

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS FIGURAS
UTILIZADAS EN LOS PROCESOS DE ELUSIÓN
FISCAL, Y SU LEGALIDAD, RESPECTO DEL
SISTEMA NORMATIVO COSTARRICENSE.**

Tatiana Victoria García Boza

Licda. Paula Arroyo Rojas

SAN JOSÉ COSTA RICA

2017

DECLARACIÓN JURADA

Yo Tatiana Victoria García Boza, mayor de edad,
portador de la cédula de identidad número 1-1060.0080 egresado de la
carrera de Derecho de

la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente
apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código
Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi

trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura en

Derecho juro solemnemente que mi trabajo investigación titulado:

Análisis Jurídico de las Figuras
Utilizadas en los Procesos de Flu-
sión Fiscal y su Legalidad Respec-
to al Sistema Normativo Costar-
ricense.

es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así
como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre
de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de
1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido
citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos
y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que
redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la
Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público.

En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 24 días del
mes de Abril del año dos mil 17.


Firma del estudiante

1-1060 0080

Cédula

22 de abril del 2017

DEPARTAMENTO DE REGISTRO
UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA
SEDE LLORENTE
Presente

Estimados señores:

La estudiante TATIANA VICTORIA GARCIA BOZA, cédula número 1-1060-0080, me ha presentado para efectos de revisión y aprobación el trabajo de investigación denominado "ANALISIS JURIDICO DE LAS FIGURAS UTILIZADAS EN LOS PROCESOS DE ELUSION FISCAL Y SU LEGALIDAD RESPECTO AL SISTEMA NORMATIVO COSTARRICENSE", el cual se ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura.

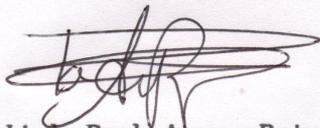
En mi calidad de Tutora, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría, y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación, antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos, conclusiones y recomendaciones.

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

A	ORIGINAL DEL TEMA	10 %	10%
B	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20 %	20%
C	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS, Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30 %	30%
D	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20 %	20%
E	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20%
TOTAL			100%

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

Atentamente se suscribe,



Licda. Paula Arroyo Rojas.

Carnet 11817/ Cédula de identidad 109370345



CARTA DE LECTOR

San José, 17 de mayo del año 2017.

Universidad Hispanoamericana
Sede Llorente
Carrera

Estimado señor

La estudiante Tatiana Victoria García Boza, cédula de identidad 1-1060-0080, me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS FIGURAS UTILIZADAS EN LOS PROCESO DE ELUSIÓN FISCAL Y SU LEGALIDAD RESPECTO A SISTEMA NORMATIVO COSTARRICENSE", el cual ha elaborado para obtener su grado de Licenciatura en la carrera de Derecho.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y análisis de datos, la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre éstos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación. He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Atte.

Rogelio Segura Villalobos
Abogado
Carat 17873


MSc. Rogelio Segura Villalobos
Cédula 1-1249-0005
Abogado 17873

San José, 21 de junio del 2017

Señor

Piero Vignoli Chessler

Director de la Carrera de Derecho

Universidad Hispanoamericana

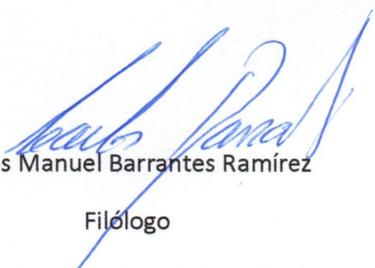
Sede Llorente

Estimado Señor

He revisado y corregido los aspectos referentes a la estructura gramatical, ortografía, puntuación, redacción y vicios del lenguaje de la Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho denominado "Análisis Jurídico de las figuras utilizadas en los procesos de elusión fiscal, y su legalidad, respecto al Sistema Normativo Costarricense", elaborada por la estudiante Tatiana Victoria García Boza, portadora de la Cédula de identidad 1-1060-0080, puedo afirmar que está escrita correctamente, según las normas de nuestra Lengua Materna.

Respeté, a lo largo del trabajo, el estilo de los autores.

Atentamente,



Carlos Manuel Barrantes Ramírez

Filólogo

Carné del Colegio de Licenciados y Profesores

En Letras, Filosofía, Ciencias y Artes

Número 16308

Cédula 1-0312-0358

Celular 8397-1348 6008-5668.

ÍNDICE

ÍNDICE	ii
Dedicatoria.....	iv
Agradecimiento.....	v
Introducción	1
CAPÍTULO 1: El tributo y su historia.....	6
Sección I: Orígenes del tributo.....	6
1. La Historia de los tributos.....	7
2. Concepto de tributos en la antigüedad.....	9
3. Evolución Histórica.....	12
Sección II: La concepción moderna del tributo.....	13
1. Concepto de Tributos.	16
2. Finalidad del tributo.....	17
3. El Tributo en Tiempos Modernos.	19
CAPÍTULO 2: El Tributo y su identidad.....	21
Sección I: Caracteres del Tributo.	21
1. Hecho Generador.....	23
2. Principios tributarios especiales aplicables al derecho tributario.....	27
3. Interpretación de las normas tributarias.....	36
Sección II: La Obligación Tributaria y sus Exenciones.....	38
1. Concepto.....	38
2. Nacimiento de la obligación fiscal.....	41
3. Extinción y Exención de la obligación tributaria.....	43
Capítulo 3: Análisis de Legislación Comparada.....	53
Sección I: El tratamiento jurídico de la evasión y la elusión fiscal en otras latitudes....	53
1. Países con legislación tributaria de avanzada.....	53
2. Elementos diferenciadores de los ordenamientos jurídicos con legislación tributaria de avanzada.....	74
Sección II: Enseñanzas de la experiencia internacional.....	75

3. Diferencias entre el tratamiento normativo costarricense versus ordenamientos jurídicos internacionales.....	75
4. Una vez realizado el análisis de legislación comparada, ¿Resulta necesario que en Costa Rica se promulgue mayor normativa en relación con el tema?.....	76
Capítulo 4: La Elusión Fiscal en Costa Rica.....	77
Sección I: Aproximaciones introductorias.....	78
1. Concepto de Elusión Fiscal.....	78
2. Algunas prácticas que son consideradas como mecanismos para llevar a cabo la elusión fiscal.....	80
Sección II: Marco Normativo Antielusorio.....	89
1. La esencia de las normas antielusorias.....	89
2. Principio rector en materia antielusoria: Criterio de realidad económica.....	92
3. El convenio particular en cuanto a la distribución de la carga tributaria ¿Aplicables al fisco?.....	96
Sección III: La Elusión en el Sistema Normativo Costarricense.....	101
1. Las Normas que Regulan la Elusión Fiscal.....	101
2. Reglamentos, doctrina, dictámenes y demás normativa emitida por la Dirección General de Tributación Del Ministerio de Hacienda.....	102
3. ¿Se prohíben expresamente este tipo de prácticas? En caso afirmativo, ¿Existe alguna normativa especial en cuanto al tema?.....	106
CONCLUSIONES.....	108
RECOMENDACIONES.....	110
GLOSARIO.....	112
BIBLIOGRAFÍA.....	115

Dedicatoria

Primero que todo quiero dedicar esta tesis a Dios, por darme todas las bendiciones de mi vida, a la Virgen María, quien inspiró mi espíritu para la conclusión de esta tesis.

A mis padres, quienes me dieron la vida, la educación, el apoyo incondicional y sus consejos para salir adelante en esta etapa de mi vida.

A mis compañeros de estudio, a mis hermanos, quienes sin su ayuda nunca hubiera podido hacer esta tesis.

A mis profesores, por el apoyo y los constantes aportes que nos dan a cada uno de los estudiantes y por las enseñanzas. En especial a la profesora Ana Patricia Araya Umaña, por su apoyo, su comprensión, ayuda y sus enseñanzas.

A mis abuelos, abuelas, tíos y tías y demás familiares, por su apoyo y su ayuda a todos y cada uno de ellos les agradezco desde el fondo de mi corazón.

Para todos ellos, hago esta dedicatoria.

Agradecimiento

Primeramente agradecer a Dios y a nuestra Madre la Virgen María, por la oportunidad brindada para realizar este proyecto.

A mis padres, por su apoyo incondicional, sus consejos y su sabiduría.

A mis hermanos, por su paciencia y por estar siempre conmigo cuando los necesito.

A mis compañeros, amigos presentes y pasados, quienes sin esperar nada a cambio compartieron con uno conocimientos, alegrías y tristezas y a cada una de las personas que durante estos años estuvieron a mi lado apoyándome incondicionalmente y lograron que este sueño se hiciera realidad.

Agradezco especialmente a mi Profesora Paula Arroyo Rojas, por su ayuda en la guía de esta Tesis, y al Profesor Rogelio Segura Villalobos por su ayuda y sus enseñanzas para con la lectura de esta tesis.

Gracias a todos y cada uno de ellos. Muchas bendiciones.

Introducción

La presente investigación tiene como finalidad estudiar la figura de la elusión fiscal, ya que es un tema muy poco desarrollado, y la mayoría de las personas tiende a confundirlo mucho con el tema de la evasión fiscal.

En este trabajo, se va a hacer un análisis jurídico sobre la figura de la elusión fiscal y cómo se encuentra regulada en diferentes países de Latinoamérica para poder establecer cómo es utilizada esta figura en el ordenamiento jurídico en Costa Rica.

También, se pretende realizar un repaso a la historia con el fin de estudiar los tributos y cómo se utilizaban en la época de la antigüedad.

Asimismo, los primeros contribuyentes que realizaban sus pagos por medio de los tributos antiguos que les imponían sus reyes o el César para que contribuyeran con los tributos que se le imponían.

La obligación de tributar proviene desde los antiguos tiempos en los que fue producto de la imposición del dominador sobre el dominado, esta antigua forma de tributar se da por diferentes maneras como por ejemplo, la entrega del cuerpo, desde la perspectiva de la explotación humana.

Así como la entrega de los bienes o propiedades que con tanto esfuerzo les costaba construir y por el hecho de tener que pagar tributos y no contar con los medios para poder hacer frente a la obligación tenían que entregar sus bienes o sus propiedades para el imperio.

Según consta en la historia de Costa Rica el origen de los impuestos data desde la época del presidente González Flores, se dice que en esa administración se creó la Ley de Contribución Territorial y la del Impuesto sobre la Renta, aunque solamente se estableció la ley de Contribución Territorial, la segunda ley quedó sin efecto por ciertos intereses económicos.

En la Administración de Picado Michalski en los años 1944-1948 se estableció la ley Impuesto Sobre la Renta.

En el año 1971, se fundó la oficina de Tributación Directa mediante Decreto Ejecutivo N° 160 del 30 de junio, ésta se encontraba conformada por dos secciones, éstas eran la Contribución Territorial y la otra era la del Impuestos sobre la Renta.

En 1918, se fusionan las secciones antes mencionadas y se transforma en la Administración General de la Tributación Directa.

En el año 1992, mediante Decreto 21427-H del 7 de agosto del año antes mencionado, se regula la organización, objetivos y funciones de las diferentes unidades administrativas básicas.

Entre los años 1993 y 1994, por resoluciones emitidas se crean diez administraciones tributarias.

En 1998, por Decreto Ejecutivo N° 27146-H del día 15 de julio del año antes mencionado esta Dependencia cambia de nombre y se empieza a llamar Dirección General De Tributación.

El presente trabajo de investigación lo que pretende es dar a conocer las graves consecuencias que la elusión tributaria trae consigo, y de paso concientizar a los contribuyentes el daño que le hacen al Estado en general, al dejar de aportar lo que por la ley les corresponde.

La figura de la elusión es un tema que ha venido preocupando, tanto a los países desarrollados como a los que están en vías de desarrollo, para poner en práctica una política fiscal efectiva y coherente, con el fin de reducir con el incumplimiento del pago de los tributos.

Esta investigación cuenta con un objetivo general que es el determinar cómo influye el Sistema Normativo en la legalidad respecto de la Figura de la Elusión Fiscal.

Los objetivos específicos son los siguientes:

- Definir cuáles figuras de la elusión y la evasión fiscal se encuentran presentes en nuestra normativa.
- Especificar cuáles de estas figuras se encuentran en nuestra normativa para así evitar la elusión y la evasión fiscal.
- Relacionar cuáles de estas figuras son las más reguladas en nuestro sistema normativo costarricense.

La presente investigación cuenta con una estructura de cuatro capítulos, en los cuales se investigará tema por tema, para desarrollar esta investigación.

El Capítulo I lleva por nombre El tributo y su historia y se van a desarrollar los subtemas orígenes de los tributos, en éste se va a incluir la historia de los tributos, el concepto de tributos en la antigüedad, y la evolución histórica de los tributos. También,

se desarrollará la concepción moderna del tributo, el concepto de tributos, la finalidad del tributo y por último, el subtema de tributos en tiempos modernos.

El Capítulo II se nombró como el tributo y su identidad y en estos sub temas se van a desarrollar los siguientes: caracteres del tributo, se incluye el hecho generador, Principios tributarios especiales aplicables al derecho tributario, interpretación de las normas tributarias. Además, se desarrollará lo siguiente, la obligación tributaria y sus exenciones, Concepto, nacimiento de la obligación fiscal, extinción y exención de la Obligación tributaria.

El Capítulo III Análisis de legislación comparada, en éste se desarrollarán los siguientes sub temas: el tratamiento jurídico de la evasión y la elusión fiscal en otras latitudes, Países con legislación tributaria de avanzada, Elementos diferenciadores de los ordenamientos jurídicos con legislación tributaria de avanzada. También, se engloba la siguiente enseñanza de la experiencia internacional, diferencia entre el tratamiento normativo costarricense versus ordenamientos jurídicos internacionales, una vez realizado el análisis de legislación comparada ¿Resulta necesario que en Costa Rica se promulgue mayor normativa en relación con el tema?

El capítulo IV La Elusión Fiscal en Costa Rica y los sub temas por desarrollar son los siguientes, Aproximaciones introductorias, se incorporaron concepto de elusión fiscal, algunas prácticas que son consideradas como mecanismos para llevar a cabo la elusión fiscal. Asimismo, el Marco normativo antielusorio, la esencia de las normas antielatorias, Principio rector en materia antielusoria: Criterio de realidad económica, El convenio particular en cuanto a la distribución de la carga tributaria ¿Aplicables al

fisco? Además, La elusión en el Sistema Normativo Costarricense, las normas que regulan la elusión fiscal, Reglamentos, doctrina, dictámenes y demás normativa emitida por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, ¿Se prohíbe expresamente este tipo de prácticas? En caso afirmativo ¿Existe alguna normativa especial en cuanto al tema?

CAPÍTULO 1: El tributo y su historia.

Sección I: Orígenes del tributo.

Según cuenta la historia Egipto fue el primer Estado centralizado del mundo.

“Lo cual significa que los egipcios fueron también los primeros en cumplir con una de las obligaciones ineludibles de los ciudadanos en todas las épocas y todos los lugares el pago de impuestos”. (Parra, 2013).

Desde el milenio IV Antes de Cristo, antes de que el país se unificara se recaudaban impuesto en pequeña escala.

“Dentro de los límites geográficos de los reinos predinásticos del Alto Egipto, como por ejemplo: Abydos, Nagada e Hieracópolis”. (Parra, 2013).

Con la unificación del Estado, todo Egipto, en torno al año 3100 a.C: “Los faraones crearon un sistema recaudatorio que cubría el conjunto del país, y que se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente”. (Parra, 2013).

En el Principio era el Rey el encargado de realizar la recaudación junto a la corte, se embarcaba en una flotilla en la cual recorría el Valle del Nilo para trasladar su residencia desde Abydos, en el sur del país, a Menfis, en el norte, y viceversa.

“era lo que se conoce como «el seguimiento de Horus» (el rey se consideraba la encarnación del dios halcón Horus en la tierra) y le daba al faraón la ocasión de dejarse

ver ante sus súbditos. Este viaje se realizaba cada dos años por todas las dificultades que este mismo conllevaba”. (Parra, 2013).

1. La Historia de los tributos.

Siguiendo con un poco de historia, ésta cuenta que los primeros tributos aparecieron en Egipto, China y Mesopotamia.

“En Egipto, la forma común de tributar era por medio del trabajo físico”. (López, 2015).

En China, durante el año 532 antes de Cristo Confucio fue inspector de Hacienda Del Príncipe Dschau en el Estado de Lu.

“Lao Tse en el mismo año decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las cargas excesivas de tributos”. (López, 2015).

Imperio Romano Año 27 Antes de Cristo, año 476 Después de Cristo:

“Los primeros tributos fueron derechos de aduana de importación y exportación llamados Portoria”. (López, 2015).

