

# **Capítulo 3**

## **El marco jurídico tributario**

# Capítulo 3

## El marco jurídico tributario<sup>1</sup>

Eric Thompson<sup>2</sup>  
Ronald Garita<sup>3</sup>

### Resumen

*En este capítulo se presenta un panorama general de las características del marco jurídico tributario costarricense y se discute la influencia del mismo sobre el sistema tributario nacional y el cumplimiento de la función recaudatoria.*

*Los contenidos abordados cubren los ámbitos esenciales de esta estructura jurídica: la legislación tributaria general, la legislación que regula la tributación interna (Código de Normas y Procedimientos Tributarios y Leyes de Tributos) y la legislación aduanera vigente, que agrega a la normativa nacional, las normas regionales e internacionales.*

*La metodología básica del estudio consiste en el análisis comparativo e histórico de las normas (constitucionales, legales, reglamentarias) y de la jurisprudencia administrativa y judicial. Dada la amplitud del tema jurídico tributario y las limitaciones propias de la investigación, este análisis no pretende ser exhaustivo, sino ofrecer una perspectiva técnica para la discusión de los diferentes temas considerados.*

*Según Milka Casanegra (1990), en los países en vías de desarrollo, la política tributaria es la administración tributaria. En términos del contenido de este capítulo, esta frase puede expresarse así: el lenguaje formal de la política tributaria es el marco jurídico tributario, tanto en lo que concierne a la organización y a las facultades de la administración tributaria, como a la estructura formal de los tributos que conforman la estructura fiscal del país.*

*A la administración tributaria y a los contribuyentes les corresponde interpretar ese lenguaje. Muchas veces, los intérpretes le atribuyen diferentes significados y se debe recurrir a las instancias de revisión administrativa y judicial para dilucidar cuál es la política tributaria (o voluntad del legislador) subyacente en el texto normativo. El lenguaje*

---

1 Se agradece el aporte del Lic. José Antonio Saborío Carrillo en la investigación de jurisprudencia constitucional y administrativa. Se reconoce la participación de Lizbeth Espinoza Espinoza y Rosita Pérez Matamoros, funcionarias de la Contraloría General de la República, quienes colaboraron en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

2 Coordinador de la elaboración del capítulo y autor principal.

3 Autor de la sección sobre el marco jurídico aduanero.

*formal del marco jurídico tributario adquiere seguridad y certeza a través de la intervención de esas instancias administrativas y judiciales, que proponen sus respectivas interpretaciones para concretizar la interpretación dominante de la norma en Costa Rica, al día de hoy. Esta interpretación dominante puede ser vinculante, como ocurre únicamente con los fallos de la Sala Constitucional y los dictámenes de la Procuraduría General de la República ante consultas formales de la administración tributaria.*

*En la práctica, el contribuyente no es un intérprete imparcial y objetivo de este lenguaje, porque busca el significado que le ahorre más dinero. Mucha gente desearía contar con la máxima cantidad y calidad de bienes y servicios públicos, con la menor contribución posible de su parte. Por el contrario, la administración tributaria ha esgrimido un interés contrapuesto: interpretar parcialmente el lenguaje del marco jurídico tributario, para conseguir la mayor recaudación posible, sin tener que pasar por una modificación del mismo a través de reformas legales en el Congreso.*

*Pero las tendencias de la moderna administración tributaria consideran que esta debe ser una intérprete imparcial y estar dispuesta a hacer ajustes en el lenguaje formal con mayor rigor técnico y en forma oportuna. Además, debe monitorear los accidentes, imperfecciones y muletillas que el uso de este lenguaje ocasiona en los intérpretes-pagadores, a través de la medición estadística de los litigios, verdaderos termómetros de la interpretación del marco jurídico tributario.*

*La referencia cotidiana a la cultura tributaria es acertada en el sentido de que, si todos manejamos mejor el lenguaje formal del marco jurídico tributario, todos tendremos una mayor cultura tributaria. Puede haber ciudadanos con cultura tributaria que incumplan sus obligaciones, pero si la sociedad civil es "tributariamente culta" será mucho menos tolerante con el incumplimiento y apoyará un régimen de desincentivos y castigos financieros para los casos culposos y la aplicación de la pena de prisión para los incumplimientos dolosos y especialmente graves.*

*El estado de este lenguaje formal en el 2002 es sin duda mucho más avanzado y técnico que en 1990. Necesita afinamientos y mejoras importantes, pero la gran excusa de fines de los ochentas: No tenemos las facultades legales para cobrar bien los impuestos, ha sido superada. Por ello, debe ponerse un énfasis especial en consolidar los avances de la administración tributaria mediante la creación de la agencia nacional de recaudación. En este contexto, una de las principales asignaturas pendientes es la integración y homologación de*

*la tributación interna y la tributación aduanera. En otras palabras, que Tributación y Aduanas hablen esencialmente el mismo lenguaje formal. Esta homologación es clave para enviar un fuerte mensaje de incremento de riesgo al infractor.*

*Por último, ¿cómo contribuye el nivel de desarrollo del marco jurídico al comportamiento de la recaudación? ¿Qué porcentaje del incremento en la recaudación en un año dado corresponde a una mejora en la gestión tributaria y, más específicamente, a una mejora en el marco jurídico? No se dispone de una metodología que permita estimar esa contribución en forma precisa. Pero se podría afirmar que el incremento sostenido en la recaudación de los impuestos sobre la renta en los últimos años se debe, en buena parte, a las reformas del elenco de sanciones y a las nuevas normas de intereses por deudas tributarias incorporadas a través de la Ley 7900. Sin embargo, se necesitan estudios técnicos más sensibles para estimar la influencia positiva de las reformas al marco jurídico en el comportamiento de la recaudación de los principales tributos.*

*A continuación se resumen algunas de las recomendaciones que se formulan en este capítulo, con la idea de proporcionar una visión de conjunto sobre lo que sería un futuro marco jurídico tributario:*

*Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se debe incluir expresamente en el texto constitucional la enunciación de los principios de justicia tributaria material y formal, con el fin de fortalecer el equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.*

*Costa Rica no puede aislarse del contexto de la globalización, por lo tanto, el marco jurídico tributario deberá incorporar un componente importante de legislación supranacional. En la actualidad, resulta prioritaria la aprobación del CAUCA III, para consolidar el concepto de aduana moderna que se ha venido impulsando.*

*Los órganos de administración tributaria del Ministerio de Hacienda deben contar con un marco jurídico orgánico consistente y claro, ya sea por la vía de la ley orgánica o de la agencia nacional de recaudación; este último instrumento parece más adecuado para fortalecer el presupuesto y facilitar la integración de la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tributación. La definición del marco jurídico orgánico debe influir sobre la estructura del futuro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que no puede seguir siendo una combinación inconsistente de la ley orgánica de la administración tributaria de hacienda y la ley general de tributos nacionales y municipales.*

*En lo que respecta a la administración tributaria hacendaria, el proceso de homologación técnica entre el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de Aduanas resulta indispensable para garantizar una actuación integrada y coordinada en la gestión y fiscalización de los tributos nacionales. Una de las instancias claves de la homologación es la consolidación de un solo tribunal fiscal administrativo, que incluya salas especializadas en materia aduanera, las que actualmente dependen del Tribunal Aduanero Nacional.*

*Los litigios tributarios constituyen la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario. En este capítulo, se evidencia la necesidad de que la administración tributaria de Hacienda establezca un sistema de indicadores permanentes que permitan monitorear el valor agregado de las instancias administrativas y judiciales en la revisión de los actos de determinación de obligaciones tributarias. Este sistema podría incluso retroalimentar la preparación de los proyectos de ley que procuran solucionar las inconsistencias y los defectos del marco jurídico tributario. Además, es indispensable como insumo para el desarrollo de una metodología técnica que permita cuantificar la contribución de las mejoras al marco jurídico respecto al incremento en la recaudación y al descenso en las variables de incumplimiento de las obligaciones tributarias.*

## **1. INTRODUCCIÓN**

En este capítulo se presenta un panorama general de las características del marco jurídico tributario costarricense y se discute la influencia del mismo sobre el sistema tributario nacional y el cumplimiento de la función recaudatoria.

Los contenidos abordados cubren los ámbitos esenciales de esta estructura jurídica: la legislación tributaria general, la legislación que regula la tributación interna (Código de Normas y Procedimientos Tributarios -CNPT- y Leyes de Tributos) y la legislación aduanera vigente, que agrega a la normativa nacional, las normas regionales e internacionales.

La metodología básica del estudio consiste en el análisis comparativo e histórico de las normas (constitucionales, legales y reglamentarias) y de la jurisprudencia administrativa y judicial. Dada la amplitud del tema jurídico tributario y las limitaciones propias de la investigación, este análisis no pretende ser exhaustivo, sino ofrecer una perspectiva técnica para la discusión de los diferentes temas considerados.

## **2. MARCO CONCEPTUAL**

A continuación se exponen los conceptos básicos que orientan los contenidos de este capítulo; el marco conceptual es aplicable por igual a la dimensión jurídica de tributación interna y de tributación aduanera.

### **2.1 La legitimidad de la función recaudatoria**

La función esencial del sistema tributario es recaudar los recursos necesarios para financiar el gasto generado por la actividad estatal. Pero esta función recaudatoria no es absoluta ni arbitraria, ya que tiene que respetar los derechos del contribuyente y del régimen de propiedad privada que son pilares fundamentales en un Estado de derecho democrático. La legitimidad y la justicia de la función recaudatoria han condicionado el desarrollo del sistema tributario a través de la historia.

### **2.2 El sistema tributario y su marco jurídico**

El sistema tributario se basa en la interacción permanente de tres variables: la estructura tributaria (el elenco de tributos que cubre diversas manifestaciones económicas), la administración tributaria (entidad encargada de gestionar su recaudación en favor de la hacienda pública) y el marco jurídico tributario (la concreción, en los diversos niveles del ordenamiento jurídico, de las normas que rigen la cobertura y aplicación de cada tributo y las potestades y funciones de la administración tributaria para asegurar su recaudación, así como la interpretación de esas normas por parte de las instancias administrativas y judiciales competentes). Por lo tanto, el desarrollo integral del sistema tributario depende del desarrollo y mejoramiento del marco jurídico para poder alcanzar mejores resultados en cuanto a su esencial fin recaudatorio.

### **2.3 Relación entre el marco jurídico, el cumplimiento voluntario y la litigiosidad**

Para medir la eficiencia del marco jurídico tributario se debe aplicar la variable del *cumplimiento voluntario*. Esta noción se refiere a la propensión del contribuyente a cumplir adecuada y oportunamente con sus obligaciones tributarias materiales (cálculo exacto del tributo) y formales (declaraciones, facturación, etc.) de manera espontánea y voluntaria, sin la intervención correctiva de la administración tributaria. El análisis de esta variable permite poner a prueba el nivel de desarrollo y eficiencia del marco jurídico y, en general, de todo el sistema tributario, pues nuestro país siguió la tendencia dominante

en el siglo XX de utilizar la *autoliquidación* o *autodeterminación*, como columna vertebral del funcionamiento del sistema. La autoliquidación implica que los tributos se recaudan a través del cálculo y el pago hechos por el propio sujeto pasivo, de forma que la administración tributaria concentra sus esfuerzos fiscalizadores en los pocos sujetos que incumplen sus obligaciones y no en los que cumplen correctamente con ellas.<sup>4</sup> Este método requiere que los sujetos pasivos conozcan e interpreten claramente el marco jurídico tributario, a fin de que comprendan y apliquen las reglas del juego y estén al tanto de las posibles consecuencias negativas de su incumplimiento. Las debilidades e inconsistencias del marco jurídico tributario complican y dificultan la autoliquidación y afectan la variable del cumplimiento voluntario. En otras palabras, las inconsistencias en la construcción técnica del marco jurídico tributario envían señales que estimulan el incumplimiento y desincentivan el cumplimiento espontáneo por parte de los sujetos pasivos.

El marco jurídico tributario es una variable clave en la generación de la *sensación de riesgo* del contribuyente y esa sensación de riesgo, probablemente, es un acicate mucho más fuerte que las consideraciones éticas. Si el objetivo primordial de la administración tributaria es incentivar el cumplimiento voluntario y desincentivar el incumplimiento, el marco jurídico se convierte en el acelerador o el freno de este objetivo, dependiendo de la calidad técnica de su diseño y de las prácticas de aplicación por parte de sus intérpretes, ya sean contribuyentes, funcionarios de la administración tributaria o jueces.

Es conveniente deslindar dos tipos de incumplimiento de obligaciones tributarias: el incumplimiento involuntario y el incumplimiento voluntario. Constituyen incumplimiento involuntario aquellas situaciones en las que las normas son poco claras o contienen ambigüedades o contradicciones que generan errores de interpretación por parte de los sujetos pasivos, los cuales encajarían típicamente en la figura de error de derecho.

El incumplimiento voluntario se refiere a las situaciones en las que las normas permiten una interpretación clara, pero que no son acatadas por los sujetos pasivos. En esta categoría es posible distinguir dos fenómenos:

---

4 Como se verá más adelante, el sistema de autoliquidación no se ha consolidado plenamente.

- El incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica: El sujeto pasivo toma una decisión fiscal contraria a la ley y plantea en un litigio una objeción jurídica de fondo contra la norma concreta, situación típica en los litigios contencioso-administrativos y constitucionales relacionados con materia tributaria.
- El incumplimiento voluntario sin objeción jurídica: El sujeto pasivo incumple la norma por una variedad de causas que oscilan entre la simple ignorancia de la ley tributaria hasta la actitud dolosa que culmina en un fraude fiscal.

La administración tributaria, para desincentivar el incumplimiento, debe asumir el reto de prevenir y reducir estas situaciones, mediante las siguientes medidas:

- El incumplimiento involuntario, perfeccionando el marco jurídico tributario mediante la eliminación de inconsistencias, contradicciones y ambigüedades.
- El incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica, armonizando las diferentes normas legales, reglamentarias, resoluciones generales, directrices y circulares, con la voluntad del legislador y la jurisprudencia del intérprete constitucional.
- El incumplimiento voluntario sin objeción jurídica, a través de la promoción y difusión del marco jurídico tributario en la sociedad civil y de la eficiencia en la detección, fiscalización y sanción de las diversas formas de incumplimiento, en especial, las que tienen la tipología de fraude fiscal.

La categoría de *incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica* tiene un efecto saludable para el marco jurídico y para el sistema tributario en general: el control de calidad y de legitimidad.

El fenómeno de la *litigiosidad*, entendido como el cuestionamiento de los actos administrativos por parte de los sujetos de la relación tributaria a través de los recursos correspondientes, tiene un componente ineludible: el cuestionamiento de fondo sobre la consistencia, coherencia y claridad de las normas que componen el marco jurídico tributario. Esta discusión de fondo siempre estará referida a los dos intereses en pugna: la pretensión del sujeto pasivo de disminuir su carga tributaria y el interés de la administración tributaria de incrementar la carga sin recurrir a reformas legales.



Un marco jurídico tributario que le garantice al sujeto pasivo instancias de discusión suficientes e imparciales, con funcionarios y jueces técnicamente idóneos y procedimientos que tutelen en forma adecuada el derecho de defensa, permite garantizarle a ese sujeto y a toda la sociedad civil, la sensación de que el sistema tributario es *justo*.

La percepción que tengan los diversos estamentos de contribuyentes (grandes empresas, profesionales independientes y asalariados) sobre la *justicia* del marco jurídico tributario, puede ser una variable aún más poderosa que la *sensación de riesgo* para generar situaciones de incumplimiento voluntario. Ciertamente hay casos planteados por empresas o particulares, sobre todo en el ámbito constitucional, en donde es obvio que la *sensación de injusticia* genera una actitud de *rebeldía tributaria* que rebasa la presión que representan los costos económicos del eventual incumplimiento.

La litigiosidad tiene importantes efectos recaudatorios, no sólo con respecto a los ajustes de obligaciones tributarias del litigante, sino también con relación al universo de sujetos pasivos que se encuentran en una situación similar. También tiene importantes efectos en cuanto a la percepción de legitimidad y de justicia del sistema tributario, lo que incide en forma determinante en los niveles de cumplimiento voluntario en armonía con el método de autoliquidación.

Por todo lo expuesto, analizar el fenómeno de la litigiosidad tributaria es muy importante, ya que constituye un termómetro de las variables de cumplimiento voluntario y las diversas categorías de incumplimiento y, en consecuencia, un prisma del control de calidad del marco jurídico tributario que revela el grado de observancia de la administración tributaria en su aplicación cotidiana. En la medida en que este control de calidad se refleje en una mayor eficiencia del marco jurídico, se fortalecerá el sistema tributario y se obtendrá una mayor recaudación y una legitimidad más consolidada en la sociedad civil.

### **3. LEGISLACIÓN GENERAL TRIBUTARIA**

#### **3.1 Marco jurídico constitucional**

La Constitución Política de 1949 incluye varios artículos que en forma expresa o tácita soportan principios de justicia tributaria, en una dimensión tanto *material* (magnitud, incidencia y distribución de la imposición) como *formal* (seguridad jurídica, debido proceso y creación legítima de la ley tributaria). Hay artículos que vehiculizan estos principios y facilitan que la Sala Constitucional pueda tutelarlos, por medio del conocimiento de recursos de amparo, acciones de inconstitucionalidad y emisión de consultas preceptivas de constitucionalidad.<sup>5</sup>

##### **3.1.1 La evolución de la jurisprudencia constitucional en la última década**

La creación de la Sala Constitucional, en 1989, influyó decisivamente en el desarrollo del moderno marco jurídico tributario en Costa Rica. La preocupación de las autoridades tributarias por eventuales roces con el texto o los principios constitucionales fue creciendo gradualmente, a medida que los fallos de la Sala Cuarta fueron delimitando los alcances de la potestad tributaria en el diseño de los tributos o las facultades del fisco en sus relaciones con los contribuyentes. Algunos especialistas han señalado que los primeros años de la Sala Cuarta fueron los más fructíferos, en una línea jurisprudencial que frenaba las arbitrariedades del poder estatal y consolidaba derechos y garantías del ciudadano. En los últimos años, hay la sensación de que la Sala ha limitado su intervención ante el abrumador volumen de trabajo que representan los recursos de amparo.<sup>6</sup> En la actualidad hay un alto riesgo de que el punto de discordia desarrollado en un recurso de amparo en materia tributaria no pase de ser considerado de *mera legalidad*, método según el cual la Sala remite al quejoso a discutir su objeción jurídica en la lenta jurisdicción contencioso-administrativa.

Sin embargo, esta situación no impide reconocer que el aporte jurisprudencial de la Sala Cuarta en estos años ha sido decisivo para que principios de justicia tributaria sean aplicados incluso a pesar de una falta de mención expresa en el texto normativo. El legislador ha

---

5 Existen varios artículos constitucionales atinentes que tienen múltiples aplicaciones en todo el ordenamiento jurídico nacional y no sólo en el marco jurídico tributario: Artículos 11, 18, 23, 24, 27, 30, 31, 33, 34, 36, 39, 40, 41, 42, 45, 46, 50, 121(11-13), 140(7).

6 *Ibidem*.

recibido claras señales de prevención en cuanto al diseño de normas con vicios de inconstitucionalidad potenciales, y el Ministerio de Hacienda ha tenido que avocarse, aunque todavía en forma poco sistemática, a realizar un estudio de *factibilidad constitucional* previo a la presentación de un proyecto de ley al Congreso, como ocurrió en el caso del Proyecto de la Ley 7900<sup>7</sup>.

Algunas de las sentencias más importantes de la Sala sobre materia tributaria son bastante recientes, lo que es muestra de un proceso de debate permanente. Una hipótesis sobre la jurisprudencia de la Sala en materia tributaria es que hay una cierta cautela al conocer sobre los potenciales vicios de inconstitucionalidad en normas referidas a los principales tributos del sistema<sup>8</sup> o a las facultades de la administración tributaria. Un tribunal constitucional no puede abstraerse de las consideraciones sobre política tributaria y el impacto de su decisión en las finanzas públicas al momento de hacer una valoración jurídica. La práctica de votar primero y redactar el fallo después subraya la importancia de factores extra-jurídicos en la toma de la decisión colectiva de los magistrados, tanto en lo que respecta a acciones de inconstitucionalidad como en cuanto a los recursos de amparo. En este contexto, se podría proponer otra hipótesis: los casos en los que la Sala ha anulado normas tributarias se refieren, por lo general, a tributos de menor peso relativo en la recaudación<sup>9</sup> jurisprudencia tan significativa como la anulación de varios tributos a casinos o de un tributo previamente derogado, como el impuesto al activo de las empresas, ilustra esta hipótesis. Por el contrario, el declarar *sin lugar* diversos casos presentados en contra del Impuesto General sobre las Ventas, Impuestos Selectivos al Consumo y la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta, demuestran que los tributos de alta recaudación son más fuertes a la hora de soportar los embates del cuestionamiento constitucional, con independencia de los aspectos estrictamente técnico-jurídicos.

---

7 Véase el artículo de Bernardo Baruch: Estudio del Proyecto de Ley: Reforma a la Ley de la Jurisdicción Constitucional. *ustitia*, No 79 (año 7): 13-16.

