

## **CAPITULO I**

### **1-1 INTRODUCCIÓN.**

El objeto de la presente investigación consiste en la demostración práctica del potencial tributario que significa para la Administración Tributaria, el instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio en la lucha contra el fraude fiscal. Para ello, se instrumentaliza, en primer plano, el diseño de un subsistema informático compatible con el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria (SIAT) que permita captar y procesar aquella información de trascendencia tributaria, apropiada para establecer la posible existencia de incrementos patrimoniales. Una vez implantado el subsistema permitirá a la Administración Tributaria contar con una base de datos con la información requerida a empresas especializadas en la venta de propiedades y automotores, obligadas a presentar la información por medio de declaraciones informativas de suministro periódico. El producto final permite identificar no sólo a los sujetos propietarios - sean personas físicas o jurídicas- sino también, las características y los valores de los bienes adquiridos en un determinado período fiscal y en forma simultánea, contrastar esos valores con las rentas declaradas por los sujetos pasivos titulares de los bienes. De esta manera, se pueden determinar incrementos patrimoniales en manos de sujetos pasivos en condición de inexactos, omisos u ocultos en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias.

Los propósitos implícitos en líneas anteriores, permiten colegir que el perfil de esta investigación es de tipo exploratoria y descriptiva, con característica esencialmente cuantitativa.

Se resaltan dos conclusiones de esta investigación. La primera, que existe un grupo de sujetos pasivos con sobrado poder económico, revelado por las adquisiciones de vehículos o propiedades, con valores de trascendencia tributaria. La segunda, que dicho grupo no es objeto de riesgo tributario, pues la Administración Tributaria no cuenta con programas de fiscalización para investigar el origen de las rentas que causan los incrementos patrimoniales.

El desarrollo de esta investigación se estructura en seis capítulos. El primer capítulo, contiene la introducción sobre el tema a investigar, además de la justificación de la utilidad práctica, su interés y la actualidad del tema radica en la necesidad de regularizar la existencia de incrementos patrimoniales cuando carezcan de justificación por el sujeto pasivo responsable; planteamiento del problema con la demostración cuantitativa de su existencia real; la formulación del problema a investigar y la sistematización del mismo, subdividido en una serie de problemas derivados, matrices de diseño de investigación y operacionalización de las variables. El segundo capítulo contiene el marco teórico, que recoge en forma sistemática la teoría que sustenta la presunción de los incrementos no justificados de patrimonio. En el tercer capítulo, se plantea el marco metodológico, integrado por dos tipos de investigación, sujetos y las fuentes de información, tipo de muestreo escogido, instrumentos

de recolección de datos y el alcance y limitaciones a que está sometido el estudio. En el cuarto capítulo se desarrolla el diagnóstico de la situación actual y su análisis crítico. En el capítulo quinto se inserta la propuesta, compuesta de un subsistema informático con visión de todas las pantallas que lo conforman y el análisis e interpretación de los resultados en que se sustenta el potencial del instituto jurídico objeto del estudio. En el capítulo sexto se puntualizan las conclusiones resultantes del estudio realizado y las recomendaciones correspondientes.

## **1-2 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.**

La Administración Tributaria de Costa Rica está obligada al cumplimiento de las responsabilidades que le han sido encomendadas con base en principios constitucionales que rigen la materia tributaria, tales como los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscación. Considerando la importancia para esta investigación, el principio de igualdad asume un papel preponderante, dada la obligación que le corresponde a la Administración de fiscalizar que todos los ciudadanos cumplan con lo establecido en el artículo 18 de nuestra Constitución Política, que dispone: “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”. Entendida esta obligación en términos generales involucra a los extranjeros que residen en nuestro país.

