

## **Resumen**

La facultad discrecional para reglamentar la recaudación y fiscalización de los tributos, delegada mediante ley de la República en la Administración Tributaria, ha sido justificada por la doctrina del Derecho Administrativo como necesaria para la eficaz actuación administrativa. Su ejercicio entraña grandes peligros de arbitrariedad en la actuación de la Administración Tributaria, por lo que el esfuerzo empleado en su análisis debe estar dirigido a reforzar el control de ese espacio de libertad en la elección, usado con la excusa de cumplir con el mandato legal de fiscalizar y recaudar los tributos, que se encuentra revestido de interés público.

Sin embargo, el reforzamiento de controles sobre las potestades discrecionales de la Administración Tributaria debe ser vinculado también con el principio de seguridad jurídica. Las facultades de reglamentación deben ser modificadas para que contengan un espacio mayor entre una reglamentación que nace y aquella que la modifica. En la misma línea, es imperativa una compilación sistemática comprensible y actualizada anualmente, de forma que mediante el uso de un documento referenciado, se puedan obtener todas las regulaciones emitidas por la Administración Tributaria, en pleno uso de las facultades reglamentarias delegadas mediante la ley. También es necesario que esas facultades se utilicen para establecer el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes, quienes constituyen el principal punto de control y la razón suficiente para que el Estado exista.

## **Palabras claves**

Administración Tributaria / potestades discrecionales / derechos de los contribuyentes / seguridad jurídica / interés público / arbitrariedad administrativa

## **Abstract**

The discretionary powers, delegated by law in the Tributary Administration to regulate the collection and taxation of the taxes, it has been justified gives for the doctrine of the Administrative law, since necessary for the effective administrative action is required. This type of powers contains big dangers of arbitrariness in the action of the Tributary Administration. So, the effort expended in its analysis should be aimed at strengthening control over the area of freedom in the election, used the pretext of fulfilling the legal mandate to monitor and collect the taxes, which is lined with public interest.

However, the reinforcement of controls on the discretionary legal authorities of the Tributary Administration must be linked also with the principle of juridical safety. The powers of regulation must be modified in order that it contains a major space between a regulation that it is born, and that one that modifies it. In the same idea, is imperative a systematic compilation understandable and updated annually, so that by means of the use of an indexed document, there could be obtained all the regulations emitted by the Tributary Administration, in full use of the regulation powers delegated by law. Also it is necessary, that the use these powers are used to establish the set of Right and Guarantees of the contributors, who constitute the principal point of control and the sufficient reason in order that the State exists.

## **Keywords**

Tributary administration / discretionary legal authorities / rights of the contributors / juridical safety / public interest / administrative arbitrariness

## **El derecho de los administrados y la discrecionalidad administrativa**

### **Concepto de discrecionalidad**

La discrecionalidad administrativa es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotado de la necesaria calificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el interés público, con base en un proceso sistemático de construcción argumentativa, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados (Cabrera, 1998).

En este concepto están contenidos los presupuestos básicos que distinguen a los actos reglados de los discrecionales: a) Actos reglados, son aquellos en los que la Administración se limita a aplicar una norma que determina el contenido del acto y b) Actos no reglados o discrecionales: son aquellos en los que la Administración puede optar por una entre varias soluciones posibles igualmente válidas.

Cuando una disposición legal otorga la facultad de decidir “en forma potestativa u optativa, significa que la propia norma está dando validez a cualquiera de las consecuencias jurídicas posibles, está vinculando a un supuesto de hecho determinado dos consecuencias jurídicas igualmente válidas para el Derecho” (Cabreara, 1998, pp. 421-422).

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

*Este tipo de delegación por lo general está representada por la palabra “podrá”, seguida por la competencia delegada* (Costa\_Rica A. L., Ley No. 4755 , 1971). También se utiliza la frase ‘discrecionalidad reglada’, como una forma de aclarar que una determinada potestad sólo tiene ciertos elementos discrecionales, pues existen otros que siempre son reglados: la existencia misma de la potestad, su extensión, la competencia para ejercerla y el fin. La discrecionalidad no debe ser entendida como actividad en silencio de la ley. Será justamente la ley la que establecerá la existencia de una potestad discrecional, y ella será su fundamento y límite natural (Oreamuno, 2009).