Durante el período de César Augusto se instituyó un impuesto sobre la herencia a fin de proveer fondos de retiro para los militares, el impuesto era de un 5% para todas las herencias, excepto para las donaciones para hijos y esposas.

“César Augusto es considerado por muchos como el más brillante estratega fiscal del Imperio Romano”. (López, 2015).

Cuando Julio César estaba de recaudador, éste instituyó un impuesto de un 1% sobre las ventas.

“Durante el período de César Augusto el impuesto sobre las ventas era de un 4% y un 1% para todo lo demás”. (López, 2015).

Se ha llegado a Gran Bretaña al año 1337 hasta el año 1800 más o menos.

“El primer impuesto comprobado en Inglaterra, tuvo lugar durante la ocupación por el Imperio Romano”. (López, 2015).

El conflicto entre Inglaterra y Francia que es la Guerra de los Cien Años ésta comenzó en el año 1377 y terminó en el año 1453.

“Un factor clave que renovó la lucha en 1369 fue la rebelión de los nobles de Aquitania, contra las opresivas políticas fiscales de Edward, el príncipe Negro, se gravó a los comerciantes con un impuesto sobre los bienes muebles”. (López, 2015).

Impuestos notables durante este periodo fueron los de la tierra y otros diversos sobre consumos, estos se utilizaban para mantener al Estado y financiar las guerras.

La Civilización Azteca, en los años 1300-1500, “los encargados de recaudar eran los Calpixquis, estos llevaban en una mano como signo distintivo o credencial, una vara y un abanico y con la otra se dedicaban a el cobro de los tributos”. (López, 2015).

El Tributo en especie por parte de los aztecas fue sustituido posteriormente por el cobro de impuestos en monedas por el Gobierno Español.

Ahora le corresponde el turno al Descubrimiento de América sobre el año 1492.

“La historia de los impuestos en Hispanoamérica inicia con el descubrimiento de ésta y la firma de un convenio de capitulaciones entre la Reina Isabel de Castilla y Cristóbal Colón donde se dividen lo que logren recolectar en estos territorios”. (López, 2015).

En la época de la Conquista año 1499-1550, los gobernantes enviados por la corona “eran los que se encargaban de recaudar los impuestos y de separar la parte que le correspondía a los Reyes”. (López, 2015).

La Corona luego creó las instituciones para el recaudo del impuesto y les otorgó ciertos derechos a sus funcionarios.

Desde 1882, hasta la actualidad todos los presidentes de cada país han venido buscando una estabilidad económica y tributaria a su nación, después de tantas injusticias y despilfarros fiscales de la colonia.

“Cada Presidente a su modo trata de tener el mejor Sistema Tributario en cada uno de sus países”. (López, 2015).

2. Concepto de tributos en la antigüedad.

Como detalla la historia, en la antigüedad se estableció el Código de Hammurabi, este data desde el año de 1692 Antes de Cristo.

“Es uno de los primeros conjuntos de leyes que se han encontrado en la antigua Mesopotamia”. (Moscoso, 2010).

Según el Código de Hammurabi en su ley número 38 indica lo siguiente:

“Oficial, soldado y feudatario o recaudador de impuestos no pueden transmitir por escrito a su mujer o hija, nada de sus campos, huerta o casa de su administración feudataria, ni serán dados por sus deudas”. (Diep, 2003).

En éste ya se da cuenta que desde la antigüedad existían los recaudadores de impuestos los encargados de velar porque estos llegaran a su destino.

Antiguamente, la forma de pagar y recaudar tributos, no era equitativa, obedecía más bien a situaciones de caprichos, juzgamientos de un pueblo a otros pueblos, o mandatos divinos.

“Nos damos cuenta que el mismo ser humano, formaba parte de los tributos al ser destinados a sacrificios ceremoniales o se les obligaba a ejercer trabajos físicos”. (Gómez et al, 2010).

El pago de tributos para los Incas en Perú constaba en lo que el mismo pueblo producía con sus propias manos lo ofrendaban al Dios Rey.

“Los incas para llevar sus cuentas utilizaban unas cuerdas anudadas por colores esto dependía del tributo y se llamaban “quipos”, se anudaban de acuerdo a la cuantía de cada uno. Los Procesos eran tan complicados que se solicitaba la asistencia de asesores fiscales llamados “quipos-Camayos”. (Gómez et al, 2010).

Desde la antigüedad se conocen diferentes tipos de tributos los cuales se mencionarán, a continuación, estos eran los más conocidos.

Alcabala: Era un impuesto aplicado a bienes, tanto a muebles como inmuebles, tanto el vendedor como el comprador debían de pagar el impuesto para poder vender y

comprar el bien. Se asemeja al impuesto de hoy en día que conocemos como I.V.A. (Gómez et al, 2010).

Almojarifazgo: era un impuesto que se debía pagar, tanto por importar como por exportar productos, si se compraba una silla en España debía de cancelar el Alcabala por comprar la silla, pero si se quería traer esa silla a América se debe de cancelar el almojarifazgo. Es muy similar al impuesto del Arancel Aduanero. (Gómez et al, 2010).

Media Annata: era el impuesto que debía de pagar los funcionarios del estado para poder trabajar, al principio era la mitad de sus sueldo, pero luego se fue rebajando. Hoy en día es conocido como Impuesto de Renta. (Gómez et al, 2010).

Quinto Real: era un 20% de impuesto de las ganancias que se obtenía de la extracción minera. (Gómez et al, 2010).

Estanco: éste era un impuesto que se paga al lujo o a los artículos suntuarios, estos en la época de la colonia eran el aguardiente, los naipes y tabaco, es decir, impuesto al juego y al vicio. Si alguien quería comprar un mazo de naipes debería de cancelar el estanco por comprar un artículo suntuario, además del alcadaba. (Gómez et al, 2010).

Tributo: este tributo iba dirigido a los indígenas que debían de pagar por ser súbditos de la corona, este tributo se paga en por trabajo, especie o dinero. (Gómez et al, 2010).

Diezmo: 10% de ganancia que iba destinada a la Iglesia. La Corona tenía el derecho de cobrar el diezmo en América, entonces la corona se quedaba con una parte y la demás se la daba a la Iglesia. (Gómez et al, 2010).

3. Evolución Histórica.

Los impuestos modernos que se conocen, actualmente, se establecieron a finales del siglo XIX y a principios del siglo XX. Los principales tributos que se crearon durante este período se destacan los siguientes: el impuesto sobre la renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros.

“Etimológicamente la palabra Tributo proviene del latín Tibutum que desde aquella época ya tenía el significado de impuesto, tasa o contribución”. (Diep, 2003).

Después de tantos años el tributo cambió y se convirtió en el impuesto, porque la vida en sociedad debía adaptarse a la normatividad de las leyes.

“El Estado ayudó a contribuir a ello, con la necesidad de que existiera un mecanismo gubernativo y que para que se pudiera sostener, se empieza a hablar de Gasto Público”. (Diep, 2003).

No podría comprenderse la existencia de ese mecanismo gubernativo, si no se cuenta con el dinero para sostenerse y prestar servicios públicos o conceptos nuevos que la ciudadanía demande más adelante.

La Tributación, en Costa Rica a través de la historia el Ministerio de Hacienda, fue conocido por diferentes nombres como por ejemplo: Comisión, Secretaría y Ministerio, el Ministerio de Hacienda fungió de manera independiente durante varios años.

Después de la Independencia el Gobierno de Costa Rica estuvo a cargo de la Junta Superior Gubernativa, según lo estipulado en el Pacto Social Interino de la Provincia de

Costa Rica o conocido como Pacto de Concordia, este documento es considerado como la Primera Constitución Política de Costa Rica.

Sección II: La concepción moderna del tributo.

El concepto más moderno de tributos se puede encontrar en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 4 del Código antes citado que define los tributos como lo siguiente:

“Son Tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Siguiendo con el mismo artículo, éste señala la definición de impuesto, y al respecto indica lo siguiente:

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

Dentro de los tributos se tienen 7 características que son esenciales:

1. Es una prestación patrimonial.
2. De carácter público.
3. Coactiva, o sea obligatoria.

4. Impuesta por ley.
5. Dirigidos a supuestos representativos de capacidad económica.
6. Para hacer efectiva la contribución al sostenimiento de los gastos públicos,
7. Caja única del Estado.

Estas características son condición sine qua non para ser un tributo, es decir, si falta alguna de ellas no lo sería.

Existen varios tipos de impuestos, los cuales se detallan a continuación:

Impuestos personales: son dirigidos a personas.

Impuestos reales: son los dirigidos a los bienes.

Impuestos Subjetivos: van dirigidos a personas específicas.

Impuestos Objetivos: se les imponen a todos.

Impuestos periódicos e instantáneos: van a depender del periodo de recaudación en el momento cuando se produzca el hecho generador.

En Costa Rica, existen 2 tipos de impuestos: impuestos directos e impuestos indirectos.

Impuestos directos: afectan directamente la riqueza de las personas, tanto físicas como jurídicas. Un ejemplo de este impuesto sería la Renta.

Impuestos indirectos: se pagan con motivo de la compra de bienes o servicios. Un ejemplo de este tipo de impuestos sería el impuesto de ventas, o el impuesto de salida del país.

El mismo artículo antes mencionado, da la definición de la tasa e indica lo siguiente:

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye la razón de la obligación.”

Desde el punto de vista doctrinario, las tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible constituye la utilización del dominio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, pero exigiéndose en todo caso que su solicitud o recepción sea obligatoria. Un ejemplo de una tasa es el pago de los peajes.

En ese mismo artículo, también, se da la definición de las contribuciones especiales y señala, al respecto:

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

Un ejemplo de una contribución especial sería la creación de una carretera y se establece una contribución especial para los vecinos de ese lugar por un monto X. Otro ejemplo sería la del Impuesto a los Parques Nacionales.

Estos son los conceptos más modernos que se conocen como tributos, también se encuentran diferentes conceptos de tributos de diferentes autores que se mencionan a continuación.

1. Concepto de Tributos.

En su Diccionario Jurídico Cabanellas indica lo siguiente sobre los tributos:

“Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga. Servidumbre. Obligación. Censo.” (*Cabanellas, 1993 p.316*).

El autor Villalobos, nombrando a Fonrouge (1973), menciona lo siguiente sobre el concepto de tributo: “Es una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio.” (*Villalobos 2013 p.37*) (p.267).

Otra Concepción de tributo la menciona Valdés: “la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos”. (*Valdés, 1996 p.72*).

Villegas da la siguiente definición de tributo y ésta señala al respecto: “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (*Villegas, 2001 p.67*).

Hay otra concepción con Jarrah sobre los tributos, éste indica lo siguiente:

El tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio. En los Estados modernos de Derecho, el poder coercitivo estatal se ejerce a través de la ley, como expresión del poder legislativo y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente. (Jarrah, 1983 p.362).

En el caso de Torrealba (2009), una definición sintética de los tributos es la siguiente:

“Es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso de poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a estas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social.”

(Torrealba p.33).

Estas son algunas de las concepciones que se encuentran en diferentes libros y autores que se especializan en el tema de estudio sobre los tributos, y todos están de acuerdo con que son prestaciones de dinero que se entregan al Estado para cubrir los gastos.

2. Finalidad del tributo.

En la lectura del libro de Torrealba, indica el autor que la “finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria)” (Torrealba, 2009 p.28).

Este autor, también, dice que la doctrina moderna admite muy ampliamente que los tributos con la venida de las teorías sobre la intervención del Estado, en la economía, no solo atiende a la finalidad recaudadora.

“sino que también a otras finalidades no recaudatorias, a éstas se les suele llamar extra fiscales”. (Torrealba, 2009 p.29).

La finalidad de tributo es fiscal, es decir, su cobro tiene, una razón de ser.

“por la necesidad de la obtención de ingresos para poder cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas”. (Villegas, 2001).

Este autor, también, menciona que los tributos pueden perseguir fines extra fiscales ajenos a la obtención de ingresos.

En el libro de Valdés Costa, éste hace referencia a los fines estatales que:

“Debe ser precisado en el sentido de que no basta que el ingreso se destine a fines estatales, sino que para diferenciar los tributos de otras obligaciones legales, especialmente de las sanciones de naturaleza punitiva”, este mismo autor también nos dice que es necesario distinguir su fundamento y la finalidad que la ley le atribuye a la prestación, “si es la de obtener una contribución necesaria para atender los gastos normales y regulares del Estado o la de aplicar una pena a quien violó la ley; ambas obligaciones responden a principios diferentes y por lo tanto están sometidas a distintas normas”. (Valdés, 1996 p. 75).

Valdés Costa, mencionando a Fonrouge, este autor, considera que:

"tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas como sostenía la vieja doctrina". (Valdés, 1996 p.75).

Para la autora García Vizcaíno mencionando a Adolf Wagner que “expuso, en el siglo XIX, una clasificación de los tributos, distinguiendo los tributos financieros como:

“(Los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los tributos de ordenamiento (aplicados para cumplir objetivos de política económica o social: finalidad extra fiscal)”. (García Vizcaíno, 1996 p. 44).

No en la doctrina moderna, sino en la doctrina clásica norteamericana, esta tributación estaba relacionada con el poder tributario (taxing power) y con el poder de policía (police power) respectivamente.

“Nos indica que esta distinción fue objetada por que se consideró que todos los tributos provenían mediante el ejercicio del poder de imperio estatal”. (García Vizcaíno, 1996).

3. El Tributo en Tiempos Modernos.

Como se notó, anteriormente en este mismo trabajo, los tributos en la antigüedad eran clasificaciones de diferente tipos, en los tiempos modernos se clasifican de otra manera y esta clasificación se encuentra en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos tributarios de Costa Rica.

La palabra impuesto proviene del término latino “impositus” que le corresponde al verbo imponer, dicho en otras palabras, los impuestos son una imposición que se hace a las personas por parte de aquellos que tienen el poder de hacerlo.

Con la llegada del Estado moderno, la utilización de la fuerza física pasó a ser acaparada por el Estado, no obstante, los impuestos eran las tomas de decisiones que constantemente imponían aquellos que tenían el poder político.

En la época del absolutismo europeo, las monarquías impusieron a sus súbditos tributos para financiar guerras o grandes palacios; aquellos impuestos no sirvieron para hacer obra pública o para mejorar la vida de las personas, ya que esos recursos se utilizaban para financiar los privilegios de la nobleza y de las familias reales que tenían el poder político.

CAPÍTULO 2: El Tributo y su identidad

Sección I: Caracteres del Tributo.

Algunos autores, mencionan ciertas características de los tributos, estos son algunos de esos caracteres:

1. Puede ser un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo. Es de derecho público. No es un derecho real, ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo del Estado. El derecho público es irrenunciable, ya que el fin perseguido es el interés del Estado.
2. Es una obligación de dar (sumas de dinero o cosas), aunque predomine el de dar dinero.
3. Proviene de la ley. La ley es un acto emanado del poder legislativo, sin ella no puede existir actividad financiera.
4. Emanan al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley.
5. Es autónoma, frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.
6. Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real o con privilegios especiales. (Los créditos fiscales son créditos privilegiados y se pueden hacer pagar con preferencia sobre otros créditos).
7. Prestaciones en dinero, aunque en México y en Brasil, el Código Tributario de cada uno de esos países permite que den los tributos en especie.

8. Exigidas en el ejercicio de poder de imperio, tiene la facultad de compeler al pago de la prestación requerida, ya que el Estado lo puede ejercer en virtud de su poder de imperio.
9. Previo a una ley, sin ley no se puede cobrar los tributos.

Se encuentran elementos esenciales de la Obligación Tributaria, estos son los siguientes:

- El Hecho generador.
- La Base Imponible.
- Los sujetos activos y pasivos.
- Los contribuyentes.
- Los responsables.
- Los sustitutos.
- Los recaudadores sin título.
- La tarifa.

1. Hecho Generador.

El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por ley, para poder tipificar el tributo, cuya realización es el de originar el nacimiento de la obligación. También, establece el principio de la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero.

En este caso, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Normado en su artículo 31 se encuentra la definición del concepto de hecho generador y señala al respecto lo siguiente:

“Hecho Generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

La Procuraduría General de la República indica esto con respecto del hecho generador: *“el hecho generador representa el presupuesto de hecho descrito en una norma tributaria, cuya realización o ejecución conlleva al nacimiento de una obligación de carácter fiscal.”*

Torrealba Navas, indica que en primer lugar, se puede distinguir el elemento subjetivo del hecho generador que responde a la siguiente pregunta: “¿Quién realiza el hecho generador?”, también, que este hecho puede ser descompuesto en los siguientes aspectos: (Torrealba, 2009 p.247).

