Esto garantiza el derecho de acceso a la justicia o de tutela judicial efectiva a favor del contribuyente.

(http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=57436, s.f.)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

El marco metodológico está integrado por criterios teórico-metodológicos que abarcan la naturaleza o enfoque del estudio, como el diseño de investigación, el cual asume características y clasificaciones particulares para cada orientación de la investigación. Corresponde a cómo se realizan las etapas del proceso investigativo correspondientes a la recogida, análisis e interpretación de datos. (<https://investigaliacr.com/investigacion/marco-metodologico-de-investigacion/>, 2019)

3.1 TIPOS DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 Finalidad

La finalidad de la investigación es determinar si el sujeto pasivo; está en la capacidad de defenderse ante los cuestionamientos que pudiese tener hacia él la Tributación, cuando éste es objeto de una auditoría fiscal. Hemos visto mucho la voracidad del fisco para con sus contribuyentes, donde con actos de gestión amedrentadores llegan hasta el administrado, escudándose en que todos son “defraudadores” del fisco hasta que demuestren lo contrario.

Este fin se logrará a través del análisis de la normativa, los mecanismos de cumplimiento y la transparencia en la gestión de la información que se le brinda al contribuyente y los criterios de que utilizan los funcionarios tributarios a la hora de emitir su juicio en la revisión del sujeto pasivo.

El presente trabajo de investigación se encasillará en el ámbito de la investigación teórica, ya que no se contrastará con ningún aspecto práctico.

3.1.2 Dimensión Cualitativa

El aplicar entrevistas a personas conocedoras del tema, publicación de columnas digitales, leyes y reglamentos tributarios, permite afirmar que el presente trabajo es de carácter cualitativo.

3.1.3 Carácter

El estudio tiene un perfil explicativo por que busca que el lector comprenda del tema fiscal, sus derechos y obligaciones ante la intervención de la Hacienda en su contabilidad, declaraciones y demás deberes formales y materiales.

3.2 SUJETOS Y FUENTE DE INFORMACIÓN

3.2.1 Sujetos de información

El estudio se basa en un análisis de los distintos recursos, derechos y obligaciones que tiene el administrado ante la Tributación en una auditoría fiscal, por lo que la tesis se encauza en el Ministerio de Hacienda, sus funcionarios y atribuciones.

3.2.2 Fuentes de primera mano

Las fuentes primarias disponibles en este trabajo corresponden a leyes, reglamentos, libros, artículos, publicaciones en páginas web y decretos del ordenamiento jurídico costarricense.

3.2.3 Fuentes de segunda mano

Conocimiento obtenido de entrevistas a personas profesionales en el tema, este tipo de modelo es conocido como muestra de expertos.

3.2.4 Selección de muestreo

El tipo de muestreo que se empleó en el estudio fue el muestreo no probabilístico, lo que quiere decir que se escogió la muestra de expertos debido al tema que se examina, los cuales fueron seleccionados objetivamente, con el fin de evacuar las consultas generadas en el cuestionario.

3.3 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN

La recolección de información para la elaboración de la investigación se hizo mediante la lectura de leyes, código tributario, reglamento de procedimiento tributario, páginas web y entrevistas a personas relacionadas con el tema como abogados, contadores, administradores, ex funcionarios de Hacienda.

Cuestionario:

El cuestionario de esta investigación se hace a expertos en la materia o a personas conocedoras o involucradas en situaciones o con los criterios sobre el tema de fiscalización de contribuyentes. A las personas que se les aplico, son profesionales en su campo y con muchos años de experiencia.

CAPÍTULO IV

ANALISIS E INTERPRETACION DE DATOS

Análisis E Interpretación De Los Resultados

4.1 Entrevista a Expertos:

Como parte del trabajo de investigación, se procede a una entrevista tipo cuestionario a profesionales conocedores de la materia tributaria, se hizo a las siguientes personas:

1. Fiscalista, contadora master en tributación fiscal, 25 años de experiencia, CPA
2. Pensionado de la Administración Tributaria, 30 años de experiencia, CPA
3. Especialista procesos contenciosos fiscales, 14 años experiencia, abogada
4. Administradora empresas énfasis contaduría, 15 años experiencia, master asesoría fiscal
5. Especialista derecho tributario, 22 años experiencia, abogado

Además, se procedió al análisis de varias sentencias en materia fiscal, comentando cada una de ellas en los aspectos más importantes y llamativos.

Análisis de la Entrevista

Cuadro 1

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|--|
| Pregunta N°1 ¿Qué medios tiene el contribuyente para aportar prueba ante los requerimientos de Hacienda, ante un proceso de fiscalización? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Todos los medios aceptados en derecho. Generalmente en etapa de fiscalización se busca entregar prueba documental para justificar elementos sustanciales y formales de la obligación tales como: la causalidad del gasto (necesidad o conexión con la generación de rentas gravadas) así como la forma: facturas, comprobantes de pago, registros contables, contratos, y en general cualquier otra información que la técnica contable y la lógica común acepten: informes peritales, certificaciones de CPA, actas, fotos, escritos aclaratorios. Cuando se sostienen reuniones se dejan actas y se tienen videos que pueden utilizados como prueba en descargo en procesos administrativos y judiciales. Asimismo, se utilizan bitácoras con fechas y eventos que pueden ser útiles después para validar nulidades en proceso. En materia de defensa del contribuyente también se utilizan fuentes de derecho positivo como criterios vinculantes (consultas) y jurisprudencia aplicable. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Fundamentalmente los soportes que amparan las transacciones registradas, y que forman parte del giro normal de la actividad económica desarrollada. Durante el proceso fiscalizador, le corresponde a la Administración, por ejemplo, en el caso de considerar que un gasto deducido no es procedente, indicar el por qué el mismo no es útil, pertinente y necesario para generar los ingresos gravables. Las fiscalizaciones usualmente son de investigación y comprobación, por lo tanto, aunque por excelencia deben realizarse sobre base cierta, si se obtienen elementos que hacen dudar de la confiabilidad de los registros y comprobantes aportados, la misma puede realizarse sobre base presunta, en cuyo caso, la carga de la prueba le corresponde al administrado. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Físico y digital |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Tiene 2 fases para aportar prueba: 1. Investigación: hace requerimientos y responde plazo de 10 días hábiles. Audiencia para revisar contribuyente, aportar prueba. Tratar evitar fase recursiva, defender lo mínimo. |

| | |
|---|---|
| | <p>2. Presentación de Recursos: 2 instancias: administrativa y Tribunal fiscal Administrativo. Puede presentar prueba en cualquier momento, Administración obligación de valorarla.</p> <p>Pasa segunda instancia, CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: Es distinto la forma de valorar la prueba, vencido plazo y se acordó (prueba para mejor resolver) el juez decide si la acepta.</p> |
| <p>Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario</p> | <p>En materia tributaria son aceptados todos los medios de prueba admitidos por el derecho procesal, salvo que se trate de pruebas tasadas, como, por ejemplo, en el caso de los casos, que solo se admite el comprobante electrónico</p> |