Precisamente, para alcanzar este mandato, la Administración debe hacer un gran esfuerzo por combatir el fraude fiscal; no resulta justo que la carga tributaria recaiga sobre los ciudadanos cumplidores de sus obligaciones para con la Patria o sobre aquellos que tienen menos posibilidad de evadir el pago de los tributos, mientras que los evasores disfrutan de los bienes públicos, sin cumplir la responsabilidad constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Con este propósito, nuestro legislador ha dotado a la Administración Tributaria de una serie de facultades para determinar la correcta obligación tributaria de los contribuyentes, cuando no hayan cumplido el deber formal de presentar la declaración en la que se establece la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo o cumplida tal obligación, sea objetada por la Administración por resultar falsa, ilegal e incompleta.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contempla dos formas para determinar la obligación tributaria, la primera, conceptuada como tesis general sobre base cierta, modernamente identificada por la doctrina, principalmente española, como estimación directa, que se le acredita la mejor forma de medir la magnitud de la base imponible. Se nutre de las propias declaraciones del contribuyente, de otros documentos, tales como, libros contables, facturas de ingreso y en general de los comprobantes de los costos y sus deducciones.

Cuando a la Administración no le fuese posible determinar la obligación tributaria sobre base cierta, el mencionado Código, prevé la utilización de la base presunta, conocida también, como estimación indirecta. En ella se recurre a la vía indirecta para determinar los ingresos, costos, deducciones y la base

imponible. Es subsidiaria, es decir, su aplicación depende de condiciones como la ausencia de libros contables, el incumplimiento en la presentación de los documentos justificantes de las operaciones comerciales o cuando la contabilidad sea calificada por la Administración Tributaria de irregular o defectuosa.

A pesar de las facultades referidas anteriormente, la experiencia tributaria revela que en algunas formas de fraude fiscal materializado por el uso de doble contabilidad, operaciones de compra y venta sin respaldo de la factura comercial, actividad realizada con la complicidad del comprador y otras formas elusivas que se realizan, recurriendo a la ingeniería financiera con el propósito de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, maniobras que dan como resultado una difícil demostración de la renta mantenida en opacidad. En un afán de luchar contra el fraude fiscal, la Administraciones Tributaria, cuenta también, con facultades que le permiten sancionar en vía administrativa a los contribuyentes que por negligencia determinen una cuota tributaria inexacta o presentar la denuncia ante el Ministerio Público cuando se considere que el sujeto pasivo ha incurrido en una conducta dolosa. No se puede dejar de mencionar, que también a título compensatorio, el incumplimiento está sujeto al reconocimiento de intereses. En suma, el sistema tributario debe irradiar la conveniencia de cumplir voluntariamente y con la mayor exactitud posible, pues de lo contrario, el riesgo por incumplir que asume el sujeto pasivo le puede ocasionar el pago de cargas financieras muy onerosas y hasta ocasionar la sanción de prisión.

No obstante las facultades antes expuestas, sólo basta una mirada a los medios de información, entrar de compras en la mayoría de los establecimientos comerciales o a través de los resultados difundidos por investigaciones realizadas por organismos como la Contraloría General de la República, para confirmar la gran evasión fiscal que impera en el país. Dichas rentas se ocultan a la Administración Tributaria, resultando tarea sumamente difícil el comprobar este fraude a no ser cuando se adquieran bienes.

Por las razones comentadas, el legislador tributario ha puesto a disposición de la Administración otro mecanismo de orden residual o de cierre, conocido como el método de los incrementos no justificados de patrimonio, identificado hoy en día por la legislación española - como ganancias patrimoniales no justificadas - que precisamente llega a subsanar la insuficiencia de los métodos de estimación directa o indirecta en el sometimiento a tributación de aquellas rentas mantenidas en estado de opacidad, cuando ocurre la metamorfosis de los dineros opacados a la Administración Tributaria, es decir se vuelven tangibles, a través de la adquisición de bienes, derechos o de incorporación al capital de trabajo de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

En Costa Rica con la vigencia de la Ley N° 7092 a partir de la reforma tributaria del año 1988, se dotó a la Administración Tributaria del mecanismo de los

incrementos no justificados de patrimonio, incorporado al artículo N° 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que textualmente dice:

También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley, de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para estos efectos no se considera como incremento del patrimonio la repatriación de capitales.

