

## II. Las Serias Deficiencias de la Legislación como Antecedente Fundamental de la Reforma

El Proyecto de Ley que terminó con la aprobación de la Ley 7900<sup>2</sup> fue presentado a la Asamblea Legislativa en el contexto de una situación de las finanzas públicas que mostraba un claro descenso en la recaudación tributaria. Más allá de factores de diversa índole que pudieran explicar este fenómeno, me parece que el estado de la legislación tributaria en ese momento constituía una causa importante del problema.

En ese sentido, conviene destacar que, luego de la aprobación de las leyes de Justicia Tributaria y de Ajuste Tributario<sup>3</sup> en 1995, mediante las cuales se introdujo reformas relevantes en el ordenamiento tributario costarricense, la Administración Tributaria costarricense emprendió un proceso de transformación muy notable: el llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT). Así, a través de un convenio con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, se pudo contar, por dos años, con la presencia de algunos expertos permanentes para coordinar el proyecto y de otros expertos que viajaban ocasionalmente con el fin de capaci-

---

2 Expediente Legislativo 13.505.

3 Leyes 7535 y 7542.

tar y entrenar, en distintos aspectos, a los funcionarios de nuestra Administración. Igualmente, se diseñó todo un nuevo sistema informático: en la experiencia de los distintos países, la informática en la administración tributaria se ha convertido en el elemento clave para distinguir una administración tributaria eficiente de una que no lo es. Puede decirse que hoy se cuenta en nuestro país con un sistema informático de avanzada, que aun está en proceso de alimentación de sus bases de datos.

Según lo expuesto, la Administración Tributaria costarricense ha estado en un proceso de reforma importante que aun está en marcha<sup>4</sup>, pues el cambio de gobierno en 1998 no implicó la falta de continuidad del proyecto. Quizá los aspectos más relevantes en que el avance no ha sido aun satisfactorio son, por una parte, el de capacitación de funcionarios y, por otra, el de la introducción de un sistema de incentivos que permita a la Administración retener a los mejores y de un sistema de flexibilidad en el empleo que le permita deshacerse de los deficientes. En cuanto al primer aspecto, el Ministerio de Hacienda tiene aún muchas limitaciones para la capacitación de funcionarios masivamente, si bien a través de unidades tales como la Administración de Grandes Contribuyentes, se ha ido creando un cierto cuerpo de élite, el cual puede luego extenderse al resto de la Administración. En cuanto al segundo aspecto, los mismos expertos españoles insistieron

---

4 De obligada consulta sobre este proceso es la obra de J. CORNICK, La Reforma del Sistema Tributario en Costa Rica 1994-1997. Logros y Tareas Pendientes, Ministerio de Planificación, Eureka Comunicación, San José, 1998.

reiteradamente en la necesidad de introducir reformas según el modelo de la propia Agencia española, a saber, la creación de un ente autónomo que le presta al Estado el servicio de gestión y recaudación tributaria, el cual se rige por criterios de flexibilidad en el empleo de funcionarios para facilitar una gestión empresarial, así como en un sistema de incentivos salariales para mantener a los mejores.<sup>5</sup>

No siendo el objetivo de este trabajo el análisis de la reforma de la Administración Tributaria, me interesa fundamentalmente retener que esta administración no era ya, al presentarse el Proyecto de la Ley 7900, la misma que existía en el año 1995. Si bien podría alegarse que todos estos cambios aun no habían dados sus frutos y, por tanto, la falta de una gestión eficiente de la Administración explicaría el descenso en la recaudación, lo cierto es que se presentaban en el ordenamiento jurídico serios obstáculos para el éxito del proceso.

De ahí que la presentación del proyecto de ley en el fondo buscaba empatar ese esfuerzo de reforma de la administración tributaria con algunos aspectos de la legislación que realmente estaban impidiendo que, a pesar de

---

5 Sobre el régimen jurídico de la Agencia española puede verse: **A. BAENA, P. HERRERA MOLINA, F. SERRANO ANTON, La Agencia Tributaria frente al Contribuyente: Régimen Jurídico y Problemas de Constitucionalidad.** Ya mediante el Proyecto de Ley Nº 11720 se había discutido hace varios años esta posibilidad, si bien en ese momento se archivó a la espera de las reformas por ser emprendidas al interno del Ministerio de Hacienda.

esos esfuerzos de transformación administrativa, se pudiera aplicar realmente el sistema tributario.

Dentro de esos aspectos, creo que dos eran los más notorios. Por una parte, el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios introducía un incentivo generalizado para no cumplir correctamente con las obligaciones tributarias. Es claro que un sistema tributario mínimamente racional debe darle un mensaje al contribuyente que estimule su cumplimiento voluntario, sobre todo a través del mero cálculo financiero. Es decir, el contribuyente a la hora de enfrentarse al ordenamiento tributario tiene que percibir el mensaje de que le sale más barato cumplir que incumplir, porque si incumple el costo puede ser significativo desde el punto de vista financiero.