Cuadro 2

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|--|--|
| <p>Pregunta N°2 ¿Qué tipos de sanciones podría tener el administrado al final de una revisión fiscal?</p> | |
| <p>Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal</p> | <p>El régimen sancionatorio es muy variado, pero se deben respetar los derechos y garantías de los contribuyentes. Generalmente las faltas formales se catalogan como faltas administrativas; errores de omisión, no llevar la contabilidad en la forma correcta, extemporaneidad en la presentación de declaraciones, errores de determinación de la cuantía, solicitudes de saldo a favor por montos mayores a los debidos; cierre de negocios, pérdida de regímenes especiales, etc. Estas generalmente se pagan en valores unitarios medibles (unidades de valor fiscal o bien, en forma de salarios mínimos). En todo caso será siempre la ley para establecer el tipo sancionatorio y su graduatoria. También existen sanciones que se ven afectadas por dolo y el abuso de la forma, de manera tal que, si se verifican estos tipos dolosos, las sanciones tienden a ser más onerosas e inclusive se suscriben al ámbito penal, convirtiéndose en delitos tributarios. En materia de tributación internacional, en los últimos 15 años este concepto de sustancia económica ha evolucionado en materia BEPS y de Tratados de Doble Imposición. Finalmente, las sanciones, existen sanciones que castigan la reincidencia, por ejemplo, de forma tal que, si un contribuyente lleva a cabo una misma situación más de una vez, la sanción es más alta (hablo de América Latina, no necesariamente de Costa Rica) y por supuesto, al final de una fiscalización, se deberá también pagar el interés de mora, que no es otra cosa que restituir al estado el daño económico por el no pago oportuno de un impuesto al estado. Es claro que el interés en sí, no se</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>tipifica como una sanción, sin embargo, es normal encontrarlo regulado en los apartados de sanciones.</p> |
| <p>Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria</p> | <p>Durante el proceso fiscalizador podría ser sancionado si se resiste al sometimiento de la fiscalización. De transcurrir todo normal, al final del mismo, la sanción aplicable es la establecida por el artículo 81, por inexactitud, en donde la misma se corresponde con un porcentaje de la cuota omitida, y considerando la calificación de la conducta establecida por el fiscalizador. Un 50% si dicha conducta es calificada de leve, un 100% si es grave y un 150% si es muy grave. En este último caso, si dicha cuota es igual o superior a 500 salarios base, la actuación se denuncia penalmente ante el Ministerio Público.</p> |
| <p>Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales</p> | <p>Ajuste y sanción por omisión</p> |
| <p>Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal</p> | <p>Una sanción se impone por una infracción cometida: tipo formal y tipo material.</p> <p>Formal no implican una diferencia en el impuesto. Precios transferencia no lo entrego, multa 3 salarios. Conductas</p> <p>Material: inexactitud u omisión del contribuyente, cálculo inexacto. Gasto no deducible. Omisión: no presenta su declaración. Compensación o devolución saldo a favor, 50%. Cuantía 50-100-150% impuesto dejado de pagar. 100% graves ocultación datos, no presento declaraciones. 150% anomalías fraudulentas, contabilidad fraude.</p> <p>Sanciones impropias: cierre negocio 5 días, cuando hay reincidencia, comprobantes electrónicos, percibir ingresos 5 días.</p> |
| <p>Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario</p> | <p>Las establecidas en el artículo 81 del CNPT.</p> |

Cuadro 3

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N°3 ¿Podría tener un cierre de negocio el contribuyente y en qué momento? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Si claro que puede. Generalmente el cierre de negocios se da cuando el contribuyente omite deberes formales básicos como la no emisión de facturas en los términos establecidos en la norma. La norma en América Latina prevé graduatorias, de forma tal que no hay cierre de negocios a la primera falta, sino a la segunda irregularidad. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Por una actuación fiscalizadora no. El cierre de negocios procede cuando las declaraciones presentadas no hayan sido canceladas. Desde luego, de previo existe una prevención, contra la cual se ejerce el derecho de defensa. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Sí |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Sí, por el Ar.t86 CNPT en la reincidencia en la no emisión facturas. Comprobante electrónico. Otras conductas, no presentación selectivo y ventas. 5 días naturales, previamente requerido |

Entrevistado N°5

Abogado, especialista derecho tributario

La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reinciden en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselas al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia. También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

Cuadro 4

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N°4 ¿Cuáles serían los delitos por fraude a la Hacienda Pública y qué clase de pena tendrían? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Los fraudes a la Hacienda Pública. Deben cumplirse dos situaciones, debe haber dolo, es decir, una voluntad defraudatoria manifiesta (subjetiva) del contribuyente, que hace uso de formas y elementos dudosos, falsos, abusivos, y una objetiva, que generalmente es la cuantía y claro está ambos deben ser concurrentes. Es la norma la que tipifica los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | En el artículo 92 del Código Tributario se detallan. Fundamentalmente la evasión por beneficios patrimoniales propios, retenciones indebidas. La denuncia procede si la cuota omitida es igual o superior a 500 salarios base y desde luego, que la conducta haya sido calificada como muy grave (los dos elementos, el objetivo –la cuota-, y el subjetivo –la conducta-, se hayan tipificado. Es decir, la cuota puede ser superior a los 500 salarios base, pero si no se logra probar que la conducta es muy grave, la actuación se liquida en sede administrativa. La sanción es de 5 a 10 años de cárcel. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Contrabando y defraudación |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Pena de prisión 5-10 años, conducta dolosa y la cuantía del impuesto dejado pagar igual o mayor a 500 salarios base 225.000.000, pasa a un tema penal. En CR montón empresas régimen simplificado, quebrar la renta. Paso ministerio Público. Escusa legal absoluta, sin que media repare su incumplimiento, le perdonan la cárcel. Diagnóstico fiscal, gran contribuyente. Asesor eventualmente pasar fraude fiscal. Regularizar antes de actuación tributaria. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, eva- |

diendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta o de las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años. Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que: a) El monto de quinientos salarios base se considerará condición objetiva de punibilidad. b) El monto no incluirá los intereses, las multas ni los recargos de carácter sancionador. c) Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Se considerará excusa legal absoluta el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación de la Administración Tributaria para obtener la reparación. Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La Procuraduría General de la República se constituirá como actor civil en el ejercicio de la acción civil resarcitoria, conforme a lo establecido en el Código Procesal Penal; para ello, deberá contar con la participación técnica activa dentro del proceso penal de la Dirección General de Tributación, que actuará por medio de la Dirección General o en quienes esta delegue la función. Para efectos de cumplir con lo dispuesto en este artículo, se deberán notificar a la Dirección General de Tributación todos los actos del proceso.