A pesar que el legislador dota a la Administración de este instituto jurídico en el año 1988, su aplicación se remonta al año 1997 como resultado de la recomendación dada por el consultor español, Peña (1977) que en su informe de mayo de 1997 indica:

Hasta ahora este posible componente de la renta no ha sido prácticamente utilizado para practicar determinaciones por los servicios de auditoría, lo cual se explica tanto por las normas que regulan su reciente entrada en vigor como, la inexistencia de información patrimonial suficiente sobre los contribuyentes. Ahora bien, creemos que

en el futuro esta figura deberá adquirir mucho protagonismo e incluso debe provocar un nuevo enfoque de las auditorias integrales sobre todo cuando no exista una información completa sobre los flujos de ingresos y gastos reales del contribuyente. Para ello será requisito imprescindible disponer de información patrimonial. (p 10)

Se admite que este instituto jurídico se ha aplicado entre los años de 1997 al 2004 y si bien se debe reconocer que sus efectos determinativos están activos, los resultados reales se pueden calificar de escasos, es decir, no ha alcanzado el protagonismo ni tampoco ha provocado un nuevo enfoque en las auditorias integrales como se hubiese esperado. Las determinaciones tributarias en las que ha mediado este instrumento, son el resultado de una actividad fiscalizadora casuística, gracias a la acuciosidad de los funcionarios de las Áreas de Fiscalización, pues es notoria la ausencia de un programa informático que aporte un producto específico sobre la existencia de incrementos patrimoniales; tal situación es el motivo de la ausencia de programas específicos en el control de incrementos patrimoniales en los planes de fiscalización de la Administración, desde 1988 a la fecha. Aspecto difícil de comprender si se considera que del análisis de treinta y tres fallos dictados por el Tribunal Fiscal Administrativo, localizados en el Digesto Tributario, solamente, en tres se ha revocado la resolución determinativa, lo que significa un porcentaje de éxito del 91%, es decir, en treinta fallos los resultados han sido favorables a las pretensiones de la Administración Tributaria, entre ellos, se destaca el número 93-P-2001, con una determinación de cuota tributaria

superior a los doscientos millones de colones. El Tribunal Contencioso Administrativo, sección segunda, II Circuito Judicial, de San José, ha conocido asuntos referentes al instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio y ha emitido las resoluciones números 164-2003 y 191-2004 con declaratorias de improcedencia de las demandas planteadas, lo que garantiza, en buena parte, la solidez jurídica de este instituto.

Los motivos expuestos promueven la presente investigación que resulta de utilidad tanto para la disciplina tributaria en una concepción general, como específica, para el aumento del conocimiento de los funcionarios de la Administración Tributaria y público en general sobre esta presunción tributaria y demostrar con resultados que con la alianza del subsistema informático y el instituto jurídico del incremento no justificado de patrimonio, se dota a la Administración Tributaria de un instrumento que le permita incorporar, en forma sostenida, un programa específico de incrementos patrimoniales derivado, en una primera etapa, de la adquisición o tenencia de bienes (propiedades y automotores) con trascendencia tributaria, con el propósito de someter a tributación las rentas mantenidas en estado de opacidad y marcar mayor presencia tributaria ante sujetos pasivos de alta capacidad contributiva.

### **1-3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

La escasa actividad de la Administración Tributaria en la aplicación de los incrementos no justificados de patrimonio puede comprobarse en el análisis de

los resultados, provenientes de dos fuentes de información. La primera, se refiere al número de fallos emitidos por el Tribunal Fiscal Administrativo y localizados en el Digesto Tributario sobre el tema de los incrementos no justificados de patrimonio. Es importante, nuevamente, indicar que desde 1988 en que este instrumento jurídico fue incorporado por el legislador en la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta hasta el año 1996, las Áreas de Fiscalización no realizaron actuaciones con aplicación de los incrementos no justificados de patrimonio. Por esta razón, la actividad del Tribunal antes citado, se remonta al año de 2001 y siguientes.