Contra ésto, el artículo 40 convertía al Estado costarricense en la financiera más barata del mundo, al disponer que las deudas tributarias determinadas por resolución administrativa generarían intereses hasta 30 días después de su firmeza en sede administrativa. Así, entre la declaración original defectuosa del contribuyente y su corrección a través del procedimiento administrativo transcurrían varios años, tiempo respecto del que el sujeto pasivo estaba libre del pago de interés alguno. Resultaba así evidente que la administración se encontraba atada de manos ante este tipo de normativa, propiciándose una actitud despreocupada de los contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias.

Por otra parte, y éste es el segundo aspecto anunciado, la Administración se enfrentaba ante el fracaso evidente

de todo el sistema sancionador que, con gran pompa, se aprobó en 1995. Formalmente apertrechado con todo un conjunto de figuras de delitos y contravenciones penadas con severidad, a ser conocido por una jurisdicción especializada, el sistema quedó convertido por el propio legislador del 95, en expresión del profesor español G. CASADO OLLERO, en un "monstruo sin capacidad de ataque", fundamentalmente por el contenido del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: de acuerdo con éste, previo a la denuncia ante el Ministerio Público y luego de haberse agotado la vía administrativa, se debía intimar al sujeto pasivo para resolver su situación de incumplimiento en un plazo de 20 días. De proceder éste a corregir su situación, se entendía que no "existía delito". Y, en perversa combinación con el artículo 40, ya mencionado, bastaba el pago del principal sin intereses ni recargos para que se operara esta "desaparición del delito". El resultado de esta norma fue ante todo psicológico, pues la Administración fue la primera en sentirse con el acceso vedado a todo el sistema de contravenciones y delitos. Así, en todos estos años, la Administración prácticamente no procedió siquiera a realizar intimaciones de contravención y delito, mucho menos se llegó a su aplicación efectiva.

Un buen ejemplo de la irracionalidad del sistema lo podemos encontrar en la penalización de la conducta consistente en no facilitar a la Administración información sobre terceros con los cuales se mantenga relaciones económicas y financieras. Esta conducta venía directamente tipificada como delito, generando dudas incluso a si podía cometerse por mera negligencia. Esto parecía evidente-

mente un exceso en el uso del Derecho Penal, no respetuoso de la tendencia moderna de utilizar esta rama del Derecho como solución de última instancia. Sin embargo, este exceso quedaba neutralizado por la presencia del artículo 81. Pero, al no constituir tampoco el comportamiento infracción administrativa, se generaba un vacío de sanción, dejando a la Administración sin un instrumento real para estimular el cumplimiento del deber de suministrar esa información de terceros que, en un sistema tributario moderno, es básico: es de esa información que en mucho se puede alimentar el sistema informático para hacer un pleno uso de su capacidad de establecer controles cruzados automáticos, para incrementar así el poder de detección de los incumplimientos.

Tampoco el panorama se presentaba más halagador en relación con las infracciones administrativas. De todas las sanciones administrativas previstas, solo llegaron a tener aplicación el cierre de negocios, regulada en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y la multa por atraso en la presentación de declaraciones, sancionada en el artículo 79, inciso b del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Y ambas, en la coyuntura de presentación del Proyecto de Ley que comentamos, sufrían problemas de constitucionalidad: la última, en efecto, ya había sido expulsada del ordenamiento por la sentencia de la Sala Constitucional N° 5944-98 acusada de desproporcionada<sup>6</sup>; la primera era objeto de nuevas

6 Mediante su Voto 5944-98, la Sala Constitucional declaró inconstitucional el artículo 79 b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establecía una multa de seis salarios base por el atraso en la presentación de declaraciones.

acciones de inconstitucionalidad a las que la Sala Constitucional opto por darles curso para su análisis en profundidad, lo que determinaba que el cierre de negocios no podía seguir siendo aplicado hasta que se resolviera la acción.<sup>7</sup>

---

El caso base presentado ante los señores Magistrados era bastante elocuente: una persona con actividad lucrativa se atrasa un día en la presentación de la declaración. Liquidaba un impuesto de 1.557,50 colones. Se le abre un procedimiento para aplicarle una sanción de 442.000,00 colones.

Se alegó ante la Sala que ésta es una pena confiscatoria, irrazonable, desproporcionada y atentatoria contra el principio de igualdad y el derecho de propiedad.