Cuadro 5

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|--|--|
| Pregunta N°5 ¿Cuáles son las facultades y deberes de la Administración Tributaria ante una inspección fiscal? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Muy amplios. Un auditor te puede pedir cualquier cosa, siempre y cuando respete los derechos del contribuyente. Nadie te puede obligar a lo imposible. Pero decirle no a un auditor puede ser visto en ciertos países como obstrucción a las acciones de fiscalización y viene sancionado. Es importante que ellos cumplan con el debido proceso y que otorguen los plazos previstos en la ley para la entrega de la información. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Todo administrado es sujeto de ser fiscalizado. Las declaraciones de impuesto, conforme a la normativa vigente, son de “autoliquidación”, por lo tanto, la administración tiene plena facultad para verificar los datos declarados. En cuanto a los deberes, se le debe informar al contribuyente cuales han sido los criterios objetivos de selección, quienes serán los encargados de llevarla a cabo, y previo a la conclusión, citarlo a una audiencia final, en donde le informan el resultado de la misma, y le proponen la regularización respectiva. En caso de no estar de acuerdo, así se hace constar, y se le notifica el traslado de cargos y observaciones respectivo, contra el cual puede ejercer su derecho de defensa. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Revisión y eventual determinación |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | La administración tiene la obligación, verificar el cumplimiento por todos los medios, no cruzaron la información con terceros. Si ven gastos, no ven los ingresos con el proveedor, falta facultad adecuada del contribuyente, derecho debido proceso, la administración no siempre lo hace bien, tiene vicios del proceso, demuestra dejando indefensión al contribuyente. Facultad es una obligación, debido proceso de fiscalización, verificar sea el correcto. Faltas debido proceso por parte de la administración se cae el proceso. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | Observar el debido proceso y respetar los derechos del contribuyente. |

Cuadro 6

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N°6 ¿Cuáles son los deberes formales del contribuyente ante el fisco? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Entregar la información en el formato requerido y en los tiempos legalmente establecidos. En muchas ocasiones, se deben aportar documentos y pruebas debidamente firmados por representante legal de forma que se legitima la potestad para realizar el acto. Dicho de otra forma, no cualquiera puede firmar una entrega de una prueba en un proceso de fiscalización. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Estar debidamente registrado como contribuyente y presentar en tiempo las declaraciones a que se encuentre afecto |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Autoliquidación |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Deber llevar adecuada contabilidad, art. 128 NCPT, NIFF, declaraciones, conservación de los registros, respaldos documentales, intereses, contratos, pagos, amortización e intereses, desconocer el gasto. Gasto generar un ingreso, plan inversión construcción finca recreo del socio, Código comercio 5 años, intereses y depreciación, Diagnostico Fiscal. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | Realizar las inscripciones pertinentes, emitir comprobantes fehacientes. |

Cuadro 7

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|--|--|
| Pregunta N°7 ¿Podría decirme qué tipo de recursos puede presentar el administrado ante una inconformidad por lo resuelto y en qué momento los presenta? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Eso depende de cada país. Pero hay dos etapas claramente identificables: la Administrativa y la Judicial. Según la norma y el país, siempre existe un recurso de revocatoria ante la Entidad que emite el acto (contra Tributación), luego existe el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Esos agotan la vía administrativa, luego de que se deberá ir al Contencioso Administrativo (sede judicial). Nótese que existen otros recursos, por ejemplo, en materia aduanera existe los recursos de revisión. En materia Municipal también existen otras instancias, e incluso, hay recursos que se pueden presentar ante la Sala de Casación, pero ya únicamente para elementos de legalidad y no de sustancia. En materia administrativa, los plazos están tipificados en la norma, generalmente son de 30 días, pero en este momento no preciso al dedo cuales son los plazos. Para ir al contencioso administrativo me parece que es un año. Esto es derecho procesal administrativo tributario, muy especializado. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Contra el traslado de cargos y observaciones (que es un acto preparatorio), tiene un plazo de 10 días hábiles. Si la administración confirma las liquidaciones propuestas, en ese momento se emite el acto administrativo de liquidación de oficio. Se tienen 30 días hábiles para presentar el recurso de revocatoria, ante la administración que emitió la resolución determinativa. Contra la misma se tienen también 30 días hábiles para presentar el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, agotándose la vía administrativa. Posteriormente se puede ir a la vía judicial, o sea al Tribunal Contencioso Administrativo. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Reclamo administrativo contra el traslado de cargos, revocatoria y apelación contra la resolución determinativa. Se presentan en los plazos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Podría presentarse también un proceso contencioso administrativo una vez que se cuente con un acto firme. |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Plazo Perentorio: si o si con el plazo de 10 días para presentar el recurso, pierde oportunidad. Plazo Ordenatorio: la Administración Tributaria puede durar 2 meses o |

| | |
|---|---|
| | <p>más, (impugnación traslado cargos) 30 días o 6 meses.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. IMPUGNACION: contra el traslado de cargos, 2. SEGUNDA INSTANCIA: Recurso Revocatoria, 30 días después plazo perentorio. Administración tiene 30 días para resolver. 3. TERCERA INSTANCIA: en fase administración, recurso apelación contra el Tribunal fiscal administrativo. Hasta que resuelva el anterior. Ultima en fase administrativo, 6 meses para recurso de Apelación. Intereses corren, suspenden a los 6 meses. Suspende cómputo de los intereses. 4. CUARTA INSTANCIA: Contencioso administrativo, fase judicial, litigio. |
| <p>Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario</p> | <p>El primer acto en pro de la defensa es el reclamo administrativo, su presentación debe hacerse en 10 días hábiles. La fase recursiva implica el uso y presentación de los recursos de revocatoria y apelación en subsidio ante el TFA. Para estos se concede un plazo de 30 días hábiles.</p> |

Cuadro 8

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|--|--|
| Pregunta N° 8 ¿Qué puede hacer el administrado si le imponen un ALO (Acto de Liquidación de Oficio), en donde se vuelve el cobro en un título ejecutivo a favor de Tributación? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Cuando se emite el Acto de Liquidación de Oficio o Traslado de Cargos, lo que procede es interponer los recursos respectivos: revocatoria y apelación en ese orden. El Fallo emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo concluye la etapa administrativa. Se dice entonces que cuando uno “pierde la etapa administrativa”; y se agota día vía, la obligación se vuelve líquida y exigible. Para continuar litigando y poder ir ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; primero hay que pagar la obligación. Lo que se hace es hacer un pago bajo protesta, y dejarlo así plasmado en los escritos, de forma tal que se paga para cumplir ese requisito, pero dejando claro que no se está de acuerdo con el pago. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Agotados los procesos de cobro administrativo y judicial, se puede proceder al embargo de bienes y cuentas corrientes, por ejemplo. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | El ALO ya no existe. La Sala Constitucional declaró inconstitucional la norma que establecía el ALO. No obstante, ante el cobro de la administración y las facultades de embargo de cuentas, es posible presentar una medida cautelar ante el Tribunal Contencioso Administrativo. La medida no es automática y no siempre se declara con lugar. |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Actualmente no aplica. Fue antes del 2016. Recurso inconstitucional art 144 CNPT. Hasta que haya determinación en firme. No aplica el pago previo. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | No aplica actualmente |

Cuadro 9

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N° 9 ¿Y qué sucedería si el contribuyente no puede pagar? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Nunca me ha ocurrido, obviamente procederían embargos administrativos (respetando el debido proceso). Sin embargo, la Administración está facultada para hacer fraccionamientos y acuerdos de pago cuando el Administrado así lo solicite. Existe la posibilidad de declararse en quiebra. Para poderse declarar en quiebra el contribuyente debe abrir un proceso civil ante un juez y cumplir todos los requisitos. Ya tocará al juez, determinar la prelación de pagos y Hacienda sería uno de los primeros. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Es precisamente lo indicado en la pregunta anterior. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Embargo de bienes |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Fraccionamiento o aplazamiento del pago, pedir permiso o demostrar que el contribuyente no tiene flujo de efectivo para cancelar. Cuando son con impuestos de: IVA, retenciones, remesas, agente retenedor, en esos casos no acepta. Aplazamiento del pago: pagar después 24 meses. Justificar mejor alternativa arreglo de pago. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | Procede el cobro judicial. |