Justificación. El argumento a favor de la discrecionalidad está fundamentado en los siguientes aspectos:

- La configuración discrecional del actuar administrativo no se encuentra proscrita por el texto constitucional, sino que, por el contrario, esta puede encontrar una justificación razonable basada en el propio texto constitucional, pues el legislador puede optar legítimamente por una regulación blanda de las decisiones administrativas, a fin de dar preferencia a otros valores constitucionales, como el principio de eficiencia administrativa, la división de funciones de los poderes públicos, la cláusula del Estado social y democrático de Derecho. Por ello, la discrecionalidad, en la medida que obedezca a razones fundadas, es imposible de eliminar.
- El rol principal de la Administración no puede limitarse a ejecutar los mandatos de la ley sino que, por el contrario, su finalidad esencial es servir en forma eficiente al

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

interés público. Efectivamente, la discrecionalidad implica un ámbito necesario de libertad de la Administración ante el Poder Legislativo, dado que, cuando omite definir estrictamente el contenido de la decisión administrativa, el órgano legislativo rehúsa adoptar la decisión que le corresponde, confiando en que la Administración es la más adecuada para hacerlo.

- El nivel de complejidad y ‘dinamicidad’ de los amplios sectores en los que interviene la Administración determina que la ley —que por lo demás es irrenunciablemente abstracta— no pueda programar en su totalidad las actuaciones administrativas, por lo que resulta imprescindible remitir la última decisión a la Administración, a fin de que sea esta la que elija la actuación que más convenga al interés público.
- La propia protección de los derechos fundamentales puede exigir, en algunos casos, que la Administración actúe de forma flexible, a fin de proveer una protección dinámica de los derechos, sin estar sujeta a parámetros determinados (Valega, 2003).

### Regulación actual

Lo cierto es que en la práctica, el legislador es incapaz de prever la innumerable variedad de circunstancias en las que la norma ha de ser aplicada, lo que dio lugar a la necesidad de establecer un principio de reserva de ley atenuado, mediante el cual se establece que los elementos esenciales del tributo se establecen únicamente mediante ley.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

El ARTÍCULO 5.º del Código de Norma y Procedimientos Tributario establece lo siguiente:

6

*Materia privativa de la ley. 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...*

Este artículo deja claro el alcance del principio de reserva de ley y revela el amplio margen delegado mediante las potestades reglamentarias, que incluso confiere a la Administración Tributaria la facultad expresa de dictar normas generales para la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, según el artículo No. 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Costa Rica A. L., Ley No. 4755 , 1971).

Es importante destacar que la forma actual del principio de legalidad corresponde a la versión atenuada. Antes de su atenuación, el principio de legalidad implicaba que a los funcionarios públicos les estaba prohibido realizar actos que no les estuvieran expresamente permitidos por ley; después de su atenuación el principio de legalidad únicamente exige que “la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que

6

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

*autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes”* (artículo No. 11) (Costa\_Rica A. L., Ley General de la Administración Pública, 1978). La remisión ya no es a la ley, sino al bloque de legalidad, integrado también por normas de menor jerarquía.

7

Se consideran las dos garantías más básicas, en el campo de los impuestos, que heredó el liberalismo, a que la actuación del ente público acreedor del tributo debía regirse por el principio de legalidad, y que dicha actuación es susceptible de ser revisada por parte de un tribunal independiente (Oreamuno, 2009).

### Constitución

La carta fundamental costarricense en el artículo 11, párrafo primero, establece: *“Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y no pueden arrogarse facultades que la ley no le concede”* (Costa\_Rica E. p., 1949). Esta norma consagra el principio de legalidad como uno de los postulados fundamentales del Estado de Derecho. Se desarrolla en el artículo 11 de la Ley de Administración Pública y establece que los actos de la Administración deben estar regulados por norma escrita, lo que significa, desde luego, el sometimiento a la Constitución y a la ley, preferentemente, y en general a todas las otras normas del ordenamiento jurídico —reglamentos ejecutivos y autónomos, especialmente— o sea, en última instancia, lo que se conoce como el “Principio de Juridicidad de la Administración” (Costa\_Rica S. C., Voto 3410-92 , 1992).