Creo que el problema no es necesariamente de confiscación. La Constitución prohíbe aquella pena que consiste en sancionar privando al sujeto de la totalidad del patrimonio sin compensación. Cobrar 442.000 colones no necesariamente significa eso, a menos que se demuestre que, por la situación concreta de un individuo, equivale a privarlo de todo su patrimonio. Tampoco el hecho de que la pena supere en mucho el impuesto por pagar pero se tiene efectos confiscatorios: el respeto al derecho de propiedad exige, con algunos matices imposibles de establecer en este espacio, que no se cobre impuestos que absorban la totalidad o gran parte de la riqueza gravada. Pero ello vale para el impuesto, no para las sanciones tributarias. Sobre todo en el caso de los incumplimientos de deberes formales –no declarar, no informar, etc.– es admisible que la sanción se desvincule del monto de impuesto a pagar.

El problema sí es de irrazonabilidad, desproporción y violación del principio de igualdad: todo nace del hecho de que el legislador no estructuró el sistema de infracciones administrativas siguiendo un sistema de bandas, entre un mínimo y un máximo, con criterios de graduación de la sanción que, entre otros, incorporara la capacidad económica del infractor y la cuantía del perjuicio económico causado. Con el sistema de multa fija, el grande ni siente el castigo y el pequeño puede verse económicamente pulverizado, lo que es una desigualdad ilegítima e inconstitucional.

7 Cfr. la Acción de Inconstitucionalidad conocida en el expediente 98-005392-007-CO-M de la Sala Constitucional.

Estos no eran sino los síntomas de los importantes problemas de proporcionalidad de todo el sistema sancionador: ciertas infracciones administrativas sancionadas más gravemente que las contravenciones; falta de mecanismos para graduar las sanciones según las circunstancias especiales del caso concreto y del sujeto infractor; problemas de tipicidad, etc.<sup>8</sup> El hecho es que la Administración no sólo se encontraba sin las armas sancionadoras que venía aplicando sino que pesaba la amenaza de que el resto del sistema sancionador fuera desmoronándose por su inidoneidad jurídico-constitucional.

Adicionalmente, el sistema de infracciones administrativas sufría de una absurda incongruencia en la sanción de los comportamientos consistentes en el incumplimiento de las obligaciones de pagar los tributos: el sistema sancionador administrativo se orientaba a tutelar la fase de recaudación de las obligaciones tributarias, dejando desprotegida la fase de **determinación**.

Al respecto conviene recordar que en materia tributaria se distingue o se hace la diferencia entre una obligación

---

8 Para un desarrollo pormenorizado de estos problemas vid. A. TORREALBA, Los hechos ilícitos tributarios en el Derecho Costarricense, Centro de Estudios Tributarios, Mundo Gráfico, San José, 1997, págs. 75 ss.; Id., "Cierre de negocios y proporcionalidad de las sanciones. I parte" en Servicio de Información y Actualización FAYCATA, Informe N° 37, Noviembre 1998; Id. "Cierre de negocios y proporcionalidad de las sanciones. II parte"; FAYCATA, Informe N° 41, Diciembre 1998 A.E. CARAZO y N. HERNANDEZ, El cierre de negocios en el ordenamiento jurídico, Ed. Investigaciones Jurídicas, S.A., San José, 1999, págs. 102 ss.



que, si bien ha nacido, todavía no está determinada y, por lo tanto, no es exigible, y la obligación que, además de nacida, ya está determinada o liquidada y, por tanto, ya es exigible. La determinación, como se sabe, puede hacerse por el propio sujeto pasivo a través del mecanismo de la declaración con autoliquidación o, bien, a través de un procedimiento administrativo que siga la Administración cuando el sujeto pasivo o no declaró o declaró incorrectamente. Entonces se sigue un procedimiento para hacer una determinación de oficio que termina en una resolución administrativa, en la cual se establece que el contribuyente debió haber pagado una suma de dinero adicional en relación con la que había determinado en su declaración.

Una vez que una obligación tributaria es determinada, sea por el sujeto pasivo o por la propia Administración, entra en la fase de recaudación o cobro, pudiéndose pasar a la ejecución coactiva a través de la certificación de la deuda —que tiene efectos de un título ejecutivo— y el correspondiente proceso judicial ejecutivo.