Cuadro 10

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N° 10 ¿Considera que el proceso de fiscalización es ágil y efectivo? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | No es ágil sobre todo con grandes contribuyentes son procesos largos de varios meses, los auditores tienen muchos casos y no siempre dedican su tiempo solo a un proceso de forma tal que se demoran en concluir. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Por lo general no lo es. Pueden durar mucho. La única ventaja que podría tener el administrado, es que la carga financiera por los accesorios –mora e intereses-, se interrumpen en las instancias recursivas, las resoluciones respectivas no son emitidas en los plazos legalmente establecidos por la normativa vigente. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | No. Tarda muchos años y eso implica un gasto para el contribuyente. En algunas ocasiones los ajustes son arbitrarios. |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | No, 2 años en fase de investigación. Administración tienen desorden, cambio jefe o el auditor, no hay estructuración del departamento de fiscalización, esto limita mucho. Auditores limitados, proceso deficiente. Se nota o detecta en la primera reunión, no aterriza. Personal no idóneo. Tema fondo: procesos fiscalización siempre tienen vicios, en el debido proceso. Es una herramienta a favor del contribuyente. Vicios: ejemplo: notas de crédito, descontarle al cliente, fallo al debido proceso al no fiscalizar al tercero, no revisan NCs válidas como descuentos. Se puede alegar falta al debido proceso u otros medios. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | La mayoría de las veces, sí. |

Cuadro 11

Resultado de la entrevista sobre el proceso de fiscalización tributaria:

| Entrevista Dirigida a profesionales de la materia tributaria en Costa Rica | |
|---|---|
| Pregunta N° 11 ¿Qué mejoras o cambios propondría en el proceso de fiscalización actual? | |
| Entrevistado N°1 CPA, master en tributación fiscal | Digitalizarse. Entender que la tecnología afecta todos los procesos y tratar de reducir requisitos de forma mirados únicamente a cobrar impuestos mediante sanciones. Entender los negocios y la operatividad de las empresas. |
| Entrevistado N°2 CPA, pensionado Administración Tributaria | Aprovechar mejor las herramientas informáticas disponibles, para que una vez validada la información de terceros, se revierta la carga de la prueba a los administrados. Desde luego, es muy importante la adecuación debida del perfil de los fiscalizadores actuantes, para darle énfasis a las actuaciones de investigación, y solo complementariamente a las de comprobación. |
| Entrevistado N°3 Abogada, especialista procesos contenciosos fiscales | Plazos, objetividad de ajustes. Análisis de pruebas. |
| Entrevistado N°4 Administradora, master asesoría fiscal | Nuevas ideas del próximo Gobierno. Aprovechar la tecnología sistemas cruzados, mismos contribuyentes usan, aplicar fiscalizaciones eficientes, costos ineficientes. Que apliquen debido proceso. |
| Entrevistado N°5 Abogado, especialista derecho tributario | Personal con conocimiento del negocio inspeccionado. |

En mi criterio, lo que más me llama la atención de las respuestas de los entrevistados es que en general tienen una similitud en la mayoría de sus respuestas. Saben que las pruebas a aportar en una fiscalización puede ser física o en soporte electrónico, y que todo gasto tiene que tener el fin de provocar ingresos. Tienen el conocimiento de las sanciones, multas y de los delitos penales. Y que estos delitos penales incluyen prisión cuando la situación es dolosa y está por

encima de los 500 salarios base. También saben de los deberes formales del sujeto pasivo, como estar inscrito, presentar declaraciones, llevar la contabilidad al día y emitir los comprobantes fehacientes como lo son las facturas electrónicas.

Conocen que el cierre de negocio aplicaría si no se emiten facturas electrónicas o si las declaraciones de impuestos no son canceladas oportunamente. Están enterados de los criterios de selección que tiene la Tributación y que si el proceso no se lleva correctamente, se puede caer por vicios, al dejar en indefensión al contribuyente. Saben de los recursos a presentar en una fiscalización, en vía administrativa como el de revocatoria y apelación. Y en sede judicial en el Contencioso Administrativo.

Algo que llama la atención es si el contribuyente no puede pagar, comprenden que hay varias posibilidades, como el fraccionamiento del pago, el embargo de los bienes y como último medio la declaración de quiebra. Lo otro en lo que están de acuerdo es que la fiscalización no es ágil, dura muchos meses o años, el funcionario de Hacienda lleva muchos casos al mismo tiempo y que el personal no es idóneo. Que, para mejorar la auditoría, debe de digitalizarse, tener sistemas cruzados entre los contribuyentes, mejorar el perfil de los auditores y ser objetivos en los ajustes fiscales.

Y en algo que discreparon, es que hacer con el ALO. Algunos sabían que fue declarado inconstitucional en el 2016. Otros lo ignoraban y confirmaban la opción anterior que era pagar bajo protesta y seguir litigando el asunto.

4.2 Jurisprudencia: análisis documental

Los siguientes cuadros muestran un extracto de las sentencias emitidas, son un total de cinco jurisprudencias, publicadas en enlaces web:

| | |
|--|--|
| Sentencia No. 1 | Sala Constitucional, Resolución N° 12496 - 2016 Expediente: 14-011798-0007-CO |
| Fecha: 31 de Agosto del 2016 Clase de asunto: Acción de inconstitucionalidad | Acciones de inconstitucionalidad acumuladas, contra los artículos 144, 145 y 182, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 29 de abril de 1971, reformado por el artículo 1°, de la Ley N° 9069, de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria; los artículos 153, 182 y 183, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H, Reglamento de Procedimiento Tributario; el artículo 67, del Decreto N° 35688-H, reformado por Decreto N° 37477-H del 6 de diciembre de 2012; Directriz N° DGT-D-009-2012, del 29 de octubre de 2012; la Resolución del Director General de Tributación N° DGT-R-011-13, de las 15 horas del 1° marzo de 2013; y la Instrucción General N° 03-2013, del 20 de marzo 2013, de la Dirección de Fiscalización de la Administración Tributaria. |
| ASUNTO: | Reclama el accionante, que las normas impugnadas lesionan el derecho de defensa y al proceso debido, tutelados en los artículos 39 y 41, de la Constitución Política, en la medida en que no se permite al contribuyente ser oído o presentar sus alegatos y pruebas, antes del pago de la determinación y liquidación de las cargas tributarias. Que la Tributación puede certificar el adeudo y crea un título ejecutivo por medio del cual queda facultada para perseguir el patrimonio del contribuyente por la vía monitoria. |
| Por tanto: | Por unanimidad y por razones separadas, se declaran parcialmente con lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas. Se anulan por inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas de Procedimientos Tributarios, reformados por la Ley N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, así como los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario (Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 7 de marzo de 2014 y sus reformas) |
| Enlace: | https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-686439 |
| En esta sentencia se muestra que había una violación al derecho de defensa y al debido proceso, al tener que brindar el contribuyente pago o garantía, aun cuando no se había acabado el proceso en sus fases de recursos. A mi criterio y según la capacidad económica de cada contribuyente, la regla del solve et repete, puede provocar la insolvencia o la quiebra del contribuyente, impactando y comprometiendo su capacidad financiera. Además, se violaba los principios tributarios de no confiscatoriedad y de igualdad. Es aquí donde el ALO deja de existir, como lo mencionaron varios de los entrevistados. | |