Aspecto Material: Refiere a las características legales o estructurales del sujeto que realiza el hecho generador. Este puede ser persona física o jurídica o un ente colectivo sin personalidad jurídica. Esta figura del hecho generador concuerda con un aspecto del sujeto pasivo, que en este caso sería la del contribuyente que se puede encontrar

en el artículo 17 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica y al respecto indica:

Artículo 17: “Son contribuyentes las personas respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

En este mismo artículo en el inciso a señala que la condición de contribuyente puede recaer en las personas naturales, y en el inciso b indica que la condición recae en las personas jurídicas y en el c reza dice que recae sobre entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, en este caso el inciso b y c se podría decir que recaen sobre entidades que se conocen con el nombre de “entidades colectivas sin personalidad jurídica.”

Esto dice Torrealba Navas al respecto sobre el aspecto temporal:

“adquiere relevancia en aquellos supuestos en que el sujeto que realiza el hecho generador, debe mantenerse en cierta situación”. (Torrealba, 2009 p. 248).

En estos casos son los requisitos que se necesitan, como por ejemplo la residencia o el domicilio para los impuestos sobre la renta que se implican para poder permanecer en el territorio del ente impositor, durante cierto tiempo y en ciertas condiciones de permanencia.

Otro Aspecto de los mencionados por Torrealba Navas es el espacial y dice lo siguiente sobre este aspecto:

“que es el relevante cuando el sujeto debe estar ubicado en una cierta delimitación territorial.” (Torrealba, 2009 p.248).

Este caso es el mismo requisito del domicilio o la residencia el sujeto debe estar en el ámbito geográfico del ente impositor.

El elemento objetivo se encuentra en segundo lugar y se podría definir como “hecho o comportamiento considerado a sí mismo, sin vinculación personal.”

Torrealba Navas, el elemento objetivo al igual que el elemento subjetivo lo divide así: (Torrealba, 2009 p. 248).

En cuanto al aspecto material indica que:

“al comportamiento relativo, al objeto sobre el que recae el tributo, normalmente una manifestación de riqueza o una actividad o servicio del ente público.” (Torrealba, 2009 p. 248).

Ejemplos de estos son los siguientes el pago de una renta, la titularidad de un patrimonio, la realización de un servicio público o la realización de una actividad determinada.

En el aspecto temporal manifiesta lo siguiente: tiene varias connotaciones:

En primer lugar: “alude al ámbito temporal que cubre un hecho generador, lo que da pie a la distinción entre tributos periódicos e instantáneos o entre hechos generadores simples o complejos”. (Torrealba, 2009 p. 249).

Aquí por ejemplo se tiene los impuestos sobre las utilidades de la ley de impuestos sobre la renta, los impuestos municipales de patentes y los impuestos sobre los bienes inmuebles.

En el segundo lugar: menciona, en relación con los tributos periódicos, “alude al criterio introducido en la ley para determinar cuando uno de los elementos que componen el aspecto material del hecho generador se puede considerar incorporado a dicho aspecto material y en consecuencia es atribuible a uno y otro periodo fiscal.” (Torrealba, 2009 p. 248).

Este es el típico ejemplo del impuesto sobre la renta porque aquí se debe optar por si se utiliza el criterio de devengo o de percibo.

En tercer lugar: este aspecto es relevante para fijar el momento del “devengo” del hecho generador, y esta definición se encuentra en el artículo 21 de la Ley General de Tributación española que indica lo siguiente:

“el momento en que se entiende realizado el hecho generador y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”. (Torrealba, 2009 p. 249).

Con respecto del aspecto espacial el autor indica lo siguiente:

“alude al territorio en que debe ocurrir el hecho generador”. (Torrealba, 2009 p. 250).

En este caso se da el dilema de si los hechos deben realizarse en el territorio del ente impositor, por ejemplo, en el territorio nacional si es tributo estatal o territorio municipal si es tributo municipal.

Sobre el aspecto cuantitativo indica lo siguiente:

“el elemento objetivo del hecho generador puede ser acotado con un elemento cuantitativo”. (Torrealba, 2009 p. 250).

La Base Imponible: Sirve para lograr un fin, este fin es de cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica de cada contribuyente.

También, es el elemento cuantitativo del hecho generador, es la medición del hecho generador.

En la base imponible se va a ver reflejada la figura de la elusión fiscal, porque es en está en donde se va a reducir la carga tributaria, cuanto menos base imponible tenga menos carga tributaria se va a pagar.

Los Sujetos

Sujeto activos: son los entes o la administración tributaria o cualquier otra administración encargada de que se recobre la obligación tributaria.

Artículo 14: *“Es sujeto activo de la relación jurídico tributaria el ente acreedor del tributo.”*

Es el ente público titular del derecho de crédito tributario, también puede ser el titular de las potestades administrativas de gestión del tributo.

Aunque este ente ostente o no la potestad o titularidad normativa sobre los tributos, siempre va a ser el sujeto activo de la recaudación de la obligación tributaria.

Los sujetos pasivos: Es la persona obligada por ley a cancelar ese tributo.

Artículo 15: *“Persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.*

La ley tributaria puede situar a distintos sujetos, en distintas situaciones jurídicas.

Contribuyentes:

Los Contribuyentes: son las personas físicas o jurídicas que realizan el hecho imponible (titular de la capacidad económica). En el artículo 17 de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra la definición de contribuyente y ésta es la siguiente:

Artículo 17: “Son contribuyentes las personas respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Responsables:

Los responsables son las personas obligadas por deuda ajena a cumplir con las obligaciones correspondientes que adquirieron.

Estos se encuentran normados en el artículo 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de nuestro país el cual señala lo siguiente:

Artículo 20: Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos”.

Sustitutos:

Los Sustitutos también son conocidos como agente de retención o percepción son siempre los deudores principales y nunca lo son solidarios ni subsidiarios.

Distinción con la figura del sustituto

El responsable es siempre deudor solidario o subsidiario; en cambio el sustituto es siempre deudor principal y nunca lo es ni solidario ni subsidiario. Además, el

responsable sólo responde de la deuda y el sustituto lo hace también de las obligaciones llamadas formales.

Los agentes de retención o de percepción se encuentran definidos en el artículo 23 de nuestro cuerpo normativo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y éste indica lo siguiente:

Artículo 23: “El responsable responde junto y el sustituto en lugar, lo que significa que el responsable es siempre o deudor solidario o subsidiario; en cambio el sustituto es siempre deudor principal y nunca lo es ni solidario ni subsidiario. Además, el responsable sólo responde de la deuda y el sustituto lo hace también de las obligaciones llamadas formales”.

Los Recaudadores sin título:

Aquí se encuentran a los agentes de retención y de percepción. Estos son las personas asignadas por ley, que por motivo de sus funciones públicas o ya sea por relación de su actividad, oficio o profesión intervienen en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

La Tarifa

Se entiende por tarifa el precio que pagan los usuarios o los consumidores de un servicio público al Estado o a una concesionaria a cambio de la prestación de un servicio.

2. Principios tributarios especiales aplicables al derecho tributario.

Los principios tributarios desempeñan un papel importante, tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias.

Peralta señala que se puede afirmar que dichos principios cumplen una doble función en la praxis del derecho tributario y esto indica al respecto:

“En primer lugar, son mandatos norteadores que condicionan y dirigen el ejercicio del poder tributario. En ese sentido, los principios son parámetros que deben ser observados por el legislador en el momento de elaboración de la norma tributaria, sobre pena de inconstitucionalidad de la misma”. (Peralta, 2014 p. 104).

“En segundo lugar, podemos afirmar que son vectores, directrices que orientan al Poder Judicial, particularmente a los Tribunales Constitucionales, al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas tributarias, garantizando la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y contraria a esos derechos”. (Peralta, 2014 p.104).

Más adelante el mismo autor indica lo siguiente: “En la Constitución Política de Costa Rica, a diferencia de la Constitución de Brasil, los principios constitucionales de la tributación no están expresamente establecidos, sino que los mismos se derivan de una interpretación integradora y sistemática de los valores y de las normas del programa constitucional”. (Peralta, 2014).

Los principios que se aplican al derecho tributario y de acuerdo con diferentes autores que son los estudiosos de ese tema en derecho tributario, indican los siguientes principios:

Peralta al igual que Villalobos indican que el Principio de Reserva de Ley o estricta legalidad Tributaria al respecto y cada uno dice lo siguiente:

Principio de reserva de Ley, Peralta menciona lo siguiente:

“El Principio de legalidad se proyecta en el Estado de Derecho, como un requisito sine qua non de las actividades estatales dentro de la sociedad. En sentido estricto, este principio condiciona y limita la actuación del Estado dentro del marco de la legalidad, a fin de evitar tratamientos arbitrarios”. (Peralta 2014 p.108).

Dice que ese principio constituye una condición esencial del Estado de Derecho y que está inspirado en el valor de la seguridad jurídica.

Este Principio de reserva de ley se va a encontrar inmerso en los artículos 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que indica esto:

Artículo 5: “En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo:
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos”.

Otro artículo donde también se encuentra inmerso el mismo principio es el 121 inciso 13 de nuestra Constitución Política que reza lo siguiente:

“Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: inciso 13: Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.

Por su parte Villalobos, dice al respecto sobre el Principio de Legalidad lo siguiente:

“es uno de los principios esenciales del Estado Moderno. Reafirma el concepto que solo el parlamento, con representante del pueblo pueden crear contribuciones”. (Villalobos, 2013 p. 62).

Este principio se encuentra incluido en el artículo 11 de la Constitución Política e indica:

“Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y no pueden arrogarse facultades que la ley no les concede. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal de sus actos es pública”.

Y también lo encontramos en el artículo 11 de la Ley General de Administración Pública y señala lo siguiente:

“La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.

2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa”.

El principio de irretroactividad éste se encuentra inmerso en la Constitución Política de la República de Costa Rica en el Artículo 34 e indica lo siguiente:

“A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”.

Respecto de este principio antes mencionado Peralta, señala lo siguiente:

“Principio supone que la nueva ley no puede recaer en el presente sobre hechos ocurridos en el pasado. Prohíbe expresamente el cobro de tributos con respecto a hechos generadores que ocurrieron antes de la vigencia de la ley que creó o aumentó el tributo”. (Peralta, 2014 p.113).

Principio de Igualdad: Este principio se encuentra inmerso en el artículo 33 de la Constitución Política de Costa Rica, este indica lo siguiente:

“Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”.

Villalobos, también lo llama principio de isonomía, éste señala que significa:

“una doble igualdad una igualdad de los hombres ante la ley, y la otra es la base del impuesto y las de las cargas públicas”. (Villalobos, 2013 p. 63).

El principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, sino:

“a la necesidad de asegurar el mismo trato a quienes se encuentren en situaciones de discriminación arbitraria, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías de personas”. (Villalobos, 2013 p. 63).

En este mismo principio de igualdad se puede encontrar la norma de la Declaración de Universal de los Derechos Humanos en su artículo 7 del 10 de diciembre del 1948 y esa norma de ese artículo indica lo siguiente:

“Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.

Con respecto del principio de igualdad Peralta dice esto:

“Como principio del sistema jurídico, la igualdad constituye una garantía contra la discriminación y la arbitrariedad, vinculando de forma directa la actividad de los Poderes Públicos. Concretamente, la igualdad limita la actividad del Poder legislativo, prohibiendo que el legislador le dé injustificadamente un tratamiento diverso a situaciones iguales o equivalentes”. (Peralta, 2014 p.115).

Principio de Generalidad: con respecto de este principio Villalobos, indica lo siguiente:

“deriva del principio de igualdad, es una necesidad que los tributos se apliquen con generalidad, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no solo en una parte de ellas.” (Villalobos, 2013 p. 66).

Este principio se encuentra establecido en los artículos 18 y 19 de la Constitución Política de Costa Rica e informa lo siguiente:

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

“Artículo 19 Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establece,

No pueden intervenir en los asuntos políticos del país, y están sometidos a la jurisdicción de los tribunales de justicia y de las autoridades de la República, sin que puedan ocurrir a la vía diplomática, salvo lo que dispongan los convenios internacionales.”

Principio de No confiscación: este principio está inmerso en el artículo 45 de nuestra Constitución Política que consagra el derecho a la propiedad.

También, se encuentra estipulado este principio en el artículo 40 de la misma norma de la Constitución Política y esto indica al respecto:

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

Villalobos, nos dice al respecto sobre este principio lo siguiente:

“asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación”. (Villalobos, 2013 p. 68).

La jurisprudencia de la Sala Constitucional ha desarrollado ampliamente este aspecto, sentando el principio de que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

Peralta, indica con respecto de este principio lo siguiente:

“constituye un límite cuantitativo al Poder Tributario, que prohíbe la tributación abusiva sobre el patrimonio de los ciudadanos.” (Peralta, 2014 p. 120).

3. Interpretación de las normas tributarias.

Como señala el Código de Procedimientos Tributarios de Costa Rica, en su artículo 6 que:

“Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común”.

Continúa indicando lo siguiente:

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

Torrealba Navas, al respecto del tema en estudio indica lo siguiente:

“En un consenso en la doctrina tributaria que las normas tributarias, incluyendo las exenciones, deben ser interpretadas de conformidad con los métodos generales comúnmente admitidos en derecho.” (Torrealba, 2009 p. 202).

García Vizcaíno, con respecto de la interpretación de las normas tributarias señala esto al respecto:

“interpretar una norma jurídica consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se le aplica.” (García, 1996 p. 169).

García Vizcaíno, mencionando a Villegas (2001) aclara que acertadamente que por las particularidades del derecho tributario.

“La interpretación normativa requiere un análisis especial ya que los hechos imposables son hechos de sustancia económica cuya selección se debe a su idoneidad abstracta para revelar capacidad contributiva.” (García, 1996 p.170).

En el Código Civil de Costa Rica en el artículo 10 indica de la interpretación de las normas y eso es lo que señala al respecto sobre el tema en estudio:

“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”.

Algunos autores nos dan una clasificación de los métodos tradicionales en los cuales se puede aplicar el Derecho Tributario. La Clasificación es la siguiente:

Método literal: “Se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance”. (Torrealba, 2009 p. 204).

Método lógico: “Este sistema interpretativo quiere llegar a resolver el interrogante de qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis”. (Torrealba, 2009 p. 204).

Método Histórico: “Sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó”. (Torrealba, 2009 p. 205)

Método Evolutivo: “Sostiene que el método histórico paraliza la vida, y que ante una relación social nueva es menester investigar cuál sería la voluntad del legislador frente a la cuestión que se plantea, y qué solución éste le habría dado.” (Torrealba, 2009 p. 205).

Sección II: La Obligación Tributaria y sus Exenciones.

1. Concepto.

El concepto de obligación tributaria se encuentra definido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. En concreto en el artículo 11 de dicha ley, y señala lo siguiente:

“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la

ley, y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”

Otro concepto de obligación tributaria la indica Villalobos, y señala respecto del tema en estudio esto:

“Es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.” (Villalobos, 2013 p. 75).

Valdez Costa, indica sobre este concepto de obligación lo sucesivo:

La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado Central, ente local, u otro ente público) encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca. (Valdés, 1996 p. 303).

Otra definición con respecto de la obligación tributaria, la proporciona Wittman, e informa lo siguiente:

“La obligación tributaria se configura además con la concurrencia de determinados elementos básicos y necesarios para que se desarrolle la relación tributaria; es decir, el hecho generador el tributo o la base

imponible y los sujetos partícipes de la relación, sean sujeto activo y sujeto pasivo”. (Wittman, 2009 p. 07).

En este caso, es que es el deber de cumplir la prestación jurídica patrimonial de dar. También, hace referencia al vínculo jurídico creado de la obligación tributaria personal que se da entre un sujeto activo y un sujeto pasivo.

La Procuraduría General de la República indica respecto del tema lo siguiente:

“La norma tributaria al igual que las normas integrantes de un sistema jurídico estructuralmente se presenta como un “deber-ser”, donde su ocurrencia fáctica conlleva a ciertos efectos jurídicos que, en el caso específico de la norma tributaria, consisten en el nacimiento de una obligación de carácter económico tributo a cargo del sujeto pasivo y a favor del Estado (en sentido amplio), y cuyo importe deberá establecerse atendiendo los presupuestos abstractos del tributo y los criterios que la ley indique para su determinación”. Dictamen 319-2001.

En el mismo dictamen se extrae esto:

Es por ello que doctrinariamente se ha reconocido que la obligación tributaria se perfecciona con la concurrencia de los elementos esenciales del tributo, a saber: el hecho generador, la base imponible y la tarifa, a los cuales se suman los sujetos, por considerarse que:

“...sin el nexo entre el supuesto de hecho y su relación con una determinada persona no es posible concebir doctrinalmente el nacimiento

de la obligación a cargo del sujeto sometido a gravamen”. (SÁINZ DE BUJANDA (Fernando), El nacimiento de la obligación tributaria: Análisis jurídico del hecho imponible, Buenos Aires, Pág.224).