El artículo 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios concede a la Administración Tributaria una potestad discrecional para aplazar o fraccionar el pago de las

7

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

deudas tributarias. Esa discrecionalidad no es absoluta, sino reglada “*siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante la Administración, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo*”. Se presentan aquí, en tensión, dos principios: la plena exigibilidad de los tributos causados y determinados, y el principio de capacidad económica o contributiva. El artículo 38 hace recaer en el administrador tributario la enorme responsabilidad de decidir cuál de esos principios debe prevalecer en el caso concreto (Oreamuno, 2009).

Ambos principios tienen rango constitucional, así confirmado por la Sala Constitucional:

*Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”* (Costa\_Rica S. C., Voto No.2197-92, 1992).

La Sala ha deducido la existencia en Costa Rica del principio constitucional de capacidad económica o contributiva de la relación de los artículos 18, deber de contribuir a los gastos públicos; 33, principio de igualdad; 40, principio de no confiscación; 45, derecho de propiedad; y 50 de la Constitución Política, cláusula básica del Estado social de Derecho. Por lo tanto, no sería razonable suponer que al funcionario se le deja escoger sólo en materias de poca importancia.

El artículo 38 del Código nos recuerda que el principio de capacidad económica no sólo es un mandato para el legislador sobre el modo en que ha de escoger y medir la base imponible y la tarifa de los tributos, sino que es también un mandato para el administrador

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

tributario sobre el modo en que han de aplicarse, incluso en sede recaudatoria.

9

Sobre el principio básico de la prestación tributaria —el de capacidad contributiva—, si el sujeto pasivo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica, resulta congruente también que la Administración, en casos de necesidad, suavice la acción recaudatoria adaptándola a las disponibilidades dinerarias de aquél. Se trata, pues, de conceder flexibilidad a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes en ese momento difícil del pago de los tributos (Rodríguez, 1970) pág. 52.

### La interdicción de la arbitrariedad y la exigencia de motivar la decisión

El planteamiento anterior tiene por finalidad proscribir la arbitrariedad de la actuación administrativa, por cuanto constituye arbitrario el ejercicio inmotivado o insuficientemente motivado de una potestad discrecional. La exigencia de motivación resulta, en primer lugar, una garantía del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad (Marínez, 1999) pág. 49.

La singular importancia del principio de interdicción de la arbitrariedad en el campo de la función motivadora se pone de manifiesto, a nuestro entender, desde una doble perspectiva: subjetiva y objetiva; subjetiva porque, el alcance de dicho principio abarca a todos los poderes públicos sin excepción, lo que implica que ninguno de dichos poderes se va a encontrar exento del deber de fundamentar sus decisiones; objetiva, porque la proscripción de la arbitrariedad va a suponer la existencia, en mayor o en menor medida, de un criterio racional de decisión perfilado por el ordenamiento jurídico (Marínez, 1999) pág. 49.

9

La arbitrariedad es definida así como una violación particular del Derecho, caracterizada por la sustitución, en la determinación del interés público, de los criterios objetivos enunciados por el ordenamiento jurídico, por los puramente subjetivos de la autoridad o funcionario. Para conseguir la efectiva interdicción de la arbitrariedad no basta, sin embargo, una justificación cualquiera, un mero y simple ‘porque sí’, dado que es necesaria la existencia de un fundamento objetivo (Marínez, 1999).

Lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de fundamento objetivo, idea esa que ha sido refrendada en repetidas ocasiones por la jurisprudencia y que se traduce en la exigencia de que toda conducta administrativa debe encontrar una razonable adecuación al Derecho. En ausencia de una motivación suficiente y respetable que ponga de relieve dicha adecuación, el acto dictado por la Administración carecerá de un criterio de decisión jurídicamente atendible, o lo que es lo mismo, de un fundamento objetivo válido, deviniendo, por consiguiente, en arbitrario (Enterría, 2006).

### Seguridad jurídica

De igual forma, la exigencia de motivación es garantía del principio constitucional de seguridad jurídica. Si como indica la doctrina, la seguridad jurídica supone en esencia saber a qué atenerse, el papel de la motivación es, sin duda, crucial, pues a través de esta los particulares pueden conocer cómo ha sido aplicado el ordenamiento jurídico y cuáles son los presupuestos fácticos que han determinado la aplicación de la norma concreta, con lo que aquellos obtienen los elementos de juicio necesarios para poder sopesar si la actividad desplegada por la Administración ha sido o no correcta, pudiendo, en consecuencia, optar

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

de forma consciente, bien por acatarla, bien por repelerla del modo que estimen más eficaz  
(Costa\_Rica S. C., Voto No.2197-92, 1992).