| | |
|---|---|
| Sentencia No. 2 | Sala Constitucional, Sentencia nº 02398 Expediente: 14-008269-0007-CO |
| Fecha: 16 de Febrero de 2018 Clase de asunto: Recurso de amparo | El contribuyente presenta recurso de amparo y expone que las autoridades tributarias le comunicaron el inicio de la actuación fiscalizadora de comprobación e investigación de las declaraciones del impuesto de la renta de la sociedad amparada. Lo anterior debido a que de la información tomada de las declaraciones del impuesto sobre la renta se concluye que la actividad económica desarrollada por la empresa es de 4.3164% de renta neta sobre renta bruta, el cual difiere con el margen extraído de su declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal del 2011 el cual es de 0.5003%. Dice que dicho dato es incorrecto |
| ASUNTO: | Alega la parte recurrente que pese a no estar firme dicho acto administrativo, la Dirección General de Tributación Directa y con base en los artículos 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, procedió al requerimiento de pago de la sociedad por la suma de ¢104.167.823 por concepto de impuesto de la Renta del 2011 y la suma de ¢65.965,768 de multa, así como de la suma de ¢9.000 por concepto de timbres, lo cual da un total por la suma ¢170,153,568. Con la advertencia que el pago debía realizarse en los 30 días siguientes a la notificación. Además, solicita Incidente de Nulidad por ausencia de criterio en el Objetivo de Selección. |
| Por tanto: | El recurso debe declararse con lugar, ordenando a las autoridades recurridas que adecúen los procedimientos que se siguen en contra de la parte recurrente, en los términos de las sentencias No. 2016-012496 de las 16:15 horas del 31 de agosto de 2017, y No. 2017-18638 de las 9:15 horas del 21 de noviembre de 2017. |
| Enlace: | https://vlex.co.cr/vid/704482037 |
| En este recurso de amparo se evidencia el criterio que uso la Tributación para escoger al contribuyente fiscalizado, por un asunto de factores en su data, sobre los márgenes de utilidad que tiene su actividad económica en general, la cual se encuentra muy por debajo del margen promedio de la actividad. Además, procedió a requerir a la sociedad amparada el pago o la posibilidad de decretar la quiebra sobre la empresa. Es algo contra el principio contable de negocio en marcha, el cobro desproporcionado e ilegal, que conllevaría a su cierre de operaciones y el perjuicio para sus trabajadores directos. Se muestra lo dictatorial y la voracidad de la Administración Tributaria, con hacerse de los bienes del administrado y sin importar el perjuicio a su patrimonio. | |

| | |
|---|---|
| Sentencia No. 3 | Sala Constitucional, Sentencia n° 13862 Expediente: 15-012644-0007-CO |
| Fecha: 02 de Septiembre de 2015 Clase de asunto: Acción de inconstitucionalidad | El accionante solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Según la redacción anterior de la norma, el contribuyente objeto de una fiscalización tributaria tenía la opción de impugnar en sede administrativa lo establecido por la oficina fiscalizadora, inclusive del Traslado de Cargos, acto previo a la Resolución Determinativa definitiva. No estaba obligado pagar la deuda, a través de los mecanismos y procedimientos a cargo de la Oficina de Cobro del Ministerio de Hacienda. Con la promulgación de la Ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012 -Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria-, se reformó el artículo 144 del CNPT, volviéndose en una situación irrisoria e irrazonable, pues el plazo para recurrir es brevísimo, lo que impide preparar una adecuada defensa, además que el derecho de recurrir se otorga sujeto a una obligación económica. |
| ASUNTO: | El artículo 144 del CNPT otorga a la Administración Tributaria una competencia que atenta contra el derecho fundamental que tienen los administrados de poder discutir la legalidad de los actos administrativos sin necesidad de ver afectado su patrimonio o situación financiera, antes de alcanzar la decisión definitiva en esa sede. Es a partir de la emisión del acto de liquidación de oficio, que la situación jurídica del contribuyente se torna seriamente amenazada, por lo tanto, el accionante reclama que lesiona el debido proceso constitucional. Ya que argumenta que no se podrá arreglar ad integrum, pues la parte patrimonial o económica va a sufrir una afectación real y cierta. |
| Por tanto: | Que el dictado de la sentencia de esta acción queda pendiente, hasta tanto no sea resuelto el expediente número 14 -011798-0007-CO se tramita ante esta Sala. |
| Enlace: | https://vlex.co.cr/vid/663823385 |
| En esta sentencia se muestra que las autoridades no toman en cuenta la capacidad económica del administrado, solo lo manda a pagar sin conocer si tienen la capacidad de poder pagar el monto que le trasladan. Y que con el cambio en el art. 144, la empresa impugnada alega que es una reforma radical en el ejercicio de los recursos ordinarios contra los actos administrativos que determinaron las deudas tributarias, ya sea porque el pago de esa estimación es a priori, o bien por la rendición de la garantía, antes de acabarse la fase recursiva. Además, que puede haber arbitrariedades que se hubieran podido producir durante el proceso de determinación por parte de los fiscales tributarios. | |

| | |
|--|---|
| Sentencia No. 4 | Sala Constitucional, Sentencia n° 19744 - 2014 Expediente: 11-003825-0007-CO |
| Fecha: 03 de Diciembre del 2014 Clase de asunto: Acción de inconstitucionalidad | La accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 116, inciso b), y 124, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas. Alega que dichos artículos establecen una delegación inconstitucional de potestades tributarias reservadas a la ley, en favor de la Dirección General de Tributación, así como la ausencia de criterios objetivos para el ejercicio de la facultad fiscalizadora, lo cual provoca que se pueda realizar una determinación tributaria contraria a la capacidad contributiva del contribuyente, al extremo de considerarse confiscatoria y así agotar la actividad generadora de rentas sujetas a impuesto. Señala que la Dirección General de Tributación (DGT) hizo una determinación tributaria forzosa contra su persona, en la cual desconoció del todo la prueba contable y demás documentación de trascendencia tributaria. En su lugar, declaró la existencia de una obligación tributaria sobre base presunta respecto de los supuestos ingresos percibidos por ella. Considera que la citada Dirección pudo hacer esa determinación forzosa sobre una base tributaria presunta, gracias a la delegación legislativa inconstitucional hecha por los artículos 116, inciso b), y 124, del Código Tributario de Costa Rica. Estima que las dos normas citadas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios otorgan la posibilidad de que la Dirección General de Tributación, se separe de "Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas", como lo define el artículo 116, inciso a), del Código, así como apartarse de la realidad económica de cada una de las actividades auditadas. |
| ASUNTO: | La acción va dirigida contra un acto administrativo de un funcionario público que lesiona sus intereses, con la pretensión de no ser sancionada por efecto de normas legales inconstitucionales por la delegación legislativa de materia reservada a la ley, al ser una norma sancionatoria abierta, sin reglas objetivas para su aplicación. Explica que por medio del traslado de cargos, la Administración Tributaria de San José determinó un aumento en el Impuesto sobre la Renta a su cargo hasta por la suma de ₡16.610.777.00 para el periodo fiscal 2008. La Administración Tributaria excluyó los documentos probatorios y dictó un Traslado de Cargos en contra de las pruebas presentadas, y acogió los estados de cuenta bancaria depurándolos, con lo cual estimó que todas las entradas de dineros correspondían a ingresos gravables. La Administración justificó en su caso el desconocimiento de su contabilidad con el argumento de la existencia de supuestos "errores contables. El contribuyente alega que quedo a criterio discrecional del funcionario tributario elegir una irregularidad o defecto en la contabilidad. |
| Por tanto: | Con base en las anteriores consideraciones, se declara inadmisibile la acción. Por lo demás, tenga en cuenta la accionante que esta Sala ya se pronunció sobre la constitucionalidad de las normas cuestionadas en sentencia número 2014-01226 de las 16:20 horas del 29 de enero de 2014. Por tanto: Se rechaza de plano la acción, ya que una gestión idéntica se encuentra en trámite. |
| Enlace: | https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-633734 |