2. Nacimiento de la obligación fiscal.

Las Obligaciones fiscales nacen cuando el sujeto pasivo reconoce sus obligaciones fiscales de acuerdo con la norma jurídica, y lo manifiesta ante el sujeto activo que es la autoridad fiscal, se origina el nacimiento de la obligación fiscal, ya que se están realizando los hechos generadores previstos en las leyes fiscales en el momento y tiempo cuando ocurran.

Villalobos, define la obligación tributaria como:

“el deber de cumplir una prestación, que en este caso constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último la cual tiende la institución del tributo”.
(Villalobos, 2013 p.75).

La siguiente definición la brinda Fonrouge, y éste define la obligación tributaria como:

“es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”. (Fonrouge, 1973 p. 375).

Ahora se encuentra que Sol, en su libro mencionando a Rodríguez, hace referencia a las características de las obligaciones tributarias y citan las siguientes:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como la presentación de declaraciones.
- Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acta administrativa de liquidación.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento cuando el crédito fiscal surja.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Establecer la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el momento inicial para el cómputo de plazos.
- Fijar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria. (Sol, 2012 p. 132).

Otra definición de obligación fiscal la nombra Sol y esto dice al respecto de la obligación fiscal:

“las leyes fiscales fijan o señalan determinadas situaciones jurídicas de carácter formal y abstracto, o definen ciertos hechos que al realizarse colocan a la persona física o moral en la obligación de cumplir con las disposiciones legales aplicables en cada caso concreto”. (Sol, 2012 p. 141).

El mismo autor solo que mencionando a Rodríguez dice esto:

“Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular”. (Sol, 2012 p. 141).

3. Extinción y Exención de la obligación tributaria.

La extinción de la obligación se encuentra expresamente regulada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Concretamente, el artículo 35 de cuerpo normativo antes señalado es el encargado de determinar las reglas que rigen tan importante tópico. Al respecto señala dicho numeral:

“La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago.*
- b) Compensación.*
- c) Confusión.*
- d) Condonación o remisión.*
- e) Prescripción.*

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación.

Para un mejor análisis, resulta necesario hacer un somero estudio de cada uno de los acápite del artículo supra transcrito. Ello a raíz de que estos comprenden diversos escenarios que hacen extinguir la obligación tributaria. De seguido el análisis correspondiente:

EL PAGO

El pago es el cumplimiento de una obligación. Parece increíble que en nuestro Código Civil no se encuentra una definición concreta sobre el término del pago. En relación con este término, se encuentra la definición de este concepto en el Diccionario Jurídico.

En el Diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas se encuentra la definición del pago como lo siguiente:

“Abono de una deuda. Entrega de una cantidad de dinero debida”. (Cabanellas, 1993 p. 230).

Este es el concepto que se halla en el Diccionario antes mencionado sobre el concepto de pago.

En la norma del Código Normas y Procedimientos Tributarios se encuentra a quién le corresponde la obligación del Pago. Concretamente en el artículo 45 del mencionado cuerpo normativo y al respecto señala lo siguiente:

“Obligados al pago. El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables”.

Ahora, se encuentran algunas definiciones, sobre el concepto en estudio de algunos conocedores del tema. Esto dicen ellos al respecto sobre el pago.

Villalobos, lo define de la siguiente forma: “el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación, ya sea ésta una obligación de hacer o una obligación de dar”. (Villalobos, 2013 p. 97).

Otro concepto del pago lo facilita Villegas, y este autor lo define como: “Es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco”. (Villegas, 2001 p. 294).

Sobre el pago se puede decir que los autores coinciden con que es el cumplimiento de una obligación y que constituye la relación jurídica tributaria principal.

El pago de los tributos debe ser realizado por los contribuyentes o por los responsables.

LA COMPENSACIÓN

Esta figura se encuentra en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Precisamente, en el artículo 45 de dicho cuerpo de normas. Al respecto señala lo siguiente:

“El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a periodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo. Así mismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

También son compensables los créditos por tributos con los recargos y multas firmes establecidos en este Código”.

En el mismo cuerpo normativo se encuentra que también, el procedimiento para que se dé la compensación, este procedimiento se halla, específicamente, en el Artículo 46 del Código antes mencionado e indica:

“Procedimiento para la compensación. Para cumplir con lo dispuesto en los artículos 43 y 45 de este Código, la Administración Tributaria establecerá, reglamentariamente, los procedimientos necesarios garantizando en todos sus extremos el derecho del acreedor”.

En el Diccionario Jurídico se encuentra la definición de compensación. El autor de este Diccionario lo define así: “Igualdad entre lo dado y lo recibido; entre lo que se adeuda y lo que se nos debe; entre el mal causado y la reparación obtenida; resarcimiento, nivelación”. (Cabanellas, 1993 p.62).

En el mismo Diccionario se encuentra, también, la definición del concepto del verbo compensar y ésta es la definición de ese verbo:

“Igualar, equiparar efectos contrarios. Extinguir dos o más deudas y créditos de igual naturaleza y calidad jurídica, por corresponder a deudores y acreedores recíprocos. Resarcir, indemnizar, hacer o entregar algo para reparar un daño o perjuicio o para desagraviar a un ofendido”. (Cabanellas, 1993 p. 62).

Villalobos, informa al respecto, sobre la compensación esto: “Es un medio formal de extinción y tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.” (Villalobos, 2013 p. 100).

Otro concepto de compensación lo indica Villegas, este autor dice al respecto sobre la compensación: “Este medio extintivo tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad del acreedor y deudor recíprocamente”. (Villegas, 2001 p. 295).

En el derecho civil se considera que la compensación es el medio normal de la extinción, pero en el Derecho Tributario no ocurre así, según el autor italiano Tesoro mencionado por Villegas en su libro por las siguientes razones:

1. El fisco necesita recaudar rápidamente los tributos.
2. Porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza.
3. Porque los créditos contra el Estado no son ejecutables. (Villegas, 2001 p. 295).

La compensación se realiza directamente en las declaraciones de impuestos o mediante el formulario d 110 (recibo oficial de pago).

El trámite de compensación, es aquel en el que el contribuyente que considera tener créditos en sus declaraciones de impuestos, solicita a la administración aplicarlos en el pago de sus impuestos pendientes.

LA CONFUSIÓN

El término confusión está regulado en el cuerpo normativo del Código de Normas y procedimientos tributarios de Costa Rica. Se encuentra establecido en el artículo 49 de dicho norma.

Este artículo señala lo siguiente:

“Cuando se opera. Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectados al tributo, quede colocado en la situación del deudor”.

También se encuentra la definición en el Diccionario Jurídico. El autor la puso como Confusión de derechos y dice: “Situación jurídica planteada por la reunión simultánea en una persona en las calidades de acreedor y deudor en el mismo negocio”. (Cabanellas, 1993 p. 69).

El autor Villalobos, respecto de la confusión nos regala la siguiente definición:

“Ocurre cuando se reúnen en una misma persona por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor.” (Villalobos, 2013 p. 100).

Otro concepto de confusión la brinda el autor Villegas con respecto del término en estudio dice lo siguiente:

“Se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (Estado), como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación de deudor”. (Villegas, 2001 p.296).

LA CONDONACIÓN O REMISIÓN

Esta figura se encuentra regulada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Expresamente en el artículo 50 del cuerpo normativo antes mencionado: señala lo siguiente:

Artículo 50: “La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley.”

En el Diccionario Jurídico se halla la definición de condonación. El autor la define así:

“La renuncia gratuita de un crédito. Perdón o Remisión de una deuda u obligación. Indulto de la pena de muerte”. (Cabanellas, 1993 p. 67).

Villalobos da otra definición del término condonación e indica al respecto del término antes mencionado:

“Se da cuando el Poder Legislativo dicta leyes con carácter general que condonen (perdonen) deudas”. (Villalobos, 2013 p. 101).

García Vizcaíno, también en su libro da otra definición del término en estudio que es la condonación:

“la condonación debe ser dispuesta por ley; empero, queda facultado el Poder Ejecutivo para condonar la obligación tributaria cuando la misma se hubiere originado

en la comisión de un hecho ilícito respecto del cual se ejerciere la facultad de indulto”. (García, 1996 p. 376).

La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general.

Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley.

LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción es el plazo en el cual se extingue un derecho, atañe a la extinción de una deuda, acción o responsabilidad por el transcurso del tiempo señalado para ello.

Esta figura se encuentra normada en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Este artículo refiere lo siguiente respecto de la prescripción:

Artículo 51: “Términos de prescripción. La Acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los 5 años igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a 10 años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones como fraudulentas o no hayan

presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.”

Algunos autores dan las definiciones del término de la prescripción y al respecto indican lo siguiente:

Para Villalobos, en su libro de Derecho Tributario y Financiero dice respecto de la prescripción lo siguiente: “en la actualidad es el principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo.” (Villalobos, 2013 p. 102).

Con respecto de la figura de la prescripción, la Sala desde vieja data dijo en sentencia número 44 de las 14 horas y 30 minutos del 15 de junio de 1994 lo siguiente respecto de la prescripción:

“La prescripción es un medio de adquirir un derecho (prescripción adquisitiva) o liberarse del cumplimiento de una obligación por el transcurso del tiempo (prescripción negativa o liberatoria)”.

En otra sentencia de la Sala Primera Número 629 de las 11 horas y 40 minutos del 1 de octubre del 2003, dispuso en ocasión de la Obligación Tributaria en situaciones de obra pública lo siguiente:

“Lo que atañe al momento desde el cual corre el plazo de la prescripción de la obligación tributaria... .. no se condiciona el inicio del tiempo de inercia en el ejercicio del derecho, a que la

Administración tenga conocimiento del hecho generador, sino que éste último se verifique desde la perspectiva fenomenológica, ergo, desde que surja la obligación de pago, independientemente del momento en que tal acontecimiento llegue a ser de dominio de la Administración. El presupuesto establecido por la ley, o bien, hecho generador, cuya realización ocasiona el nacimiento de la obligación de pago de impuestos, en la especie, aconteció al finalizar el proyecto de obra pública al que la maquinaria estaba destinada (numerales 31 y 32 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), pues la exoneración era temporal."

El término de prescripción se debe contar desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

La exención se encuentra normada en el artículo 61 del mismo Código antes mencionado y este artículo nos dice:

"exención es la dispensa legal de la obligación."

Torrealba Navas nos dice al respecto y mencionando a la Sala de Casación en la sentencia número 45 del 13 de junio de 1979 sobre la exención lo siguiente: "Un hecho o un acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial..."

El mismo autor dice en que más recientemente en una sentencia la número 000603-F-2007 de la Sala Primera de la Corte del 17 de agosto del 2007 ha señalado al respecto:

“Exención tributaria la constituye el efecto de algunos supuestos de hecho contenidos en el ámbito de hecho imponible cuyo acaecer, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pago constituyéndose en una excepción a los efectos normales de la realización de aquel. Se explica por la concurrencia de dos normas con sentido contrario. Por un lado la que define el hecho imponible, que apareja el surgimiento del deber impositivo. En el otro, la de dispensa que enerva los efectos de la anterior...”

Capítulo 3: Análisis de Legislación Comparada.

Sección I: El tratamiento jurídico de la evasión y la elusión fiscal en otras latitudes.

1. Países con legislación tributaria de avanzada.

a) España.

Según el autor Durán-Sindreu la causa principal del fraude fiscal en España “es el déficit educativo de las personas”.

Los impuestos no han de ser tan solo una obligación, sino la contribución a una sociedad más justa.

Señala, también, este mismo autor que “Convencimiento que requiere, como en otros ámbitos, una profunda reforma del sistema educativo y la recuperación de los valores tradicionales de los que nuestra sociedad padece una crisis profunda” (Durán-Sindreu, 2014).

El mismo autor dice que para tratar adecuadamente esta cuestión es delimitar el concepto de fraude fiscal o las conductas que quedan fuera, los supuestos de economía de opción y las conductas elusivas, incluidas las que se conocen como “planificación fiscal agresiva”, conductas que, para evitarlas, es tan solo necesaria una política legislativa adecuada.

Pero la elusión, no es ocultación; no es fraude. “El Fraude es la conducta contraria al ordenamiento jurídico; la conducta cuyo objetivo es su incumplimiento, esto es, una conducta antijurídica, una conducta cuya finalidad es ocultar o distorsionar la realidad en perjuicio de la Hacienda Pública”. (Durán-Sidreu, 2014).

Una cuestión menos importante con la que viven los españoles es con la percepción de que no existe un verdadero control del gasto público; control, entiéndase bien, en términos de eficiencia y eficacia.

Durán-Sidreu dice que “una política de educación tributaria sin un comportamiento ético de la Administración es y será ineficiente”. Por lo tanto, es necesario un cambio propio de la administración. (Durán-Sidreu, 2014).

El Sistema tributario Español fue diseñado para que se respetaran los principios de justicia y equidad como están así reflejados en la Constitución Política Española en el artículo 31.1 donde dice textualmente lo siguiente:

“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Como señala la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional Español:

“La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, especialmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria”. En otras palabras, “no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución dispone en el artículo 31.1”.

El incumplimiento del deber constitucional tiene su manifestación más reprochable en el fraude fiscal, expresión de una profunda insolidaridad social. El Gobierno reacciona contra el fraude fiscal por medio de las potestades de investigación y regularización que atribuye a la Administración tributaria y, especialmente, por medio de su ius puniendi o potestad sancionadora, tanto en el ámbito administrativo (derecho sancionador tributario) como en el ámbito penal, a través de la figura del delito fiscal.

La Ley General Tributaria impone al obligado tributario el deber de aportar la documentación y cuantos datos y antecedentes sean exigidos o requeridos por la Administración tributaria y sanciona su incumplimiento. Los documentos y la información así obtenidos, en el marco del procedimiento inspector, forman parte del expediente que, en su caso, se remiten posteriormente al proceso penal y a menudo constituyen la única prueba documental de la causa en la que se funda la condena por delito fiscal.

En los noventa el Tribunal Constitucional Español se pronunció expresamente sobre esta cuestión (obligación de aportar o exhibir los libros contables en el procedimiento inspector) en el sentido de considerar que dicha exigencia no equivalía a declarar contra sí mismo y, por tanto, no vulneraba este derecho y que el deber de aportar datos por parte del contribuyente inspeccionado se justificaba en la finalidad de garantizar la realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, la Sentencia 76, del 26 de abril de 1990, proclama, textualmente, que: “los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable -SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas-, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite

una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”.

b) Colombia.

La lucha contra la Elusión fiscal es un problema que ha trascendido los regímenes domésticos y las barreras de los Estados, por eso se han establecido recomendaciones fiscales para combatirla, por eso se ha implicado que las legislaciones internas de los Estados adopten medidas para combatir y fiscalizar este fenómeno y así se presente para colaborar internacionalmente y dotar a la Administración de herramientas para fiscalizar esta figura de la elusión fiscal.

Con las últimas reformas tributarias, Colombia ha incorporado en su ordenamiento tributario algunas medidas que van en línea con las políticas internacionales que buscan combatir la evasión y la elusión fiscal.

“En este caso tenemos el ejemplo de la cláusula general anti-abuso y las normas de subcapitalización introducidas con la Ley 1607 de 2012, así como el impuesto de normalización tributaria al impuesto a la riqueza creado con la reforma del 2014”. (Gómez, Castro, Malagón y Montoya, 2016).

En la última década, la elusión fiscal ha sido el punto de partida de diferentes estudios y medidas adoptadas por organismos de índole internacional, “los cuales buscan contrarrestar o poner freno a las prácticas fiscales agresivas”. (Gómez, Castro, Malagón y Montoya, 2016).

En 1997, a raíz de las medidas adoptadas por algunos Estados frente a ciertos beneficios de las holdings, el “Grupo para la Política Fiscal”, integrado por los Estados

miembros de la Unión Europea, estableció un paquete de medidas no vinculantes de naturaleza fiscal recopiladas en un “Código de Conducta” tendientes por combatir la elusión fiscal.

“Entre éstas se destacan: i) la adopción de una retención uniforme sobre los intereses, ii) el empeño de informar las erogaciones o pagos realizados a las administraciones fiscales, iii) el interés por no incluir en los ordenamientos de los Estados medidas impositivas dañosas o agresivas y iv) la obligación de cada Estado miembro de revisar su normativa y adoptar las modificaciones que fueran necesarias para eliminar las medidas dañosas”. (Plazas, 2010).

El ordenamiento tributario colombiano no ha sido ajeno a las recomendaciones realizadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE) y en la actualidad se encuentran diferentes normas que “permiten detectar y sancionar aquellas operaciones que tienen por objeto minimizar el impacto tributario”. (Gómez, Cardona y Ovalle, 2016).