11

Sin embargo, esto no sucede cuando la motivación falta o es insuficiente, por lo que desde esta perspectiva puede afirmarse, a nuestro entender, que la ausencia de un razonamiento justificado en las decisiones administrativas supone una erosión del principio de seguridad jurídica, en la medida que priva a los interesados de todo conocimiento acerca de las causas determinantes de aquellas y, por ende, de la posibilidad de saber cómo actuar ante estas (Tribunal Fiscal Administrativo, 2002).

Toda esta teoría de la motivación no es ajena a nuestro medio. Por ejemplo, respecto de la falta de motivación como vicio de nulidad, el Tribunal Fiscal Administrativo tiene dicho que: *Al respecto del tema de la nulidad, este Tribunal se ha pronunciado reiteradamente en los términos siguientes: Igualmente se ha pronunciado este Tribunal en el sentido de que la motivación constituye según el artículo 133 de nuestra Ley General de Administración Pública, uno de los elementos necesarios para que el acto administrativo sea válido* (Tribunal Fiscal Administrativo, 2002).

Es necesario que los motivos sean expuestos de una manera concreta y precisa, pues no siendo suficientes las referencias vagas y simples; además, la motivación debe ser clara, a fin de que el acto sea susceptible de una fácil y correcta interpretación y control. Las expresiones genéricas como “mejor servicio”, “altos fines”, “interés del pueblo”, “general conveniencia”, etc., no sirven para motivar el acto y constituyen meros circunloquios (Tribunal Fiscal Administrativo, 2002).

La motivación no solo es necesaria para la tarea de control, sino también para una eventual impugnación por parte del destinatario (administrador). A la vez, cuando ya se ha agotado el control administrativo, se hace necesaria la intervención del control jurisdiccional. En ese sentido, puede decirse que la motivación coadyuva a la justicia al facilitar una más certera actuación del Poder.

### El poder del Estado

El Estado, a través de sus instituciones, es el titular del llamado poder de imperio, con el cual se faculta a la Administración Tributaria, en virtud de la existencia de una ley, a exigir de los sujetos pasivos una prestación pecuniaria, en forma coactiva y que conocemos como poder tributario.

Este poder tributario, que encuentra su fuerza primaria en el artículo 17 de la Constitución Política: *“Los costarricenses deben observar la constitución y las leyes, servir a la patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”*, ha sido considerado como abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. Sin embargo, tratando de dar cabida a las garantías individuales, así como a la seguridad jurídica de la nación, es que aquel poder debe contar con el asidero legal necesario que permita evitar su desbordamiento, en contra de la parte más débil: el administrado.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

Al delegar ese poder tributario en la Asamblea Legislativa, la Constitución Política costarricense tiene algunas imprecisiones terminológicas respecto de la facultad de establecer los tributos, en forma exclusiva. Esta condición ha sido corregida en parte por la jurisprudencia constitucional, al reconocer una serie de principios de orden constitucional que, finalmente, se han traducido en derechos y garantías para los contribuyentes. Es mediante estas interpretaciones doctrinarias que se ha separado los principios constitucionales en materiales y formales.

Uno de estos principios es el de Legalidad Tributaria que, como principio formal, expresa que en materia tributaria sólo mediante una ley pueden ser creados los elementos esenciales del tributo: crear o modificar tributos, otorgar beneficios, tipificar las infracciones, establecer privilegios y regular los modos de extinción de la deuda tributaria. Adicionalmente, está el Principio de Generalidad, Principio de Igualdad, Principio de Capacidad Económica, Principio de No Confiscación y Principio de Progresividad del Sistema. Todos estos principios deben obrar a favor del administrado.

Igual importancia han adquirido los enunciados respecto de la doble imposición en relación con la justicia y equidad del sistema en la obligación de contribuir, la aplicación de garantías individuales, como el contenido del debido proceso, el derecho a la intimidad y el consecuente problema del derecho a la no autoincriminación, así como el reconocimiento de la división de poderes.