Por la iuris tantum, se da por cierto la presunción de que los estados financieros no guardan relación con la realidad del contribuyente, es decir se entiende como probado el nuevo cálculo de la renta simplemente por darse los supuestos para ello, que los ingresos en el estado de cuenta bancario no concilian con los registrados contablemente. De ahí viene el ajuste que le hace el auditor fiscal. Y que dentro de la facultad que posee la Administración de verificar por todos los medios legales que sean necesarios, el “quantum debeatur” (cantidad debida) de la obligación tributaria material, que el contribuyente le correspondía declarar y pagar y que, según la determinación tributaria, no lo hizo.

| | |
|--|--|
| Sentencia No. 5 | Sala Constitucional, Sentencia n° 2020013372 Expediente: 20-010588-0007-CO |
| Fecha: 17 Julio 2020 Clase de asunto: Recurso de amparo | <p>La actora solicita al Ministerio de Hacienda la siguiente información: cuáles han sido las empresas clasificadas como Grandes Contribuyentes que han sido objeto de una fiscalización, durante el período comprendido entre enero 2010 a diciembre 2019, detallado: cédula jurídica, razón social, nombre comercial, período de la fiscalización, número de informe y año de la fiscalización, resultados de la fiscalización, si hubo o no ajuste de impuestos reportados por la empresa durante el período auditado y en el caso de haberse determinado, el monto a pagar por conceptos de impuestos indicar si la empresa apeló o no esa acción, y cuál es el estado actual de ese reclamo, si está en sede administrativa o judicial.</p> |
| ASUNTO: | <p>En vista de que toda esa información es de interés público y necesaria para el control ciudadano, solicitan información de empresas que tienen gran cantidad de ventas, activos y empleados. Y que han declarado pérdidas o ganancias en cero. Esto con el fin de vigilar la labor de recaudación, fiscalización y cobro que realiza el Ministerio de Hacienda en materia de impuestos. Con el objetivo de realizar denuncias, estudios, emitir recomendaciones e intervenir para que las cosas se hagan bien. Y que según el decreto ejecutivo 25925-H y reformas titulado Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, se establece que la selección de contribuyentes a auditar debe fundamentarse en al menos uno de los criterios ahí contenidos, enmarcándose en su inciso a) que todos los obligados tributarios clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales serán seleccionados para ser fiscalizados, al menos una vez cada cuatro años. La Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, es la encargada de realizar las labores materiales de inspección, para corroborar o descartar los riesgos fiscales detectados en el análisis de sujetos pasivos a los que se le realiza una inspección anual; dicha información sirve para conocer cómo se seleccionan a las empresas en el marco de un proceso de control tributario, y no necesariamente por la cantidad de años en que un obligado tributario haya declarado de determinada forma.</p> |

| | |
|---|--|
| Por tanto: | Se declara con lugar el recurso. Se ordena a Patricia Castillo Vargas, en su condición de directora de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales del Ministerio de Hacienda, o a quien en su lugar ocupe dicho cargo, que adopte las medidas necesarias y ejecuten las acciones pertinentes a efectos que a la parte recurrente se le proporcione en el plazo de cinco días la información solicitada en fecha 11 de mayo de 2020, debiendo suprimir los datos sensibles. Lo que interesa es que la información tenga interés público y no se trate de un secreto de Estado. |
| Enlace: | https://vlex.co.cr/vid/sentencia-n-2020013372-sala-847363968 |
| Que si bien es cierto, que alguna información que tiene la Hacienda Pública es privada y maneja datos sensibles, y que dentro de las salvedades que la normativa tributaria contempla es el deber de sigilo. Y alegan que solo pueden aportar esa información a la CCSS, tribunales comunes o por administraciones tributarias de otros países con las que Costa Rica tenga un convenio internacional en materia tributaria. Sin embargo, los principios constitucionales de transparencia y publicidad deben ser la regla en toda la función administrativa y la rendición de cuentas de la gestión pública. Lo solicitado por el accionante tiene relación con los grandes contribuyentes que han reportado pérdidas o cero ganancias en los años anteriores, lo cual es de interés público. Así lo tiene el artículo # 115 del CNPT, donde dicta que esta información se puede proporcionar, la lista de deudores con la Hacienda. | |

Lo más importante a mi juicio, es la acción de inconstitucionalidad contra el ALO, el acto de liquidación de oficio. Donde la Tributación certificaba la deuda y creaba un título ejecutivo en contra del contribuyente, aún sin haber finalizado las etapas recursivas, sin culminar las pretensiones de la parte afectada.

El debido proceso era burlado, ya que aunque no habían llegado a la decisión administrativa o resolución judicial final, había que pagar o dar garantía de lo cobrado por la Administración tributaria, violando los principios tributarios de igualdad, no confiscatoriedad y de capacidad contributiva.

Por otro lado, son cuestionados por los contribuyentes accionantes, los criterios de selección para ser auditados y los rangos de utilidad en que deben estar cada empresa según su sector comercial, utilizados por la Hacienda. Además, hacen evidente un reclamo general de las arbitrariedades de existe de parte de los funcionarios públicos, por su falta de criterios objetivos a

la hora de la auditoría y hacer el traslado de cargos. Es aquí donde las presunciones de los auditores fiscales toman relevancia, ya que pueden ser muy subjetivas y no congruentes con la realidad económica del contribuyente.

Y otro dato que veo trascendental, es la información de grandes contribuyentes que reportan pérdidas seguidas. Es información que a mi criterio podría consultar o investigar cualquier persona, saber a qué se debe esto, antes de emitir un criterio o denunciar.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES:

La investigación se ha enfocado en determinar los deberes formales, obligaciones, principios tributarios y recursos que tienen todos los contribuyentes ante una eventual fiscalización tributaria.

Por lo anterior se plantean las siguientes conclusiones:

Como derechos del contribuyente, hallamos que el derecho al debido proceso a veces no es bien llevado por inconsistencias del mismo personal tributario, al no tener ellos una uniformidad de criterio a la hora de evaluar al administrado. Otro derecho que ha sido vulnerado es el de la confidencialidad de sus datos, por ejemplo la actual fuga de información por el hackeo de sus bases de información en los servidores de Hacienda.

También notamos como deberes del administrado dos tipos de obligaciones: la formal como por ejemplo el llevar libros legales, registros contables y presentación de declaraciones. Y la obligación material, que es el pago de los tributos en el monto y fecha correspondiente.