8 Sólo en cuatro ocasiones se ha declarado la inconstitucionalidad de normas correspondientes a impuestos "altamente recaudatorios" y en esos casos la fundamentación de la declaratoria se centró en la violación de principios constitucionales formales y no de principios de justicia constitucional tributaria material.

9 De un total de sesenta y cuatro acciones de inconstitucionalidad que la Sala ha declarado con lugar, sesenta corresponden a normas tributarias con poco potencial de recaudación.

### **3.1.2 Influencia de la jurisprudencia constitucional en las reformas tributarias**

La influencia de la jurisprudencia de la Sala ha sido decisiva en la transformación del marco jurídico tributario en la década de los noventas y el inicio de este nuevo siglo. El Ministerio de Hacienda tiene un reto pendiente: consolidar mecanismos de estudio sistemático y permanente de derecho constitucional tributario, tanto para analizar la factibilidad constitucional de una reforma legal, como para propugnar reformas del texto constitucional que afecten las mejoras en la estructura tributaria o en las facultades de la administración tributaria y por ende, el potencial recaudatorio del sistema. Este esfuerzo proactivo no debe perder de vista la necesidad de legitimación del sistema tributario dentro de un Estado de derecho y de un régimen democrático y de protección a la propiedad privada.

A continuación, se mencionan algunas muestras representativas de la gran influencia que ha tenido la Sala en la evolución del marco jurídico tributario:

- La necesidad de autorización judicial para consultar información de trascendencia tributaria diferente a los libros contables y sus anexos, limita la pretensión del fisco de acceder directamente a la información por simple requerimiento administrativo.
- La jurisprudencia de la Sala sobre la posibilidad de diseñar multas administrativas que tengan como unidad de medida el salario base de un oficinista, ha condicionado el diseño del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- La sentencia de la Sala sobre la anulación de la multa de seis salarios base para quienes omitan presentar su declaración, condujo a la urgente reforma integral del Título III del citado Código mediante la Ley 7900 de 1999.
- No se podrá diseñar un impuesto como el impuesto al activo de las empresas, por considerarlo potencialmente confiscatorio.
- El reciente debate sobre la obligatoriedad del giro de los destinos específicos previstos en leyes de impuestos provoca la urgente necesidad de una ley que elimine esos destinos para fortalecer el principio presupuestario de Caja Única y prevenir la volatilidad del criterio dominante en la Sala.
- El aval de potestades fiscalizadoras de la Dirección General de Aduanas con posterioridad a la aceptación de la póliza de

desalmacenaje, lo que resulta clave para la consolidación del concepto de aduana moderna.

La decisiva influencia de la Sala en el desarrollo del sistema tributario demuestra que pretender asignarle un rol estrictamente jurídico es insuficiente, ya que ostenta, quiérase o no, la condición de protagonista de primera línea en la evolución de la política tributaria y fiscal del país. Y en el ejercicio de dicho rol, debe ser muy celosa de su función garantizadora de que el sistema tributario sea armónico respecto a los cánones constitucionales y no al contrario, es decir, que se fuercen los principios y normas constitucionales a conveniencia de la *razón de estado* del fisco.

### **3.2. Marco jurídico de la estructura orgánica de la administración tributaria**

La administración tributaria hacendaria está constituida por los órganos adscritos al Ministerio de Hacienda que ostentan funciones de administración tributaria en la normalización, gestión, fiscalización y recaudación de los tributos de cobertura nacional. En esta sección se analiza la problemática que genera la carencia de un marco jurídico integrado para estos órganos de la administración tributaria.

#### **3.2.1 Falta de una ley orgánica del Ministerio de Hacienda**

Aunque resulte extraño, no hay una ley orgánica del Ministerio de Hacienda. Una posible razón histórica es que la Constitución vigente incluye el Título XIII dedicado a la Hacienda Pública, el cual prevé órganos como la Dirección de Presupuestos Públicos y la Tesorería Nacional, que tienen rango constitucional. Los órganos de la administración tributaria fueron creados por leyes distintas. El Ministro de Hacienda tiene jerarquía administrativa sobre todos los órganos de la administración tributaria adscritos por presupuesto al Ministerio de Hacienda<sup>10</sup>; esta autoridad no ha sido judicialmente cuestionada. La existencia de leyes y normas constitucionales dispersas que regulan los diversos órganos hacendarios, las regulaciones materiales y formales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la autoridad jerárquica del Ministro de Hacienda regulada por la Ley General de Administración Pública son

---

10 A excepción del Tribunal Fiscal Administrativo y del Tribunal Aduanero Nacional, en su condición de órganos con desconcentración máxima.

los factores que han permitido que este ministerio cumpla con sus funciones sin contar con un instrumento legal integrador como lo es la Ley Orgánica.

### **3.2.2 *Dispersión de las normas orgánicas de las direcciones de tributación, de aduanas y de hacienda***

El órgano que rige la administración tributaria hacendaria es la otrora Dirección General de Tributación Directa, denominada ahora Dirección General de Tributación. El adjetivo *Directa* era una referencia histórica al hecho de que su creación, en 1917, estuvo orientada a la administración de dos impuestos *directos*: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Territorial. La eliminación de este calificativo implica el reconocimiento de la variada clase de tributos que recauda Tributación, entre ellos, impuestos clásicamente *indirectos*, como el general sobre ventas o los selectivos al consumo.

La Dirección General de Aduanas tiene una larga historia, que se inicia con las reformas impulsadas por Braulio Carrillo en la segunda mitad del siglo XIX. En la época moderna, se destaca su desarrollo durante los años sesenta, a través del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), una normativa adscripta al modelo proteccionista y de sustitución de importaciones de la CEPAL. La Dirección General de Hacienda fue creada en 1962 mediante ley especial,<sup>11</sup> con la función de ser el *órgano superior* de la administración tributaria hacendaria y el asesor del Ministro de Hacienda y de la Asamblea Legislativa en política fiscal. Esta pretensión de ser el órgano que impulsara una labor armónica entre la Dirección General de Tributación Directa y la Dirección General de Aduanas no se pudo consolidar en la práctica, salvo raras excepciones; por el contrario, asumió funciones operativas como la Oficina de Cobros Judiciales y el Departamento de Exenciones, que distorsionaron su razón de ser original. En la actualidad, la dispersión de las normas orgánicas es evidente:

- La Dirección General de Tributación se rige por el CNPT.
- La Dirección General de Aduanas se rige por la Ley General de Aduanas, el CAUCA II y, en forma supletoria, por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.<sup>12</sup>

---

11 Ley 3022 del 27 de agosto de 1962.

12 Como se verá posteriormente, esta aplicación supletoria del CNPT ha sido cuestionada en algunos casos.

- La Dirección General de Hacienda se rige por la Ley 3022 y otras leyes especiales, como la Ley 7293, que en su artículo 38 reitera la pretensión histórica de convertirla en el órgano superior de la administración tributaria, pretensión que nunca se consolidó en la práctica. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios también es aplicable en forma supletoria.

### **3.2.3 Facultades del Ministro de Hacienda y del Viceministro de Ingresos**

El despacho del Ministro de Hacienda ostenta las facultades jerárquicas establecidas en la Ley General de la Administración Pública, además de menciones expresas en leyes especiales. Es interesante destacar que, aunque el CNPT no regula la relación jerárquica entre el despacho del Ministro y la administración tributaria, en el artículo 165 admite por vía de excepción una participación jerárquica que condiciona la interposición de un juicio contencioso de lesividad por parte del fisco a la autorización escrita del despacho del Ministro, tratándose de tributos a favor del Poder Central. En el pasado, el Tribunal Fiscal Administrativo se ha declarado incompetente para conocer una excepción de incompetencia en contra del Director General de Tributación Directa por supuestos vicios de nombramiento, remitiendo el caso al jerarca administrativo del Ministerio de Hacienda.<sup>13</sup>

El Viceministerio de Ingresos es una figura que fue instaurada brevemente en la administración Carazo Odio (1978-1982) y restaurada en 1994 por la administración Figueres Olsen, mediante una reforma a la Ley General de Administración Pública que define su competencia como titular de la *Sección de Ingresos y Recursos Financieros*.<sup>14</sup> En otras palabras, tiene competencia sobre los ingresos tributarios y los ingresos por endeudamiento interno o externo; la iniciativa legal del diputado Soto Zúñiga tiene como antecedente una sugerencia del Informe Tanzi (Tanzi, 1990:31).

Históricamente ha habido la presunción de que, en virtud de las amplias facultades jerárquicas de la LGAP, el viceministro de ingresos podría emitir directrices de acatamiento obligatorio para los órganos

---

13 Resolución 179-94 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo del 26 de mayo de 1994.

14 Ley 7444 del 2 de noviembre de 1994, Ley de Adición del numeral 5 al artículo 47 de la Ley General de Administración Pública.

citados y adscritos a su autoridad. Sin embargo, queda latente la reserva potencial de que hay funciones que, por razones de idoneidad técnica, están exclusivamente reservadas a los órganos de la administración tributaria hacendaria descritos, que no pueden ser ejercidas bajo las directrices de un órgano político. Este planteamiento contrasta con el argumento de que, desde hace varios años, los directores generales han sido puestos de confianza seleccionados por el despacho del Ministro y sujetos a su autoridad jerárquica, ratificada con la creación del despacho del Viceministro de Ingresos.

### **3.2.4 Propuestas de cambio en la estructura orgánica de la administración tributaria**

La carencia de un marco jurídico integrado ha fomentado algunas prácticas y situaciones que impiden o podrían obstaculizar la consolidación de una administración moderna y acorde con los estándares internacionales. No se debe mantener esta situación de falta de un marco jurídico integrado para la administración tributaria hacendaria; hay dos opciones básicas para una potencial reorganización:

- *La posición integracionista y centralista:*  
Consiste en la promulgación de una ley orgánica del ministerio de Hacienda que permita reorganizar la administración tributaria hacendaria sobre la base de una interrelación orgánica, la estandarización de procesos en armonía con los aspectos de especialización y una definición más clara del rol estratégico del despacho del Ministro y el Viceministro de Hacienda en la formulación de la política tributaria y fiscal.
- *La posición integracionista y autonomista:*  
Consiste en la creación de una agencia o servicio nacional de recaudación a través de una ley que integre los órganos de la administración tributaria sobre las bases mencionadas en el párrafo anterior. El concepto de Agencia ubicaría al jerarca del Ministerio de Hacienda y al Viceministro de Ingresos como presidente y miembro de una junta directiva encargada de emitir las políticas y directrices generales de la Agencia y administrada bajo la supervisión de un gerente o intendente. La Agencia podría ser un órgano con desconcentración máxima del Ministerio de Hacienda e incluso constituirse en una institución autónoma o empresa pública. Esta tesis parte de la premisa de que la Agencia permita un fortalecimiento presupuestario significativo, tanto en el volumen de recursos como en la ejecución presupuestaria y un régimen salarial diferenciado.



El autor de este estudio ha sido un defensor permanente de la idea de la Agencia porque cabe esperar que una estructura legal y administrativa autónoma, o al menos razonablemente desligada del funcionamiento tradicional del Ministerio de Hacienda, podría imprimirle un ritmo más acelerado e intenso a la modernización de la administración tributaria.

La Comisión de Exministros de Hacienda, nombrada por el Poder Ejecutivo en el año 2001, produjo un informe denominado *Agenda Fiscal para el Desarrollo*, en el que incluye la creación de la Agencia Nacional de Recaudación como una de las reformas estructurales necesarias para fortalecer la eficiencia recaudatoria y como alternativa para enfrentar reformas estructurales a los principales impuestos propuestos, idea que fue desarrollada en el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.

Esta propuesta resulta muy significativa, porque implica el reconocimiento de que consolidar la modernización de la administración tributaria pasa por una reestructuración de su marco jurídico orgánico que apunte los esfuerzos realizados en pro de una mejor gerencia institucional.

### **3.3 Marco jurídico tributario internacional**

La interrelación entre la legislación nacional y las fuentes de derecho internacional han sido un denominador común en el área aduanera, debido a influencias tan importantes como el proceso de integración centroamericana, la estandarización de las normas aduaneras internacionales y la promoción de la liberalización comercial, que resultó un motor de la modernización aduanera en todo el mundo. Cabe señalar que cualquier reforma en materia aduanera está condicionada por una serie de obligaciones centroamericanas e internacionales suscritas por Costa Rica.

En este contexto, la pregunta esencial sería por qué el sistema de tributación interna costarricense no ha tenido las mismas influencias ni se ha consolidado un conjunto de normas de rango superior a la ley nacional que regule los tributos internos o las facultades de la administración tributaria. Probablemente, la respuesta resida en factores tales como la ausencia del mercado objetivo de promoción de intercambio comercial y el incipiente proceso de integración centroamericana en el área de tributación interna, en el que gravita el tradicional escepticismo costarricense hacia una cesión mayor de soberanía a una entidad supranacional centroamericana. Si bien ha habido iniciativas técnicas de las instancias de integración -

particularmente de la Secretaría de Integración Centroamericana (SIECA) – tales como la homologación de las bases imponibles de los impuestos indirectos desde 1992 o la formulación de un Proyecto de Código Tributario Centroamericano en 1997, todavía no han trascendido a un nivel de consenso político regional.

En el caso centroamericano hay condiciones potenciales que permitirían un fortalecimiento del proceso de unificación fiscal, como la progresiva dolarización de las economías, la consolidación de una red de tratados de libre comercio con el resto del hemisferio, la configuración de una zona libre hemisférica por medio del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) y la carencia de potestades tributarias estatales o provinciales que dificulten la aprobación de la legislación fiscal. El desarrollo aduanero centroamericano, imbuido del proceso de integración, sirve de especial referente, tanto en sus aciertos como en sus errores, a efectos de concretar una agenda de integración fiscal más ambiciosa.

En el área de tributos internos, esta agenda debe llevar al país a la discusión de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) estandarizado para todos los países de la región. En este sentido, la evolución del IVA de la Unión Europea marca una pauta y una alternativa técnica con años de prueba en la práctica. Sin embargo, en este caso, se trata de un IVA estandarizado, con una base imponible homologada, y no de un IVA centroamericano destinado a financiar entidades comunitarias.

En Costa Rica, la dimensión internacional de la imposición a la renta se ha circunscrito a un Convenio de Intercambio de Información con Estados Unidos de América<sup>15</sup> y dos convenios para evitar la doble imposición suscritos con Alemania<sup>16</sup> y Rumania,<sup>17</sup> que aún no han sido ratificados por la Asamblea Legislativa.

El Ministerio de Hacienda ha reconocido el uso gradual del convenio con los Estados Unidos de América, que ha sido esencial para prevenir que se catalogue al país como *paraíso fiscal* en la lista de la

---

15 Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre el gobierno de Costa Rica y el gobierno de los Estados Unidos de América, ratificado por la Asamblea Legislativa mediante la Ley 7194 del 9 de agosto de 1990.

16 Convenio entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar la Doble Imposición en Materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito el 25 de enero de 1993. Su ratificación está condicionada a la aprobación del proyecto de ley No 13003 en la Asamblea Legislativa.

17 Convenio entre el gobierno de Costa Rica y el gobierno de Rumania para evitar la doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el capital, suscrito el 12 de julio de 1991.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), al permitir un grado importante de fiscalización cruzada. El provecho que Costa Rica puede derivar de este convenio es limitado, en virtud de la vigencia del principio de territorialidad:

*Hoy mismo, mediante el Convenio de Intercambio de Información con los (EEUU) la Administración costarricense recibe rutinariamente reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación por el criterio de territorialidad. (Ministerio de Hacienda, 2002:11-12).*

El principio de territorialidad desincentiva la conformación de una red de tratados para prevenir la doble imposición y limita la cobertura de la soberanía fiscal en términos de la imposición sobre la renta.

La OCDE se ha convertido en la punta de lanza de los esfuerzos de los países desarrollados por combatir la competencia fiscal desleal o nociva representada por los *paraísos fiscales*. Uno de sus principales objetivos es la generalización del principio de renta mundial en los países en vías de desarrollo y la suscripción de tratados tributarios internacionales para desestimular las maniobras de las empresas mediante operaciones transnacionales. Este enfoque contrasta con la preocupación de países en desarrollo de que la adopción de renta mundial desincentive la atracción de inversión extranjera.

El reciente Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, preparado por el Ministerio de Hacienda, como respuesta técnica a las recomendaciones de la Comisión de Exministros, plantea la necesidad y conveniencia de que Costa Rica cambie su sistema tributario al amparo del principio de renta mundial. La exposición de motivos del Proyecto sugiere que, para minimizar el impacto negativo de este cambio, se adopten normas anti-elusión y convenios con los países de la región centroamericana que eviten la doble imposición y fortalezcan los mecanismos de intercambio de información entre las administraciones tributarias (Ministerio de Hacienda, 2002:12-13).

Una de las críticas más persistentes a la propuesta de pasar a un sistema de renta mundial es la incapacidad de la administración tributaria. En el Proyecto citado, el Ministerio de Hacienda apuesta a la creación de la Agencia Tributaria como la variante que garantizará los recursos necesarios para acometer la transición hacia este nuevo criterio de imposición. De ahí puede concluirse que la viabilidad del cambio del principio de territorialidad hacia renta mundial depende de la posibilidad de demostrar la administrabilidad de la reforma, junto a variables claves como el potencial recaudatorio y la certeza de que no constituirá un desincentivo para la atracción de inversión

extranjera hacia Costa Rica. Por lo tanto, la discusión de esta reforma vuelve a poner en evidencia la tensión entre las propuestas teóricas y las consideraciones prácticas.

### **3.4 Conclusiones y recomendaciones sobre legislación tributaria**

#### **3.4.1 Conclusiones**

En primer término hay que destacar la contribución de la Sala Constitucional, que ha delineado principios de justicia tributaria material, a pesar de que no se mencionan en forma expresa en el texto constitucional. La Sala no sólo atiende criterios jurídicos, sino que hace una valoración de oportunidad y conveniencia, lo que influye en el hecho de que las normas tributarias anuladas se refieren preferentemente a tributos de menor peso relativo en la recaudación. Su ambivalente línea jurisprudencial sobre la obligatoriedad o discrecionalidad del giro de los destinos específicos de tributos nacionales evidencian su condición de protagonista de primera línea en la evolución de la política tributaria y fiscal en Costa Rica.<sup>18</sup>

La Sala Constitucional ha sido una defensora activa de la Reserva de Ley Flexible, concepción que se basa en el temor de que la restricción a la delegación reglamentaria de exenciones y tarifas genere situaciones traumáticas en las finanzas públicas, ante la imposibilidad política de reformar las leyes tributarias. Por otra parte, ha enviado claras señales al Poder Ejecutivo en el sentido de respetar la seguridad jurídica y la irretroactividad, en perjuicio de las nuevas leyes tributarias. Ha sido muy cuidadosa en la justificación de las exenciones e incentivos tributarios como respetuosa del principio de igualdad tributaria, en tanto la aparente desigualdad tributaria propenda a una mayor igualdad socioeconómica. En contraste, ha mostrado mucha cautela respecto a abrir la Caja de Pandora de potenciales desigualdades aplicables a categorizaciones para aplicar tarifas diferenciadas sobre la renta y a tarifas de impuestos indirectos diferenciadas para mercancías competitivas entre sí.

En lo que respeta a la intensidad del gravamen a través del prisma de la capacidad económica, la Sala ha marcado la frontera de la no confiscatoriedad, ha tolerado la doble y múltiple imposición en tanto

---

18 Con su último Voto sobre el tema la Sala restaura el criterio de discrecionalidad del giro en beneficio del Poder Ejecutivo.

no se traspase dicha frontera y ha aceptado la existencia de un mínimo vital no gravable, cuando no hay capacidad de contribución.

En cuanto al Debido Proceso, ha sido fiel garante del Derecho de Petición y Pronta Respuesta, que es ignorado con frecuencia por la lentitud de la administración tributaria.

En materia sancionatoria, la Sala ha sido innovadora, al establecer que el cierre de negocios puede ser desaplicado cuando su ejecución implica la violación de los derechos constitucionales de terceros. Aún está pendiente la tarea de concretizar, en el área penal tributaria y aduanera, las garantías penales que deben observar los funcionarios de tributación desde el comienzo de una auditoría fiscal.

Por todo lo expuesto, queda claro que la historia del marco jurídico tributario tiene dos épocas claramente delimitadas: antes y después de la creación de la Sala Constitucional; por otra parte, su futuro depende en alto grado de la evolución de la misma jurisdicción.

Uno de los principales obstáculos para que el marco jurídico tributario contribuya al cumplimiento de los objetivos recaudatorios es la falta de un marco jurídico orgánico, ya que la dispersión de las normas y el distanciamiento entre los principales órganos administrativos atentan contra la eficiencia y la eficacia de la gestión tributaria.

Para prevenir y atacar situaciones anómalas tales como las prácticas de subfacturación o los abusos con los Certificados de Abono Tributario se requiere un nivel alto de coordinación de la administración tributaria y no lo que ha ocurrido: que la estructura feudal imperante genere dudas sobre las competencias asignadas y complique la interacción y el trabajo en equipo de los diferentes órganos. Esta dispersión es una deficiencia estructural de la administración tributaria costarricense que limita su potencial recaudatorio.