El principio que no es considerado para efectos de fiscalización tributaria es el de Presunción de Inocencia. En relación con la materia fiscal, implica que las actuaciones del

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

administrado o sujeto pasivo deben ser consideradas por la autoridad como actos de buena fe, a menos de que la Administración Tributaria demuestre lo contrario; en la práctica, tal situación simplemente no está sucediendo, e incluso podría decirse que el principio se aplica al revés. Es decir, parece ser que se aplica: todo sujeto pasivo es culpable de elusión o evasión, a menos que él, contra todo el aparato estatal y su fuerza multidireccional, pueda demostrar lo contrario (Oreamuno, 2009).

14

El principio de presunción de inocencia, artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en relación con la materia fiscal, implica que las actuaciones del administrado deben ser consideradas por la autoridad como actos de buena fe, a menos de que la Administración Tributaria como ente autorizado, sea la que demuestre lo contrario; en la práctica, tal situación simplemente no está sucediendo.

El principio de presunción de inocencia en materia fiscal pareciera que no se cumple principalmente por dos razones: “a) *la Administración Tributaria no cree en la honestidad o buena fe de los contribuyentes; y b) la Administración Tributaria no desea llevar a cabo actos apegados al marco de legalidad, con pleno respeto de los derechos y garantías los sujetos pasivos*” (Oreamuno, 2009). Esto cierra el marco de acción de la Administración Tributaria, limita su función a la persecución con fines recaudatorios y se olvida del respeto de los derechos fundamentales del administrado. Por tanto, se olvida de que la contribución a los gastos públicos no se mejorará por la fuerza, sino por el convencimiento, y que debe partir de una presunción de la inocencia del administrado.

De acuerdo con el principio de Reserva de Ley, todo acto de la Administración goza de una presunción de legalidad que se encuentra sujeta a comprobación, por lo que no se puede concebir que los actos del Estado sean ilegales, sino que como principio fundamental estos siempre deberán ser legales. En la misma línea, con base en el principio fundamental de Presunción de Inocencia, todo acto realizado por los administrados debe considerarse apegado a Derecho, y la Administración Tributaria cuenta con amplias facultades para comprobar que así sea; y en caso de que se demuestre lo contrario, entonces podrá ejercer sus facultades para establecer sanciones a los administrados.

En este orden de ideas, si las tareas de fiscalización son propias de la Administración Tributaria, el administrado no tiene que llevar a cabo tareas tendientes a demostrar que es un sujeto pasivo bien portado. Si así fuera y si no logra satisfacer tal demostración, entonces se convierte en un administrado carente de inocencia, que es sujeto de sanción por su mal comportamiento, lo cual indudablemente se opone al principio de inocencia, antes mencionado.

Es obligación constitucional del administrado contribuir para los gastos públicos, dentro de un marco de proporcionalidad, equidad y legalidad; en ningún momento se establece en dicho dispositivo jurídico que el administrado deba demostrar la veracidad respecto del cumplimiento a lo dispuesto en la Ley en que basó el cálculo de su contribución, esa facultad precisamente se la otorga la propia Constitución a la Administración Tributaria, como parte de Poder Ejecutivo.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

A pesar de que los derechos y garantías de los contribuyentes encuentran su asidero legal en la Constitución Política y la jurisprudencia constitucional, lo cierto es que no existe un sistema estructurado que los unifique, valore y sancione. Por esto, las disposiciones más sobresalientes, desde el punto de vista constitucional, están relegadas en normas de carácter reglamentario, en tanto que derechos y garantías dignos igualmente de ese bloque de legalidad son establecidos vía reglamento o con normas de rango aún menor, valga decir las resoluciones de la Administración Tributaria.

Al comparar los derechos y garantías establecidos en la Constitución Política y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios con su aplicación práctica, puede afirmarse que tanto la Administración Tributaria como los sujetos pasivos operan con un nivel alto de desconocimiento del marco normativo existente. Esto se traduce en actuaciones incorrectas, atropellando derechos fundamentales, por parte de la Administración y en una tolerancia por parte del administrado. Por lo que se puede afirmar que la relación es pacífica, aunque normativamente incorrecta.

### Plazo de fiscalización.

En la actualidad, las actuaciones de la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización no encuentran ningún límite de carácter temporal. De esta forma, un procedimiento fiscalizador puede tardarse días, meses y años, sin que exista, de parte de los funcionarios de la Administración, ninguna obligación de dar cuentas al contribuyente de la actuación realizada, ni de parte de los contribuyentes, ningún derecho exigible para dar por terminado el proceso de esta fiscalización. Esta situación podría

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

prolongarse en el tiempo, en forma indefinida, sin que, necesariamente, se afecten los plazos de interrupción o suspensión de la prescripción.