En la legislación colombiana el abuso a las formas jurídicas aún no ha sido calificado de manera general como antijurídico, y no suele ser fiscalizado ni sancionado porque no implica violación directa de la ley ni simulación. Únicamente, se reitera, es contrario a la “ratio legis” (propósito de la ley).

Así, en la medida en que el abuso de las formas jurídicas no conlleve un acto de simulación, no debe derivar la imposición de sanciones; “tan sólo puede eventualmente conducir a la re caracterización del negocio jurídico para efectos fiscales, acorde con el hecho imponible resultante de la aplicación de la norma eludida”. (Cahn-Speyer, 2008).

“El principio de equidad que inspira el sistema tributario (C.P. art. 363), (...) no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica puramente artificiosa y con un móvil predominantemente fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el “abuso de las formas jurídicas”, patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La intención *juris* deberá ser desplazada por la intención *facti*”.

“En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan no pueden evadir o eludir el pago de los impuestos”.

Si bien la aplicación de la legislación tributaria de conformidad con el criterio material y sustancial de interpretación esbozado –aparte de la aplicación de otros principios fundamentales de la fiscalidad-, pone en manos de la administración un arma poderosa para luchar contra los flagelos de la evasión y la elusión fiscales, se ha considerado

procedente introducir, por parte del legislador, medidas especiales, algunas ad hoc para enfrentarlos”. (Cienfuentes, 1996).

Artículo 363 Constitución Política de Colombia: “El Sistema Tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

La reforma tributaria de Diciembre de 2014 es un gran avance y un paso hacia la dirección correcta y busca ayudar al país al enfrentar parte de los efectos del déficit fiscal. (Palacio, 2015).

Se debe tratar de fortalecer la administración tributaria para combatir la lucha contra la evasión fiscal y hacer el recaudo más eficiente, equitativo y atractivo para la inversión extranjera como la inversión nacional.

El sistema tributario debe ser justo teniendo en cuenta la capacidad de los contribuyentes que tengan una mayor riqueza y posean un mayor ingreso, deben hacerse partícipe en una mayor contribución con respecto de quienes menor ingreso posean y tengan un menor patrimonio.

El Estado debe tener mecanismos más eficientes para el control del recaudo y su utilización, debe diseñar campañas masivas de cultura tributaria para que, tanto los ciudadanos como las personas jurídica tengan estímulos y así evitar maniobras de evasión y elusión en el pago de los tributos y el gobierno depure parte de su nómina de funcionarios y hagan proceso de selección de personal con más ética profesional para evitar los peculados y desviación de los fondos estatales con fines particulares.

c) México.

En México, históricamente, se han presentado niveles bajos de recaudación tributaria. Algunas de las principales causas son la evasión y elusión fiscal. Sin embargo, este problema no se limita a un asunto de restricciones legales y actividades de fiscalización, la falta de cultura tributaria del ciudadano y la credibilidad en la función de retribución de los recursos financieros de manera eficiente y transparente por parte del Estado.

Un estudio de la Comisión Económica Para América Latina y El Caribe (CEPAL) en el año 2010, Evasión y equidad en América latina, señala que para México, la recaudación del sistema tributario mexicano es una de las más bajas del hemisferio occidental, y en comparación con el tamaño del Producto Interno Bruto (PIB) resulta ser 4,5 puntos porcentual menor en relación con el promedio de los países de América Latina.

La elusión fiscal, tanto las empresas como los profesionales asignados por determinar los impuestos, acuden a la planeación fiscal como un mecanismo legal para aprovechar los espacios jurídicos que se encuentran en las leyes fiscales y no se hayan cubierto, para así evitar o minimizar el pago de impuestos.

Este mecanismo no viola las leyes, pero éticamente no es correcto utilizarlo, ya que las empresas o personas obligadas al pago de una contribución buscan la manera de evitar su responsabilidad tributaria, sin cometer un delito fiscal.

El país en estudio, encontró algunas medidas contra la evasión y elusión fiscal empresarial, como se ha visto el alto nivel de incumplimiento de las obligaciones

tributarias por parte de los contribuyentes, así como, “el ejercicio poco transparente de la autoridad hacendaria en la asignación de los recursos públicos, tanto hacia el ciudadano como de manera intergubernamental, en los últimos años la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), ha implementado diversas acciones para disminuir esta problemática”.

(Hinojosa, sf)

En lo referente a la baja recaudación observada, “el SAT ha recurrido a acciones de fiscalización a través de la implementación de cruces de información entre contribuyentes, regulación de los impresores de comprobantes fiscales, dictámenes de auditoría fiscal obligatorios para más contribuyentes así como, mecanismos de simplificación y facilidades administrativas, entre otras”. (Hinojosa sf)

En 2008, derivado Reforma Integral de la Hacienda Pública, se implementaron algunas medidas de administración tributaria que tienen como objetivo aumentar la recaudación a través de la simplificación y combate a la evasión fiscal.

También, hace referencia que se fortalecerán, a partir de 2008, “los mecanismos de auditoría, se mejorarán los sistemas de control en las devoluciones de impuestos y se promoverá el uso de la Firma Electrónica Avanzada”. (Hinojosa, sf)

Asimismo, para disminuir la evasión, se aprobó para 2008 un impuesto contra la informalidad llamado Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).

Para combatir la elusión fiscal empresarial, también, en el 2008 se aprobó el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como un impuesto de control y complementario del actual Impuesto Sobre la Renta (ISR). (Hinojosa, sf).

La obligación de los ciudadanos mexicanos de contribuir en los gastos públicos está regulado en el artículo 73 de la Constitución Política Mexicana que indica así: “El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

También, se encuentra el Código Fiscal de la Federación que establece en el artículo 1 lo siguiente: “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectiva solo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.

La elusión fiscal se puede presentar de manera dolosa y puede decirse que es aquella que el contribuyente manipula la interpretación de la Ley, apegándose solo a lo que indican las normas jurídicas.

Aunque la elusión fiscal sea dolosa no está considerada como delito, ni como delito especial, aunque las autoridades fiscales le quieren dar el mismo trato de la evasión fiscal, basta con hacer referencia al principio del derecho que señala que lo que no está prohibido, está permitido.

Para lograr que una estructura tributaria pueda recaudar la misma cantidad de recursos afectando menos al crecimiento económico, es necesario hacerla más eficiente.

De acuerdo con Stiglitz mencionado por Ramírez, para que una estructura tributaria sea eficiente “se tendrían que observar cinco atributos fundamentales: Eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad, responsabilidad política y justicia”. (Stiglitz, 2002).

Hernández et al. menciona que, “aun cuando no hay consenso sobre las características específicas de un sistema tributario, existen lineamientos generales que favorecen su buen funcionamiento como son: interferir lo menos posible en la eficiente asignación de los recursos; tener una administración sencilla y relativamente barata; ser flexible para responder a los cambios y circunstancias económicas, políticas y sociales; cumplir con los principios de equidad y proporcionalidad, y mostrar transparencia, a fin de que los individuos sepan hacia donde se dirigen sus contribuciones”. (Hernández et al, 2000).

d) Chile.

Actualmente, el Sistema Tributario chileno es uno de los eficientes de América Latina. Posee tal sofisticación tecnológica que otros países hispanos han tratado de copiar los métodos que se utilizan para recaudar y administrar los recursos originados de los impuestos.

La Ley N° 20.780 tiene como propósito, la prevención y control de la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes, que desarrollan comportamientos orientados por eludir el cumplimiento tributario.

Las normas especiales anti elusión que establece el sistema tributario chileno, por ejemplo, aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que reglan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras, el legislador decidió incorporar en el Código Tributario una Norma General Anti Elusión (en adelante NGA).

El establecimiento de esta NGA demuestra, también, la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el artículo 19, número 20, de la Constitución Política de la República.

Este principio se reconoce en las nuevas normas, en especial en los artículos 4° bis y 160 bis, ambos del Código Tributario. El primero de estos artículos establece que las obligaciones tributarias nacen conforme con lo establecido en los hechos imposables previstos en la ley. Lo anterior se refuerza en el inciso cuarto del artículo 160 bis del Código Tributario, que determina la obligación de fundamentación a los Tribunales Tributarios y Aduaneros que conozcan de la solicitud de abuso de las formas jurídicas o simulación presentada por el Servicio, de atender a la naturaleza económica de los hechos imposables y no sólo a su forma: “El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.

A continuación, el artículo 4 bis del Código Tributario de Chile con respecto de la Cláusula Antielusiva.

“Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los

interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

También, se encuentra estipulado otro artículo en el mismo Código Tributario sobre las cláusulas antielusivas, esto señala el artículo 4 ter:

“Artículo 4° ter.- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no

produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que es-tos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley”.

Y por último, se encuentra en el mismo Código Tributario chileno el artículo 4 quáter que, también, informa sobre cláusulas antielusivas y esto indica:

“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la

naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

También se halla el artículo 4 quinquies y éste señala al respecto:

“Artículo 4° quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis”.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación.

El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha cuando se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo con el artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.

En el artículo 160 bis se hace alusión a las multas que se establecen en el artículo 100 bis del Código Tributario chileno, esto indica el artículo 160 bis:

“Artículo 160 bis. El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la

aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo.

De la solicitud del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, por el término de noventa días. Su contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. En caso que el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se le conferirá a éste un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes.

Vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponderables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.

En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de quince días contado desde la notificación respectiva, y se concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma.

La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el

diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro.”

e) Argentina

Los sistemas fiscales generan distintas estrategias para enfrentar las conductas que afectan su equidad y eficiencia mediante la actividad Tributaria.

La doctrina tributaria señaló desde el comienzo los efectos relativos de las figuras del derecho privado en la naciente disciplina, con la intención de reforzar la autonomía.

En el año 2012, se sancionó el Decreto Legislativo número 1121, por el cual se incorporó el Título Preliminar del Código Tributario la norma XVI, destinada a combatir la elusión tributaria y la simulación.

La norma señala lo siguiente:

“La determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria) tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), se encuentra facultadas para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria, o se obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto a los que se presenten en forma concurrentes las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificios o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que en su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarios, que sean iguales o similares a los que hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos, por tributos el saldo a favor el exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de

derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT, según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendido a los actos efectivamente realizados”.

2. Elementos diferenciadores de los ordenamientos jurídicos con legislación tributaria de avanzada.

Los países latinoamericanos se han tomado la tarea de buscar soluciones al problema de la evasión tributaria, ya que este problema es muy serio porque no se recaudan los ingresos que necesitan para el gasto público.

Se encuentra una reacción frente a las posibilidades de elusión, está dado a través de las cláusulas antielusivas especiales que prevén una consecuencia jurídica a un evento determinado, califican o condicionan esa consecuencia (normalmente beneficiosa para los contribuyentes) a la concurrencia de determinados hechos.

También, se hallan cláusulas que establecen presunciones, limitaciones y ficciones, para el acceso de determinados beneficios o minoraciones estructurales.

Las cláusulas antielusivas normalmente surgen como respuesta a acontecimientos concretos, de manera que cierran cualquier ventana de interpretación y aclaran que la conducta tendrá determinado efecto legal.

Las prácticas elusivas están conformadas por cláusulas generales anti abuso, que surgen como oposición a los comportamientos elusivos de los administrados, ante la imposibilidad de proveer todas las posibilidades válvulas de escape de la acción recaudadora del fisco.

Las Administraciones Tributarias buscan contar con una herramienta flexible para que los faculte para cuestionar aquellas operaciones que resultan ilícitas.

Esto dice Ramírez sobre las cláusulas anti abuso:

“Las cláusulas anti abuso están dispuestas en las legislaciones para resolver un problema práctico que es del de determinar el límite válido de la libertad de configuración obligacional que por efecto tiene la reducción de la carga tributaria de los individuos”. (Ramírez, 2014).

Sección II: Enseñanzas de la experiencia internacional.

3. Diferencias entre el tratamiento normativo costarricense versus ordenamientos jurídicos internacionales.

Los países que cuenta con normas antielusivas en sus sistemas tributarios, llevan la delantera en cuanto a recaudaciones, sus contribuyentes están pendientes de contribuir con la carga tributaria, ya que en sus sistemas normativos se utilizan estos controles para que los obligados no puedan recurrir a estas figuras que la mayoría utilizan para evitar el pago de las obligaciones tributarias.

En los sistemas normativos que hacen reformas a sus códigos tributarios para incluir cláusulas antielusivas para evitar estas figuras que eluden o evaden el pago de las cargas tributarias que emite cada uno de los países antes estudiados para poder hacer frente a los gastos públicos de cada país.

En Costa Rica como la figura de la elusión no es muy utilizada, entonces, no se tienen normas antielusorias incluidas en el Código Tributario, la figura en este caso que más se utiliza es la de evasión fiscal, y en lugar de elusión se podría decir que se utiliza más los escudos fiscales para reducir los impuestos, por eso es que hay muy poca información con respecto de esta figura de la elusión fiscal en Costa Rica.

4. Una vez realizado el análisis de legislación comparada, ¿Resulta necesario que en Costa Rica se promulgue mayor normativa en cuanto al tema?

En Costa Rica, es necesario que se promulgue una mayor normativa en relación con el tema, ya que es necesario tapar los vacíos legales que se encuentran en las normas para evitar que los contribuyentes puedan evitar el pago de sus obligaciones tributarias.

Es esencial establecer una vacuna constitucional frente a la irresponsabilidad política en el manejo de la Hacienda Pública.

Vargas en un artículo publicado en la Nación indica que:

“Se necesita incluir leyes para el mejoramiento de la recaudación, y así combatir la evasión, fortalecimiento del Sistema de caja única del Estado, racionalizar el gasto en pensiones con cargo al Estado, moderar el sistema de pluses que componen la

remuneración de los empleados públicos y combatir el contrabando y la defraudación”. (Vargas, 2017).

El mismo Vargas indica que las iniciativas propuestas, no lograrán un efecto deseado si no se crea constitucionalmente una norma superior que imponga a los políticos en el ejercicio de su poder, límites y condiciones al incremento en el gasto público.

También señala lo siguiente respecto de la situación en la que se encuentra el País en relación con el gasto público:

“Sin duda alguna en estemos en una grave situación fiscal precisamente por la irresponsabilidad con la que se ha manejado el gasto público, durante la última década”. (Vargas, 2017).

En nuestro país es necesario que se brinde una mejor educación tributaria, para que el día de mañana los futuros contribuyentes de este país tengan esa educación, que no sientan que es una obligación impuesta por las propias leyes, sino que es una responsabilidad para con la Hacienda Pública.

Capítulo 4: La Elusión Fiscal en Costa Rica.

Sección I: Aproximaciones introductorias

1. Concepto de Elusión Fiscal.

Este término se encuentra definido en el Diccionario de Términos Tributarios de la siguiente manera:

“Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla.” (Yfante, 2009).

Otras concepciones acerca del término se hallan en el Diccionario de la Real Academia Española hace referencia al término elusión y lo define así:

“acción y efecto de eludir” y “eludir” cuya raíz etimológica se remonta al latín “eludere” posee tres acepciones en la primera, nos indica que eludir es “evitar con astucia una dificultad o una obligación.” En la segunda, que consiste en “esquivar el encuentro con alguien o con algo.” Y en la tercera y última aceptación, “no tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente”. (RAE, 2014).

Otra definición del concepto de elusión fiscal se encuentra en el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. El autor Manuel Ossorio da la siguiente definición sobre el término antes mencionado:

“Actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita”. (Ossorio, 2008 p.361).

Otro concepto de elusión fiscal se encuentra con Ochoa (2013) y este autor menciona a Herrero Maradiaga (1976) dice que el concepto de elusión engloba lo siguientes supuestos:

“La elusión del tributo por la simple no realización del presupuesto establecido por la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas”.

“La elusión del tributo por la realización de un supuesto encájale en los casos conocidos como de economías de opción o de economías fiscales”.

“La elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que suponen una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otras que supongan un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que ofrece una norma de exención o bonificación”. (Ochoa, 2013 p. 322).

Para englobar el concepto y entenderlo mejor se redactó un concepto de elusión fiscal y éste es el siguiente: “Es la intención de reducir la base imponible por medios legales sin quebrantar la ley”.

Un ejemplo de elusión fiscal es: cuando un patrono le pone menos salario al trabajador para evitar que la Caja Costarricense del Seguro Social le cobre menos Carga Social de la que tiene que pagar en realidad.

2. Algunas prácticas que son consideradas como mecanismos para llevar a cabo la elusión fiscal.

a) Banca y sociedades *Offshore*.

Continuando con la investigación, se va a adentrar en los mecanismos que son considerados como medios para llevar a cabo la elusión fiscal. Como mencionamos anteriormente empezaremos con Banca y sociedades offshore.