La alternativa de la Agencia Nacional de Recaudación podría ser muy útil para facilitar y acelerar la integración y homologación de los órganos de la administración tributaria, en contraste con la opción de la Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda, que si bien solucionaría la dispersión normativa, al depender jerárquicamente del despacho del Ministro resultaría insuficiente para impulsar el paradigma de la integración que tiende a imponerse en el ámbito internacional. Costa Rica no es una isla y su sistema tributario debe responder al

contexto internacional y a mecanismos tributarios supranacionales. En el área aduanera ha habido un marcado desarrollo de la normativa tributaria supranacional y hay dos retos a corto plazo: la aprobación del CAUCA III y de la Unión Aduanera Centroamericana, un proyecto de gran importancia al cual el país se está integrando con retraso.

En cuanto a tributación interna, la instauración del principio de renta mundial y la opción de consolidar un Impuesto al Valor Agregado con bases imponibles estandarizadas en toda la región son temas importantes en la agenda futura. La propuesta de renta mundial del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal implica un profundo análisis de costo-beneficio, en donde variables como la atracción de inversión extranjera, la administrabilidad y el impacto recaudatorio serán fundamentales para que se tome la decisión política o se posponga para otra fase de la reforma tributaria.

### **3.4.2 Recomendaciones**

La Constitución Política debe tener normas expresas que sistematicen un conjunto de principios de justicia tributaria material y formal, a fin de consagrar pautas menos expuestas a los vaivenes de la jurisprudencia de la Sala Constitucional. Esto no disminuye en nada el aporte trascendental de la Sala en la elaboración de los matices y las aplicaciones concretas de esos principios.

La administración tributaria hacendaria requiere un marco jurídico orgánico coherente e integrador, que sirva de herramienta en el proceso de homologación normativa necesario para superar el feudalismo tradicional de los órganos de la administración tributaria.

El enriquecimiento de la normativa tributaria supranacional, sobre todo en el contexto centroamericano, debe inspirarse en las tendencias más exitosas en el ámbito internacional y ser un instrumento que facilite la integración de Costa Rica a alianzas comerciales estratégicas como NAFTA, MERCOSUR y la Unión Europea. La agenda de reforma tributaria costarricense debe incluir un componente internacional armónico con un sistema tributario nacional moderno.

## **4. LEGISLACIÓN APLICABLE A TRIBUTACIÓN INTERNA**

La tributación interna se concentra en la recaudación de los tributos desvinculados del comercio exterior que son administrados por la Dirección General de Tributación e incluye importantes tributos que tienen una fase de recaudación en aduanas, como el Impuesto General sobre las Ventas, el Selectivo de Consumo y los impuestos específicos. La Dirección General de Tributación tiene facultades y observa procedimientos regulados por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que inciden en el cumplimiento voluntario de estos tributos.

### **4.1 Análisis del marco jurídico de los principales tributos**

Como se ha señalado, el cumplimiento voluntario está condicionado a la claridad y coherencia del marco jurídico de cada tributo. Es necesario reducir en lo posible las situaciones de incumplimiento involuntario potenciales debidas a una construcción deficiente de las normas referentes a los elementos estructurales del tributo, en el ámbito de las leyes, reglamentos, resoluciones generales o directrices interpretativas. Ha habido un fortalecimiento importante del marco jurídico tributario en las facultades administrativas y sancionadoras del fisco, pero no en el diseño de los principales tributos.

Los referentes para una mejor articulación técnica de los principales impuestos, son el perfeccionamiento de las bases imponibles y la eliminación de las inconsistencias o contradicciones, en la forma en que cada impuesto confronta las manifestaciones de capacidad económica que pretende gravar.

A continuación se señalan algunas situaciones puntuales que evidencian debilidades en el marco jurídico de los principales tributos recaudados por la administración tributaria. Se mencionan las inconsistencias actuales, sin considerar aspectos de reforma estructural en la política tributaria, es decir, que se enfatiza el perfeccionamiento del marco jurídico vigente, sin entrar a discutir cuestiones como la renta mundial o la cobertura generalizada del Impuesto al Valor Agregado de los servicios.

La tradición jurídica costarricense ha sido la de generar leyes de impuestos aisladas y no la de consolidar un Código Tributario que incluya todos los tributos nacionales. Esto dificulta la pretensión de seguridad jurídica de los usuarios, ya que las normas de exenciones e incentivos fiscales no se encuentran necesariamente ubicadas en la ley del impuesto correspondiente, sino en leyes de promoción a

sectores específicos, tal y como se da con el régimen de zonas francas. Es importante considerar la opción de consolidar una ley de tributos nacionales, que permita incluir todas las normas que regulan a cada uno de los tributos, superando la dispersión que se muestra en los siguientes apartes.

#### **4.1.1 Imposición a la renta**

En el marco jurídico de los tributos sobre los que descansa la imposición a la renta (Ley de Impuesto sobre la Renta 7092) hay ciertas inconsistencias que dificultan y desestimulan el cumplimiento voluntario. Es necesario discutir la creación de una nueva ley que busque una interrelación más armónica de los tributos cedulares existentes y permita una redacción más precisa y clara, que reduzca al mínimo la litigiosidad por inconsistencias jurídicas. Este reconocimiento de la necesidad de una nueva ley de imposición a la renta ha sido retomado por el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.

##### *a) Impuesto de utilidades:*

El contenido y los límites del principio de territorialidad se deben clarificar más, en particular con respecto a la contradicción que presenta la descripción del artículo 6, inciso d) sobre los contratos relacionados con bienes o capitales en el exterior. También es una inconsistencia de bulto haber introducido, en 1998, la gravación de los Certificados de Abono Tributario, que choca abiertamente con el concepto tradicional de renta-producto, que no grava subsidios estatales ni otros incrementos patrimoniales no basados en actividades lucrativas habituales, como ganancias de capital o plusvalías. Asimismo, conviene eliminar ciertas restricciones cuantitativas a los gastos deducibles y racionalizar las prohibiciones del artículo 9 de la Ley 7092, en razón de la evolución de la jurisprudencia administrativa que ha admitido la deducción de gastos expresamente prohibidos cuando se demuestra conexión entre los gastos y la generación de ingresos actuales y potenciales. Este ha sido el caso de los gastos incurridos en el exterior, que se pueden deducir a pesar de las prohibiciones expresas de la Ley 7092.

Por otro lado, es especialmente importante aclarar la posición de la ley en cuanto a la aplicabilidad y las discrepancias técnicas entre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y el cálculo de la base imponible del Impuesto de Utilidades.



El modelo de diversificación y fomento a las exportaciones que Costa Rica promovió a partir de los años ochenta tuvo como componente protagónico el uso de incentivos fiscales sectoriales. Estos se implementaron a través de los *contratos de incentivos*, mediante los cuales el Estado reconocía el derecho a disfrutar de exoneraciones y créditos fiscales en función de objetivos sectoriales de inversión y reinversión. Estos objetivos fueron: la ampliación de la capacidad industrial instalada (Ley 7017); el desarrollo de la infraestructura hotelera y turística (Ley 6990); la diversificación de la oferta exportable y la compensación fiscal de distorsiones contra la competitividad del sector exportador (Ley 7092); la atracción de inversión extranjera con énfasis en empresas intensivas en uso de mano de obra con impacto en zonas rurales subdesarrolladas (Ley 7210 del Régimen de Zona Franca). El costo fiscal de los incentivos fue cuestionado a inicios de los noventa y dio lugar a la Ley 7293<sup>19</sup> de derogatoria genérica de las exoneraciones, que no surtió efectos inmediatos en virtud del principio de irretroactividad en perjuicio, tutelado por la Sala Constitucional. Esto llevó a que, en general, cada contrato surtiera efectos hasta su vencimiento. Actualmente, los incentivos industriales, turísticos y de exportación están en fase de extinción. Por otro lado, los incentivos fiscales del régimen de Zona Franca, originalmente protegidos de la derogatoria de 1992, han superado el riesgo inminente de su extinción para el 2003 ante la prórroga de plazo generada en la reciente Conferencia de Doha.

La intención original del Gobierno de implementar opciones técnicas relativas a una reforma en el Impuesto sobre la Renta que coadyuvara en la estrategia de atracción de inversiones extranjeras se ha reubicado en el tiempo ante la posposición de la derogatoria de los incentivos fiscales del régimen de Zona Franca. Pero independientemente del contenido final de las reformas que se lleguen a concretar, se percibe una tendencia restrictiva respecto al uso futuro de los incentivos fiscales, debido a los inconvenientes administrativos y legales que implica su control y fiscalización, con la probable salvedad del régimen de Zona Franca.

#### *b) Impuesto sobre remesas al exterior:*

Es conveniente homologar el concepto de renta, de fuente costarricense, con el que se aplica al impuesto de utilidades o explicitar con claridad las diferencias de cobertura en aspectos tales como herencias o donaciones y ganancias de capital habituales. También se debe depurar la lista de casos especiales de renta de fuente costarricense, eliminando rubros contradictorios como las

---

<sup>19</sup> Ley 7293 de 3 de abril de 1992.

rentas por exportación que corresponden a contribuyentes domiciliados del impuesto de utilidades. Finalmente, es imperativo que la administración tributaria confirme una amplia cobertura del mecanismo de alivio de doble imposición internacional previsto en el artículo 61 de la Ley 7092 y abandone sus cuestionables posiciones restrictivas.

*c) Impuesto sobre rentas del trabajo dependiente, pensiones, jubilaciones y otros servicios:*

No queda claro si se trata de uno o de varios impuestos agrupados por dos modalidades de tarifas de retención. Se debe corregir la ley para que defina un sistema ordenado de retenciones sobre los diferentes tipos de renta de la persona física, independientemente de que se avance o no hacia la globalización de este tipo de rentas. La reciente precisión de la Ley 8114, acerca de que las dietas de los ejecutivos no requieren relación laboral y calzan con la definición de *otros servicios personales*, evidencia la necesidad de darle coherencia conceptual a este conjunto de retenciones para diferentes tipos de rentas.

*d) Impuesto único sobre intereses y descuentos del mercado financiero:*

La reciente reforma del artículo 23 inciso c de la Ley 7092, para ampliar la cobertura de la retención del 8% a los rendimientos por operaciones bursátiles de recompra, marca claramente la intención de consolidar un impuesto de retención única y definitiva sobre los rendimientos de las operaciones del mercado financiero. Este impuesto podría llegar a absorber el régimen tributario especial para los fondos de inversión previsto en el artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores. Mantener la actual dispersión de normas tributarias sobre los rendimientos del mercado financiero genera mucha confusión y, por ende, potenciales situaciones de incumplimiento involuntario, independientemente de que el fisco las considere imputables a los contribuyentes.

*e) Impuesto sobre la renta disponible:*

Este impuesto, conocido comúnmente como impuesto al dividendo, configura una situación de doble imposición<sup>20</sup> que constituye uno de los principales obstáculos del mercado accionario nacional. Los accionistas buscan maniobrar su planificación fiscal para poder

---

20 Conforme a la jurisprudencia de la Sala Constitucional, la doble imposición no es inconstitucional, salvo que rebase los límites de confiscatoriedad.

obtener réditos de su empresa de una forma alternativa, que les asegure un escudo fiscal para la empresa y les permita eludir el impuesto del 5% o 15% aplicable a la distribución del dividendo. El sistema vigente excluye de la renta bruta del accionista los dividendos o participaciones sociales. Cuando el accionista es una sociedad de capital, la retención única y definitiva no aplica por vía de exención; esto implica la premisa de que, al final de la cadena societaria, habrá una persona física que recibirá el rédito correspondiente.

En la tramitación legislativa de los últimos dos proyectos de reforma tributaria (presentados en 1994 y 1999), ha surgido reiteradamente la idea de derogar esta retención y acabar con la doble imposición. El Ministerio de Hacienda no ha apoyado esta modificación por razones más coyunturales que de fondo. Por lo tanto, este desestímulo a la apertura accionaria de las empresas tradicionales de control familiar sigue vigente, a pesar de que su fin ha sido anunciado reiteradamente.

Con el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el Gobierno plantea sustituir la retención para los accionistas por un sistema que integre el impuesto de utilidades de la sociedad pagadora y el impuesto de renta de la persona física, computando el dividendo recibido como renta bruta gravable y acreditando proporcionalmente el impuesto de utilidades pagado por la empresa, que afectó el monto final de los dividendos.

#### **4.1.2 Impuesto General sobre las Ventas**

En cuanto a este impuesto, resulta inconcebible que las normas reglamentarias que especifican gran parte de las mercancías exentas no estén redactadas al tenor del Sistema Armonizado Centroamericano, para garantizar la uniformidad de la interpretación legal y técnica en las exenciones que se deben aplicar en las aduanas o en tributación interna. Este problema ha sido reconocido oficialmente por los ministerios de Hacienda y Comercio Exterior pero, aún, no ha sido subsanado.

En este contexto, cabe reconocer que la reforma a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos al Consumo dispuso consolidar un solo anexo de mercancías gravadas, de acuerdo con la redacción técnica del Sistema Armonizado Centroamericano.

Un tema que requiere una reevaluación técnica y jurídica es la conceptualización del crédito fiscal, a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto general sobre las ventas y el impuesto

selectivo de consumo. Para que el Impuesto General sobre las Ventas pueda considerarse un verdadero impuesto al valor agregado debe tener un mecanismo de crédito fiscal no restringido al criterio de la *incorporación en el proceso productivo*, que altera la base de valor agregado, tanto para las empresas manufactureras como comercializadoras, las que terminan pasando a los costos generales el gasto por pago de impuesto de ventas; esto equivale a un 30% (que es la tasa del impuesto sobre la renta), en comparación con el 100% de alivio fiscal que se obtendría si se aplicara como crédito fiscal de impuesto de ventas. En esta misma línea de consolidación de la base del valor agregado, los servicios deben tener acceso a la aplicación directa de los créditos fiscales, no como una situación excepcional, como se ha dado en el caso de los hoteles y los pagos de impuesto de ventas por servicios telefónicos o inclusive reparaciones y ampliaciones en infraestructura.<sup>21</sup>

La implementación de un impuesto al valor agregado íntegro implicaría fortalecer uno de los instrumentos de recaudación más exitosos para el país, en medio de su endémico problema de deuda pública y déficit fiscal recurrente.

El Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal apuesta a la consolidación del método de valor agregado y el abandono de los resquicios de *impuesto a las ventas* que lo han desnaturalizado en ciertos aspectos técnicos. Esto representa el tácito reconocimiento de que las restricciones reglamentarias e interpretativas han obstruido la voluntad del legislador de implementar un impuesto al valor agregado.

Para reafirmar la descripción de las exoneraciones aplicables al Impuesto de Ventas, el sistema pretende que exista una tarifa cero para exportaciones que impida incrementar artificialmente el precio de salida de las mercancías con la carga del impuesto de ventas. El sistema funciona por medio de dispensas del pago del impuesto en las compras en la proporción en que se exporta, a fin de garantizar el tratamiento de tarifa cero.

La alternativa a las dispensas, que involucran cierto escrutinio por parte de la administración tributaria, es pagar el impuesto en las compras; ante el saldo a favor que se obtendría por no tener suficientes débitos en la cuenta corriente del Impuesto de ventas, se puede buscar el alivio fiscal mediante compensaciones con otros impuestos del mismo contribuyente y solicitar la devolución o el reembolso suplementario.

---

21 Artículo 18 Ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria.

El sistema de compensaciones ha resultado problemático para la Dirección General de Tributación, pues la cuenta integral tributaria del contribuyente implica la aplicación de cada movimiento de saldos a favor o de deudas en cada uno de los impuestos, lo que ha producido atrasos enormes. Con la reciente Ley 8114 se eliminó la obligatoriedad de pasar por esta cámara de compensaciones para tramitar una devolución de saldo a favor. El mecanismo de compensación se deja a opción de la administración tributaria o del contribuyente, lo que permite la tramitación directa de la devolución. Esta tramitación es todavía muy lenta; el principal escollo es la necesidad de recurrir a giros de Gobierno para cancelar el reembolso, lo que implica entrar en la presa general de todos los proveedores de bienes y servicios del Estado. Lo lógico sería consolidar un reembolso cuyas transferencias de fondos tuvieran un trámite expedito, a cargo de la administración tributaria.

#### **4.1.3 Impuesto Selectivo de Consumo**

La Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos al Consumo 4961 de 1982, que reforma los impuestos creados en 1972, pretendía gravar productos suntuarios, normalmente no producidos en el país. Sin embargo, poco a poco se ha ido desarrollando como un complemento del Impuesto General sobre las Ventas, aunque sólo grava mercancías en etapas de importación o fabricación local. El diseño de sus elementos estructurales es similar al del Impuesto General sobre las Ventas, con algunas diferencias importantes:

- La ley cuenta con una cláusula de vinculación económica (Art. 9) que le permite estimar la base imponible del impuesto (precio de venta al contado del fabricante) cuando un grupo de interés económico asigna un precio mayor a la etapa de comercialización para reducir artificialmente esta base.
- La lista de mercancías gravadas, con diferentes tarifas ad valorem, se indicaba en tres anexos. Con la reforma de la Ley 8114, se consolida un solo anexo con la descripción de las partidas gravadas y no se indican las tarifas, que quedan sujetas a la tarifa de referencia vigente en julio del 2001, cuando entró en vigencia la reforma.
- La dispersión tarifaria se debe, en gran medida, a las potestades discrecionales del Poder Ejecutivo, que puede variar las tarifas originales por decreto, aunque estas variaciones tienen límites.

La Ley 8114 o *Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria*, que entró a regir a mediados del 2001, concretó una reducción significativa en

la lista de mercancías gravadas, que incluía más de 1300 artículos, y concentró el gravamen en los principales recaudadores, como cigarrillos, bebidas fermentadas sin alcohol, electrodomésticos, vehículos y refacciones, pinturas y barnices, jabones y otros. En cuanto a los productos que permanecen gravados, las facultades de ajustes tarifarios mediante decreto que disfrutaba el Poder Ejecutivo han sido limitadas a situaciones excepcionales, por lo que la delegación reglamentaria ha quedado muy restringida.

#### **4.1.4 Otros impuestos nacionales**

Un impuesto de recaudación valioso es el de la propiedad de vehículos, que se aplica a los automotores en general; es un impuesto de pago anual, que se basa en una tabla de valores de referencia por modelo y en una tabla tarifaria por tipo de vehículo. El gravamen a los vehículos automotores se complementa con un impuesto al traspaso de vehículos.

El Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles se aplica al valor de la transferencia registrado en la escritura pública y tiene una tarifa del 1.5%. Este impuesto ha prevenido la aplicación del Impuesto General sobre Ventas y la gravación de las ganancias de capital generadas por las ventas de inmuebles sin que medie actividad habitual de bienes raíces.

El Timbre de Educación y Cultura es un impuesto menor pagado por las sociedades mercantiles cada año, que con la propuesta de Ley de Ordenamiento Fiscal se pretende complementar con un impuesto equivalente a \$200 anuales por el mantenimiento del registro de las sociedades mercantiles. Este impuesto podría desestimular la tenencia de sociedades mercantiles como activos sin uso.

#### **4.1.5 La situación de los impuestos menores**

En 1990, el Informe Tanzi puso en evidencia la maraña de tributos nacionales que complicaban el funcionamiento del sistema tributario y recargaban los costos del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Doce años después, y pese a ciertos avances en la derogatoria de un buen número de impuestos menores, la tarea no está terminada:

El sistema tributario costarricense también se caracteriza por su complejidad debido al elevado número de impuestos vigentes, muchos de los cuales tienen un costo administrativo superior a los ingresos

que aportan al fisco y distraen recursos humanos y materiales que deberían ser destinados a hacer más eficiente la recaudación de los impuestos que sí tienen trascendencia fiscal. La aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria fue un paso importante hacia un sistema más simple, al eliminar una serie de impuestos menores y el impuesto selectivo de consumo sobre una gran cantidad de bienes que generaban proporcionalmente pocos ingresos al Gobierno. Sin embargo, queda aún espacio para avanzar hacia una mayor simplicidad, pues existen todavía 52 impuestos menores cuya contribución, en conjunto, representa menos del uno por ciento de la recaudación total y que, ciertamente, tienen un costo de administración muy superior a eso (Comisión de Exministros de Hacienda, 2002:26).

El efecto complementario de la persistencia de impuestos nacionales menores es la persistencia de Administraciones Tributarias “menores”, que en un país tan pequeño como Costa Rica no resisten un análisis de costo-beneficio. Lo que está pendiente es un esfuerzo sistemático y transparente de negociación con las instituciones que se benefician con esos recursos, con el fin de sustituir tales fuentes de ingresos por partidas presupuestarias financiadas con los ingresos generales del Estado.