En los cuadros que a continuación se insertan, se concreta la actividad desarrollada por dicho Tribunal:

### **CUADRO N° 1**

#### **FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.**

#### **AÑO 2001**

<b>NÚMERO DEL FALLO</b>	<b>RESULTADO</b>	<b>CUOTA TRIBUTARIA</b>
1- 16-2001	CONFIRMADO	¢ 800.000.00
2- 93-P-2001	CONFIRMADO	248.400.000.00
3- 95-2001	CONFIRMADO	52.000.000.00
4- 198-2001	CONFIRMADO	3.200.000.00
5- 214-2001	CONFIRMADO	10.600.000.00
6- 231-2001	CONFIRMADO	1.100.000.00
7- 233-P-2001	REVOCADO	(2.500.000.00)
8- 240-P-2001	CONFIRMADO	14.300.000.00
9- 263-P-2001	CONFIRMADO	21.900.000.00
<b>TOTAL</b>		¢ 354.800.000.00

Fuente: Digesto Tributario, consulta Incrementos no justificados de patrimonio.

La cuota tributaria sometida a controversia ante el Tribunal Fiscal Administrativo alcanza la magnitud de ¢354.800.000.00, de la cual solamente se revocó el 0.7%.

## CUADRO N° 2

### FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.

#### AÑO 2002

NÚMERO DEL FALLO	RESULTADO	CUOTA TRIBUTARIA
1- 132-P-2002	CONFIRMADO	¢ 6.900.000.00
2- 157-2002	REVOCADO	(45.900.000.00)
3- 166-2002	CONFIRMADO	3.000.000.00
4- 204-2002	CONFIRMADO	1.700.000.00
5- 210-2002	CONFIRMADO	900.000.00
6- 239-P-2002	CONFIRMADO	100.100.000.00
7- 249-P-2002	CONFIRMADO	44.800.000.00
8- 260-2002	CONFIRMADO	5.000.000.00
9- 266-2002	REVOCADO	(30.300.000.00)
10- 413-2002	CONFIRMADO	14.500.000.00
11- 463-P-2002	CONFIRMADO	33.700.000.00
TOTAL		¢ 286.800.000.00

Fuente: Digesto Tributario, consulta Incrementos no justificados de patrimonio.

La magnitud de la cuota tributaria sometida a controversia ante el Tribunal Fiscal Administrativo, corresponde a ¢286.800.000.00, de la cual el 26% no se confirmó.

### CUADRO N° 3

#### FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.

#### AÑO 2003

NÚMERO DEL FALLO	RESULTADO	CUOTA TRIBUTARIA
1.- 20-P-2003	CONFIRMADO	¢ 13.200.000.00
2.- 51-P-2003	CONFIRMADO	4.300.000.00
3.- 69-2003	CONFIRMADO	6.400.000.00
4.- 99-P-2003	CONFIRMADO	6.000.000.00
5.- 104-P-2003	CONFIRMADO	2.000.000.00
6.- 117-P-2003	CONFIRMADO	5.400.000.00
7.- 176-P-2003	CONFIRMADO	77.300.000.00
8.- 216-P-2003	CONFIRMADO	500.000.00
9.- 291-2003	CONFIRMADO	8.400.000.00
TOTAL		¢ 123.500.000.00

Fuente: Digesto Tributario, consulta Incrementos no justificados de patrimonio.

En este año los fallos del Tribunal Fiscal Administrativos confirman en un 100% las resoluciones determinativas que fueron apeladas ante dicho Tribunal.

## CUADRO N° 4

### FALLOS EMITIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.

**AÑO 2004**

NÚMERO DEL FALLO	RESULTADO	CUOTA TRIBUTARIA
1-11-2004	CONFIRMADO	¢ 9.300.000.00
2-62-2004	CONFIRMADO	5.800.000.00
3-95-2004	CONFIRMADO	10.600.000.00
4-108-2004	CONFIRMADO	8.300.000.00
TOTAL		¢ 34.000.000.00

Fuente: Digesto Tributario, consulta Incrementos no justificados de patrimonio.

Los cuatro fallos emitidos durante el año 2004 confirman las resoluciones determinativas que fueron apeladas ante este Tribunal.