El derecho sancionador tributario en los distintos países se ha ido decantando por un enfoque según el cual lo que realmente interesa sancionar son los incumplimientos en la fase determinativa, porque es ahí donde el sujeto pasivo, que está obligado a determinar la obligación tributaria y hacerlo correctamente, no lo hace, privándole a la Administración saber que nació una obligación tributaria, a menos que ésta despliegue sus escasos recursos fiscalizadores. Esa falta es lo que se debe sancionar; en cambio, cuando ya se dio la determinación, se afirma in-

cluso que se podría prescindir de sancionar el no pago, pues ya para ese momento la obligación tributaria se asimila a una obligación civil: ya se sabe cuánto es lo debido, se pueden embargar los bienes y pasar a un proceso ejecutivo como sucede con cualquier deudor común y corriente.<sup>9</sup>

De este modo, se ha propugnado por la consideración de los incumplimientos en cuanto al pago de obligaciones ya determinadas como verdaderos *ilícitos civiles*, no ilícitos punitivos, que deben tener su propio y específico medio de reparación: la recaudación en vía ejecutiva. Esta doctrina ha quedado consolidada, por ejemplo, en la propia literalidad del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria española, tras su reforma por la Ley 25/1995: al tipificar la infracción de omisión de ingresos, incluye como salvedad el que se trate de obligaciones respecto de las que proceda la aplicación de las normas relativas al inicio del período ejecutivo y sus consecuencias.

---

9 Como sostiene J.L. LOPEZ BERENGUER, "La infracción tributaria. Concepto, naturaleza, clases y consecuencias", Semana de Estudios de Derecho Financiero, IX, pág. 211, nota 48, citado por I. SANCHEZ AYUSO, Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 295-296, "Existen tres momentos claves en la vida de la obligación tributaria que la doctrina francesa (...) distingue perfectamente:

- A) La realización del hecho imponible
- B) El proceso de liquidación -
- C) El proceso de cobro del impuesto (...) -

En el tercer momento, las infracciones adquieren extraordinaria analogía con el incumplimiento de las obligaciones dinerarias del Derecho privado, tanto en la hipótesis de la mora, como en la del incumplimiento total y absoluto."

Frente a esta tendencia, ya en otro lugar<sup>10</sup> señalábamos cómo el ordenamiento tributario costarricense del 95 invertía completamente el esquema expuesto, en términos que conviene recordar aquí:

“Tomando lo anterior como marco de referencia, debemos decir que la configuración típica de la infracción de pago moroso que estudiamos se aparta radicalmente, a ese respecto, del tipo de omisión de ingresos español. Esta conclusión resulta de lo dispuesto en el artículo 40 CNPT: éste dispone, como ya hemos visto, que los intereses y los **recargos** se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse conforme a las leyes respectivas o al presente Código sólo en dos supuestos, a saber, cuando haya vinculación con contravención o delito, o cuando medie litigio temerario. En los demás supuestos, los intereses y los **recargos** de tributos derivados de resoluciones administrativas se pagarán sólo después del plazo de treinta días a partir de la notificación de la resolución firme a que se refiere el párrafo segundo de dicho artículo 40 CNPT.”

“Como puede observarse, el artículo 40 contempla que los recargos-término que el propio artículo 76 CNPT utiliza al referirse a la sanción por la infracción que analizamos—son aplicables también en el caso de obligaciones ya determinadas, que no se pagan en tiempo. Más aun, es respecto de este tipo de obligaciones que la infracción de mora tiene mayor aplicación, dadas las restricciones que en la práctica representan los dos únicos supuestos en que se puede retrotraer la

---

10 Los hechos ilícitos...., cit., p.p. 276.

comisión de la infracción al momento en que debió haberse pagado el tributo, si desde entonces hubiese sido determinado correctamente."

"Podemos concluir, entonces, que nuestro legislador se ha concentrado en tutelar el procedimiento de recaudación más que el de determinación, en abierta contradicción con las opciones racionales que recomienda la doctrina y que han acogido los sistemas tributarios maduros."

Expuesto lo anterior, diremos que el presente trabajo se concentra en las soluciones que al panorama descrito del sistema sancionador pretende aportar la nueva redacción introducida por la Ley 7900 al Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

### III. Los Lineamientos Básicos de la Reforma

Puede decirse que, desde su redacción inicial<sup>11</sup>, el Proyecto planteaba una aceptable corrección de los principales defectos que traía la legislación recién derogada.

Antes de repasar estos elementos de corrección, es importante señalar que la nueva Ley no altera una premisa general presente en la legislación anterior y que, creo, fue un mérito de ésta y de su interpretación por la Sala Constitucional desde la sentencia 3929-95, que resolvió la consulta de constitucionalidad entonces planteada en relación con el proyecto de Ley de Justicia Tributaria. Se trata del criterio de que las infracciones y sanciones administrativas, por ser una manifestación del poder PUNITIVO del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal, si bien con algunos matices.<sup>12</sup> La confirmación de este criterio en la nueva legislación plantea la necesidad de revisar los problemas que en la aplicación a los casos concretos arrojó la aplicación del sistema sancio-

---

11 Publicado en La Gaceta N° 57, de 23 de marzo de 1999.

12 Sobre este tema puede consultarse el desarrollo que he tenido la ocasión de presentar en Los hechos ilícitos tributarios en el Derecho Costarricense, Centro de Estudios Tributarios-Mundo Gráfico, San José, 1997, Capítulos I y II.