#### **4.2 Análisis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

El CNPT es la ley general tributaria del país y como tal, pretende definir los contornos del tributo, es decir, sus clases, el concepto de obligación tributaria, los elementos estructurales, las normas y principios de interpretación, su nacimiento, dispensa (exención) y extinción. Una vez que define el tributo y su ciclo de vida, el CNPT regula el funcionamiento y las facultades de la *administración tributaria*. Es aquí donde el CNPT pierde su vocación de generalidad para todo tipo de tributos, ya que en buena parte de las normas, el legislador pensaba en la *administración tributaria hacendaria* y no en las 81 municipalidades que tienen rango de administración tributaria, ni en el Instituto de Desarrollo Agrario, ni en el Banco Popular y de Desarrollo Popular, ni en cualquier otra entidad que administra tributos nacionales o municipales. Como ejemplo de la actitud prudente del legislador, cabe señalar que la aplicación del Título III del CNPT, reestructurado por completo en 1995 mediante la Ley de Justicia Tributaria y afinado técnicamente mediante la Ley 7900 de 1999, queda expresamente vedada a las administraciones tributarias no adscritas al Ministerio de Hacienda.

#### **4.2.1 Perspectivas de reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

El CNPT no es un cuerpo legal inmutable. La gran transformación de los noventa y del 2001 no impide continuar discutiendo reformas que puedan fortalecer la modernización del Código en conformidad con las tendencias internacionales y la necesidad de alcanzar un equilibrio justo en las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes. Por lo tanto, a continuación se analizan algunas tendencias exitosas a nivel del derecho comparado, particularmente para administraciones tributarias, respecto a la evolución de la ley general tributaria y su potencial influencia en la evolución del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

##### *Homologación normativa con la función aduanera:*

La especialidad aduanera tiene un desarrollo técnico propio, lo que no impide que haya extensas áreas que son potencialmente homologables con la legislación general representada por el CNPT. En las secciones dedicadas a la legislación aduanera, se discuten algunos aspectos que evidencian la necesidad de la homologación para perfeccionar el marco jurídico tributario e incidir positivamente en los índices de cumplimiento voluntario.

Díaz Yubero (1998: 89) analiza el fenómeno de la integración entre la tributación interna y la aduanera en el continente americano e identifica varios países que han integrado o coordinado sus administraciones de aduanas y tributación interna: Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala, Honduras, México, Venezuela y Canadá. Costa Rica está ubicada en la lista de países con clara separación y débil coordinación entre las dos dependencias de la administración tributaria.

Díaz Yubero (1998: 90) sintetiza con claridad el argumento de la interrelación económica entre los tributos internos y externos, que justifica un control y una fiscalización debidamente integrados y un marco jurídico homologado, complementario y coherente:

*Sin embargo, cada vez más se considera que la fragmentación en la gestión de los tributos internos y los aduaneros origina grandes distorsiones, duplicidad de coste fijos de las estructuras, ineficiencias y sobre todo, descoordinación en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estaríamos así, beneficiando y facilitando sus objetivos a los defraudadores y prestando un mal servicio a los cumplidores que tienen que relacionarse con una pluralidad de organizaciones con el consiguiente coste. Finalmente, la actuación de*



*órganos independientes efectuando valoraciones de una determinada mercancía puede suponer complicaciones y pérdidas recaudatorias para la hacienda pública (mayor valor en Aduana con aranceles muy reducidos permite mayores deducciones como gasto en los impuestos personales con tipos elevados).*

*Por ello, como señala José Víctor Sevilla, aunque los tributos sobre el comercio exterior se han concebido y administrado habitualmente con independencia de la tributación interna, esto sólo tiene algún sentido en un contexto proteccionista, en la medida en que las infracciones aduaneras – el contrabando – se entienden como un delito. Hoy las cosas son bien distintas. Si dejamos de un lado los productos de tráfico y/o tenencia ilegal – drogas y armas especialmente –, cuyo tratamiento hay que situar en el terreno policial, los problemas del contrabando están cada vez más próximos a los puramente fiscales, dado que el componente fiscal es el fundamental a la hora de explicar la diferencia de precios, exterior o interno, que incita el contrabando. Por tanto, tener contrabando significa, lisa y llanamente, evadir impuestos. Si a esto unimos las limitadas posibilidades que en muchos casos ofrecen los controles fronterizos, deberemos concluir en que los tributos externos operan y se controlan cada vez más, con idéntica lógica que los tributos internos, especialmente en economías globalizadas con bajo peso recaudatorio de los tributos aduaneros.*

Hace siete años, durante la tramitación de las reformas del 95, la idea de integrar las direcciones generales de Tributación y Aduanas en el contexto de una Agencia y de homologar al máximo la Ley General de Aduanas y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios era considerada por muchos como una tesis contraria y hasta excluyente para la consolidación de la disciplina aduanera. Actualmente, parecería que hay condiciones de mayor receptividad para estos planteamientos, que permitirían superar el sistema feudalista que ha imperado durante décadas en el Ministerio de Hacienda.

*Vocación generalista o hacendaria del CNPT:*

Aún si se soluciona la falta de integración entre Aduanas y Tributación, el futuro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se debate entre la vocación generalista de una ley general tributaria que armonice principios y normas aplicables a cualquier tributo y regule también las administraciones tributarias no hacendarias, y la tendencia a especializar la ley general tributaria sólo para los tributos recaudados por la administración tributaria hacendaria. Es evidente que Costa Rica tiene que definir su preferencia en esta área, para no seguir manteniendo un Código inconsistente y lleno de excepciones.

El criterio del autor es que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios debería sostener su vocación generalista para las administraciones tributarias hacendarias, municipales y otras administraciones tributarias no hacendarias. Esto debería llevar a que la ley orgánica de la agencia nacional de recaudación o el capítulo tributario de la ley orgánica del Ministerio de Hacienda retomaran aquellos aspectos del Código actual reservados a las administraciones tributarias hacendarias, incluyendo el Título III referente a Hechos Ilícitos Tributarios. En cuanto a las municipalidades, el Código Municipal debería desarrollar los hechos ilícitos tributarios de tributos municipales, para ser coherente con la aspiración de que la legislación nacional defina los parámetros generales a los que tiene que sujetarse la potestad tributaria municipal. La alternativa de equiparar y estandarizar todas las facultades legales a los diversos tipos de administración tributaria parece poco viable en el estadio de desarrollo actual de las municipalidades. Por último, a partir de la progresiva eliminación de los tributos nacionales no adscritos a la administración tributaria hacendaria, no habría necesidad de desarrollar otro cuerpo de normas jurídicas para regular esos tributos y las consecuentes administraciones tributarias, como el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento Municipal.

*Fortalecimiento de las medidas de acceso a información por suministro:*

Una característica que comparten las administraciones tributarias exitosas en el ámbito internacional es el pleno y continuo acceso a la información bancaria y financiera del contribuyente. En Costa Rica esta facultad, condicionada a casos calificados y con previa autorización judicial, sólo se podría consolidar si la Sala Constitucional lo permitiera, flexibilizando su tesis jurisprudencial sobre el artículo 24 de la Constitución y si, además, la administración tributaria implementara mecanismos eficientes, capaces de garantizar a los contribuyentes la absoluta confidencialidad de la información recopilada.

*Fortalecimiento del cobro administrativo y focalización del control jurisdiccional:*

Hay ocasiones en que la Administración agota el procedimiento determinativo para encontrarse con que el deudor no tiene bienes suficientes para honrar la deuda tributaria. En otras latitudes, el fisco dispone de amplias medidas cautelares y ejerce plenamente la función cobratoria, relegando al Poder Judicial a un rol de control de legalidad a posteriori. Esta es una función importante en una administración tributaria moderna y en Costa Rica, el debate jurídico debería centrarse en el grado de control jurisdiccional, a posteriori o por medio de ciertas excepciones previas a la ejecución del cobro.

De acuerdo con el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el objetivo de la administración tributaria es prescindir completamente del control jurisdiccional, a fin de agilizar el procedimiento de cobro ejecutivo y garantizar el eventual pago de la deuda tributaria con medidas cautelares efectivas.

Es interesante destacar que las discusiones relativas a la tutela jurisdiccional de los cobros ejecutivos en el Poder Judicial han dado lugar al análisis de propuestas para delegarle dicha función a otras entidades debido al congestionamiento que representan los cobros ejecutivos para la estructura administrativa del Poder Judicial.

#### **4.2.2 La sistematización de los derechos del contribuyente**

En los últimos años ha habido muchas reformas orientadas a fortalecer las facultades administrativas y recaudatorias del fisco. Sin embargo, en países como España, Canadá y Estados Unidos, también ha habido una fuerte tendencia a implementar una legislación que establezca un conjunto armónico de derechos del contribuyente, bajo la figura del Estatuto de Derechos del Contribuyente o la Carta de Derechos del Contribuyente.

En el sistema tributario costarricense, los derechos y garantías del contribuyente no están formalmente sistematizados y para localizarlos, con frecuencia hay que contrastar las limitaciones con las facultades administrativas del fisco. Por lo tanto, es muy importante que en esta búsqueda del equilibrio y la legitimación del marco jurídico tributario, se establezca un nuevo bloque temático en el CNPT, que incluya el Estatuto de Derechos del Contribuyente.

Este Estatuto es una herramienta válida para consolidar la mentalidad de servicio al cliente en los funcionarios de la administración tributaria. La enunciación de derechos y garantías debe desarrollar aspectos muy significativos y concretos, como el derecho de petición, de pronta resolución, de rendición de cuentas y los mecanismos que garanticen el pleno acceso a la información sobre el marco jurídico tributario para minimizar el riesgo de equivocaciones y maximizar el cumplimiento voluntario.

### **4.3 Instancias de revisión legal y el fenómeno de litigiosidad tributaria**

El sistema tributario debe tener legitimidad ante la sociedad civil y esta legitimidad se prueba en cada uno de sus actos, ya sea una determinación de deuda tributaria, la ejecución de una multa o la formulación de una denuncia por delito penal tributario.

Aún el contribuyente claramente incumplidor tiene la garantía constitucional de un debido proceso, que pasa por la existencia de instancias efectivas e imparciales de revisión de los actos de la administración tributaria. El uso de estas instancias opera también como filtro de control de calidad del sistema tributario, especialmente en los casos de incumplimiento involuntario o por razones de objeción jurídica. El fenómeno de la litigiosidad alude directamente a los órganos administrativos o jurisdiccionales encargados de resolver los litigios y a las causas, frecuencia y resultados del uso de esas instancias de revisión por parte de los contribuyentes y, en algunas ocasiones, por parte de la misma administración tributaria, que invoca los derechos de la hacienda pública para defender sus posiciones técnicas y la recaudación concomitante.

A continuación se ofrece una panorámica de este fenómeno, aunque en cuanto a información estadística de apoyo, sólo se cuenta con algunas muestras representativas de las instancias relevantes. Todavía no se dispone de un modelo integrado de información de gestión jurídica capaz de generar estadísticas sobre el rendimiento final del esfuerzo de la administración tributaria en materia de determinaciones de obligaciones tributarias y sobre la contribución de cada instancia de revisión administrativa y jurisdiccional respecto al control de calidad jurídico de las resoluciones y demás actos administrativos. Este modelo también debería arrojar luz sobre las principales causas de nulidad o ilegalidad en los ajustes de determinaciones o propuestas de aplicación de sanciones. Por último, debería facilitar el monitoreo de los casos penales tributarios y sus incidencias, lo que generaría información valiosa para medir la eficacia y el valor agregado que el elenco de delitos penales tributarios le otorga al sistema tributario y a su función primordial de recaudación.

### **4.3.1 Valoración de la aplicación de sanciones administrativas**

La Ley de Justicia Tributaria (7535) marcó un punto de inflexión en cuanto al régimen sancionador, apostando a que el rigor de las sanciones administrativas y la novedosa amenaza de la pena de prisión por delitos tributarios surtieran un efecto preventivo y ejemplarizante que mejorara los índices de cumplimiento voluntario. Visto en retrospectiva, esta apuesta fue obstaculizada por problemas de diseño legal: por un lado, la desproporcionalidad de las sanciones administrativas (inconstitucionalidad de la multa por falta de presentación de la declaración), y por otro, la inaplicabilidad de los delitos penales tributarios (por el proceso administrativo previo y la posibilidad de extinguir el expediente mediante pago previstos en el antiguo artículo 81 del Código Tributario). Por otra parte, dicha apuesta no rindió réditos suficientes en virtud de la ambigua política sancionatoria de la Dirección General de Tributación. Esta ambigüedad reside en que se le dio prioridad administrativa a la detección de causales generadoras del cierre del establecimiento, en contraste con la escasa atención dedicada al monitoreo de contravenciones penales tributarias y otras causales castigadas con multas pecuniarias.

Esta preferencia por el cierre de negocios se explica por su potencial publicitario y la imagen draconiana de su ejecución, que beneficiaba una campaña agresiva que insistió en incrementar la sensación de riesgo del contribuyente ante eventuales incumplimientos de la ley tributaria. Sin embargo, los datos estadísticos permiten cuestionar sus beneficios a largo plazo.

*Según datos del sector penal tributario, de un total de 4.384 asuntos, se han cerrado - a mayo de 1998 - en forma efectiva, 604 negocios y se encuentran pendientes a esa fecha 2.648. Esto significa que apenas un 12.49% de las prevenciones han resultado en cierres efectivos y que alrededor de un 73% se encuentran pendientes por diversas causas. Dado esto, podría afirmarse que luego de tres años de vigencia de la sanción de cierre de negocios, y luego de millones de colones gastados en publicidad, recursos humanos y materiales - que el resultado obtenido ha sido en extremo deficiente. Si a esto añadimos que los negocios cerrados, al no generar actividad económica durante el período de sanción, han dejado igualmente de generar recursos para el fisco, el costo se incrementa aún más (Carazo y Hernández, 1999: 155).*

Por el contrario, habría que estimar los efectos indirectos del cierre de negocios, en el mejoramiento de los indicadores de cumplimiento de deberes formales y en potenciales incrementos de la recaudación de contribuyentes que no cumplían plenamente con sus obligaciones como recaudadores, a fin de consolidar un análisis costo-beneficio concluyente.

Este inventario de los casos pendientes a mayo de 1998 realizado por Carazo y Hernández (1999) fue modificado por la reforma de la Ley 7900 que entró a regir en octubre de 1999. La funcionalidad y equidad del cierre de negocios queda en entredicho al observar que la gran mayoría de los negocios cerrados eran de nivel medio o pequeño. El contraargumento es que la existencia misma de la medida del cierre es eficazmente preventiva para los negocios de gran tamaño, volumen o rentabilidad. En conclusión, el costo-beneficio del cierre de establecimientos debería verificarse mediante investigaciones con más soporte estadístico y compararlo con la dinámica actual, cuando se han atemperado las causales y la magnitud de las clausuras debido a la reforma de la Ley 7900, que pretendió prevenir eventuales roces constitucionales.

Una de las mayores paradojas en cuanto a la política sancionadora de la administración tributaria, es la regla no escrita que entre el 95 y el 99 “establecía” que las multas administrativas y las contravenciones penales tributarias eran sanciones no prioritarias por su alto riesgo de inconstitucionalidad. Sin defecto de la sana política de desaplicación unilateral de normas que chocan abiertamente con jurisprudencia específica de la Sala Constitucional, la que se debe materializar a través de resoluciones generales o directrices interpretativas, lo lógico es que las sanciones sean aplicadas en forma consuetudinaria, para ponerlas a prueba en las instancias de revisión de los actos administrativos. La actitud correcta del fisco ante una duda razonable de constitucionalidad debe ser, más bien, acelerar la aplicación de la norma para apurar el tránsito hacia un fallo jurisdiccional que legitime o anule la sanción. En contraste, no es lógica la táctica de pretender incrementar la sensación de riesgo blandiendo un texto legal que no se aplica porque tiene defectos potenciales de inconstitucionalidad. Aplicarle la sanción de seis salarios base, a un profesional en contabilidad, por un atraso de pocos días en la presentación de la declaración del Impuesto de Renta con cero impuesto que pagar, fue lo correcto, a fin de acelerar la defunción jurídica de la sanción y adelantar la necesaria reforma de la Ley 7900.

Además, hubo la tendencia (que culminó en la reforma de la Ley 7900) a calibrar las multas administrativas con porcentajes de reducción

acordes con la prontitud con que el contribuyente remedia la situación de incumplimiento. Este mecanismo ha sido útil para incentivar el *arrepentimiento voluntario* de los contribuyentes, lo que armoniza con la pretensión de fortalecer el cumplimiento voluntario.

Con la reforma de la Ley 7900 se atempera el cierre de negocios y surge la nueva sanción estrella, la temible multa del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; el arrepentimiento voluntario del contribuyente se incentiva mediante el descuento de multas y se dosifica la compleja estructura penal tributaria de 1995. El reto aún pendiente es la definición de la política sancionatoria del fisco en la administración cotidiana de estos instrumentos.

Independientemente de cuántos afinamientos promueva el nuevo Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal en el elenco de sanciones, el éxito en la aplicación de las infracciones administrativas depende del balance entre los criterios de eficiencia y productividad y los principios de objetividad e imparcialidad administrativa en la aplicación de la ley tributaria.

#### ***4.3.2 Indicadores de litigiosidad, eficacia y duración en los litigios tributarios***

Para la discusión de estos aspectos se recurrió a una muestra estadística de las determinaciones practicadas por la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación (años 1998, 1999, 2000 y 2001) y a la información estadística del Tribunal Fiscal Administrativo para los años 1998 y 1999.

El análisis de las estadísticas de la Administración de Grandes Contribuyentes permite hacer algunas señalizaciones. Es preciso aclarar que al momento de la confección de la muestra (marzo 2002), había una cantidad importante de ajustes pendientes de definición<sup>22</sup> y que la emisión final de las resoluciones sobre esos casos podría incidir significativamente sobre las tendencias estadísticas que se comentan aquí. Aún así, la muestra es lo suficientemente apta para delinear algunas características del fenómeno de litigiosidad en la etapa administrativa:

---

22 En los expedientes que todavía están en la etapa de impugnación del traslado de cargos, se deben definir ajustes por 5.270.626.166,43 colones. En los expedientes que se encuentran en la etapa de resolver el Recurso de Revocatoria, el monto pendiente asciende a 9.053.622.779,70 colones. En los que se encuentran en la etapa de apelación en el Tribunal Fiscal Administrativo, el monto asciende a 21.416.384.074,31 colones, de los cuales 7.943.460.411,90 colones corresponden al total de las determinaciones realizadas en el año 2001 que aún no tienen fallos definitivos.

- La instancia de impugnación en contra del traslado de cargos, que se resuelve con la denominada Resolución Determinativa, genera una proporción de montos revocados que asciende al 3.22%
- La instancia de revocatoria, que resuelve el Recurso de Revocatoria en contra de la Resolución Determinativa, genera en la muestra una proporción de montos revocados que asciende al 8.08%.
- La instancia de apelación, a cargo del Tribunal Fiscal Administrativo que resuelve el Recurso de Apelación en contra de la Resolución Determinativa, genera en la muestra una proporción de montos revocados que asciende al 18.11%. Aquí cabe señalar que se percibe una tendencia del Tribunal a emitir más resoluciones confirmatorias en los últimos años: los ajustes de 1998 tuvieron una proporción de montos revocados del 31.56%; en 1999, esta proporción bajó al 15.9%, y en el 2000, al 2.28%. Estas cifras coinciden con la información general de las Sentencias del Tribunal para el año 2000 (que incluye los casos de las demás dependencias): de un total de 554 resoluciones emitidas, sólo 62 generaron montos revocados, lo que representa un 11.19% del total.<sup>23</sup>

En general, estos datos permiten apoyar estadísticamente una suposición empírica tradicional: que la instancia que más ha contribuido al control de calidad jurídico en sede administrativa es el Tribunal Fiscal Administrativo, seguido por la instancia de Revocatoria. Se requeriría un análisis sistemático de la tipología de casos en los que el Tribunal Fiscal Administrativo declara con lugar el Recurso de Apelación presentado por el contribuyente, para poder determinar cuántos de estos fallos corresponden a situaciones que pudieran ser corregidas en las etapas a cargo de la Dirección General de Tributación. Sin embargo, los datos suministrados por el Tribunal ilustran claramente sobre el control de calidad jurídico que aportan al sistema de revisión. A modo de referencia, de un total de 554 resoluciones emitidas durante el año 2000, 223 fueron votos que anularon resoluciones de la Tributación que adolecían de vicios de procedimiento que ocasionarían indefensión a los contribuyentes, las que pudieron evitarse en la instancia anterior. Estas resoluciones anulatorias, más dos votos adicionales de anulaciones parciales,

---

<sup>23</sup> Estas sentencias involucran determinaciones de varios períodos fiscales, los que superan la muestra estadística de Grandes Contribuyentes.



conforman una proporción del 40.61% del total de resoluciones emitidas en el año 2000. Este porcentaje de anulaciones pone en evidencia la necesidad de corregir los procedimientos en las instancias anteriores en la Tributación.

En general, cabe señalar que la gradual modernización de la función normativa en tributación debería propender hacia una reducción progresiva de la cantidad y tipología de estas situaciones anómalas en cuanto a la legalidad de la determinación. La tradicional resistencia a la evacuación de pruebas documentales, técnicas o periciales por parte de la Dirección General de Tributación y sus Administraciones Tributarias Operativas es parte del problema, pues persiste la regla no escrita de encargarle esas funciones al Tribunal Fiscal Administrativo. Este factor también estaría ejerciendo presión en la capacidad de procesamiento del Tribunal, tal y como se demuestra en promedios de duración de los expedientes de Grandes Contribuyentes:

- El plazo promedio de la etapa de impugnación de los traslados de cargos es de 105.5 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución determinativa).
- El plazo promedio de la etapa de revocatoria en contra de las resoluciones determinativas es de 104 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución que falló sobre el Recurso de Revocatoria).
- El plazo promedio de la etapa de apelación en contra de las resoluciones determinativas es de 383 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución que falló sobre el Recurso de Apelación).