Se desprende, del análisis de los fallos antes referidos, que los resultados han sido ampliamente favorables a los intereses de la Hacienda Pública, de treinta y tres fallos consultados, solamente en tres de ellos fueron revocadas las resoluciones determinativas, es decir el 9%, con una determinación tributaria de setecientos noventa y nueve millones cien mil colones (¢799.100.000.00). Sin embargo, 16 casos corresponden a pasivos inexistentes, 12 casos por aportes de socios y solamente 5 se refieren a adquisición de activos.

La segunda fuente de información explorada, consiste en una consulta a los gerentes y coordinadores de las Áreas de Fiscalización de la Administración Tributaria, sobre las actuaciones fiscalizadoras con aplicación de los incrementos no justificados de patrimonio, durante el año 2003 y en el

transcurso del año 2004. En el cuadro que seguidamente se inserta se muestran los resultados obtenidos.

**CUADRO N° 5**  
**NUMERO DE ACTUACIONES FISCALIZADORAS CON APLICACIÓN DE**  
**INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO**  
**AÑOS 2003 Y 2004**

<b>ADMINISTRACIÓN</b>	<b>PLAN -2003</b>	<b>PLAN-2004</b>
GRANDES CONTRIBUYENTES	NO APORTO DATOS	NO APORTO DATOS
SAN JOSE	2	1
ALAJUELA	1	0
CARTAGO	2	1
HEREDIA	0	0
PUNTARENAS	0	0
LIMON	0	0
GUANACASTE	1	0
ZONA NORTE	1	1
ZONA SUR	1	2
<b>TOTALES</b>	<b>8</b>	<b>5</b>

Los resultados obtenidos revelan que dicho instituto está siendo utilizado por la Administración en grado exiguo. Consecuentemente, es de capital

importancia mostrar el potencial tributario que en la actualidad puede representar para el Fisco el instituto en referencia, tal hecho se establece con un examen somero de la sección de avisos económicos del periódico La Nación, durante los días comprendidos del 6 al 16 de octubre de 2004, referente a la oferta de casas de habitación y condominios con valores iguales o superiores a cien mil dólares que al tipo de cambio para esos días nos reporta un promedio de ¢448.51, equivalente a la suma de ¢44.851.000.00 por unidad habitacional.

En los cuadros siguientes se muestran los resultados obtenidos:

**CUADRO N° 6**  
**OFERTA DE CASAS DE HABITACION.**  
**DEL 6 AL 16 DE OCTUBRE DE 2004**

<b>LOCALIDAD</b>	<b>UNIDADES OFRECIDAS</b>	<b>MONTO TOTAL</b>
ESCAZU	27	\$5.647.000.00
BELEN	16	3.153.000.00
CANTONES DE HEREDIA	13	2.700.000.00
CURRIDABAT	8	1.660.000.00
SANTA ANA	5	765.000.00
OTRAS LOCALIDADES	32	6.108.000.00
<b>TOTALES</b>	<b>101</b>	<b>\$20.033.000.00</b>

Fuente: Avisos Económicos La Nación.

La oferta de casas de habitación alcanzó la suma de \$ 20.033.000.00 (Veinte millones treinta y tres mil dólares) a un tipo de cambio promedio de ¢448.51, equivale a la importante suma de ¢8.985.000.830.00 (Ocho mil novecientos ochenta y cinco millones ochocientos treinta colones)

A continuación se presenta la oferta de condominios, para los días antes indicados:

**CUADRO N° 7**  
**OFERTA DE CONDOMINIOS.**  
**DEL 6 AL 16 DE OCTUBRE DE 2004**

<b>LOCALIDAD</b>	<b>UNIDADES OFRECIDAS</b>	<b>MONTO TOTAL</b>
ESCAZU	26	\$4.086.000.00
CURRIDABAT	4	794.000.00
OTRAS LOCALIDADES	8	1.026.000.00
TOTALES	38	\$5.906.000.00

Fuente: Avisos Económicos La Nación.