En esta investigación se va a definir qué es un centro offshore para tener una idea más clara del concepto:

Según De Gutiérrez de Pablo, define el término antes mencionado como:

“un término del idioma inglés que literalmente significa: “en el mar alejado de la costa”, pero es comúnmente utilizado en diversos ámbitos para indicar la deslocalización de un recurso o proceso productivo”. (Gutiérrez de Pablo, 2012 p.55).

El objetivo de estos centros es recibir dineros, las inversiones extranjeras que sienten que están muy controladas en sus países de origen donde se les aplican muy altos impuestos sobre las utilidades que deben de declarar.

De Giorgi, citando a Pérez dice que surgen las denominadas operaciones offshore término utilizado para referirse a:

“una categoría de operaciones en las cuales se realizan entre dos o más partes extranjeras que producirá sus efectos en el exterior.” (De Giorgi, 2009 p. 29).

Para Gutiérrez de Pablo, el término offshore, es utilizado para referirse a:

“empresas creadas en un lugar con ventajas fiscales notables, por diferentes motivos, normalmente con un nivel impositivo muy bajo, se suelen utilizar paraísos fiscales para ese fin, que generalmente se encuentran en islas (de allí su utilización del término en inglés)”. (Gutiérrez de Pablo, 2012 p. 56).

Sobre las sociedades offshore el mismo autor dice que están amparadas a regulaciones legales y fiscales muy favorables. Estas sociedades están exentas del impuesto sobre la sociedades, sino también, a otros tributos que habitualmente se le cobran en los otros países como lo son el impuesto al valor añadido (IVA), El impuesto sobre actividades económicas o el pago de contribuciones sociales.

Algunos tipos de banca offshore que se pueden encontrar son los siguientes, según Liberman:

- Bancos offshore minoristas o comerciales: Se tratan de entidades con capacidades de ofrecer cuentas en distintas divisas que usualmente tiene un costo o depósito mínimo por apertura que oscila entre los \$1000 y los \$5000 dólares.

La Banca offshore minorista ofrece servicios muy similares a la banca offshore, pero con mayores niveles de seguridad, dotando de capacidad para hacer operaciones de todo tipo y desde cualquier parte del mundo.

- Banca Privada: Instituciones financieras enfocadas a la inversión y operaciones de alto nivel. Para abrir una cuenta en un banco privado offshore usualmente existe un monto mínimo que oscila entre los \$500,000 y \$1,000.000 dólares.

Pueden hallarse bancos privados que no aceptan apertura por menos de un millón de dólares, estas instituciones suelen desarrollar un perfil de inversión personalizado para cada uno de sus clientes. (Lieberman, 2015).

Algunas ventajas de la Banca offshore las proporciona Lieberman y se encuentran las siguientes:

- Flexibilidad: permite toda clase de transacciones, con relativa facilidad, para realizar negocios internacionales u operaciones de distintas divisas. Es Común el empleo de sociedades offshore para emprender actividades empresariales y distintos tipos de inversiones.
- Libertad: existe una mayor libertad para los clientes de realizar toda clase de movimientos con el capital intervenido, ya que los bienes se encuentran generalmente exentos de impuestos y controles de cambio, debido a que existen menos intervención gubernamental.
- Seguridad Política: la solidez económica y política de los países donde se ubica la mayoría de los bancos offshore, garantiza confianza sobre los bienes, que no son susceptibles de riesgos políticos, sociales o económicos como la inflación.
- Menos impuestos: las sociedades offshore se ubican en países fuera de la jurisdicción fiscal de los gobiernos con mayores requerimientos tributarios, éstas están libres de todo impuesto o cuotas tributarias, tanto por depósitos como por los requerimientos generales. (Lieberman, 2015).

Siguiendo con el tema en estudio de la Banca offshore se tiene al autor de Giorgi, con respecto del tema en estudio sobre las ventajas de la banca offshore menciona las siguientes:

- Ingreso del canon anual por otorgamiento de la licencia, que en algunos centros es el único impuesto que aplica.
- Generación de nuevos puestos de trabajo sobre todo en los centros funcionales, lo que representa un ingreso importante para el país.
- Los cobros de prestación de servicios gubernamentales, comunicaciones y transporte.
- Los ingresos por hospedaje, estadía, entretenimiento, manutención que provoca el turismo de los negocios, trae nuevos puestos de trabajo y generación de divisas para el país.
- Multiplica las inversiones inmobiliarias en edificios destinados a oficinas en lujosos hoteles cinco estrellas que favorecen el turismo. (De Giorgi, 2009 p. 76).

Como todo en la vida también, existen desventajas respecto de la Banca offshore.

Respecto de éstas se encuentran las siguientes, según Liberman:

- Seguro de depósitos: los organismos offshore no cuentan con el seguro de depósitos que en la banca convencional, ampara a sus clientes hasta en una determinada cantidad y lo protegen contra posibles insolvencias de una entidad bancaria.
- Mayor Costo: ya que son organismos que se encuentran fuera del país, el manejo de cuentas offshore suele ser más costoso que el de un banco convencional. Normalmente, las entidades offshore aplacan costos por

mantenimiento mensual o trimestral, cargos por apertura o cierre de cuentas y en algunos casos comisiones por recibir depósitos o transferencias.

- Desconfianza: como la banca extraterritorial se encuentra libre de impuestos y regulaciones correspondientes al origen de los recursos invertidos, es normal que estos organismos sea asociados con actividades ilícitas de evasión de impuestos o blanqueo de dinero por lo que en ocasiones en estos bancos suelen implicar una mayor inspección de autoridad. (Lieberman, 2015).

En el libro del autor De Giorgio, se encuentran las siguientes desventajas sobre la banca offshore y éstas son las siguientes:

- El riesgo financiero de la inversión o colocación de los recursos, debido al vacío normativo en materia de control y supervisión de las autoridades correspondientes.
- El alto grado de especulación que existe en estos centros internacionales.
- La incertidumbre que genera el desconocimiento de la legislación o técnicas bancarias extranjeras.
- Las sanciones que se pueden recibir, por violación a las regulaciones normativas del país de origen en materia bancaria, cambiante e impositiva.
- Costos muy altos por la contratación de una asesoría legal para resolver casos litigiosos. (De Giorgi, 2009 p.77).

Para concluir con la banca offshore y las sociedades offshore son utilizadas para evitar que sean rastreados los bienes y así evitar el pago de los impuestos, por eso es que se

crean en los llamados paraísos fiscales que son lugares que tienen pocos controles sobre los tributos o nada de regulación en materia tributaria.

b) Escudos fiscales.

Según un editorial del periódico La Nación en el año 2010 salió un artículo sobre los escudos fiscales el cual indica el concepto de Escudo fiscal que dice:

“Los escudos son, a diferencia de los gastos simples de carácter deducible, un medio de reducción adicional de la base gravable más allá de lo que son gastos indispensables para generar renta, pero permitidos de manera expresa por el legislador con el ánimo de promover conductas normalmente conocidas como parafiscales”. (Camacho 2010).

Hay otro concepto sobre escudos fiscales y éste lo brinda Lira y e indica lo siguiente:

“Los escudos fiscales (EF) son todos aquellos gastos que, registrados en el estado de resultados de la empresa, determinan, al reducir el monto imponible, un menor pago del impuesto a la renta.” (Lira, 2012).

Este otro autor define así los escudos fiscales:

“son subsidios que el gobierno da a las empresas por cada peso gastado y deducible de su impuesto de renta; estos gastos son comúnmente los gastos financieros, pérdidas en cambio por préstamos en divisas y otros.” (Castilla 2015 p. 04).

En el artículo sobre la estructura tributaria regresiva que impera en Costa Rica, indica el autor que:

“Contratan escudos fiscales para que estos les facturen compras inexistentes que luego introducen en el balance contable como gastos realizados por la empresa. Ya no se diga de la evasión que realizan con sus cuentas en diferentes países fuera de Costa Rica, paraísos fiscales, en los que mueven grandes cantidades de dinero sin pagar un solo colón al Estado costarricense.” (Mirom 2015).

En nuestro País la figura de la elusión fiscal no es muy utilizada, los sujetos activos de la obligación tributaria, la que más se emplean, son los escudos fiscales, que como anteriormente se mencionó son los gastos que se pueden derivar de la base imponible cuanto menos base imponible menos pago de impuestos se van a generar.

c) Diferencia entre Elusión fiscal y Evasión Fiscal.

Para poder hacer una diferencia entre el término Elusión fiscal y Evasión fiscal se tiene que poner el concepto de ambos términos, en esta investigación anteriormente se tiene el concepto de Elusión fiscal, pero no el de Evasión fiscal.

Concepto de Evasión Fiscal, este concepto se encuentra inmerso en el Diccionario de Términos Tributarios y señala lo siguiente respecto de la Evasión: “Sustraerse del pago de un tributo que legalmente se adeuda. Toda acción u omisión dolosa, violadora de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros”. (Yfante, 2009).

Otro concepto del término de evasión fiscal se encuentra en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, esto señala al respecto de evasión fiscal: “Acto o

maniobra destinado a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias”. (Ossorio, 2008 p. 390).

Para entender mejor el concepto de evasión fiscal, se redactó un concepto propio sobre el concepto antes mencionado y éste es el siguiente: “Es el acto de reducir o eliminar completamente el pago de impuestos a través de medios ilegales”.

Un ejemplo de evasión fiscal es: en una venta de celulares donde la persona encargada de ese negocio utilizó los nombres de personas fallecidas para evitar el pago de impuestos.

La diferencia entre elusión fiscal y evasión fiscal, según sus conceptos son las siguientes:

La elusión fiscal es utilizada, también, para no pagar impuesto, o así mismo para tratar de disminuir el pago de los impuestos, con la diferencia de que, cualquier acción para eludir la responsabilidad se funda en la ley fiscal, o en normas supletorias, con esto se estaría utilizando mecanismos o las famosas “estrategias fiscales”, las cuales permiten utilizar algunas “lagunas” que existen en las leyes, o poder interpretarlas estas leyes a nuestro favor, y de esta forma se disminuiría la carga fiscal, pero sin infringir la ley.

La elusión no es un delito, ya que aunque consigue evitar el pago de impuestos o reducirlos, siempre será través de medios legales.

La evasión fiscal es ilegal y siempre se hará de forma consciente, si un contribuyente sea persona física o jurídica al determinar sus impuestos decide ocultar bienes o

ingresos con toda la intención de pagar menos, porque el ocultamiento de estos bienes o ingresos va en contra de lo que marcan las disposiciones fiscales en cualquier país.

Se incluirá un cuadro comparativo para tener un mejor concepto de los términos antes mencionados y, también, se incluirá el término de fraude fiscal para hacer una mejor comparativa de los tres términos y evitar la confusión porque la mayoría de personas creen que son sinónimos y son diferentes conceptos.

Elusión	Evasión	Fraude
Es la intención de reducir la base imponible por medios legales sin quebrantar la ley. Un ejemplo: cuando un patrono le reporta menos salario a la Caja Costarricense para evitar que le cobren, tanto de Carga Social con respecto de lo que debería pagar en realidad.	Es el acto de reducir o eliminar completamente el pago de impuestos a través de medios ilegales. Por Ejemplo: utilizar el nombre de personas fallecidas para evadir el pago de impuestos.	Es el acto de ocultar bienes o ingresos para la disminución de los ingresos de la Hacienda Pública. Por Ejemplo: falsificación de datos u omisiones deliberadas en una declaración de impuestos.

Sección II: Marco Normativo Antielusorio.

1. La esencia de las normas antielusorias

Es frecuentemente que en los ordenamientos tributarios de cada país, se dé la identificación legal de las conocidas “normas antielusivas”.

Estas normas suelen acoger la forma de una cláusula antielusiva general, que acepten dar predominio a la realidad económica de los hechos sobre las maneras jurídicas.

El profesor chileno García Escobar considera que éstas, las cláusulas antielusivas, “constituyen manifestaciones de tipo legal, que tiene como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a las que obviamente la estiman como ilícita”. (García Escobar, 2003).

Este mismo autor menciona la clasificación de las normas antielusivas en el derecho comparado se clasifica en normas antielusivas generales y normas antielusivas especiales.

Las normas antielusivas generales el mismo autor las define así:

“son estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y que tienen como consecuencia la asignación a la Administración Tributaria de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio.” (García Escobar, 2003).

También este mismo autor señala la definición de las cláusulas antielusivas especiales de la siguiente manera:

“aquellas manifestaciones del Poder legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo tapanlo. Este tipo de normas muestran una dinámica legislativa bastante vertiginosa pues se van dictando en la medida que la Administración Tributaria va detectando conductas elusivas de los contribuyentes.” (García Escobar, 2003).

En Costa Rica, se cuenta con una norma antielusiva general, se trata de una norma que, a su vez, está orientada por evitar el abuso del derecho. Esta norma es la siguiente: El artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 8: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifestaciones inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución

de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.”

También se encuentran en el artículo 13 del mismo cuerpo normativo que establece lo siguiente:

“la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza de objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo Costarricense.”

Las normas que se mencionaron anteriormente, establecen, la no sujeción del Derecho Tributario.

“la resistencia del hecho generador a las circunstancias relativas a la validez de los actos o la naturaleza del objeto perseguido por las partes”. (Torrealba, 2009 p. 222).

Torrealba Navas, también indica sobre el criterio de realidad económica, y al respecto dice lo siguiente:

“que alude dos tipos de problemas: la validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas, por una parte, y la de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, por otra”. (Torrealba Navas, 2009 p. 222).

En el mismo párrafo sobre el criterio de realidad económica indica que tales problemas no pueden resolverse sin tomar en cuenta:

“en el primer caso: el principio de la unidad del derecho y de la seguridad jurídica y, segundo caso: el derecho del contribuyente de elegir formas lícitas que originen menores impuestos.” (Torrealba, 2009 p. 222).

2. Principio rector en materia antielusoria: Criterio de realidad económica.

El principio de realidad económica, no se puede perder de vista, ya que dicho principio solo sirve para interpretar la Ley, y no puede suplir la ausencia legal en dicha materia.

En Costa Rica, este principio se encuentra regulado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que es una copia fiel del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por los juristas suramericanos C.M. Giuliani Fonrouge, R. Gomes de Sousa y R. Valdés Costa. Este modelo fue adoptado por Bolivia, Costa Rica, Uruguay, Venezuela, Perú, Paraguay y Ecuador.

Este principio de realidad económica es un método para la interpretación de las normas tributarias que permite asignar a los hechos, para efectos tributarios, una significación acorde con la realidad, aun cuando esto implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en sus relaciones, cuando éstas no atiendan a la realidad que la norma tributaria quiso gravar.

Esto con el fin de corregir situaciones irregulares creadas por los contribuyentes con el fin de eludir sus obligaciones con el fisco.

Con respecto de este principio las primeras normas jurisprudenciales, la emitió la Sala de Casación de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia No. 23 de las 9 horas del 29 de abril de 1977.

El Licenciado Biolley Riotte redactó un voto salvado en el que declaró la procedencia de la acción, indicando lo siguiente:

“...Que si el propósito del legislador al establecer la consolidación, es el de evitar que los contribuyentes, por la vía de constitución de diferentes personas jurídicas, eludan el pago del impuesto por sustracción al quebrar la escala impositiva, siguiendo el método de fraccionar la renta entre esas otras personas, encubriendo así la realidad económica, dicho “propósito” ha de ser evidente, hecho con el ánimo o intención determinada, voluntaria y deliberadamente. Sin embargo, a todo lo largo de la tramitación administrativa y jurisdiccional, dicho “propósito”, en los términos en que lo entiendo, no ha sido puesto de manifiesto ni por los diferentes órganos de la Administración Impositiva, ni tampoco por el personero estatal en la vía jurisdiccional.”

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha emitido otros votos en los que, hace referencia al fallo analizado anteriormente. Recientemente, en el voto 825-F- 2006 de las 8:45 minutos del 27 de octubre de 2006 se manifestó de la siguiente forma:

"No puede transformarse en un instrumento de legitimación de enriquecimientos sin causa de las arcas del Estado. Desde este plano,

el agente público debe transitar con cuidado a través de las pruebas y realidad que subsiste en el fondo del cuadro fáctico, para dilucidar la verdad real de los hechos. Pero a la vez, ha de estudiar con precisión, si las figuras utilizadas son mecanismos de elusión que en el fondo, ocultan una realidad material distinta a la formal cuya intencionalidad última es la reducción de las cargas contributivas, o si por el contrario, existe una armonía entre ambas realidades y no se genera ningún quebranto a los deberes tributarios. Esto es indispensable para luego inferir con certeza razonable, si la relación jurídica suscrita entre privados es un *fraus legis*, o si más bien, se trata de un negocio sin efecto lesivo para los intereses del fisco. "

Tanto la Sala Primera como el Tribunal Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia convergen que es una norma que permite a la Administración Tributaria excluir las verdades formales y adentrarse en la relación privada para averiguar el negocio verdadero y determinar si la intención del contribuyente es disminuir las cargas impositivas.