Cabría preguntarse qué valor agregado le confiere al sistema tributario el trabajo de las tres instancias de revisión de los actos determinativos, tanto en cuanto a Tributación como en lo que respecta al Tribunal Fiscal Administrativo. En términos de control de calidad jurídica, y garantía de legitimidad del sistema, ese valor agregado resulta innegable cuando se analiza esta muestra estadística, aunque, como ya se mencionó, haya un gran número de casos pendientes de definición, cuyo monto agregado de ajustes asciende al 83.26% de los ajustes propuestos por la Auditoría Fiscal.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> En cifras absolutas, queda pendiente de definición una cartera de ajustes propuestos o determinados que asciende a la suma de 35.740.633.020,44 colones; de este total, hay un monto de 21,416, 384074 31 colones que espera fallo en el Tribunal Fiscal Administrativo. Más del 30% del pendiente corresponde a determinaciones que vienen del año 2001.

En otras palabras, la proporción del monto de los ajustes fallados contra el total propuesto es de sólo un 16.74%; es evidente que a medida que se emitan los fallos restantes, las tendencias estadísticas presentadas sufrirán modificaciones.

Tomando entonces como referencia la muestra de los casos fallados, es posible obtener algunas cifras y porcentajes elocuentes:

Los casos fallados representaban ajustes por un total de 7.187.826.932,78 colones. De este total, se revocó la suma de 4.111.916.228,48 colones, que representa el 57.2% del monto total fallado en cualesquiera de las tres instancias de revisión en sede administrativa. Por lo tanto, de los casos fallados, sólo se han confirmado ajustes por la suma de 3.075.910.704,30 colones, que equivale al 42.79% del total de ajustes fallados en la sede administrativa.

- Esto significa que, en la muestra de los casos fallados, la Auditoría Fiscal de Grandes Contribuyentes determinó potenciales cuentas de impuestos por cobrar que, en el 57.2% de los casos, no se fundamentaban adecuadamente en la legislación tributaria aplicable. Esta proporción, de hecho muy significativa, abre un abanico de posibles hipótesis de explicación cuya demostración científica requeriría un modelo sistemático de estadísticas de gestión jurídica como el sugerido en los acápite anteriores.

Si se consideran las tendencias de gestión de la administración tributaria más recientes, se debe reconocer que las autoridades de la Dirección General de Tributación han dado un auténtico “golpe de timón” en cuanto a fortalecer la función normativa y su interrelación con las diferentes áreas administrativas. Esta aseveración se sustenta en esfuerzos tan importantes como la promulgación de directrices interpretativas, la elaboración de ajustes puntuales a la legislación de acuerdo con las debilidades prácticas detectadas en la labor cotidiana, el abandono de las metas cuantitativas de determinaciones, el fortalecimiento progresivo de las áreas legales en cada administración tributaria Operativa, la virtual consolidación del Digesto Tributario y el establecimiento de un ambicioso programa de capacitación jurídica que no tiene precedentes en la Dirección General de Tributación.

Todos estos esfuerzos, no exentos de obstáculos y limitaciones, han ido atacando las causas de las debilidades endémicas de la administración tributaria que se manifiestan en el fenómeno de litigiosidad. Si estas reformas se consolidan y dan paso a un cambio profundo e irreversible, las estadísticas futuras irán mostrando una

“cosecha” distinta a la de los últimos años, favorecida también por el cambio en el entorno legal en cuanto a intereses tributarios y las multas administrativas con descuentos por *arrepentimiento voluntario*, que desincentivan el litigio innecesario. Entre otros efectos de estas reformas, cabría esperar que el total de regularizaciones voluntarias se incrementara en forma sostenible y que las nulidades procesales disminuyeran sensiblemente, al igual que la proporción relativa de Recursos de Apelación incoados ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este órgano, a su vez, debería atender un menor volumen de asuntos en términos relativos y mejorar gradualmente sus tiempos de respuesta, a partir de un expediente que goce de una instrucción más completa en Tributación.

En general, parecería que lo que ha faltado es atacar la raíz de los problemas que afligen a las instancias de revisión en sede administrativa, en lugar de ceder a la tentación de eliminar algunas de esas instancias. El sistema tributario costarricense necesita mecanismos de control de calidad jurídica eficientes en la etapa administrativa, que coadyuven a fortalecer la legitimidad del sistema ante la sociedad civil.

#### **4.3.3 Indicadores de litigiosidad, eficacia y duración en los litigios judiciales**

En cuanto a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, una muestra estadística del periodo 1997-2001 permite apreciar aspectos relevantes de la intervención de esta instancia en la temática tributaria.

El Tribunal Fiscal Administrativo opera como un filtro de litigiosidad, que lleva a que sólo un número marginal de sus resoluciones sea impugnado mediante el Juicio Especial Tributario. Por ejemplo, en el año 2000, el Tribunal emitió 160 resoluciones confirmatorias de determinaciones y 43 confirmatorias parciales. De un total de 203 juicios potenciales, el Tribunal Superior Contencioso Administrativo sólo recibió 41 Juicios Especiales Tributarios, lo que representa un 20%.

En cuanto a los resultados de los Juicios Especiales Tributarios durante el periodo de muestra (1997-2001), predominan los casos declarados sin lugar y por lo tanto, favorables a las pretensiones de Hacienda de defender las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo:

- En 1997 se declararon sin lugar 8 de 10 sentencias emitidas (80%).
- En 1998 se declararon sin lugar las 14 sentencias emitidas (100%).
- En 1999 se declararon sin lugar las 30 sentencias emitidas (100%).
- En el 2000 se declararon sin lugar 13 de las 17 sentencias emitidas (76.47%).
- En el 2001 se declararon sin lugar 19 de 21 sentencias emitidas (90.47%).
- En total para toda la muestra, de 92 sentencias emitidas, 84 corresponden a declaratorias de sin lugar para el Juicio Especial Tributario (91.30%).

En cuanto a los juicios de lesividad interpuestos por el Estado en contra de resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo o del Tribunal Aduanero Nacional, el total de la muestra del Tribunal Superior Contencioso arroja la cifra de 13 sentencias emitidas, nueve declaradas con lugar y cuatro sin lugar; los datos indican una clara tendencia a favor del Estado, con una proporción que asciende al 69.23%.

Aunque estos datos estadísticos no están estructurados con base en montos de deudas tributarias, permiten formular la hipótesis de que el Tribunal Superior Contencioso Administrativo tiene un valor agregado limitado en la anulación de resoluciones confirmatorias de determinaciones de tributos y ponen en evidencia la necesidad de una comparación en términos de montos revocados con los resultados de las instancias de sede administrativa para precisar una tendencia más definida de su valor agregado como instancia de revisión.

Por el contrario, los datos relativos a los juicios de lesividad indican una posición preferente y sólida del Estado para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional que, a criterio del Ministerio de Hacienda, sean lesivas para los intereses de la Hacienda Pública.

Desde otro ángulo, es importante destacar que la cantidad marginal de los juicios especiales tributarios y de lesividad se debe, en cierto grado, a que su tramitación es demasiado lenta. Datos del Tribunal Superior Contencioso estiman que la duración promedio de juicios especiales tributarios iniciados en 1998 es de 25 meses, mientras que

para los casos iniciados en 1999, el promedio alcanza los 27 meses. En general, en los últimos años no se registran períodos de duración promedio inferiores a los dos años, lo que duplica la duración promedio de la etapa de Apelación.

En lo que concierne a la Sala Primera de Casación, la muestra estadística aportada para el período comprendido entre 1990 y 1999, permitió generar los siguientes datos:

De un total de 192 recursos en materia tributaria, 30 fueron declarados con lugar, casándose la resolución venida del Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Los recursos exitosos para el contribuyente representaron un porcentaje del 15.62%, lo que permite establecer que las posibilidades de éxito para el contribuyente no marcan una brecha muy grande respecto a la situación estadística relativa a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La valoración general de las instancias judiciales citadas indica que, más que profundizar en la generación de doctrina tributaria especializada, los jueces se han decantado por un enfoque de Derecho Público general y por otorgarle el beneficio de la duda a la posición jurídica del Estado, tanto en los juicios especiales tributarios como en los juicios de lesividad y en los recursos de casación.

#### ***4.3.4 Valoración de la aplicación de delitos penales tributarios***

Uno de los ejes esenciales de la Ley de Justicia Tributaria fue el establecimiento de delitos penales tributarios, los que serían juzgados por una jurisdicción especializada, la Jurisdicción Penal Tributaria. En forma paralela, la Ley General de Aduanas creó un elenco de delitos penales aduaneros, pero remitió su conocimiento a la jurisdicción penal común, mientras la Corte Suprema de Justicia resolvía en cuanto a la implementación de la nueva Jurisdicción Penal Tributaria. El Poder Judicial, con base en razones de costo-beneficio y gasto presupuestario, se declaró en contra de organizar esa jurisdicción y en 1996 remitió el conocimiento de los eventuales casos penales tributarios del Título III del CNPT al Tribunal Superior Penal del Segundo Circuito Judicial de Goicoechea.

La prosecución de las causas por delitos penales tributarios se vio recargada por la existencia del artículo 81 (ya derogado), que disponía la necesidad de establecer un procedimiento administrativo previo para confirmar la viabilidad de una denuncia por alguno de los delitos o contravenciones penales tributarias del Título III. Este

procedimiento incluía el conocimiento de un Recurso de Apelación por parte del Tribunal Fiscal Administrativo y una vez confirmada la procedencia de la denuncia, se abría un plazo de *intimación* de 20 días hábiles que permitía al potencial imputado pagar la deuda tributaria y extinguir consecuentemente la acción penal antes de que se formulara la denuncia ante el Ministerio Público. Esta *vía de escape* adicionada a la cláusula penal de *satisfacción integral del daño en beneficio del ofendido* prevista en la legislación procesal penal, conformaban un cuadro de elusión de la acción penal tributaria mediante pago que propició el congelamiento de los planes administrativos orientados a encausar estos delitos. En 1999, la reforma de la Ley 7900 permitió que se derogara dicha cláusula del artículo 81, se eliminara a petición del Poder Judicial la Jurisdicción Penal Tributaria y las contravenciones penales tributarias y se afinara el elenco de delitos penales tributarios, incluyendo la eliminación de los delitos por ocultación o destrucción de información de trascendencia tributaria por parte del sujeto pasivo.

Con estos antecedentes, la historia de los delitos penales tributarios ha sido muy breve. No se han elevado a juicio ni nadie ha sido condenado por ellos, de acuerdo con la información proporcionada por el Ministerio Público. En lo que corresponde a tributos internos, hay algunas investigaciones en curso que no han avanzado al punto de que los procesos lleguen a la etapa de elevación a juicio. Por el contrario, sí ha habido sentencias condenatorias con relación a fraudes vinculados a los certificados de abono tributario, los que fueron canalizados jurídicamente a través del delito penal de estafa, en estos casos, en perjuicio del Estado. Estos precedentes judiciales muestran la tendencia de los jueces penales comunes a eludir la aplicación de los nuevos delitos penales tributarios y priorizar la aplicación de figuras penales comunes como estafa, falsedad ideológica, uso de documento falso, etc.

En síntesis, luego de casi siete años de la proclamada penalización de los ilícitos tributarios y de contar con un elenco de delitos penales tributarios, la combinación de varios factores, como errores de diseño en la legislación (sustancialmente corregidos en 1999), unos jueces penales escépticos respecto a las nuevas figuras delictivas, un Ministerio Público sin especialización en tributos y una administración tributaria carente de funcionarios especializados en la investigación y preparación de causas penales tributarias, ha obstaculizado el fortalecimiento de la sensación de riesgo penal en la mente del contribuyente. Los delitos aduaneros, como se verá más adelante, han tenido mayor seguimiento, pero similares - por no decir inexistentes - resultados.

La noción de especialización en delitos penales tributarios se reaviva con la reciente promulgación de la Ley 8275 de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública, que incluye la instalación de un Juzgado Penal de Hacienda y un Tribunal Penal de Hacienda, encargados de conocer causas por delitos penales tributarios y aduaneros. Sin embargo, hubo una clara transacción entre el Poder Legislativo y el Poder Judicial, al conferírsele discrecionalidad a la Corte Suprema de Justicia para especializar una sección en los tribunales existentes a fin de conocer los asuntos relativos a la jurisdicción penal de hacienda y de la función pública. En otras palabras, queda a discreción del Poder Judicial la forma en que la aspiración a la especialización penal-tributaria se concrete en la práctica.

El nuevo Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal avala la necesidad de contar con una Jurisdicción Penal de Hacienda y dotar a la administración tributaria de la potestad de acusar directamente, sin pasar por el peaje del Ministerio Público adscrito al Poder Judicial. Los planes administrativos de la Tributación se orientan progresivamente hacia el combate técnico-jurídico del fraude fiscal. Una actitud prevaleciente entre algunas de las personas que influyeron en el texto de la Ley de Justicia Tributaria de 1995 era que la transición de un país de bajo cumplimiento tributario a un régimen tributario punitivo debía ser gradual, para permitir que los contribuyentes se acostumbraran a esa nueva condición. Al final, la gradualidad se convirtió en posposición, y el sistema tributario costarricense requiere del uso pleno del elenco de delitos penales tributarios para incentivar el cumplimiento voluntario, si bien con un estricto acatamiento de los principios de objetividad e imparcialidad administrativa en la aplicación de la ley.

#### ***4.3.5 Perspectivas de reforma al marco jurídico***

Aunque no se dispone de un sistema estadístico que permita hacer una valoración exhaustiva del fenómeno de la litigiosidad tributaria, la muestra mencionada permite demostrar que cada instancia de revisión le aporta un valor agregado al control de legalidad de los actos tributarios y por ende, a la legitimidad del sistema. Sin embargo, la muestra también indica que la duración de los procedimientos es excesiva y esto no es aceptable para el Estado ni para el contribuyente.

Con base en lo expuesto, se mencionan algunas posibles reformas al sistema de revisión de los actos de la administración tributaria que podrían redundar en una mayor eficiencia en la gestión de litigiosidad:

Consolidar un solo Tribunal Fiscal Administrativo que incluya salas especializadas para los temas de valoración aduanera y clasificación arancelaria y sirva como órgano contralor de la legalidad de la administración tributaria hacendaria, en el contexto de reformas legales que minimicen la brecha técnica entre la Ley General de Aduanas y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Regular los procedimientos de gestión jurídica en las tres instancias de revisión en sede administrativa, a fin de garantizar la plena evacuación y análisis de la prueba y modernizar la tramitación con el método de la oralidad, fortaleciendo la calidad de las resoluciones, reduciendo la duración de los expedientes y minimizando la elevación innecesaria de los expedientes a instancias superiores.

Incorporar mecanismos de arbitraje, audiencias de conciliación y facultades de transacción para la administración tributaria y la Procuraduría General de la República, a efectos de descongestionar el sistema de revisión de los actos de la administración tributaria.

Implementar la derogada Jurisdicción Penal de Hacienda, como instrumento para una aplicación especializada, técnica y objetiva del elenco de delitos penales tributarios y aduaneros en el Poder Judicial. La Corte Suprema de Justicia está facultada para crear los despachos correspondientes cuando exista un potencial suficiente de casos enviados por la administración tributaria.

#### **4.4 Conclusiones y recomendaciones sobre la legislación aplicable**

##### **4.4.1 Conclusiones**

La legislación aplicable a la tributación interna comprende la interacción de la ley de cada tributo y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como Ley General. El Código vigente al día de hoy ofrece facultades y procedimientos aptos para cumplir eficientemente los objetivos recaudatorios, con algunos defectos puntuales pero importantes, como las limitaciones para el cobro ejecutivo. Por lo tanto, los planteamientos de reformas del Código pretenden afinar y fortalecer la estructura jurídica vigente en pro de la recaudación. El interés por codificar el Estatuto de los Derechos del Contribuyente obedece a una preocupación por alcanzar un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la *satisfacción del cliente*, pues de otra manera se podría dañar la legitimidad del sistema y los índices de cumplimiento voluntario. En cuanto a su cobertura, el Código debe reconfirmar su vocación generalista y referir las disposiciones exclusivas de la administración tributaria hacendaria a su Ley Orgánica, buscando la mayor homologación posible con la legislación aduanera vigente.



En cuanto al Marco Jurídico de los principales tributos nacionales, hay una serie de inconsistencias en la forma como se plasmó en cada ley un determinado diseño, en relación con los lineamientos de la política tributaria. La existencia de un Impuesto de Utilidades que se basa en Renta Producto con cuñas de Renta Ingreso, un Impuesto al Valor Agregado que restringe los créditos fiscales y un Impuesto Único sobre rubros tan diversos como salarios, pensiones y dietas evidencian la necesidad de contar con leyes que respondan a ciertos parámetros y no generen ambigüedades y contradicciones que aumenten innecesariamente los índices de litigiosidad. En otras palabras, la trascripción jurídica de un impuesto debe respetar la formulación de la política tributaria a fin de evitar incoherencias que incidan negativamente en el cumplimiento voluntario y en el potencial recaudatorio.

Por otra parte, la existencia de numerosos impuestos menores complica el marco jurídico tributario, ya que hay administraciones tributarias no Hacendarias que tienen normas regulatorias distintas a las previstas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por esto, un avance en la simplificación de la estructura tributaria redundaría en una mayor claridad del marco jurídico.

El análisis del tema de la litigiosidad indica que el sistema de instancias de revisión en etapa administrativa y judicial cumple con los objetivos de filtrar las actuaciones administrativas ilegales y ser un control de la calidad jurídica del sistema tributario y por ende garantizar su legitimidad. Sin embargo, la justicia se imparte dentro de plazos demasiado extensos, sobre todo en el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Superior Contencioso Administrativo y esto debe afrontarse desde sus causas. En el caso del Tribunal Fiscal, el problema de los plazos extensos está muy relacionado con las prácticas de tramitación de expedientes por parte de la Dirección General de Tributación, ya que se tiende a trasladar el análisis de pruebas a la instancia del Tribunal Fiscal Administrativo y existe cierta propensión a las nulidades de procedimiento.

#### **4.4.2 Recomendaciones**

Se debe llevar a cabo una reforma integral del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en armonía con una nueva ley orgánica del Ministerio de Hacienda o de la agencia nacional de recaudación tributaria. A la vez, se debe adaptar la Ley General de Aduanas, salvo en los aspectos que requieren normas de especialización técnica. Este proceso de reforma debe orientarse a fortalecer la eficacia recaudatoria y a armonizarla con la codificación del Estatuto de Derechos del Contribuyente.

En cuanto a la regulación normativa de los tributos, debería ponderarse la consolidación de una ley de tributos nacionales, a fin de fortalecer el ordenamiento y superar la dispersión normativa imperante. Adicionalmente, es imprescindible consolidar un modelo coherente de imposición sobre la venta y que consolide un impuesto al valor agregado que supere la versión parcial y contradictoria vigente.

Para poder medir con exactitud la dimensión del fenómeno de litigiosidad, es imperioso contar con un *modelo integrado de información de gestión jurídica*, capaz de generar estadísticas sobre la productividad y el rendimiento de las fiscalizaciones y determinaciones tributarias, la contribución de cada instancia de revisión, la tipología de las causas de nulidad e ilegalidad de las actuaciones administrativas y el valor agregado que el elenco de delitos tributarios le otorga al sistema.

De acuerdo con lo expuesto sobre la necesaria homologación e integración de las áreas tributaria y aduanera, y el mejoramiento de la eficiencia en las instancias de revisión, se considera prioritario debatir la opción de consolidar un Tribunal Fiscal Administrativo único, que incluya salas especializadas en materia aduanera<sup>25</sup>, lo que permitirá dar uniformidad a la jurisprudencia administrativa y al mismo tiempo, facilitar el proceso de homologación de la legislación tributaria general y alcanzar una mayor productividad y calidad jurídica en esta instancia de agotamiento de la vía administrativa.

## **5. ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO ADUANERO**

### **5.1 Importancia de las funciones aduaneras**

En Costa Rica, las funciones que cumplen actualmente las aduanas tienen una gran importancia estratégica para el país por varias razones. En primer lugar, pese a los procesos de desgravación arancelaria, producto de las obligaciones asumidas por el país ante la Organización Mundial de Comercio y otros compromisos internacionales, como el Tratado de Libre Comercio Costa Rica-México, las aduanas siguen aportando aproximadamente el cuarenta por ciento del total de la recaudación tributaria.

---

25 Debe tenerse en cuenta que el área aduanera toca también aspectos técnicos ligados al comercio exterior

En segundo lugar, las aduanas protegen la producción nacional, mediante la verificación del valor declarado de las mercancías (valor en aduanas) o las normas de origen, en el caso de los productos que gozan de un arancel preferencial por ser centroamericanos o provenir de México, Chile o República Dominicana, países con los que el país tiene tratados de integración o de libre comercio vigentes. Además, hay otras funciones, asociadas a los temas de protección al consumidor, medidas fitosanitarias, protección de la fauna y del medio ambiente, normas de propiedad intelectual y recopilación de datos sobre el comercio exterior.