Encontramos que en nuestro país el administrado tiene varias maneras de defenderse ante la revisión de la auditoría. De forma previa, atacando el procedimiento con prescripciones o reclamando la invalidez del mismo por vicios que causen nulidad así como pruebas que desvirtúen los resultados. De igual forma, puede hacer uso de los recursos ordinarios y extraordinarios que la ley autoriza, ante el mismo ente que lo fiscalizó (revocatoria), y/o ante el Tribunal Fiscal Administrativo (apelación), que es el ente que agota la vía administrativa. Si el administrado está disconforme con el criterio emanado por el Tribunal Fiscal Administrativo,

puede acudir a sede jurisdiccional, para lo cual el proceso lo entablaría ante el Tribunal Contencioso Administrativo.

Del análisis realizado al proceso de fiscalización, encontramos sanciones hacia el administrado que van desde multas pecuniarias, cierres de negocio y hasta cárcel para los responsables del delito. Las infracciones de menor cuantía las resuelve la Administración Tributaria; en cambio los delitos graves como evasión fiscal, uso inapropiado de sistemas informáticos y la sustracción u omisión en el pago de los impuestos, serán resorte del Ministerio Público.

Si bien es cierto, encontramos que la Administración Tributaria tiene amplias facultades y deberes a la hora de auditar, hallamos en la encuesta una queja hacia el criterio del auditor, por su falta de idoneidad, objetividad e imparcialidad. Y que aunque existe un plan de fiscalización en la Hacienda, cuentan con pocos recursos para cumplirlo.

Además, denotamos que existen varios principios tributarios que no se cumplen en Costa Rica, como por ejemplo el principio de igualdad y el principio de equidad; ya que hay varios contribuyentes que reciben ingresos desde fuera del país y no tributan por estos. Esto se debe al sistema cedular que rige en el país. No existe aún la renta mundial para poder obligarlos a tributar.

Otro principio tributario que no se cumple en nuestra nación, es el de suficiencia impositiva, ya que los ingresos fiscales no cubren los gastos corrientes del Estado, vivimos en un déficit perpetuo.

Y como última conclusión y que también tiene que ver con otro principio tributario, es el de sencillez administrativa. Se encontró que existen actualmente 108 impuestos, que saturan con su tramitología de presentación y pago. Esto lo saben los profesionales consultados, que además están de acuerdo en que debe digitalizarse el proceso de declaraciones, el proceso de fiscalización y aprovechar la tecnología actual para ahorrar tiempo y recursos tanto al contribuyente como a la Tributación; esto por la gran cantidad de información que se maneja, que ayuda tomar decisiones más apropiadas y disminuye el error humano.

5.2 RECOMENDACIONES

5.2.1 GENERALES:

Como recomendación y como se hace en países desarrollados, se aconsejaría crear en la población una cultura tributaria desde la edad escolar, no estilo adoctrinamiento si no que desde la edad pequeña enseñar a los niños que hay un compromiso con el estado de aportar, para hacer ciudadanos responsables con sus deberes. Que paguen los impuestos sin discusión porque sabe que los van a invertir bien y con réditos al ciudadano.

Con relación al principio de sencillez administrativa, eliminar gran cantidad de impuestos y solo dejar unos cuantos, los que más le aportan al Estado. Así no se desgastan cobrando pesetas y se enfocan en los tributos que generan más. Esto también sería una ventaja para el contribuyente, que no tiene que está pendiente de pagar impuestos mínimos por el cual lo podrían sancionar.

Simplificación de trámites tributarios, por ejemplo, donde las 12 declaraciones del IVA del período, resuma en la declaración de renta del año y solo se agreguen los gastos que no tengan que ver con las ventas y compras, como la depreciación, intereses pagados o el diferencial cambio. Que casi que la declaración esta lista para el administrado, con los datos previos incluidos durante el año y solo agregar lo que falte. Esto sería un paso a la modernidad y simplificaría mucho para ambas partes. Con solo esa herramienta, la administración tributaria tendría en su base de datos la información completa de la renta y solo te tendría que enfocar en el pago oportuno del contribuyente.

Al facilitar los trámites, ayudará a combatir la informalidad, incluyendo a potenciales contribuyentes en el mundo de los visibles tributarios y no seguirán siendo fantasmas para el sistema. Buscando siempre una transparencia entre los contribuyentes y la Tributación, sin transgredir la privacidad del sujeto pasivo y más bien dejando en evidencia a los pocos que quedarían como sujetos con ilícitos fiscales.

Otra recomendación para Hacienda es resguardar de forma más segura sus datos, capacitar a todos sus funcionarios sobre el correcto resguardo y uso de documentos en sistemas informáticos, así como capacitarlos en ciberseguridad, para de esa forma proteger las bases de datos contra posibles ataques informáticos. En abril 2022 se dio un hackeo de sus sistemas de cómputo, paralizando el pago de impuestos, presentación de declaraciones, pagos de pensiones y trámites aduaneros (<https://www.larepublica.net/noticia/hackers-piden-10-millones-al-gobierno-de-costa-rica-por-informacion-del-ministerio-de-hacienda>, 2022). Esto expone a los contribuyentes con el manejo y la protección de sus datos, al filtrarse a datos de la ciudadanía. Esta fragilidad de sus plataformas hace que se recomiende aumentar su seguridad frente a estos

ciberdelincuentes. (<https://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/474282/hackeo-en-hacienda-se-complica>, 2022)

Un mundo ideal fiscal sería donde el contribuyente pague sus impuestos sin tener que perseguirlo. Y si pago de más, que la misma Hacienda se lo devuelva. Y esto solo se logra con un sistema robusto de cómputo. Ya se han hecho avances con la factura electrónica, se tienen identificados a los beneficiarios finales de las sociedades y se intenta que los pagos se hagan por tarjeta para tener trazabilidad del negocio. Debe hacer un proceso de Hacienda digital para hacer amigable la cancelación de tributos, disminuir la evasión, disminuir el gasto público con tanta burocracia y tramitología. Con esto y con un buen sistema aduanal, no habría espacio para que los impuestos no lleguen al Estado.

5.2.2 AL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION:

No a todos los sujetos pasivos les corresponde una sanción, aunque evidentemente habrá casos en que es bien merecida, pero debe acompañarse de un debido proceso, un buen análisis objetivo y fundamentar conforme a derecho que se justifique el castigo. Debe haber un buen diagnóstico previo antes de intervenir a un contribuyente y esto se logra con sistemas integrados de la información tributaria.

Urge cambios sustanciales, el rezago tecnológico hace que la Hacienda no camine a la par de las necesidades actuales. El cruce de información con otros entes, como los bancos, la CCSS, el Registro de la Propiedad, etc., le brindará un caudal de información para saber en dónde enfocarse en las próximas auditorías fiscales.

Además, enfocarse en los administrados más importantes. El Ministerio de Hacienda tiene más de 500.000 contribuyentes inscritos y los grandes contribuyentes no llegan a los 500, pero ellos aportan más del 70% del impuesto de renta y el IVA, por lo que la fiscalización en este sector aseguraría y motivaría el cumplimiento tributario del resto de la población.

Para el contribuyente, no debe subestimar los procesos sancionatorios. Tiene que verificar la fundamentación del órgano fiscalizador a la hora emitir su criterio y querer imponer una sanción, para al llegar a la fase recursiva del proceso sancionador, en la búsqueda de un resultado positivo. Y el archivo del procedimiento o pago de la menor cantidad posible de ajuste de impuestos e intereses.