17

Esto representa un alto costo para el administrado, quien debe disponer de recursos para atender de manera indefinida el proceso de fiscalización, aún más si se considera que el administrado siente no tener la autoridad suficiente para dar por terminado el proceso y menos para exigir un informe de hallazgos de la auditoría.

Obligatoriedad de ser asistido por un profesional en Derecho.

La práctica nos dice que los sujetos pasivos desconocen en general cuáles son sus derechos y garantías en el campo tributario. Con la participación de un profesional calificado, previamente acreditado, se fortalece no sólo el cumplimiento de parte del sujeto pasivo, sino también el del sujeto activo, toda vez que esta medida producirá una imagen de transparencia tributaria para el ente fiscalizador.

### **Omisiones arbitrarias**

El inicio de una actuación fiscalizadora tiene como motor de impulso inicial el plan anual de fiscalización establecido en el artículo 56 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación. Este a su vez encuentra sustento jurídico en el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, cuya función sustantiva es poner fin a la arbitrariedad en la escogencia de los entes por fiscalizar, de parte de los auditores tributarios, quienes actúan en representación de la Administración Tributaria.

17

En este primer paso de fiscalización, se cumple con la comunicación escrita, establecida en el artículo 67 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación. Sin embargo, nunca se entera al sujeto pasivo sobre los detalles del programa de auditoría que será ejecutado como parte de las actividades fiscalizadoras.

Debido a la autoridad que le es delegada a la Administración Tributaria y considerando que la cultura tributaria se encuentra en un estadio incipiente, las actuaciones deben tener como objetivo ulterior enderezar los procedimientos y criterios que eventualmente se alejan de la interpretación adecuada de las normas tributarias por parte del sujeto pasivo.

Por tanto, el programa de auditoría tributaria debería contemplar tanto el cumplimiento con los deberes formales, como con los deberes materiales. La ausencia de este programa de auditoría en manos del sujeto pasivo constituye la primera omisión arbitraria de parte de la Administración Tributaria, que somete simultáneamente al contribuyente o declarante a la condición de perseguido sin causa aparente y al pozo de la incertidumbre, pues ignora si al menos algo de lo que ha realizado ha cumplido con las normas. De esta forma se desencadenan actitudes de rechazo, debido a la amenaza inquisidora de la revisión. El ente que debería asesorar de manera constructiva al sujeto pasivo, se ha convertido en buscador incansable de alguna falta que le permita justificar el cobro de algún impuesto adicional.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

En el caso de que los criterios de selección que imperaron en la escogencia final del sujeto pasivo sean una denuncia o la información obtenida de terceras personas, el auditor ha debido formular su hipótesis basada en la información con que cuenta. El acercamiento con la información, que constituye fuente primaria de los datos, anulará o confirmará la especulación sobre la cual se inició la actuación fiscalizadora. Si la hipótesis es anulada, el sujeto pasivo nunca será enterado de que pudo felizmente despejar la duda que sirvió como detonante seleccionador, con lo cual surge la segunda omisión arbitraria en el proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Si el programa de auditoría tributaria ha sido agotado, con él debería concluir el proceso de fiscalización, a menos de que nuevos indicios sugieran una extensión del programa, para lo cual es necesario que se emita una nueva comunicación escrita, en la que se le indique al sujeto pasivo la nueva condición de la intervención fiscalizadora. Esta comunicación no es generada. En su lugar, en forma automática y sin previo aviso, extiende los alcances de su revisión hacia otros rubros de la información financiera. Esto constituye la tercera omisión arbitraria en el proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Este conjunto de omisiones arbitrarias ejercidas por la Administración Tributaria forman parte del ámbito de acción y de decisión del auditor tributario, condición que es por demás peligrosa para el sistema de fiscalización y recaudación de tributos. El auditor podría negociar con el sujeto pasivo, si entra o no a realizar determinada revisión, a cambio de algún favor que beneficie en forma personal al auditor tributario.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