Las funciones de las aduanas son complejas y pueden ser visualizadas desde diversas ópticas; las aduanas no son únicamente oficinas tributarias. Sin embargo, esta sección se centrará en los temas relacionados con la recaudación y la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### **5.1.1 Tránsito hacia un nuevo modelo aduanero**

*Las funciones aduaneras y la forma en que se ejercen responden a los paradigmas vigentes en el entorno económico del país o de un grupo de países, en una región integrada económicamente. En este contexto, se puede hablar de dos modelos de aduanas: el de la aduana tradicional y el de la aduana moderna. En Centroamérica, desde los años sesenta, época del surgimiento de la integración económica, imperaba el concepto de aduana tradicional; pero en los últimos años se ha desarrollado el de aduana moderna, que aún no ha alcanzado su plena consolidación.*

*La aduana tradicional versus la aduana moderna:*

Detrás del modelo aduanero tradicional hay un modelo económico que desincentiva las importaciones, estableciendo una serie de barreras arancelarias y no arancelarias: los aranceles son altos y los procedimientos aduaneros aplicados en frontera son engorrosos y poco transparentes.

Para el usuario, ya sea importador o exportador, el modelo tradicional implica someterse al arbitrio del funcionario aduanero, que tiene la potestad de retrasar cuanto quiera la operación mediante un extenso trámite de papeleo, con copias, sellos y una revisión interna que se alarga durante varios días. Estas condiciones resultan ideales para que el usuario o sus representantes intenten agilizar el paso por la aduana recurriendo a sobornos u otros mecanismos ilegales.

En ese ambiente la impunidad es la norma, porque si bien en teoría el funcionario aduanero debe responder ante el fisco, por ejemplo, por determinar mal los tributos aduaneros, lo cierto es que una vez que los importadores o exportadores obtienen la autorización para el despacho de sus mercancías, la probabilidad de pasar por un control a posteriori para confirmar la veracidad de lo declarado ante la aduana es muy baja, dadas las restricciones legales y la relevancia que se le otorga en este modelo al control en frontera.

Ese estado de cosas facilita el uso de contactos o mecanismos ilegales para aligerar el paso de las mercancías o reducir los tributos. Normalmente quienes pierden son el fisco y los funcionarios y usuarios que intentan respetar los procedimientos legales.

En el modelo de aduana tradicional, los procedimientos son complejos, inflexibles y rígidos, se hacen en forma manual y se apoyan en controles de frontera, como el tradicional aforo aduanero. Muchas veces, las responsabilidades de quienes participan en la gestión aduanera se diluyen entre varios sujetos y la aplicación de sanciones resulta engorrosa.

El concepto de aduana moderna se ha venido configurando en el ámbito mundial desde hace varias décadas. La presión por el cambio se debió, en gran parte, al aumento en el intercambio comercial, la aparición de diferentes modalidades de transporte de mercancías (uso generalizado del contenedor, entregas puerta a puerta), el uso intensivo de la tecnología de la información, la apertura de los mercados y, en general, al proceso de globalización que exigió a las aduanas trabajar con mayor rapidez y transparencia. En forma paralela, en el interior de los países, creció la presión por mejorar la forma en que se organizaba el Estado para hacer cumplir las funciones aduaneras, incrementando su capacidad de gestión tributaria y de garante del cumplimiento de la ley.

Desde el punto de vista de la recaudación tributaria, una aduana moderna eficiente tiene la capacidad de ejercer controles inteligentes sobre los sujetos que intervienen en el proceso y sobre las transacciones aduaneras mismas, antes del arribo de las mercancías, durante su despacho y con posterioridad, mediante la fiscalización a posteriori; esto le permite establecer procedimientos aduaneros ágiles con menor riesgo fiscal. La presión no está en recaudar más de lo que legalmente corresponde, sino en hacerlo eficientemente, prestando atención al adecuado control aduanero. En todo caso, la aduana moderna actúa en un ambiente normativo que establece claramente las responsabilidades de los sujetos públicos y privados y dispone de un régimen sancionatorio adecuado, lo que eleva los niveles de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una de las principales características de la aduana moderna es la implementación de un procedimiento de declaración aduanera basado en la autodeterminación de las obligaciones. La autodeterminación es una modalidad para el trámite de importaciones y exportaciones, que se caracteriza porque los interesados, con la asesoría de un agente aduanero, determinan y cumplen por ellos mismos sus obligaciones tributarias y no tributarias.

Junto a la autodeterminación, se propicia un esquema en donde la autoridad aduanera lleva a cabo acciones de control inteligente en frontera, basadas en criterios de riesgo y actividades de fiscalización posteriores al despacho de las mercancías, para comprobar la veracidad de lo declarado y, eventualmente, cobrar los tributos que no se pagaron y denunciar las infracciones.

Aunque hace mucho se viene hablando en Costa Rica de la aduana del futuro o aduana de comercio exterior o aduana moderna, en contraposición a la aduana tradicional, las principales iniciativas en materia de legislación aduanera se empezaron a concretar en la década de los noventa.

A comienzos de esa década, las aduanas del país enfrentaban una serie de problemas tales que se debió afrontar el reto, pospuesto durante mucho tiempo, de emprender una reforma integral. Uno de esos problemas era una legislación aduanera obsoleta, constituida por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento (CAUCA y RECAUCA), vigentes desde los años 60, y una serie de leyes y reglamentos que habían ido surgiendo alrededor de esa normativa. En el ámbito mundial, las aduanas estaban sufriendo grandes transformaciones y cambiando su paradigma y el país no podía quedarse atrás, en ese momento, Costa Rica tenía un liderazgo regional apreciable en el tema de la apertura comercial y en lo interno, se enfrentaba a un problema fiscal que adquiría prioridad nacional y exigía una eficiencia mucho mayor en el desempeño de las aduanas. Fue en ese contexto que se redactó y aprobó la Ley General de Aduanas, vigente desde julio de 1996.

Algunos hechos relevantes posteriores a la entrada en vigencia de la Ley General de Aduanas fueron: la aparición de un verdadero código uniforme en la Unión Europea, la nueva versión de la Convención sobre Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, el Convenio de Kyoto (2000), patrocinado por la Organización Mundial de Aduanas, y, en el ámbito centroamericano, la negociación y aprobación de un nuevo CAUCA, llamado CAUCA III.

La nueva versión del Convenio de Kyoto explicita las bases de una aduana moderna: el establecimiento de procedimientos uniformes y simplificados, el desarrollo continuo de las técnicas de control aduaneros, la maximización del uso de la tecnología de la información y la asociación entre las aduanas y el sector comercial.

Otra modificación importante, en materia aduanera, que tiene relación con el ámbito de la organización administrativa, es la tendencia a unir dos órganos que tradicionalmente han ejercido sus funciones en forma separada: las oficinas de tributos internos y las oficinas aduaneras. En países tan cercanos como Honduras, Guatemala y El Salvador, se han establecido superintendencias, direcciones generales u otras oficinas, que buscan una mayor eficiencia, mediante la unión administrativa de estos dos órganos y la flexibilización de sus operaciones administrativas.

Por último, otra tendencia de gran importancia es la de hacer pública la mayor cantidad de información posible sobre la normativa aduanera aplicable, e incluso brindar acceso a la información sobre el contenido de las declaraciones aduaneras presentadas y tramitadas ante las aduanas mediante la internet.

#### *El Programa de Modernización Aduanera (1991-1997)*

El último gran esfuerzo realizado, en el país, para reformar la administración aduanera tuvo lugar entre 1991 y 1997, durante las administraciones Calderón Fournier y Figueres Olsen, y se denominó Programa de Modernización Aduanera (PMA). Este Programa pretendía transformar el Servicio Nacional de Aduanas en un ente dinámico y profesional que respondiera a las nuevas necesidades del comercio internacional, asegurando la agilidad y la flexibilidad en el flujo de mercancías y garantizando, a la vez, un control eficiente por parte del Estado (Ministerio de Hacienda, 1992: 14)

El PMA tenía tres objetivos básicos: aumentar la agilidad y eficiencia del servicio aduanero, incrementar la recaudación tributaria y el control fiscal y establecer la generación oportuna de estadísticas tributarias y de comercio internacional. Esos objetivos debían cumplirse procurando que el servicio aduanero imprimiera mayor agilidad en los despachos sin menoscabo de sus tareas de control, tal y como se exigía de todas las aduanas bajo el nuevo paradigma.

El componente de legislación aduanera, del PMA, procuró establecer un marco normativo flexible que le permitiera al servicio aduanero una rápida adaptación a su entorno y le proporcionara reglas claras y transparentes, que fijaran las *posibilidades, deberes y obligaciones*

*de cada sujeto público y privado, retomando conceptos que a nivel internacional han sido efectivos para los países que los han adoptado* (Ministerio de Hacienda, 1994:9). El principal producto de este componente fue la aprobación de la Ley General de Aduanas y de su Reglamento, en 1995.

En 1997 se iniciaron diferentes acciones, con la finalidad de establecer las disposiciones legales y preparar los recursos humanos y administrativos necesarios para aplicar el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio, a partir del 2000. Ese mismo año comenzó un proceso regional tendiente a modificar el CAUCA II y sustituirlo por un nuevo código, congruente con el modelo aduanero moderno, el Proyecto CAUCA III. Este proyecto fue aprobado por los directores de aduanas de Centroamérica, reunidos como Comité Aduanero en mayo de 1997, pero aún no ha sido ratificado por los congresos de los países.

#### *Acciones en el área aduanera durante el período 1998-2001*

El PMA terminó oficialmente en 1997 y desde entonces no ha surgido un esquema similar, pero el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Aduanas han dado continuidad a varias acciones del Programa, como parte de sus funciones regulares.

En el área normativa, la nueva administración continuó impulsando la aprobación del CAUCA III, el que no ha sido ratificado por la Asamblea Legislativa, en parte por la lucha que han dado en su contra los agentes aduaneros.

También se logró la aprobación de la normativa necesaria para implementar el Acuerdo sobre Valoración Aduanera, de la Organización Mundial de Comercio, y se introdujeron algunas modificaciones en el Reglamento de la Ley General de Aduanas.

En el área normativa, el hecho más relevante es la iniciativa para la modificación de la Ley General de Aduanas. Este proyecto (Proyecto Legislativo 14340) pasó a la Comisión de Asuntos Hacendarios de la Asamblea Legislativa, que emitió dictamen afirmativo de mayoría en setiembre del 2001. La iniciativa mantiene básicamente la estructura de la Ley, pero corrige algunos vacíos, incongruencias o insuficiencias; su objetivo es incrementar las facultades de control de las autoridades aduaneras y las sanciones por infracciones administrativas y delitos. El proyecto ha sido adversado por parte del sector privado, usuario del servicio de aduanas, que considera que no representa un valor agregado importante para mejorar el sistema.<sup>26</sup>

---

26 Informe de representantes del Sector Privado en comisión mixta: comentarios y sugerencias al proyecto de Ley 14340, 28 de octubre de 2001.

A favor del proyecto se puede señalar que viene a mejorar la Ley General de Aduanas sin variar su esencia o filosofía. En contra, podría argumentarse que es insuficiente en el sentido de que pudo haberse enriquecido más de la experiencia de los últimos cinco años y plantear mejoras más profundas, no sólo en materia de control sino de mecanismos administrativos para lograr procedimientos aduaneros más ágiles y transparentes. Por otra parte, algunos de los defectos de la Ley General de Aduanas, que se señalan en este documento, hasta el momento no han sido incorporados al proyecto.

## **5.2 Principal normativa aduanera**

De toda la normativa que regula el comercio exterior, en este capítulo, sólo se discutirá la que le asigna directamente una competencia al Servicio Nacional Aduanero, dejando de lado las normas sobre competencias administrativas, permisos, autorizaciones o inspecciones de mercancías a cargo de otras autoridades, como las de salud o agrícolas.

### **5.2.1 Normas centroamericanas e internacionales**

Algunas de las normas del régimen aduanero vigente, en Costa Rica, se han originado en regulaciones derivadas del proceso de integración centroamericana y han sido negociadas con otros países de la región. A continuación se mencionan las principales.

#### *Tratado General de Integración Económica Centroamericana:*

En 1960, el Tratado General de Integración Económica Centroamericana dispuso la creación de una normativa aduanera uniforme para toda la región. Casi de inmediato se aprobaron el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA, y su reglamento, el RECAUCA; estas normas se convirtieron en la principal legislación aduanera de la región.

Varias décadas después, en 1985, se suscribió el Convenio al Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano, aprobado en Costa Rica por la Ley 6986. El Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano lo conforman el Arancel Centroamericano de Importación, la legislación centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y su Reglamento, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, más las decisiones y disposiciones arancelarias y aduaneras que se deriven del Convenio.



En 1993, el Protocolo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (Protocolo de Guatemala) estableció el compromiso de los países de *constituir una unión aduanera entre sus territorios, con el propósito de dar libertad de tránsito a las mercancías, independientemente del origen de estas, previa nacionalización en alguno de los estados miembros, de los productos procedentes de terceros países. Dicha unión aduanera se alcanzará de manera gradual y progresiva, sobre la base de programas que se establecerán al efecto, aprobados por consenso.* En otras palabras, el Protocolo pretende que una vez que las mercancías ingresen por un puerto de cualquier país miembro de la unión aduanera y paguen los tributos de importación, puedan circular libremente hacia cualquier país miembro, sin pasar por otro control aduanero. Este acuerdo inició el fortalecimiento del proceso de unión aduanera en Centroamérica, el cual ha sido llevado a cabo con más ánimo y resultados concretos por Guatemala y El Salvador, con la participación de Honduras y Nicaragua. Costa Rica apenas está oficializando su compromiso de formar parte de la unión aduanera a fines del 2003.

#### *La nomenclatura arancelaria y el arancel aduanero*

Según el Convenio al Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el Arancel Centroamericano de Importación es el instrumento regulador que contiene la clasificación oficial de las mercancías susceptibles de ser importadas al territorio de los estados contratantes, así como los derechos de importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.

El sistema de clasificación arancelaria anterior era la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana II (NAUCA II), que fue modificada mediante un protocolo aprobado por Costa Rica (Ley 7346 del 7 de junio de 1993) que autorizó la entrada en vigencia del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), basado en la nomenclatura del Sistema Armonizado (SA) aceptada internacionalmente.

#### *El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*

En 1963, los gobiernos de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica suscribieron el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), aprobado por Costa Rica mediante la Ley 3421 de 6 de octubre de 1964. En 1965 se aprobó el Reglamento correspondiente (RECAUCA), ratificado en Costa Rica por el Decreto Ejecutivo H-15 de 7 de mayo de 1966.

El Convenio al Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano dispuso la redacción de nuevas versiones del CAUCA y el RECAUCA,

en aras de modernizarlos. Pese a que ambos instrumentos normativos debían ser acordados multilateralmente antes del 1° de octubre de 1985, no fue sino hasta el 7 de enero de 1993 que se suscribió el Protocolo de Modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano del Tratado General de Integración Económica (CAUCA II). Este se aprobó en Costa Rica por Ley 7485 de 6 de abril de 1995 y entró a regir en julio de 1996, sustituyendo al primer CAUCA. Posteriormente, se comenzó a redactar el nuevo reglamento del CAUCA, cuyo texto fue aprobado por los directores de aduanas de los países centroamericanos, pero ha encontrado oposición en Costa Rica.

En la década de los sesenta, el primer CAUCA y su Reglamento (RECAUCA) regulaban en forma pormenorizada la organización administrativa del servicio aduanero, incluyendo las aduanas, las operaciones de llegada y salida de vehículos, la descarga, recepción y depósito de mercancías, las pólizas aduaneras, los procedimientos de despacho y de retiro, las operaciones de exportación y reexportación, las prendas aduaneras, los almacenes generales de depósito, los agentes, las subastas, el abandono, los reclamos y los recursos aduaneros. Ambas normativas recopilaron los procedimientos aduaneros tradicionales, propios de la época en que fueron concebidas y congruentes con un sistema económico de sustitución de mercancías, en un entorno que desestimulaba el comercio exterior fuera de la región.

El CAUCA II, vigente a partir de 1996, no contiene disposiciones tan pormenorizadas. Aunque básicamente regula los mismos tópicos, lo hace en forma somera y a menudo remite a la legislación de los países; con esto, abrió la posibilidad de aplicar procedimientos aduaneros novedosos e introducir la informatización de los procedimientos.

En síntesis, podría decirse que desde el punto de vista de un modelo aduanero, entre el CAUCA I y el CAUCA II no hay diferencias sustanciales, y que el segundo es un mal resumen del primero. El principal efecto del CAUCA II en Costa Rica, fue permitir que el país regulara los aspectos aduaneros que más le interesaban, lo que hubiera sido imposible en el marco del CAUCA I.

A comienzos de 1998, se comenzó a redactar un nuevo CAUCA, Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA III. La negociación comenzó ese mismo año y fue aprobado por las diferentes instancias regionales, hasta su aprobación por el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO), en setiembre del 2000. Sin

embargo, representantes de los agentes aduaneros de El Salvador interpusieron una acción ante la Corte Centroamericana de Justicia, que finalmente anuló la resolución del COMIECO por no tener facultades para haberla dictado.<sup>27</sup> Actualmente, no se tiene claro el destino final del proyecto, que podría ser reconsiderado por los órganos comunitarios competentes para subsanar el “vicio” señalado por la Corte.

Respecto a la modernización de las aduanas, lo novedoso del proyecto CAUCA III es que incorpora algunos elementos estratégicos:

- Autodeterminación

Se introduce la obligación de los declarantes de autodeterminar sus obligaciones aduaneras. Con el CAUCA II, queda a criterio del agente aduanero si autodetermina o si presenta la declaración para que la aduana haga la determinación.

- Aplicación de criterios selectivos y aleatorios de control aduanero

Se explicita la aplicación de criterios de selectividad y aleatoriedad definidos por el servicio aduanero para escoger las declaraciones que deben verificarse antes de autorizar el despacho de la mercancía. En el CAUCA II la aplicación de estos criterios se considera una excepción.

- Control a posteriori de las declaraciones aduaneras

Permite el control posterior de las declaraciones autorizadas por la aduana para determinar su veracidad, en un plazo que debe determinar la legislación nacional. El CAUCA II apenas menciona la posibilidad de ejercer este control.

- Auxiliares de la función pública aduanera

Establece para los agentes, transportistas y depositarios aduaneros la categoría de auxiliares de la función pública aduanera y prevé un régimen de responsabilidades que debe ser desarrollado por la legislación nacional. Esto abre la posibilidad de darle participación activa a diferentes sectores privados que son usuarios habituales del servicio. El CAUCA II sólo otorga esa condición a los agentes de aduana y mantiene un esquema cerrado.

- Uso obligatorio e intensivo de la tecnología de la información

---

27 Resolución de la Corte Centroamericana de Justicia del 25 de octubre del 2001.

Obliga al servicio aduanero y a sus usuarios a utilizar intensivamente la tecnología de la información. Este aspecto ni siquiera se menciona en el CAUCA II y por lo tanto ni se exige, ni se le adjudica el lugar que debe tener en un modelo aduanero moderno.

### *Normativa reguladora del valor aduanero*

En la región centroamericana, el valor en aduanas de las mercancías importadas estaba regulado hasta hace poco por el Convenio Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y por su Reglamento, aprobados por Costa Rica (ley 7005 y decreto 16791-MEC-H) en 1985.

En 1994, con la firma del acta en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Internacionales, aprobada mediante Ley 7475 del 24 de diciembre de 1994, el país se comprometió a poner en vigencia el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante Acuerdo sobre Valoración Aduanera), a partir del 1° de enero del 2000.

En Costa Rica, la Ley 7984 de febrero del 2000 aprobó la derogatoria de la legislación centroamericana sobre el valor Aduanero de las mercancías, para poder cumplir lo acordado en la Organización Mundial de Comercio. Sin embargo, no fue sino a partir de la publicación de la Ley 8013 de agosto del 2000, que comenzó la aplicación efectiva del acuerdo sobre valoración aduanera en el país.

Básicamente, la valoración de las mercancías está regulada por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas, pero también hay normas sobre el tema en la Ley General de Aduanas, en su Reglamento y en algunas disposiciones administrativas emitidas por la Dirección General de Aduanas. El Acuerdo redefine la base imponible de los derechos arancelarios a la importación regulada por la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías e incide en la determinación de parte de la base imponible en aduana del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo.

En la importación de vehículos nuevos y usados, incluyendo motocicletas y excluyendo algunos automotores como cabezales, autobuses y maquinaria pesada, hay una excepción a la aplicación del Acuerdo a los impuestos internos. Para esas importaciones, el Poder Ejecutivo eliminó los Derechos Arancelarios a la Importación, salvo para algunos microbuses y pickups y los gravó únicamente con

el Impuesto Selectivo de Consumo, el Impuesto de Ventas y el Impuesto del 1% sobre el Valor Aduanero. De acuerdo con la tesis del Ministerio de Hacienda, en esos casos no se aplica el Acuerdo y la base imponible se regula mediante Decreto Ejecutivo.