Según Torrealba Navas, indica con respecto del tema del criterio de realidad económica lo siguiente:

“La administración tributaria tiene tendencia a aplicar el criterio de realidad económica solo si favorece al fisco, no si favorece al contribuyente”. (Torrealba, 2009 p. 228).

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de las 15 horas del 22 de marzo de 1995, con respecto al tema tratado nos indica lo siguiente:

“Este criterio de la realidad, en principio ciertamente se ideó para evitar la evasión fiscal pero puede también favorecer al contribuyente reduciendo el importe de la obligación tributaria cuando las formas más bien determinen una imposición onerosa...”

En otra sentencia más reciente la número 28-2007 de las 11 horas del 8 de junio del 2007 promulgada por la sección Cuarta del Tribunal Supremo Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José dicta al respecto sobre el criterio de realidad económica:

“...Y aun cuando se originó para corregir las anomalías y prácticas elusivas de los contribuyentes (límite para el contribuyente, al obligarle actuar con transparencia en sus relaciones jurídico-tributarias, en tanto conforme al citado artículo 8 del Código Tributario se sanciona el abuso de las formas jurídicas dentro de un contexto contrario a la naturaleza y fin, con el único propósito de evadir y disminuir sus obligaciones tributarias), también tiene plena aplicación para determinar el límite del ejercicio de la potestad tributaria cuando éste es excesivo (cuando la Administración Tributaria intenta cobrar impuestos sobre actividades ajenas a la realidad tipificada en la norma tributaria), por cuanto, es lo cierto que la prescindibilidad de las formas jurídicas en la interpretación

de los asuntos tributarios es una regla general del ordenamiento jurídico tributario, por lo que bien puede incluirse que este principio se erige como límite y garantía de la Administración y de los contribuyentes, tanto lo que la norma pretende –artículo 8 Código Tributario- es la prevalencia de la realidad, indistintamente del tipo de afectación (positiva o negativa) que pueda producir a los sujetos de la relación”.

El principio de realidad económica es de aplicación práctica y común en nuestro sistema tributario, le da la facultad al Fisco de prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, no obstante, el principio de realidad económica constituye un medio interpretativo de la ley, que no puede suplir la ausencia de normas jurídicas en materia tributaria.

3. El convenio particular en cuanto a la distribución de la carga tributaria

¿Aplicables al fisco?

En los ordenamientos tributarios es usual encontrar normas que decreten los acuerdos para distribuir la carga tributaria de manera diferente a lo que resulta de la ley no son oponibles ante el Fisco.

En cuanto a este tema el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos tributarios dispone lo siguiente:

“Artículo 12: Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco.”

Este artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica es un fiel reflejo el artículo 19 del Modelo de Código Tributario para América Latina. En lo que interesa aclara la exposición de motivos de la normativa indicada:

“La disposición es corriente en la legislación tributaria y tiene su explicación en la circunstancia de que la obligación tributaria es una obligación ex lege y, por consiguiente, las relaciones del estado co los particulares sólo pueden emanar de la ley y no de convenciones privadas. Será deudor del tributo quien resulte tal por mandato legal, sin que los acuerdos entre personas puedan alterar sus disposiciones. La norma no priva de valor a dichos acuerdos sino que, únicamente, dispone su inoponibilidad al Estado”. (Torrealba Navas, 2009 p. 237).

Se puede llegar a las conclusión de acuerdo con la lectura del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos tributarios y el artículo 19 del Modelo de Código Tributario para América Latina y estas son las siguientes:

1. Los convenios referentes a materia tributaria no son oponibles.
2. Se debe conocer que en materia tributaria, lo concerniente a quien debe pagar un tributo.
3. La ineficacia de estos convenios será ante el Fisco, no así contra la otra parte.

Con respecto, de este tema, es ilustrativo traer a confrontación la norma del artículo 24 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria que indica lo siguiente:

“Artículo 24. Convenios entre particulares. Los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles al Fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.” Este artículo trae un comentario que nos dice esto: “La disposición de este artículo se deriva de la naturaleza legal de la obligación tributaria, en ella se establece que los acuerdos sobre la materia tributaria que celebren los particulares, sin perjuicio de su validez entre ellos, no son oponibles al fisco. El contribuyente, por ejemplo, siempre será el designado por la respectiva ley”.

A pesar de la claridad de la norma y de su origen, en Costa Rica ha acontecido una serie de tradiciones que han interpretado el artículo 12 del Código Tributario en sentido diverso.

Esta costumbre suele apoyarse en la citada vieja sentencia número 32 de las 10 y 30 horas del 20 de marzo de 1992 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia que dispone:

“Para que concurren los supuestos de aplicación del artículo 12 del Código de Normas y procedimientos tributarios no es necesario que el contrato suscrito entre contribuyente y un tercero se refiera exclusivamente a aspectos sustantivos de la materia impositiva, basta que este tenga implicaciones para el fisco. Al decir dicha norma: “Los convenios referentes a la materia tributaria...”, no está queriendo

indicar que los convenios para no ser aducibles frente al fisco, deben referirse únicamente a la materia tributaria, basta que alguno de sus alcances tenga incidencia fiscal, para que en ese tanto la Administración pueda prescindir de su contenido en el proceso de determinación y cobro tributario”.

En la sentencia anterior se comete un grosero error hermenéutico de interpretar contra legem, lo que se quiere decir contra las palabras literales de la norma. El sujeto de la norma es “Los convenios referentes a la materia tributaria” y la sentencia indica que el sujeto es más amplio, que los convenios no deben referirse únicamente en materia tributaria.

En una segunda manifestación, se está ante un error interpretativo que conduce a conclusiones absurdas. Los intérpretes antiguos del Derecho han descubierto que si una interpretación llega a una conclusión absurda, entonces, debe haber un error de interpretación.

Oportunamente, el error sobre la interpretación establecido en el artículo 12 del Código Tributario, ha empezado a ser evidente para los jueces superiores de lo contencioso administrativo, aunque la Administración se sigue aferrado a su error, con los matices que se verán. (Torrealba Navas 2009).

La Sección Primera del Tribunal, en sentencia Número 88-2002 de las 14 horas del 22 de marzo del 2002 el considerando IV señaló:

“El alegato del artículo 12 Código de Normas Y Procedimientos Tributarios, no fue oportuno por parte de la Administración, pues la

norma refiere a convenio en materia tributaria, que no es el caso, pues las partes no negociaron quien iba a pagar impuestos, sino como iban a operar una relación comercial de compra venta de concentrado de refresco para su embotellamiento y venta directa.”

La Sección Segunda del mismo Tribunal, en fallo Número 260-2002 de las 10 horas del 14 de agosto del 2002 dijo:

“Ciertamente no es admisible la aplicación que en vía administrativa se hace el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto a que convenios entre particulares no son aducibles en contra del fisco, pues como bien señala el accionante, se refiere a convenios en materia tributaria, que no es el caso.”

Sección III: La Elusión en el Sistema Normativo Costarricense.

1. Las Normas que Regulan la Elusión Fiscal

Indagando sobre el tema, estudios recientes del Ministerio de Hacienda ubican el incumplimiento tributario, entendido éste como la suma de la evasión y la elusión de impuestos, en un 7,75% del PIB para el año 2012. El dato es muy revelador del estado de situación de nuestro sistema tributario, pues los recursos que no se recaudan por acción del contribuyente son casi el 60% de los impuestos efectivamente recaudados. A esto se le suma, también, los recursos no recaudados por exoneraciones en los principales impuestos, en general se deja de percibir un monto mayor al que, efectivamente, se recauda en tributos.

Esto no puede ser sostenible a largo plazo, ya que si los contribuyentes no pagan su obligación pecuniaria con el Estado esto genera pérdidas en el ámbito tributario.

El país ha venido sufriendo un deterioro en su situación fiscal a partir del año 2009, y si no se resuelve este problema, se puede volver inmanejable en los futuros años, y arrastrar nuestra economía a una profunda crisis financiera que requerirá de medidas extremas para ser resuelta.

Se crea la necesidad de incorporar una serie de modificaciones y adiciones a la legislación vigente, tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, en adelante Código Tributario, como en otras normas, con el propósito de combatir el fraude y la elusión, particularmente en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2. Reglamentos, doctrina, dictámenes y demás normativa emitida por la Dirección General de Tributación Del Ministerio de Hacienda.

Haciendo una búsqueda sobre los reglamentos la doctrina y demás normativa emitida por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda me encontré una jurisprudencia la número 23-2004 de las 14 horas del 29 de enero del 2004, esta es emitida por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo.

Algunos Decretos emitidos por la Procuraduría General de La República:

Decreto Número 14082-H Reglamento sobre la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Este decreto tiene varias reformas, la última reforma es por decreto ejecutivo N° 28096-H del 24 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 185 del 23 de setiembre del año 1999. Este Reglamento consta de 45 artículos y tiene XI Capítulos.

Decreto Número 14616-H Reglamento a la Ley Selectivo de Consumo y lista de mercancías gravadas. Este reglamento está vigente desde el año 1983, consta de 19 artículos y tiene VIII Capítulos.

Decreto Número 18445-H Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. De acuerdo con la publicación de este Decreto Ejecutivo en el alcance N° 181 del 23 de setiembre de 1988 se omite el capítulo VI, pasando del capítulo V al VII. Consta de 86 artículos algunos ya derogados.

Decreto Número 38277-H es referente al Reglamento de Procedimiento Tributario. Este se publicó el 02 de abril del 2014 en el Alcance Digital N° 10 de la Gaceta N° 63. Este reglamento consta de 268 artículos y tiene X capítulos con V transitorios.

Decreto Número 29264-H éste es una reforma al Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. En éste se modificó el artículo 86 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria. Esta reforma se dio el 24 de enero del 2001, y fue publicado en la Gaceta N° 27 del 7 de febrero del 2001.

Decreto Número 38722 Lista de Valores de Vehículos Automotores, Embarcaciones y Aeronaves (Reforma ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1987 “Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA).

Leyes:

Ley 4755 Esta ley corresponde al Código De Normas y Procedimientos Tributarios que está vigente desde el año 1971.

Ley 7092 esta le corresponde al Impuesto Sobre la Renta.

Ley 6826 esta ley es sobre el Impuesto General Sobre las Ventas y está actualizada desde el año 2003.

Ley 4961 Es de Reforma Tributaria y Ley de Consolidación Impuesto Selectivo de Consumo, esta ley está vigente desde el 11 de marzo del año 1972 y la última reforma a esta ley es del 08 de noviembre del año 2005.

Ley 9069 es de fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Esta ley está vigente desde el 28 de setiembre del año 2012. Consta de 10 artículos y 1 transitorio. Se publicó en la Gaceta N° 188 de 28 de setiembre del 2012.

Ley 9068 esta ley es para el cumplimiento estándar de transparencia fiscal. Está ley la publicaron el 28 de setiembre.

Ley 6227. Esta ley es la Ley General de Administración, Está vigente desde el 2 de mayo de 1978, se publicó en la Gaceta N° 102 del 30 de mayo de 1978.

Ley 8981. Es para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, Se publicó en la Gaceta N° 167 del día miércoles 31 de agosto del año 2011.

Ley 8687. Esta ley es la de Notificaciones Judiciales, fue publicada en la Gaceta N° 20 del 29 de enero del 2009.

Ley 7615. Esta ley es sobre la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, Está ley fue publicada en la Gaceta N° 164 del 29 de agosto de 1996, Esta ley consta de 85 artículos.

Ley 7194. Esta ley es sobre el Convenio Intercambio Información Tributaria con los Estados Unidos, esta ley fue firmada en Costa Rica el 15 de marzo de 1989, está vigente desde el 29 de agosto de 1990, esta ley consta de 12 artículos.

Ley 8888 esta ley es un convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio. Consta de 29 artículos y tiene VII capítulos.

Ley 8888 Protocolo al convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio, Consta de 14 artículos.

Ley 9033 es sobre un acuerdo entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos sobre el intercambio de información en Materia Tributaria.

Ley 9040. Es sobre el Protocolo de Interpretación e Implementación del Acuerdo con el Reino de los Países Bajos (Holanda) para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.

Ley 9033. Es sobre un Acuerdo Entre Costa Rica y Canadá para intercambio de información en Materia Tributaria.

Ley 8642. Esta es la Ley General de Telecomunicaciones, Fue publicada en la Gaceta N° 125 del 30 de junio del 2008, está consta de 78 artículos y VII Transitorios.

Proyecto de Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal Expediente Número 19245.

Directriz Presidencial número 52 Prescindir Solicitud de fotocopia de Cédula de identidad o Cédula Jurídica a Ciudadanos para trámites administrativos.

Todas esas directrices, circulares y demás normativa son emitidas por la Dirección General de Tributación que pertenece al Ministerio de Hacienda.

3. ¿Se prohíben expresamente este tipo de prácticas? En caso afirmativo, ¿Existe alguna normativa especial en cuanto al tema?

En realidad este tipo de prácticas no están reguladas en ninguna norma, ya que la única figura que más se utiliza en Costa Rica es la evasión fiscal, ya que muchos contribuyentes emplean esta práctica para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Fallas en un artículo publicado en el periódico La Nación indica que la desactualización de los Impuestos de Venta y de Renta, desde hace unos años la medición del incumplimiento tributario, el cálculo de la elusión y la evasión que permiten identificar donde están los vacíos legales más importantes que deja la legislación se ha convertido en un tema de interés público. (Fallas, 2016).

En ese mismo artículo, el autor, también, indica que, el incumplimiento tributario estimado en los Estudios del Ministerio de Hacienda se compone de tres factores: a) evasión que es el pago de no impuestos sin razón legal. B) Elusión que se refiere al no pago de impuestos utilizando para ellos portillos legales. C). Mora, contempla aquellos impuestos que siendo declarados no son pagados. (Fallas, 2016).

En otro párrafo del mismo artículo publicado en La Nación señala el mismo autor que la existencia de estos vacíos legales en el cuerpo normativo que rigen nuestros impuestos, así como las limitaciones existentes hoy para acceder a información de los beneficiarios finales de las entidades jurídicas, entre otras, dan paso a que, en nuestro país buena parte del incumplimiento tributario se concentre en la elusión fiscal. (Fallas, 2016).

En nuestro país se necesita con urgencia poder contar con la posibilidad de tener un nuevo cuerpo legal y con las herramientas necesarias para dotar a la Administración Tributaria de eficientes y eficaces instrumentos de cobro, que son fundamentales para enfrentar los problemas de evasión y elusión que nos afecta a todos.

De hecho, no hay mucha información sobre la figura de la elusión fiscal porque no es una figura muy utilizada por los contribuyentes para reducir la carga de la base imponible, ya que se podría decir que la figura para hacer la reducción de la carga de la base imponible es el de los escudos fiscales, se valen de mecanismos que se encuentran en las normas para poder hacer uso de estos mecanismos para reducir la base imponible de la obligación tributaria.

CONCLUSIONES

Una vez que fueron analizados, desarrollados y estudiados los diversos tópicos sobre los cuales versa la presente investigación, llega el momento para reflejar las conclusiones que fueron obtenidas a lo largo del presente ejercicio investigativo. Para esto, se considera oportuno que dichos hallazgos, ayuden a lograr un mayor control sobre el tema estudiado. Con ello las conclusiones podrán probar, todas y cada una de las enseñanzas obtenidas a lo largo del estudio.

La presente investigación ha podido extraer las conclusiones que se detallan a continuación. Estas obedecen al estudio de doctrina nacional e internacional, que versa primordialmente respecto de la figura de la elusión fiscal. Se concluye lo siguiente:

- La figura de la elusión fiscal en Costa Rica como en cualquier parte del mundo va unida a la acción de Tributar, mientras que los Gobernantes aumentan sus esfuerzos para emitir leyes más rigurosas para evitar que los contribuyentes dejen de cumplir con el pago de la carga tributaria.
- Dentro de la dificultad de la elusión fiscal, la misma legislación considera como legales algunas figuras que se utilizan para evitar el pago de la Obligación tributaria porque la norma contiene lagunas o vacíos legales que le permiten a los contribuyentes exenciones de algunas de las cargas tributarias que la misma norma les permite utilizar.
- Hay falta de fiscalización e investigación por parte de los Entes del Estado, la inobservancia de los mecanismos de control, por parte de las autoridades competentes, desmotivan a los contribuyentes por cumplir con el pago de los

tributos para ayudar a cumplir con la carga tributaria que está establecido en el país.