Lo más recomendable para el contribuyente es que revise los motivos que pudieron haber alertado las alarmas para que la Administración Tributaria inicie y notifique una acción de revisión fiscal. Esto lo puede llevar a cabo con contadores y abogados tributarios, tener un diagnóstico de su situación fiscal, para estar listo ante un procedimiento fiscal. Preparado para demostrar sus deberes formales y materiales.

Referencias Bibliográficas

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/14759-decreto-de-creacion-del-ministerio-de-hacienda>. (s.f.).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios ley No.4755. (1971 y sus reformas).

Comercio, C. d. (s.f.). Obtenido de
http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239

Comercio, C. d. (s.f.).
http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239.

Constitución Política de Costa Rica. (1949).

Esteller Moré, A. (2015). McGraw-Hill. <http://ebooks7-24.com.uh.remotexs.xyz/?il=7611>. (s.f.). *Economía de los impuestos*.

<http://proyectos.conare.ac.cr/asamblea/22383.pdf>. (s.f.).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=57436. (s.f.).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239. (s.f.).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239. (s.f.).

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=86288. (s.f.).

<https://barometrolaboralcr.com/fuerza-de-trabajo>. (s.f.).

<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/2021/procedimiento-de-fiscalizacion-en-costa-rica/>. (s.f.).

<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/2021/procedimiento-de-fiscalizacion-en-costa-rica/>. (s.f.).

https://contador.co.cr/descargas/?fbclid=IwAR22BuguzUojNJrOnpzWj_MurWC2sB5ydmNAyfnelfFvRjjCEfZujfOlfTk#39-342-wpfd-comunicados-ministerio-de-hacienda. (s.f.). *Colegio Contadores Privados CR*.

<https://investigaliacr.com/investigacion/marco-metodologico-de-investigacion/>. (2019).

<https://magnet.xataka.com/en-diez-minutos/paises-corruptos-mundo-recogidos-detallado-mapa>. (2022).

<https://puntojuridico.com/el-solve-et-repete-en-el-codigo-tributario-costarricense/>. (2016). *Punto Jurídico*.

<https://www.ccpa.or.cr/>. (s.f.).

<https://www.crhoy.com/nacionales/poder-judicial-fijo-salario-base-para-multas-y-sentencias-durante-2022/>. (Diciembre de 2021).

https://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/298064/que-es-el-alo-y-por-que-debe-preocuparnos?fb_comment_id=1062508477160673_4026220127456145. (s.f.).

<https://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/474282/hackeo-en-hacienda-se-complica>. (Abril de 2022). *Diario Extra*.

<https://www.elfinanciero.com.mx/economia/estos-son-los-paises-en-donde-los-que-mas-ganan-pagan-mas-impuestos/>. (2020).

<https://www.hacienda.go.cr/>. (s.f.).

<https://www.hacienda.go.cr/>. (s.f.).

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/14828-fundamento-legal-sanciones> *Fundamento legal sanciones*. (2021).

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/19-organigrama>. (s.f.).

<https://www.hacienda.go.cr/contenido/20-mision-vision-y-valores-institucionales>. (s.f.).

https://www.hacienda.go.cr/docs/61fbdc002a22d_tribvig.pdf. (s.f.).

https://www.hacienda.go.cr/docs/61fbdc002a22d_tribvig.pdf. (s.f.).

https://www.hacienda.go.cr/docs/622245333dddd_IngSimpEne22.pdf. (s.f.).

<https://www.larepublica.net/noticia/hackers-piden-10-millones-al-gobierno-de-costa-rica-por-informacion-del-ministerio-de-hacienda>. (Abril de 2022). *La República*.

Ley 7092 Impuesto sobre la renta. (2020).

Ley General de la Administración Pública ley No.6227. (1978).

Punto Jurídico . (2016). Obtenido de <https://puntojuridico.com/el-solve-et-repete-en-el-codigo-tributario-costarricense/>.

Reglamento de Procedimiento Tributario No.38277-H, del 7 de marzo de 2014. (s.f.).

SCIJ. (s.f.). Obtenido de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6239.

Glosario:

Administrado: es la persona física o jurídica, que tiene derechos y obligaciones ante el ente público.

Ente público: organizaciones del gobierno, entidades estatales, en este caso el Ministerio de Hacienda

Sujeto activo: en el ente acreedor del tributo, en este caso el Estado costarricense

Sujeto pasivo: es la persona física o jurídica obligada del pago del tributo, ósea el contribuyente o responsable.

Ministerio de Hacienda: institución rectora de la política fiscal costarricense, que busca la obtención y aplicación de los recursos públicos

NIIF: Normas internacionales de información financiera, promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB) y aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos, son un conjunto de normas generales de contabilidad universalmente aceptadas, de alta calidad, comprensibles, de acatamiento obligatorio, que exigen información comparable y transparente en la preparación de estados financieros de las personas físicas y jurídicas.
(<https://www.ccpa.or.cr/>, s.f.)

Contribuyente: son los obligados por deuda propia, las personas que están obligadas al pago del tributo.

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios

RPT: Reglamento de Procedimiento Tributario

IVA: Impuesto al Valor Agregado

Domicilio fiscal: lugar de localización de los sujetos pasivos, previamente declarado.

A.L.O.: Acto de Liquidación de Oficio, por el cual se crea un título ejecutivo a favor de Hacienda.

AT: Administración Tributaria

SB: Salario base

TFA: Tribunal Fiscal Administrativo

ANEXO

Entrevista:

1. ¿Qué medios tiene el contribuyente para aportar prueba ante los requerimientos de Hacienda, ante un proceso de fiscalización?
2. ¿Qué tipos de sanciones podría tener el administrado al final de una revisión fiscal?
3. ¿Podría tener un cierre de negocio el contribuyente y en qué momento?
4. ¿Cuáles serían los delitos por fraude a la Hacienda Pública y qué clase de pena tendrían?
5. ¿Cuáles son las facultades y deberes de la Administración Tributaria ante una inspección fiscal?
6. ¿Cuáles son los deberes formales del contribuyente ante el fisco?
7. ¿Podría decirme qué tipo de recursos puede presentar el administrado ante una inconformidad por lo resuelto y en qué momento los presenta?
8. ¿Qué puede hacer el administrado si le imponen un ALO (Acto de Liquidación de Oficio), en donde se vuelve el cobro en un título ejecutivo a favor de Tributación?
9. ¿Y qué sucedería si el contribuyente no puede pagar?
10. ¿Considera que el proceso de fiscalización es ágil y efectivo?
11. ¿Qué mejoras o cambios propondría en el proceso de fiscalización actual?

Nombre del entrevistado _____

Profesión: _____

Empresa donde labora: _____

Años experiencia: _____

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA
CENTRO DE INFORMACION TECNOLOGICO (CENIT)
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA LA CONSULTA, LA
REPRODUCCION PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA
DE LOS TRABAJOS FINALES DE GRADUACION

San José, 22 de junio de 2022

Señores:

Universidad Hispanoamericana


Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) Diego Bolaños Arroyo con número de identificación 4-0157-0509 autor del trabajo de graduación titulado: **PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA, Derechos del Administrado ante la Dirección General de Tributación de Costa Rica**, presentado y aprobado en el año 2022 como requisito para optar por el título de **GRADO ACADÉMICO DE LICENCIATURA EN DERECHO**; SI autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

De conformidad con lo establecido en la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos N° 6683, Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Cordialmente,



Cédula 4-0157-0509

Firma y Documento de Identidad