El Acuerdo de Valoración establece seis métodos para determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas, los cuales se aplican respetando el siguiente orden: el valor de transacción de las mercancías que se valoran; el valor de transacción establecido en el mismo momento o en uno cercano, para mercancías idénticas; el valor de transacción fijado en el mismo momento o en uno aproximado para mercancías similares; el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares menos ciertas deducciones (procedimiento sustractivo); el precio reconstruido a partir del costo de los materiales, la fabricación, los beneficios y gastos generales, y el transporte, que es el método basado en el costo de producción o del valor reconstruido. El último recurso consiste en la aplicación flexible de los métodos anteriores cuando no se puede definir el valor aduanero a partir de la aplicación de uno de ellos.<sup>28</sup> Los cinco procedimientos últimos se consideran métodos secundarios y sólo se puede recurrir a ellos si se descarta la aplicación del valor de transacción de las mercancías que se valoran.

#### *Otras normas derivadas de la integración centroamericana*

Otros aspectos que han sido objeto de regulación, en el ámbito centroamericano, son las reglas de origen para mercancías de la región, los procedimientos de verificación del cumplimiento de esas reglas por parte de las autoridades administrativas y el tránsito regional de mercancías.

### **5.2.2 Normas nacionales**

La principal normativa nacional en materia aduanera es la Ley General de Aduanas (Ley 7557 del 20 de octubre de 1995) y su Reglamento (Decreto 25270-H del 14 de junio de 1996), que rigen desde el 1° de julio de 1996.

Hay otras normas nacionales que regulan los procedimientos de despacho y diferentes tratamientos tributarios y aduaneros para las

---

<sup>28</sup> El valor de transacción es el precio realmente pagado por las mercancías cuando estas se venden para exportación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo, siempre que concurren determinadas circunstancias.

mercancías; entre otras, cabe citar la Ley de Zonas Francas (Ley 7210 del 23 de noviembre de 1990) y sus reformas y la Ley de Creación del Depósito Libre Comercial de Golfito y su Reglamento.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de la Administración Pública son de aplicación supletoria, por disposiciones expresas de los artículos 192 y 272 de la Ley General de Aduanas.

### **5.3 Análisis de la Ley General de Aduanas (LGA)**

#### **5.3.1 Principales modificaciones introducidas por la LGA**

El Programa de Modernización Aduanera y el diseño de la Ley General de Aduanas estuvieron muy influidos por las tendencias mundiales en materia de modernización de aduanas, como el considerar que un principio básico de la aduana moderna es buscar el equilibrio entre una administración adaptada a las necesidades de los sectores empresariales y cuidadosa del cumplimiento de la ley.

En la Ley General de Aduanas se plasmó ese interés por mantener un equilibrio entre procedimientos ágiles y un control aduanero adecuado y se estableció que la normativa debía ser congruente con el entorno que definen los compromisos internacionales suscritos por el país. A continuación se presentan algunos aspectos claves de la Ley que representan novedades de forma o de procedimiento con respecto al CAUCA I.

#### **Organización y facultades para el ejercicio del control aduanero**

La Ley General de Aduanas introdujo disposiciones legales que permiten darle al servicio aduanero una organización administrativa interna con la flexibilidad que le otorga la potestad reglamentaria. Por primera vez se formalizó el concepto de sistema aduanero, en el que convergen oficinas públicas y entidades privadas con responsabilidades y funciones que se interconectan y se concibió un ambiente donde se utiliza intensivamente la tecnología informática.

**Organización administrativa.** La LGA establece las competencias del servicio aduanero en términos generales, sin indicar a qué oficina le corresponde ejercerlas, con algunas excepciones. En primer lugar, mantiene el esquema que le impone el CAUCA II, centrado en una Dirección General de Aduanas, con oficinas con competencia regional conocidas como aduanas. En segundo lugar, crea el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, no tanto por razones técnicas, sino como respuesta política a las denuncias sobre sub-facturación.

En tercer lugar, crea el Tribunal Aduanero Nacional, como órgano que conoce en última instancia los recursos administrativos.

**Los auxiliares de la función pública aduanera.** Otra de las innovaciones de la Ley General de Aduanas fue establecer un Sistema Aduanero Nacional compuesto por el servicio aduanero, órgano público, y los sujetos de derecho privado que interactúan con ese servicio, que denominó auxiliares de la función pública aduanera. En esa forma, se implementa la participación coordinada del sector público y privado, como parte de un mismo sistema en el que tienen papeles específicos, pero interdependientes.

De acuerdo con esa ley, son auxiliares de la función pública aduanera las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros, ante el Servicio Nacional de Aduanas. Deben cumplir con ciertos requisitos, entre ellos, estar registrados ante el Servicio, y están sujetos a una serie de obligaciones.

La Ley General de Aduanas y su Reglamento consideran auxiliares de la función pública aduanera a quienes - en forma individual o como empresa - desempeñan las siguientes funciones: agente aduanero, transportista aduanero, consolidador de carga internacional, depositario aduanero, empresas acogidas a la modalidad de despacho domiciliario industrial, empresas de zona franca, de perfeccionamiento activo y de entrega rápida, empresas administradoras de tiendas libres de impuestos, entidades públicas que efectúan despachos directos, estacionamientos transitorios, terminales de carga y consignatarios bajo la modalidad de despacho domiciliario comercial.

### ***Facultades de la autoridad aduanera y ejercicio del control.***

La Ley General de Aduanas concentra en una sola norma las atribuciones del servicio aduanero que antes no existían, no quedaban claras o se encontraban dispersas en otras normas, como la legislación tributaria. Es importante destacar las atribuciones relativas al requerimiento de información de trascendencia tributaria o aduanera a los sujetos pasivos y terceros, porque son la base para el ejercicio de una adecuada fiscalización de las declaraciones aduaneras con posterioridad al despacho de las mercancías, tema fundamental en la valoración aduanera y la verificación del origen, para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias.

Además, la LGA establece que el servicio aduanero ejercerá el control aduanero en tres etapas: inmediato, a posteriori y permanente. El primero es el que se ejerce sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presentan ante la aduana para su

salida y hasta que se autoriza su retiro. El segundo se ejerce en un plazo de cuatro años con respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones, las determinaciones de obligaciones tributarias, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior. Por último, el control permanente es el ejercido en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera respecto al cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones.

Antes de la Ley General de Aduanas, el servicio aduanero contaba con plazos muy cortos para verificar las declaraciones después del despacho aduanero (30 y 90 días); con la nueva legislación, el plazo para efectuar la fiscalización y proceder al cobro de los tributos dejados de percibir se amplió a cuatro años. En materia de valoración aduanera, siguió siendo de 90 días mientras estuvo vigente la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías (hasta el 2001), debido a su carácter de convenio internacional.

Establecer las atribuciones de fiscalización y un amplio plazo para su ejercicio era fundamental para adecuar la legislación aduanera a los nuevos tiempos, acordes con la tendencia internacional de la fiscalización a posteriori, mediante cruces de información con oficinas públicas e inclusive por medio del esfuerzo conjunto de auditores aduaneros y de tributación interna.

**Tecnología de la información.** La Ley General de Aduanas regula diversos aspectos de la transmisión electrónica de datos, como la declaración aduanera por esta vía, el uso de códigos y claves de acceso, el carácter probatorio, la interconexión de las oficinas públicas que intervienen en el comercio exterior, los procedimientos de contingencia y alternos y el delito informático.

### *Procedimientos de despacho*

La Ley General de Aduanas recoge un esquema de regímenes aduaneros que no contenía la legislación anterior o que se encontraba en normativas no aduaneras, como los regímenes de incentivo de zonas francas y de perfeccionamiento activo. Para ello, utiliza una clasificación de regímenes que sigue, básicamente, criterios aceptados por la doctrina y la legislación comparadas y establece un procedimiento unificado con etapas bien delimitadas para regular el despacho aduanero. Con la vigencia de la LGA, el procedimiento de autodeterminación obtuvo la regulación jurídica que requería para convertirse en el más utilizado en los despachos aduaneros.



### *Procedimiento de impugnación y régimen sancionatorio:*

Debido a las carencias del CAUCA I y a la aplicación de legislación supletoria, los procedimientos de impugnación de los actos administrativos aduaneros eran muy variados. Con la nueva legislación se estableció un procedimiento único, independiente del objeto de la controversia, y se creó el Tribunal Aduanero Nacional para conocer en última instancia administrativa los actos emitidos por la administración activa.

En materia de infracciones administrativas, la Ley General de Aduanas estableció una serie de tipos de infracción, acordes con las directrices sobre tipicidad y los principios establecidos por la jurisprudencia de la Sala Constitucional.

Sobre el tema de los delitos aduaneros, retomó los ilícitos considerados como contrabando y como defraudación fiscal, antes despenalizada, y estableció un paralelo entre ambos en cuanto a monto de multas y cuantía de años de prisión. Entre otros, en el título de delitos se incluyó el delito informático.

### **5.3.2 Procedimientos de determinación de obligaciones aduaneras**

La doctrina menciona tres procedimientos de determinación de las obligaciones tributarias: la determinación de oficio, que es la que hace la administración por su iniciativa; la autodeterminación, que es la que hace el interesado bajo su responsabilidad; la determinación mixta, en el cual un funcionario de aduana determina las obligaciones que deben cumplirse, de acuerdo con los documentos que le presenta el agente aduanero y teniendo a la vista las mercancías.<sup>29</sup> Aunque no hay una definición expresa, los tres conceptos de determinación se deducen del artículo 58 de la LGA en relación con el 102, pero ha habido discrepancias interpretativas sobre estos tres tipos de determinación.

*Modificación de la determinación de las obligaciones tributarias aduaneras:*

**Efectos de los procedimientos de determinación.** La diferencia más obvia entre autodeterminar o no hacerlo es que el agente aduanero que autodetermina voluntariamente, se convierte en responsable directo ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven, según dispone el artículo 71 del CAUCA II.

---

29 Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional 011-2000 del 3 de abril del 2000.

Esa diferencia entre el procedimiento de autodeterminación y el tradicional ha desincentivado un poco el uso del mismo por parte de los agentes aduaneros. En efecto, desde que entró en vigencia el CAUCA II, junto con la Ley General de Aduanas y su Reglamento, se hizo común que los agentes advirtieran en sus declaraciones: *la declaración no es autodeterminada*, con el fin de evitar la consecuencia de “responsabilidad directa”. Esta situación debe modificarse porque distorsiona la regulación del procedimiento de autodeterminación, en donde, con independencia del régimen de responsabilidad tributaria solidaria del agente aduanero, el principal responsable debe ser siempre el importador o exportador.

**Modificación de la determinación.** La Ley General de Aduanas dispuso que, con posterioridad al despacho, la autoridad aduanera podría revisar la determinación, sin indicar si la declaración aduanera fue “autodeterminada”, realizada “de oficio” por la aduana o “mixta”.

Durante el plazo de cuatro años, esta revisión a posteriori puede generar una modificación de la determinación primigenia, siempre y cuando ninguno de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera haya sido determinado definitivamente como resultado de un procedimiento ordinario previo (artículo 59 Ley General de Aduanas).

La posibilidad de que la Administración Aduanera modifique la determinación de las obligaciones aduaneras ha sido cuestionada desde que la Ley General de Aduanas era un mero proyecto. Por ejemplo, se ha sostenido que el plazo de cuatro años para la revisión y modificación de las obligaciones previamente determinadas podría ser aceptable en el caso de la autodeterminación, ya que esta se realiza bajo responsabilidad del sujeto pasivo, pero no en los casos en que ha sido la aduana la que ha determinado las obligaciones o ha avalado en alguna forma la determinación hecha por el sujeto pasivo cuando ha revisado los documentos y las mercancías durante su despacho.

Este punto fue discutido ante el Tribunal Aduanero Nacional, que resolvió mediante la sentencia 011-2000 del 3 de abril del 2000, considerando que la Sala Constitucional, en su fallo 6624-94 de 11 de noviembre de 1994, no limitó el ejercicio del control a posteriori. El Tribunal citó el voto 2720-96 del 5 de junio de 1996 de la misma Sala, que reconoció las facultades de revisión de las autoridades aduaneras establecidas por la legislación, que para el caso de la valoración de mercancías, están normalizadas por los artículos 19 y 20 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Ley 7005).

La misma Sala Constitucional, en otras ocasiones, ha resguardado las facultades de fiscalización a posteriori de la administración aduanera y ha ido delimitando el alcance de los términos jurisprudenciales. De esa forma, en resolución 6910-2000 del 8 de agosto del 2000, recurso de amparo 00-6314-0007-CO, en un caso en donde la administración determinó que la clasificación arancelaria de las mercancías despachadas no había sido la correcta, la Sala señaló: *Si bien este Tribunal, en varias ocasiones, ha resguardado los derechos de los importadores o agencias aduaneras al reclasificarse unilateralmente sus declaraciones, ello se ha hecho cuando no se hubiese sustentado procedimiento alguno dentro del cual se le diera la oportunidad a los afectados de proveer en su defensa, resguardándose siempre la potestad fiscalizadora a posteriori que ejercen las autoridades aduaneras en esta materia.*

### *Solidaridad tributaria de los agentes aduaneros*

El CAUCA II y la Ley General de Aduanas mantienen la obligación de presentar las declaraciones por medio de un agente aduanero, con algunas excepciones en que esa intermediación es optativa para el usuario.

Por esa intervención, el agente se constituye en responsable solidario por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones en que intervenga y de las diferencias, intereses, multas y demás cargos. De conformidad con esa regla, cuando el servicio aduanero determine que se adeudan tributos por una operación aduanera, durante el despacho o posteriormente, podrá exigir el pago al agente aduanero o al importador.

Sin embargo, el artículo 86 de la LGA introdujo una disposición susceptible de interpretaciones divergentes al señalar, refiriéndose a la presentación de la declaración aduanera, que *si se exige un certificado o declaración en materia de valoración aduanera u origen de las mercancías, la responsabilidad del agente aduanero se limitará a transcribir fielmente la información respectiva que deba consignar en la declaración aduanera, sin perjuicio de su obligación de conservar los documentos que la respalden.*

El Tribunal Aduanero Nacional resolvió, en varias sentencias, que la regla de la solidaridad no era aplicable por disposición de la Ley General de Aduanas, aunque el CAUCA II no hiciera ninguna excepción. La situación se dilucidó mediante el voto de mayoría de cuatro de los siete integrantes del Tribunal, en la sentencia 045-2000 del 30 de junio del 2000, actualmente impugnada mediante juicio de Lesividad.

El proyecto de reforma a la Ley General de Aduanas (14340) propone eliminar las disposiciones del artículo 86, pues lo que se pretende es que los agentes aduaneros sean responsables solidarios en materia tributaria para todos los casos, sin excepciones.

### *Cómputo de intereses*

El artículo 61 de la Ley General de Aduanas dispone que *el adeudo tributario no pagado en cinco días hábiles contados a partir de su notificación, se incrementará con un interés igual a la tasa básica pasiva calculada por el Banco Central de Costa Rica, vigente a la fecha de vencimiento del plazo, más quince puntos.*

Esto hace depender el inicio del cálculo de intereses de la notificación del adeudo. Pero este adeudo, bien puede surgir de la notificación que efectúa la aduana en el proceso de despacho, como de una resolución emitida por un órgano aduanero en un procedimiento muy posterior al despacho y levante de las mercancías. Por lo tanto, al no ligar el cómputo de intereses al plazo original de cancelación de la obligación tributaria, la legislación arrastra una debilidad similar a la del Código de Normas y Procedimientos Tributarios previa a la reforma de la Ley 7900.

### **5.3.3 Valoración general del régimen de ilícitos aduaneros**

En abril del 2002, el Poder Ejecutivo hizo público el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.<sup>30</sup> Uno de los aspectos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que se propone reformar este proyecto es el capítulo dedicado a hechos ilícitos, con el objetivo de corregir las *inconsistencias técnicas y constitucionales* que aún se mantienen, pese a que muchas fueron superadas con las reformas introducidas por la Ley 7900. Entre otras iniciativas, también se pretende configurar la sanción de las infracciones administrativas según un sistema de bandas, con un mínimo y un máximo, que permitan aplicar el principio de proporcionalidad, mediante criterios de graduación. Además, el proyecto regula la aplicación del principio de *non bis in ídem*, la autoría y la participación, el régimen sancionador de las personas jurídicas, las causas eximentes de responsabilidad y el concurso de infracciones en el ámbito tributario. También se redefine el delito de defraudación tributaria *para que abarque incumplimientos graves en materia de disfrute de beneficios fiscales.*

---

30 El texto del proyecto y su exposición de motivos se pueden consultar en [www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)

El régimen sancionatorio de los ilícitos aduaneros puede mejorar considerablemente si se toman en cuenta las modificaciones efectuadas por la Ley 7900 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, y si la aplicación de esas normas no se deja a interpretación, mediante la regla de la supletoriedad del Código con respecto a la Ley General de Aduanas. No hay duda acerca de que la existencia de dos regímenes jurídicos distintos, para ambos ámbitos, es perjudicial para los contribuyentes y para las mismas administraciones aduanera y tributaria.<sup>31</sup>

Todo lo expuesto permite concluir que el régimen de infracciones debe ser objeto de un cuidadoso análisis. Ya hay suficiente experiencia por parte de las autoridades administrativas y judiciales y del sector público y privado, como para evaluar lo actuado en los últimos cinco años y subsanar de una vez los defectos de la ley, sobre todo en los aspectos que resultan confusos.

Otra situación que amerita evaluar no sólo el régimen sancionatorio sino su aplicación, es que existe la probabilidad de que verdaderos ilícitos penales estén siendo sancionados con multas administrativas de 100 y 50 dólares. Además, se podrían estar cancelando y pagando voluntariamente montos por sanciones administrativas calculados por los propios interesados, lo que podría dar lugar a una desproporción entre la acción y la sanción, o a que los montos fueran demasiado exiguos como para desincentivar las irregularidades o a que se estén sancionando acciones producto de errores o actuaciones irregulares que realmente no lo ameritan.

Para la elaboración de este estudio, se solicitó al Ministerio Público estadísticas sobre la tramitación de causas por delitos incluidos en la Ley General de Aduanas para el periodo 1998-2001. La información proporcionada por las fiscalías de Guanacaste, Limón, Corredores y la Fiscalía de Delitos Tributarios de San José permitió determinar que las acusaciones por el delito de contrabando, que se elevaron a juicio, fueron: cuatro en 1998, dos en 1999, una en el 2000 y dos en el 2001; por el delito de defraudación tributaria aduanera, hubo ocho acusaciones en 1998, cinco en 1999, ocho en el 2000 y seis en el 2001.

En todo caso, es claro que las condenatorias por delitos propiamente aduaneros son escasas; en este momento, la cifra de absolutorias se desconoce. Sin embargo, no deben sacarse conclusiones apresuradas de las estadísticas sobre los casos ingresados al Ministerio Público, pues el tema debe ser abordado en forma interdisciplinaria y en un estudio dedicado exclusivamente a él. Se deben abrir espacios de

---

31 Un ejemplo de esto es la discusión sobre la aplicación del artículo 81 a los delitos aduaneros, que generó incertidumbre en la administración, en el Ministerio Público y en los tribunales.

discusión que involucren los puntos de vista de los diferentes participantes en el proceso aduanero y la tramitación de las causas administrativas y judiciales. En este capítulo, sólo se han señalado algunas de las deficiencias de la ley que regula los delitos aduaneros que han dificultado o pueden dificultar en el futuro, la aplicación de sanciones a los responsables.

Otro aspecto que debe tenerse en cuenta es el de la especialización, ya que a la fecha, sólo ha habido una fiscalía tributaria dedicada exclusivamente a conocer delitos tributarios y aduaneros. En los últimos cuatro años, esta Fiscalía ha realizado ocho acusaciones. La nueva Ley de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública (Ley 8275) que le asigna a la Corte Suprema de Justicia la discrecionalidad de instaurar un Juzgado Penal de Hacienda y un Tribunal Penal de Hacienda para juzgar las causas por delitos tributarios y aduaneros ha venido a cambiar las cosas. Esta Ley reafirma la tendencia de la Ley 8221 de marzo del 2002, que crea la Fiscalía Especializada de Hechos Ilícitos, cuya competencia corresponde a la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública.

En todo caso, las soluciones que se escojan, en el futuro, para modificar el régimen sancionatorio, tanto penal como administrativo, por un principio de justicia y equidad social, deberían partir de una evaluación que incluya criterios de diversa índole, procurando implementar mecanismos realmente efectivos para alcanzar a los autores intelectuales de los hechos ilícitos.

#### **5.4 Litigiosidad, eficiencia y duración de los litigios administrativos**

Tanto las aduanas como la Dirección General de Aduanas emiten normalmente, de oficio o a instancia de parte, una serie de actos administrativos. Los afectados por estos actos tienen la posibilidad de impugnarlos. Si el recurso es denegado y se interpone el recurso de revisión jerárquico, la aduana debe remitir el expediente administrativo a la Dirección General de Aduanas, emplazando al interesado para que en los cinco días hábiles siguientes, reitere o amplíe sus argumentos. Si el acto administrativo que se recurre no fue emitido por la aduana sino por la Dirección General de Aduanas, los recursos procedentes son los de reconsideración y de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.