Esta solución constituye una trampa para el sujeto pasivo, ya que en el año 20 inmediato siguiente, se encontrará con la inesperada y desagradable visita del auditor tributario, quien en forma “amistosa” llegará a advertirle que si no cumple con el mismo favor personal, será objeto de una revisión profunda, en la cual podrían revelarse el conjunto de intimidades que, en forma de patología de las finanzas, se encuentran alojadas en la información contable de la empresa del sujeto pasivo. Este ciclo podría durar años, con las consecuencias negativas para ambas partes del sistema: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

La pasividad del sujeto pasivo se ve ultrajada también por la inseguridad jurídica que emana de la inestabilidad de las normas tributaria, las cuales, en pleno uso de las facultades delegadas en la Administración Tributaria, son emitidas en gran volumen y con rotación alta: es decir, todos los años se emiten un promedio de veinticinco resoluciones tributarias que son de acatamiento obligatorio por parte del sujeto pasivo.

En cuatro años suman cien resoluciones que deben ser consideradas por los administrados a la hora de cumplir con sus obligaciones formales y materiales. En cuanto a la rotación normativa, de un año a otro pueden cambiar políticas de registro y clasificación de cuentas que son de acatamiento obligatorios y someten al sujeto pasivo a procesos de inversión en tecnología y procesos de control, con el propósito de cumplir con las nuevas exigencias de la Administración Tributaria y las jefaturas de turno, en espera de que estas sean las últimas modificaciones o que las próximas no lleguen tan pronto.

### **Conclusiones**

Es imperativa la creación de una oficina o ente con autonomía funcional respecto de la Administración Tributaria, encargada de velar por el cumplimiento y aplicación de los derechos y garantías de los contribuyentes, que dé contenido práctico a la normativa vigente y promueva la publicación, en forma clara y resumida, de la declaración de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Los derechos generales de los contribuyentes que, como mínimo, deben ser considerados son:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de estas.
- Derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos, en un plazo razonable.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos costosa.
- Derecho a ser asistido por un profesional en Derecho, en el trámite administrativo y judicial.
- Derecho a ser considerado como inocente y declarante de buena fe.

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección de los tributos, acerca de la naturaleza y alcance de estas.

22

Es necesaria una compilación anual clasificada de todas las resoluciones y directrices vigentes, que en forma directa o indirecta afecten al sujeto pasivo, y facilitar su divulgación por diferentes medios masivos de comunicación, para que esté al alcance de todos los habitantes de la nación, quienes integran el universo de los administrados y en quienes reside el interés supremo de los servidores públicos.

Asimismo, se deben fortalecer los valores éticos y procedimientos de control en la escogencia de sujetos por fiscalizar, con el propósito de evitar el negocio cruzado entre los funcionarios de la Administración Tributaria y asesores independientes, que en algunos casos son ex funcionarios de Hacienda, quienes se podrían estar beneficiando al presentarse como los únicos salvadores de la aplastante visita de los auditores tributarios.

También se deben eliminar las omisiones arbitrarias en los procesos de fiscalización, lo cual incluye incorporar procesos de notificación oportuna al sujeto pasivo en las diferentes etapas del proceso: programa de auditoría por realizar, un informe de resultados en el que se enumeren aquellos elementos de la revisión que satisfacen los criterios de registros tributarios y los que no cumplen, y anotación del procedimiento seguido para su confirmación. En el caso de una extensión del programa de auditoría, necesariamente se debe cumplir con el proceso de comunicación escrita al contribuyente.

Las potestades que le han sido delegadas a la Administración Tributaria para reglamentar la recaudación de los tributos y la fiscalización de estos deben ser utilizadas

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

para proteger al sujeto pasivo, de forma que en todo proceso de recaudación o fiscalización se le respeten los derechos y garantías fundamentales, que tienen un origen con rango constitucional.

23

Se debe, de igual forma, consolidar la imagen de la Administración Tributaria como un órgano consultor y facilitador de los trámites tributarios, para reducir la imagen del policía inquisidor que trae consigo el apocalipsis financiero para el sujeto pasivo del que se trate.

La adecuada simplificación de los procesos de declaración y reclamos hará que la Administración Tributaria sea más eficiente en la ejecución de las actividades sustantivas de su función, y reducirá la excesiva especialización contable tributaria, que se ha convertido en una segunda carga impositiva para los sujetos pasivos. En ocasiones, resulta más oneroso para el contribuyente el impuesto en forma de servicios profesionales que paga a los asesores, que el pago de los impuestos con todo y las cargas sancionatorias.