- En nuestro país, como en muchos otros países, muchas personas tienen el concepto erróneo de que elusión y evasión fiscal son lo mismo, pero en realidad son dos términos diferentes.
- En Costa Rica y en muchos otros países hace falta una educación tributaria, para que los contribuyentes y todas las demás personas hagan conciencia de lo importante que es el recaudo de los impuestos para el presupuesto público.
- Si no hubiera tanto corrupción con respecto del recaudo tributario, tal vez los contribuyentes estarán anuentes por contribuir más con la carga tributaria del país ya que todos nos veríamos beneficiados.

RECOMENDACIONES

Ahora que fueron analizados, desarrollados y estudiados los diversos tópicos sobre los cuales versa la presente investigación, llega el momento para reflejar las recomendaciones que fueron obtenidas a lo largo del presente ejercicio investigativo. Para esto se considera oportuno que dichos hallazgos, ayuden a lograr un mayor control sobre el tema estudiado.

La presente investigación ha podido extraer las recomendaciones que se detallan a continuación. Estas obedecen al estudio de doctrina nacional e internacional, que versa primordialmente respecto de la figura de la elusión fiscal. Se concluye lo siguiente:

- El Sistema Tributario Nacional debería emplear mecanismos más modernos como la fiscalización, es necesario racionalizar el sistema impositivo, por lo que éste debe facilitar el cumplimiento y simplificar el sistema tributario, con el fin de que a mediano plazo se puedan obtener resultados favorables y sean de beneficio para toda la ciudadanía.
- La Dirección General de Tributación debería sugerir leyes en las cuales los contribuyentes únicamente paguen los tributos que no permitan la omisión de esta, de esa manera se podrá mejorar y ampliar la base tributaria del país.
- El Sistema Tributario debe incluir tema de carácter fiscal y ético en cada uno de los niveles educativos para que desde pequeños los futuros administradores del país cuenten con una educación tributaria.

- Adoptar una simplicidad de los tributos para que los contribuyentes entiendan y conozcan lo que aportan al país, para que genere conciencia de lo importante que es lo que aportan para el crecimiento del país.
- Es necesario que haya mucha más transparencia en el gasto público, para que los contribuyentes conozcan y comprendan el uso que se les da a los tributos que pagan y de ese modo no adopten conductas antijurídicas conducentes a la elusión fiscal o la misma evasión fiscal.
- Se debería incrementar las acciones de fiscalización a los grandes y medianos contribuyentes; porque estos disponen de estudios de profesionales, contratados explícitamente para eludir el hecho imponible, lo cual debe ser neutralizado para dejar que se dé el hecho imponible del contribuyente.

GLOSARIO

Auditoría Fiscal: se realiza con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria de los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.

Capacidad contributiva: es la aptitud que tiene una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo con la disponibilidad de los recursos que cuenta para efectuar la declaración y pago en un período determinado. Significa que es deber de todo ciudadano contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado y que se beneficia a la colectividad.

Carga impositiva: se determina por la cantidad que el contribuyente debe desembolsar para pagar un determinado impuesto en el período contable que le corresponde.

Código tributario: está conformado por un conjunto de normas que establecen el ordenamiento jurídico-tributario, mediante el cual comprende los principios fundamentales de derecho tributario, administrativo y penal.

Contribuyentes: son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Defraudación tributaria: es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito del país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de

disposiciones legales. El delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción el agente no cumple con entregarlo al Estado.

Elusión: cuando el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación, pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Ej.: Fraude a la ley o vulneración de la causa típica sin violar el mandato de la regla jurídica, pero si los valores o principios del sistema tributario. Evasión. Es cualquier forma fraudulenta empleada para disminuir o evitar el tributo, en abierta violación de las normas tributarias. En este caso cuando se produce el hecho imponible, pero mediante acciones fraudulentas se evita pagar en todo o en parte los impuestos.

Fraude de ley: es un mecanismo elusivo que se concreta a través de medios legales, que permite no tributar o hacerlo en menor cuantía, utilizando para ello otro dispositivo del ordenamiento jurídico de modo tal que permite obtener el mismo efecto que si hubiera incurrido en el hecho imponible, en este caso existe una norma de cobertura que permite al contribuyente esquivar las implicancias tributarias de sus actos o minimizarlos.

Hecho imponible: origina el nacimiento de la obligación tributaria, siendo uno de los elementos que contribuye el tributo, que pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (aquella persona jurídica obligada a cumplir las prestaciones tributarias, esto quiere decir declarar y pagar los impuestos en un período correspondiente libre de actos indebidos.

Leyes fiscales: son aquellas que señalan y determinan a los sujetos, bases, tasas o tarifas impositivas el cumplimiento de las disposiciones de contribución para el gasto público.

Simulación: apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad, mientras que en el fraude a la ley la realidad jurídica es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes.

Tasa: cantidad o porcentaje que debe aplicarse a la base imponible para determinar el impuesto.

Tributo: son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Son tributos los impuestos, tasas y contribuciones.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

Almundí, J.M. Caldearon, M. Chico, P. García, A. Herrera, P. Martín, J Et Al. *Medidas Anti Abuso en la normativa interna Española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Ministerio de Hacienda Instituto de Derechos Fiscales; 2002.

Amatucci, A. González, E. Lejeune, E. Shick, W. Uckmar, V. Weralski, M. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional E Internacional Tributario*. Madrid España: Editoriales de Derecho Reunidas S.A; 1980.

Artaña, D. González, H. Susmel, N. Gómez, J.C. Libonatti, O. Gaspanini, L. et al. *La Reforma Tributaria En la Argentina*. 2ª Ed. Buenos Aires, Argentina: Fundación de Investigaciones Latinoamericanas; 1998.

Camargo, D. *Evasión Fiscal Un Problema a Resolver*. Edición Electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

Degiorgi, E.R. *La Banca Offshore y la Fuga de capitales Argentinos*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo; 2001.

Fioravanti, M. (2001). *Constitución. De la Antigüedad a nuestros días*. (Traducido por Martínez, M.). Bologna: Trotta. (Original publicado en 1999).

Franco, M. *Delitos Fiscales Cometidos Contra la Administración Tributaria*. Montevideo Uruguay: Editor Carlos Alvarez; 2009.

García, C. *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*. 2ª Ed. Buenos Aires: De Palma; 2000.

García, C. López, A. *Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid Barcelona: Marcial Pons Ediciones jurídicas y Sociales S.A; 2000.

Gómez, G. Amézquita, A. Hernández, J.A. Ramírez M.F. Cortés, J.M. Delgado, E. et al, *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en participación*. Lagos de Moreno Jalisco México; 2010.

González, M. *El tributo de los indios Comunes a sus Caciques durante el periodo Hispánico*. Comunicación presentada a la “Semana de Historia del Derecho Español”; U.N.E.D; 1983.

Hdez. Viguera, J. *El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*. España: Attac; 2006.

Jarach, D. *Finanzas Públicas Y Derecho Tributario*. 3ª Ed. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot; 1996.

Licona, C. *Estudio sobre la Evasión y la Elusión fiscales en México Octubre 2011*. México D.F.: Editorial Series Verdes; 2011.

Pérez, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. 23ª Ed. Editorial Civitas; 2013.

Plazas, M. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Editorial Temis; 2010.

Saccone, M. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial La Ley; 2002.

Sáenz, J. *Los Sistemas Normativos en la Historia de Costa Rica Ordenamientos indígenas, Derecho Indiano y Derecho Nacional*. San José Costa Rica Santo Domingo de Heredia: Ediciones Chico; 2008.

Sol, H. *Derecho Fiscal*. 1ª Ed. Estado de México: Red Tercer Milenio; 2012.

Tarziano, A. *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Tinamá, J. Pazo, Y. *Pagar no pagar es el dilema: Las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana*. 1ª Ed. Lima Perú: Universidad EUSAN; 2014.

Torrealba, A. *Derecho Tributario Parte General*. Tomo I. 1a Ed. San José Costa Rica: editorial jurídica Continental; 2009.

Uckmar, V. Altamirano, A. Taveira H. *Impuestos Sobre el Comercio Internacional*. 2ª Ed. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons; 2008.

Valdés, R. *Curso de Derecho Tributario*. 2ª Ed. Buenos Aires, Santa Fe De Bogotá y Madrid: De Palma, Temis y Marcial Pons; 1996.

Villalobos, E. *Derecho Tributario y Financiero*. 1ª Ed. San José Costa Rica: editorial Juricentro; 2013.

Villegas, H. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ª Ed. Buenos Aires: De Palma; 2001.

Wittman, S. *Delitos Tributarios: Aspectos Teóricos y Prácticos*. 1a Ed. San José Costa Rica: Corte Suprema de Justicia; 2009.

Revistas:

Araya, C. *El Sistema Tributario Costarricense: Análisis y Contribuciones para su Reforma*. InterSedes: Revista de las Sedes Regionales 2010, XI: 19 de enero de 2017
Disponibile en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=66619992003>

Cahn-Speyer, P. *La Elusión Fiscal en Colombia*. Revista de Derecho Privado.
Consultado en Marzo 17 2017 en
https://derechoprivado.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechoprivado/pri92.pdf; 2009.

Durán-Sindreu, A. *Fraude Fiscal y Educación Tributaria en España*. Consultado en
Marzo 9 2017 en
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12570>; 2014.

Gutiérrez, G. *Bancos Offshore: diversos aspectos sobre su utilización a través de instrumentos financieros*. Agencia Estatal de Administración Tributaria; Consultado en
febrero, 22 2017 en
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2013_16_3.pdf; 2012.

Hinojosa, A. *La elusión fiscal y la responsabilidad social empresarial México: El IETU como impuesto de control*. Universidad Autónoma de Nuevo León; 2006.

Ochoa, M. *Evasión o Elusión Fiscal*. Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración; 2007.

Salto, D. *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación Española*. Crónica Tributaria N° 93 pp. 49-88; 2000.

Vergara, G. *Análisis Crítico de la norma antielusiva genérica de la ley N° 20.780*. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile; 2014.

Trabajos Finales de Graduación:

Castilla, P. *Ahorros en impuestos: una cuantificación teórica práctica aplicada*. Maestría en Finanzas Corporativa. Colegio de Estudios Superiores de Administración. Bogotá D.C Colombia; 2015.

Fernández, M. Paniagua A. *La utilización de sociedades offshore, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, con el fin de evadir la responsabilidad fiscal*. Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José Costa Rica; 2009.

Palacio, C. *Evolución Tributaria en Colombia desde el año 1990 hasta 2014 Gobierno Nacional Central*. Ensayo de Grado Contaduría Pública. Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá Colombia; 2015.

Quirós, C. *Análisis Jurisprudencial del Tratamiento Tributario de los financiamientos entre empresas vinculadas en Costa Rica*. Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José Costa Rica; 2007.

Ramírez, H. *La Aplicabilidad de la cláusula general anti-abuso en Materia Tributaria*. Grado para optar por el título de Magíster en Derecho Administrativo. Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario; 2014.

Villanueva, Z. *La Elusión Tributaria y el Cumplimiento de las normas tributarias en los centros comerciales en el Perú, 2015*. Proyecto para optar por el Título de Contador Público. Universidad Católica Los Ángeles; 2015.

Normas Nacional e Internacional:

Códigos de Normas y Procedimientos Tributarios. San José Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas; 2014.

Código Civil de Costa Rica Decreto N° Publicado el 19 de abril de 1886.

Constitución Política de la República de Costa Rica. 21ª Ed. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A: San José Costa Rica; 2014.

Declaración Universal de Los Derechos Humanos. Adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948.

Ley General de Administración Pública. 21ª Ed. Editorial Investigaciones jurídicas S.A: San José Costa Rica; 2009.

Ley N° 58/2003. Ley General de Tributos Español. Publicado en BOE número 302 del 18 de diciembre del 2003. Madrid España; 2003.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Constitución Política de la Nación Española. Publicada en BOE número 311 del 29 de diciembre de 1978. Madrid España; 1978.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1978-31229

Ley 1607/2012 Reforma al Código Tributario Colombiano. Publicado en el Diario Oficial N° 48.655 del 26 de diciembre del 2012. Bogotá Colombia.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Constitución Política del Pueblo de Colombia. Asamblea Nacional Constituyente 1 de 1991.

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=4125>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicado en el Diario Oficial de la Federación 5 de febrero de 1917. Última Reforma DOF 29 de enero del 2016.

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf>

Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada DOF 04 de junio del 2009.

https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf

Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario Chileno. Publicado el 29 de setiembre del 2014.

<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>

Ley N° 830 Código Tributario Chileno. Del 27 de diciembre de 1974. Santiago de Chile.

<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>

Ley N° 10.397 Código Fiscal Argentino. Publicado en B.O. N° 26552 del 11 de marzo del 2011. La Plata, Argentina: 2011.

<http://www.arba.gov.ar/intranet/Legislacion/Codigo/CodigoFiscal.pdf>

Sentencias Nacional e Internacional:

Sentencia N°44 de las 14 horas y 30 minutos del 15 de junio de 1994.

Sentencia N° 629 de las 11 horas y 40 minutos del 01 de octubre del 2003. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 45 del 13 de junio de 1976. Sala de Casación de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 28/2007 de las 11 horas del 08 de junio del 2007. Tribunal Supremo Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José. Sección IV.

Sentencia N° 23 de las 9 horas del 29 de abril de 1977. Sala de Casación de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 88/2002 de las 14 horas del 22 de marzo del 2002. Tribunal Supremo Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José. Sección I.

Sentencia N° 260/2002 de las 10 horas del 14 de agosto del 2002. Tribunal Supremo Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José. Sección II.

Dictamen C-319/2001, del 22 de noviembre del 2001. Procuraduría General de la República.

Sentencia N° 32 de las 10 horas y 30 minutos del 20 de marzo de 1992. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia del 22 de marzo de 1995. De la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Voto N° 827-F 2006 de las 8 horas y 45 minutos del 27 de octubre del 2006. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 000603-F-2007 de las 9 horas y 55 minutos del 17 de agosto del 2007. De la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia N° 76/1996 del 26 de abril de 1996. Del Tribunal Constitucional Español.

Documentos Digitales:

www.econ.uba.ar/www/seminario/g306/ParaisosFiscalesTarzi.doc.

Diep, D. La Evolución del Tributo. Doctrina. Consultado en Enero 17 2017 en

<http://www.listinet.com/bibliografia-comuna/Cdu336-B111.pdf>.

Lira, P. *La importancia de los escudos fiscales*. El diario de economía y negocios de Perú. Gestión. Consultado en Enero, 14 2017 en:

<http://blogs.gestion.pe/deregresoalobasico/2012/03/la-importancia-de-los-escudos.html>;

Lino, J. *Evasión fiscal legítima*. Comunicación presentada a las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios (octubre de 1970),

http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev03-04_JLC.pdf.

Mirom, A. *Hablemos de Impuestos*. Consultado en Enero, 19 2017, en

<http://www.elpais.cr/2015/03/16/hablemos-de-impuestos-2/>; 2015.

Peralta, C. *Tributación y Derechos Fundamentales los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a Partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil*

Y Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas N° 138 (89-134) Setiembre-Diciembre

2015. Consultado en Enero, 26 2017 en

<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0ahUKEwid7Pj61eDRAhUHJIYKHSlyDrUQFggZMAA&url=http%3A%2F%2Frevistas.ucr.ac.cr%2Findex.php%2Fjuridicas%2Farticle%2Fdownload%2F22824%2F23304&usq=AFQjCNEo6Ib1Qmia7ITp0u9RjL1VPlo7A&bvm=bv.145063293,d.eWE>; 2014.

Sabic, A. *Principios Constitucionales aplicables a la Materia Tributaria*. Consultado en

Enero, 26 2017 en [http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-](http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/)

[constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/](http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/); 2014

Diccionarios:

Cabanellas, G. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires Argentina: Editorial

Heliastra S.R.L; 1993.

Diccionario de la Real Academia de la lengua Española.

<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>.

Gasca, E. Piña, H. Olvera, J. Hurtado, J. *Diccionario de términos jurídicos*

Universitarios. 1ª Ed. México: Universidad Autónoma de México; 2010.

Osorio M. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Consultado en Enero 17 2017 en:

https://conf.unog.ch/tradfrweb/Traduction/Traduction_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicas%20y%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf. 2008.

Ynfante, Ramón E. *Diccionario de términos tributarios* recuperado de:

<http://www.gestiopolis.com/diccionario-de-terminos-tributarios/>. 2009.

Artículos de Periódicos impresos:

Corrales, G 2017, abril 01. Evasión y Elusión Fiscal. *La Nación*. pp. 30A.

Fallas, H. 2016, mayo 7. Evasión y Elusión: parte de la misma enfermedad. *La Nación*, pp. 28A.

Vargas, G. 2017, Febrero 14. La necesidad de una regla fiscal constitucional. *La Nación*, pp. 24A.