La Ley General de Aduanas creó el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda.

Su competencia es la de conocer y decidir, en última instancia administrativa, los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. El Tribunal ha sido considerado por la Procuraduría General de la República como un órgano desconcentrado en grado máximo.

Para la elaboración de este documento se solicitó a cada aduana un informe de los recursos resueltos y pendientes de resolver, desde la vigencia de la Ley General de Aduanas (julio de 1996) hasta el 2001, pero no fue posible obtener la información. En la mayoría de los casos, según informan los funcionarios aduaneros responsables, no hay estadísticas sobre estos aspectos.

La evidencia disponible permite concluir que, pese a la intención de la Ley General de Aduanas de establecer un procedimiento recursivo con etapas cortas para la resolución de los asuntos, la administración aduanera no respeta esos plazos, específicamente en las instancias de aduanas y de la Dirección General de Aduanas. En la práctica, la resolución de los recursos administrativos toma meses e incluso, en el caso de las aduanas, años. Por último, cabe señalar que se observa una concentración importante de recursos administrativos en tres aduanas: la de Limón, la Central y la del Aeropuerto Juan Santamaría.

En cuanto a los tiempos reales de tramitación de los recursos administrativos, el Tribunal Aduanero Nacional sí cuenta con estadísticas que señalan que el promedio de días hábiles para la tramitación de un asunto pasó de casi ochenta en 1998, a alrededor de cuarenta en el 2001. El artículo 209 de la Ley General de Aduanas le otorga al Tribunal un plazo de quince días hábiles para resolver el asunto una vez que está "listo"; si las estadísticas incluyen desde que el asunto ingresa hasta que se notifica, más un término de emplazamiento de 10 días hábiles, más la fase de instrucción y de pruebas para mejor proveer, se puede llegar a la conclusión de que, por lo menos en la instancia del Tribunal, la realidad se está apegando a lo previsto por la ley.

La creación del Tribunal Aduanero Nacional (TAN) se enmarca en el interés de la Ley General de Aduanas de mejorar el sistema anterior de tramitación y solución de controversias aduaneras. Antes de la Ley General de Aduanas, con frecuencia la crítica principal al sistema se refería a la falta de independencia y objetividad de la administración activa (aduanas y Dirección General de Aduanas) en la resolución de los recursos administrativos. Por otra parte, algunas instancias y procedimientos complicaban mucho los trámites, y los órganos técnicos que debían conocer la resolución en última instancia administrativa (Comité de Valoración y Comité Arancelario) tenían

problemas para reunirse, lo que prolongaba indefinidamente la resolución de los recursos.

La situación que se presentaba antes de la Ley General de Aduanas podría explicar las cifras siguientes: en 1998, el primer año de funciones, el 59% de los casos resueltos por el Tribunal Aduanero Nacional corresponde a declaraciones de nulidad de lo actuado por la administración activa y sólo el 12% de las resoluciones confirmaron en su totalidad lo resuelto por la administración.

Tres años después, la situación varió sustancialmente: en el 2001, el porcentaje de asuntos en que se declaró nulidad se redujo al 19% del total resuelto, y los recursos declarados sin lugar, es decir, que confirmaban lo actuado por la administración activa, pasaron a un 58%.

**Cuadro 1**  
**Sentencias emitidas por el Tribunal Aduanero Nacional (en %),  
por tipo de resolución, para 1998 y 2001.**

<b>Tipo de resolución</b>	<b>1998</b>	<b>2001</b>
Nulidades	59	19
Sin lugar	12	58
Parcialmente con lugar	0	15
Con lugar	10	2
Mal admitidos	9	5
Otros	10	1
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Fuente: Estadísticas del Tribunal Aduanero Nacional.

Una hipótesis que explicaría la diferencia entre ambos años es la evidencia de que la administración activa ha enmendado los errores señalados por el TAN, lo que evita o disminuye las declaraciones de nulidad, por lo menos por los mismos motivos.

La diferencia en el porcentaje de recursos declarados sin lugar, que subió de un 12%, en 1998, a un 58%, en el 2001, se debió a una situación especial, como fue la resolución de gran cantidad de expedientes sobre un mismo objeto litigioso: la aplicación del impuesto selectivo de consumo a la importación de ciertos vehículos.

Por medio de su jurisprudencia, el TAN ha contribuido a elevar la calidad de la tramitación de los expedientes administrativos, lo que genera beneficios evidentes. Desde el punto de vista del administrado,



este se beneficia con una tramitación apegada a la ley, que protege sus derechos y garantías. Desde el punto de vista de la administración, permite corregir los errores que provocan, por un lado, pérdida de legitimidad frente a los administrados y, por otro, debilidad jurídica en las etapas de revisión judicial. Hay varias sentencias del Tribunal que han tenido un impacto importante en la administración aduanera, porque influyeron en la forma en que gestiona o fiscaliza la actuación, especialmente de los auxiliares de la función pública aduanera. En dos de esos casos, el Ministerio de Hacienda, inconforme con lo resuelto por el Tribunal, instó a la Procuraduría General de la República a demandar la declaratoria de lesividad.

La creación del Tribunal Aduanero Nacional ha sido uno de los grandes aciertos de la Ley General de Aduanas, por tratarse de una instancia que permite mayor objetividad y precisión en la aplicación de la normativa aduanera. Esa mayor objetividad y precisión, aunadas a la rapidez en la solución de los conflictos, es una gran ventaja frente a la interminable tramitación de los juicios contencioso-administrativos. Un aspecto que se ha hecho evidente después de la creación del Tribunal es la poca cantidad de casos que llegan a esa instancia, en relación con el total de conflictos que surgen diariamente entre la administración activa y los administrados. Este no es un problema del Tribunal, sino que más bien evidencia que los expedientes administrativos no se están resolviendo en las instancias inferiores, ante las aduanas y la Dirección General de Aduanas. Es necesario atender con urgencia esta situación, porque la resolución de los conflictos administrativos en forma expedita favorece la correcta aplicación de las atribuciones aduaneras y la confianza del propio administrado en el sistema.

## **5.5 Conclusiones y recomendaciones sobre el marco jurídico aduanero**

### **5.5.1 Conclusiones**

El proceso de apertura comercial, la negociación de convenios internacionales multilaterales y bilaterales, la necesidad de mejorar la recaudación fiscal y la búsqueda de modelos de organización eficientes son algunos de los factores que han presionado desde hace más de una década para que se replanteara la forma en que se organiza el Estado costarricense para controlar el ingreso y la salida de mercancías del territorio nacional.

Durante las administraciones Figueres Olsen y Calderón Fournier surgió una propuesta integral: el Programa de Modernización Aduanera, que introdujo un nuevo modelo de aduana, basado en un control inteligente durante el despacho aduanero y la fiscalización posterior sobre importadores e intermediarios, una participación más activa del sector privado, la informatización de los procesos, una estructura administrativa más flexible y una mayor profesionalización de los funcionarios y agentes privados.

Ese modelo fue el resultado de un cuidadoso análisis de las experiencias de otros países y de los lineamientos propugnado por diferentes foros internacionales, como la Organización Mundial de Aduanas. Después de varios años, puede afirmarse que los principios básicos que fundamentaron el modelo no han variado mucho, pero han surgido varias tendencias que presionan por una profundización del modelo y un replanteamiento de algunos aspectos, como la mejora de la recaudación fiscal, el uso creciente de la tecnología de la información y la integración de los mercados.

Uno de los principales productos del programa de modernización aduanera es la Ley General de Aduanas, vigente desde julio de 1996. Esa ley ha sido de fundamental importancia para la organización y los procedimientos aduaneros, pero no es la única. Hay compromisos internacionales suscritos por el país que regulan diferentes aspectos que están siendo sustraídos del ámbito meramente nacional. Aunque esa normativa internacional esta constantemente en desarrollo, la Ley General de Aduanas fue y sigue siendo congruente con las disciplinas internacionales impuestas principalmente por la Organización Mundial de Comercio, la Ronda Uruguay y los tratados de libre comercio de última generación, no sólo porque respeta esos compromisos, sino porque establece un modelo en que el Estado puede ejercer controles inteligentes para protegerse del fraude aduanero, a pesar de las debilidades mencionadas en este documento. Hasta el momento, las actividades fiscalizadoras llevadas a cabo por la administración aduanera, en ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley General de Aduanas, se han visto fortalecidas por el respaldo dado por la jurisprudencia de la Sala Constitucional.

La Ley General de Aduanas responde a un modelo aduanero moderno, no así el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II) que sigue manteniendo defectos que las aduanas más eficientes han superado. Desde ese punto de vista, el CAUCA II es una amenaza para la Ley General de Aduanas, porque hay roces que podrían generar cuestionamientos jurídicos importantes, y porque perjudica el objetivo de la administración aduanera de profundizar en

el modelo al que responde la Ley. Si se amplifican las ventajas que ofrece la Ley mediante un nuevo CAUCA, se obtendría más transparencia en la gestión, un mejor servicio a los usuarios y una mayor capacidad para ejercer un debido control aduanero.

Por otra parte, la Ley General de Aduanas no está exenta de debilidades internas, las que deben corregirse, para contar con instrumentos que permitan una mejor fiscalización del cumplimiento de las obligaciones aduaneras y una recaudación mayor. Algunas de estas debilidades responden a errores del CAUCA II, como en el caso de la no obligatoriedad de la autodeterminación de las obligaciones aduaneras. Otras no son atribuibles al CAUCA II y pueden corregirse mediante una iniciativa de reforma nacional.

Una de las mayores debilidades de la Ley General de Aduanas es la referida al término inicial para el cálculo del pago de intereses por adeudos resultantes de un proceso de fiscalización de la autoridad aduanera. Este defecto es el mismo que se apuntaba del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y que fue corregido por la Ley 7900. Otras deficiencias son el débil régimen de obligatoriedad de la transmisión electrónica de datos, por parte de los auxiliares del sistema aduanero, y el supuesto vacío de normas que permitan el intercambio de información de carácter tributario y aduanero y la coordinación de actividades fiscalizadoras entre la administración tributaria y la aduanera. La primera incide en la potencial impunidad de acciones abusivas, con respecto a la información tributaria, y la segunda impide realizar auditorías integradas para detectar casos de subfacturación.

Un problema estructural que influye en la normativa aduanera, y en su aplicación, es el mantener regulaciones diferentes entre la legislación tributaria y la aduanera, en aspectos que no se justifican por razón de especialidad; este fenómeno debilita el marco jurídico tributario.

### **5.5.2 Recomendaciones**

La aprobación del CAUCA III es prioritaria, a efecto de modernizar los principios de cada una de las legislaciones nacionales de la región y con ello, fortalecer lo mejor de la Ley General de Aduanas. Las perspectivas de negociación de un Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos y la proximidad del ALCA representan retos pero también nuevas oportunidades en el campo de la modernización aduanera y de la uniformidad normativa regional.

A más de cinco años de vigencia y aplicación de la Ley General de Aduanas, se debería realizar una evaluación integral de los resultados obtenidos para poder sugerir las modificaciones procedentes, no sólo para alcanzar niveles más altos de transparencia y agilización de los despachos aduaneros, sino para facultar a las autoridades hacendarias para ejercer un mejor control sobre las operaciones aduaneras. Es indudable que tanto el sentido común como los magros resultados obtenidos, en aspectos como la fiscalización a posteriori y la aplicación de sanciones administrativas y penales, aconsejan evaluar con mucho cuidado lo hecho e implementar las reformas necesarias.

Actualmente, se está tramitando el proyecto con mayor número de modificaciones a la Ley General de Aduanas, desde que esta entró en vigencia, pero cabe presumir que se mantendrán las diferencias técnicas entre la Ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Es recomendable que se subsanen las diferencias no justificadas de especialización y más bien se proponga un proyecto de armonización que haga más eficientes las labores de la administración tributaria hacendaria. A estas alturas del proceso, la armonización normativa y la coordinación de funciones entre los órganos administrativos tributarios y aduaneros son decisiones prioritarias.

Un inconveniente que se presentó durante la elaboración de este documento, y que muestra cómo gran parte del problema aduanero no proviene de las disposiciones legales sino de una inadecuada gestión administrativa, fue la falta de información para evaluar adecuadamente la actividad de los órganos aduaneros. En efecto, es inconcebible que el servicio aduanero no disponga (con excepción del Tribunal Aduanero Nacional) de información estadística útil para sus propios efectos y para rendición de cuentas de cualquier administrado.

Para un análisis más profundo, se debe contar con información adecuada, que permita determinar si lo procedente es una modificación normativa o si se requiere un replanteamiento de las acciones propias de la gestión administrativa. En otras organizaciones aduaneras resulta imprescindible contar con un plan estratégico y con indicadores de gestión que deben hacerse públicos y que miden periódicamente la actuación de los funcionarios aduaneros y la efectividad de las actividades realizadas; esto no existe en Costa Rica. Si no se corrigen los problemas de gestión administrativa, ninguna modificación a la Ley General de Aduanas ni ninguna otra ley permitirán que se cumplan los objetivos de una adecuada fiscalización y un aumento de los niveles de recaudación tributaria.

## 6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES GENERALES

### 6.1 Conclusiones

Según Milka Casanegra (1990), en los países en vías de desarrollo, la política tributaria es la administración tributaria. En términos del contenido de este capítulo, esta frase puede expresarse así: el *lenguaje formal* de la política tributaria es el marco jurídico tributario, tanto en lo que concierne a la organización y a las facultades de la administración tributaria, como a la estructura formal de los tributos que conforman la estructura fiscal del país.

A la administración tributaria y a los contribuyentes les corresponde interpretar ese lenguaje. Muchas veces, los intérpretes le atribuyen diferentes significados y se debe recurrir a las *instancias de revisión administrativa y judicial*, para dilucidar cuál es la *política tributaria* (o voluntad del legislador) subyacente en el texto normativo. El lenguaje formal del marco jurídico tributario adquiere seguridad y certeza por medio de la intervención de esas instancias administrativas y judiciales, que proponen sus respectivas interpretaciones para montar la interpretación dominante de la norma en Costa Rica, al día de hoy. Esta interpretación dominante puede ser *vinculante*, como ocurre con los fallos de la Sala Constitucional y los dictámenes de la Procuraduría General de la República, ante consultas formales de la administración tributaria.

En la práctica, el contribuyente no es un intérprete imparcial y objetivo de este lenguaje, porque busca el significado que le ahorre más dinero. Mucha gente desearía contar con la máxima cantidad y calidad de bienes y servicios públicos, con la menor contribución posible de su parte. Por el contrario, la administración tributaria ha esgrimido un interés contrapuesto: interpretar parcialmente el lenguaje del marco jurídico tributario, para conseguir la mayor recaudación posible, sin tener que pasar por una modificación del mismo por medio de reformas legales en el Congreso.

Pero las tendencias de la moderna administración tributaria consideran que esta debe ser una intérprete imparcial y estar dispuesta a hacer ajustes en el lenguaje formal con mayor rigor técnico y en forma oportuna. Además, debe monitorear los accidentes, imperfecciones y muletillas que el uso de este lenguaje ocasiona en los intérpretes-pagadores, por medio de la medición estadística de los litigios, verdaderos termómetros de la interpretación del marco jurídico tributario.

La referencia cotidiana a la *cultura tributaria* es acertada en el sentido de que, en cuanto todos manejen mejor el lenguaje formal del marco jurídico tributario, tendremos una *cultura tributaria* mayor. Puede haber ciudadanos con cultura tributaria que incumplan sus obligaciones, pero si la sociedad civil es “tributariamente culta” será mucho menos tolerante con el incumplimiento y apoyará un régimen de desincentivos y castigos financieros para los casos culposos y la aplicación de la pena de prisión para los incumplimientos dolosos y especialmente graves.

El estado de este lenguaje formal en el 2002 es sin duda mucho más avanzado y técnico que en 1990. Necesita afinamientos y mejoras importantes, pero la gran excusa de fines de los ochentas: *No tenemos las facultades legales para cobrar bien los impuestos*, ha sido superada. Por ello, debe ponerse un énfasis especial en consolidar los avances de la administración tributaria, mediante la creación de la agencia nacional de recaudación. En este contexto, una de las principales asignaturas pendientes es la integración y homologación de la tributación interna y la tributación aduanera. En otras palabras, que Tributación y Aduanas hablen esencialmente el mismo lenguaje formal. Esta homologación es clave para enviar un fuerte mensaje de *incremento de riesgo* al infractor.

Por último, ¿cómo contribuye el nivel de desarrollo del marco jurídico al comportamiento de la recaudación? ¿Qué porcentaje del incremento en la recaudación en un año dado corresponde a una mejora en la gestión tributaria y, más específicamente, a una mejora en el marco jurídico? No se dispone de una metodología que permita estimar esa contribución en forma precisa. Pero se podría afirmar que el incremento sostenido en la recaudación de los impuestos sobre la renta en los últimos años se debe, en buena parte, a las reformas del elenco de sanciones y a las nuevas normas de intereses por deudas tributarias incorporadas a través de la Ley 7900. Sin embargo, se necesitan estudios técnicos más sensibles para estimar la influencia positiva de las reformas al marco jurídico en el comportamiento de la recaudación de los principales tributos.

## **6.2 Recomendaciones**

A continuación se resumen algunas de las recomendaciones que se formulan en este capítulo, con la idea de proporcionar una visión de conjunto sobre lo que sería un futuro marco jurídico tributario:

Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se debe incluir expresamente, en el texto constitucional, la enunciación de los

principios de justicia tributaria material y formal, con el fin de fortalecer el equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Costa Rica no puede aislarse del contexto de la globalización, por lo tanto, el marco jurídico tributario deberá contar con un componente importante de legislación supranacional. En la actualidad, resulta prioritaria la aprobación del CAUCA III, para consolidar el concepto de aduana moderna que se ha venido impulsando.

Los órganos de administración tributaria, del Ministerio de Hacienda deben contar con un marco jurídico orgánico consistente y claro, ya sea por la vía de la Ley Orgánica o de la Agencia Nacional de Recaudación; este último instrumento parece más adecuado para fortalecer el presupuesto y facilitar la integración de la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tributación. La definición del marco jurídico orgánico debe influir sobre la estructura del futuro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que no puede seguir siendo una combinación inconsistente de la ley orgánica de la administración tributaria de hacienda y la ley general de tributos nacionales y municipales.

En aras del fortalecimiento de la seguridad jurídica, debe analizarse la opción de consolidar una ley de tributos nacionales a fin de evitar que las reglas de cobertura y aplicación de los tributos se encuentren dispersos en varias normativas. Complementariamente, debe reducirse el número de tributos nacionales existentes y mejorarse la coherencia y claridad interna de los elementos esenciales de cada uno de ellos, en especial, la imposición sobre la renta y sobre el valor agregado.

En lo que respecta a la administración tributaria hacendaria, el proceso de homologación técnica entre el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de Aduanas, resulta indispensable para garantizar una actuación integrada y coordinada en la gestión y fiscalización de los tributos nacionales. Una de las instancias claves de la homologación es hacer un análisis costo-beneficio sobre la consolidación de un solo tribunal fiscal administrativo, que incluya salas especializadas en materia aduanera, las que actualmente dependen del Tribunal Aduanero Nacional.

Los litigios tributarios constituyen la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario. En este capítulo, se

evidencia la necesidad de que la administración tributaria de hacienda, establezca un sistema de indicadores permanentes que permitan monitorear el valor agregado de las instancias administrativas y judiciales, en la revisión de los actos de determinación de obligaciones tributarias. Este sistema, podría, incluso retroalimentar la preparación de los proyectos de ley que procuran solucionar las inconsistencias y los defectos del marco jurídico tributario. Además, es indispensable, como insumo para el desarrollo de una metodología técnica, que permita cuantificar la contribución de las mejoras al marco jurídico respecto al incremento en la recaudación y al descenso en las variables de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

Carazo Gallardo, Ana y Nancy Hernández López. 1999. El cierre de negocios en el ordenamiento jurídico. Investigaciones Jurídicas: San José.

Casanegra, Milka. 1990. Administering the VAT. En: Gillis, Malcom; Carl Shopp y Gerardo Sicat. Value Added Taxation in Developing Countries. World Bank: Washington.

Costa Rica. Comisión *ad-hoc* de Exministros de Hacienda. 2002. Agenda de transformación fiscal para el desarrollo. Informe al Presidente de la República. San José.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 2002. Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. San José.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 1994. Programa de Modernización Aduanera.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 1992. Reforma del sistema aduanero.

Díaz Yubero, Fernando. 1998. Procesos de integración de la Administración Aduanera en la administración tributaria. Ponencia presentada en la XIX Reunión de Directores Generales de Aduanas de América Latina, España y Portugal. Revista CIAT/AEAT/IEF 20, enero 2001.

GATT. Comité Técnico de Valoración en Aduana. 1986. Estudio sobre la organización administrativa necesaria para la aplicación del Acuerdo sobre Valoración del GATT. Documento 33.236S V7-7. Bruselas.



Tanzi, Vito; Parthasarathi Shome, Adolfo Atchabahian y Manuel Beytia. 1990. Costa Rica: El Sistema Tributario. Fondo Monetario Internacional.