La discrecionalidad es propia de los grupos humanos, dado que las normas legales son incapaces de contener la variedad de escenarios, en las actividades de la sociedad. También, la discrecionalidad es considerada por la doctrina del Derecho Administrativo, como necesaria para la eficaz actuación administrativa. Sin embargo, su ejercicio entraña grandes peligros de arbitrariedad en la actuación de la Administración. Por tanto, el esfuerzo empleado en su análisis debe estar dirigido a reforzar el control de ese espacio de

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

libertad en la elección, usado por la Administración Tributaria en sus actuaciones fiscalizadoras.

24

Si bien se puede considerar como necesaria la discrecionalidad administrativa debido al carácter técnico que reviste la materia tributaria, agravada por una cultura elusiva en el pago de tributos, también es impostergable investigar el grado de discrecionalidad del que goza la Administración tributaria en el trámite de diversos procedimientos realizados como parte de su función fiscalizadora y de recaudación. Esto con el noble propósito de evitar que el poder se desborde en contra de los derechos fundamentales, consagrados como conquista en la Constitución Política costarricense.

Este ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización necesariamente debe ser vinculado con la salvaguarda del interés público, en el ejercicio de una relación de medidas o mecanismos preestablecidos en la ley. Es decir, la facultad discrecional de la Administración Tributaria se ejerce en aras del interés público. Sin embargo, resulta claro que encontrándonos en un Estado de Derecho, en el que se reconoce a los ciudadanos una serie de prerrogativas inherentes a su condición de sujetos de Derecho, el carácter discrecional no implica que sea una potestad sin freno, sino aplicado al concepto de interés público.

La facultad delegada en el Código de Procedimientos Tributarios a la Administración Tributaria, es urgente que la administración indique las razones que justifiquen su accionar, las cuales deben ser objetivas, técnicas, racionales y proporcionales

## Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria

con el fin que se pretende alcanzar, el cual es incrementar la recaudación para que el Estado cumpla con sus fines.

25

El reforzamiento de controles sobre las potestades discrecionales de la Administración Tributaria debe ser vinculado también con el principio de seguridad jurídica, específicamente las facultades de reglamentación necesitan ser modificadas para que contenga un espacio mayor entre una reglamentación que nace y aquella que la modifica. En la misma línea, es imperativa una compilación sistemática comprensible y actualizada anualmente, de forma que mediante el uso de un documento referenciado, se puedan obtener todas las regulaciones emitidas por la Administración Tributaria, en pleno uso de las facultades reglamentarias delegadas mediante ley de la República.

Cabrera, C. G. (1998). *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Madrid: McGraw Hill.

Costa Rica, A. L. (3 de mayo de 1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*.

*Código Tributario Ley No. 4755* . San José, Costa Rica.

Costa Rica, A. L. (30 de mayo de 1978). Ley General de la Administración Pública. *Ley General de la Administración Pública* . San José, Costa Rica.

Costa Rica, E. p. (8 de noviembre de 1949). Constitución Política de la República de Costa Rica. *Constitución Política de la República de Costa Rica, comentada por Rubén Hernández Valle* . San José, Costa Rica: Juricentro.

Costa Rica, S. C. (10 de noviembre de 1992). Voto de la Sala Constitucional 3410-92. *Voto de la Sala Constitucional 3410-92* . SAN José, Costa Rica.

Costa\_Rica, S. C. (11 de agosto de 1992). Voto No.2197-92. *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto No.2197-92* . San José, Costa Rica.

Enterría, E. G. (2006, tercera edición). *Legislación Delegada Potestad Reglamentaria y Control Judicial*. Madrid: CIVITAS.

Marínez, J. A. (1999). *La Motivación de los Actos Tributarios*. Madrid: Marcial Pons.

Oreamuno, J. M. (27 de noviembre de 2009). Socio de la firma Facio & Cañas. (D. R. Gómez, Entrevistador)

Rodríguez, C. A. (1970). *Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

Tribunal Fiscal Administrativo, Voto 363 (Tribunal Fiscal Administrativo 16 de setiembre de 2002).

Valega, C. M. (2003). *La discrecionalidad en el derecho tributario*, Tesis de doctorado . Lima, Perú: Directo, Pedro M. Molina.