A efecto de obtener un resultado consolidado de la oferta de ambos bienes, se presenta el cuadro siguiente:

**CUADRO N° 8****CONSOLIDACION DE LA OFERTA DE CASAS Y CONDOMINIOS.**

<b>BIENES OFRECIDOS</b>	<b>UNIDADES</b>	<b>MONTO TOTAL</b>
OFERTA DE CASAS	101	\$20.033.000.00
OFERTA CONDOMINIOS	38	5.906.000.00
<b>TOTALES</b>	<b>139</b>	<b>\$25.939.000.00</b>

Convertida la suma de \$25.939.000.00 a moneda nacional, con un tipo de cambio promedio, de ¢448.51, obtenemos la importante suma de ¢11.633.900.890.00 (Once mil seiscientos treinta y tres millones novecientos mil ochocientos noventa colones) Esta cantidad sin duda representa un importante banco de riqueza que constituye una potencial fuente generadora de impuesto sobre la renta, determinable por medio del instituto jurídico de los incrementos patrimoniales, en la proporción que el adquirente de esos bienes no justifique el origen de las rentas que permitieron realizar la transacción.

En cuanto a la oferta de automotores la información suministrada por la sección de avisos económicos de La Nación resulta omisa, pues el oferente no exterioriza el valor del vehículo; sin embargo, alguna información fue posible obtener, de todas maneras para la investigación lo importante es plasmar la existencia de una importante bolsa de riqueza.

Seguidamente se ofrece una muestra de los valores de vehículos clasificados como de lujo.

**CUADRO N° 9**  
**OFERTA DE VEHICULOS.**  
**OCTUBRE Y NOVIEMBRE 2004**

<b>MARCA</b>	<b>MODELO</b>	<b>VALOR-DOLARES</b>
MERCEDES BENZ	ML320/270 02	45.000.00
MERCEDES BENZ	S430 99	52.500.00
MERCEDES BENZ	S320 2000	47.500.00
MERCEDES BENZ	G500L	62.500.00
RANGE ROVER	2000	45.000.00
TOYOTA LAND CRUISER	2000	45.000.00
PORCHE	911CARRERA	115.000.00
PORCHE	BOXTER	75.000.00

Fuente La Nación de fechas 8 de octubre y 5 de noviembre de 2004.

En moneda nacional los valores de esos vehículos oscilan entre los veinte y los cincuenta millones de colones, sumas que sin duda son de trascendencia tributaria.

No se puede dejar de mencionar, que en un futuro, el control tributario que ejerza la Administración a los grupos de contribuyentes objeto en esta

investigación, sea traslado a otros grupos con similar poder económico y que resulten, también, omisos, ocultos o inexactos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Al controlar a estos sujetos pasivos por medio del instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, la Administración aumenta el cumplimiento del principio constitucional de igualdad.

A pesar de los bancos de riqueza expuestos, la Administración no ha incorporado en los planes de fiscalización, desde 1988, fecha en que se incorporó a la legislación tributaria el instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio hasta el año 2004, un programa específico de este instituto, tendente a gravar las rentas ocultas exteriorizadas en la adquisición de automotores y propiedades. En otras palabras, los sujetos pasivos que adquieren automotores y propiedades no han sido objeto de fiscalización, consecuentemente, se puede inferir que el riesgo tributario ha sido nulo en este grupo de sujetos pasivos, situación que se espera revertir con los resultados de la presente investigación.

### **1-3-1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.**

Con el instituto jurídico de los incrementos injustificados de patrimonio, se pretende someter a tributación aquellas rentas que se han mantenido en estado de opacidad ante la Administración Tributaria, considerando su carácter

finalista, pero efectivo, que conduce al planteamiento del siguiente problema para su investigación.

¿Cómo potenciar la aplicación del instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, para que constituya una herramienta de control tributario, sobre sujetos pasivos adquirentes de propiedades y automotores, con valores incoherentes con las rentas declaradas?

### **1-3-2 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.**

Con el propósito de lograr un mejor enfoque del problema principal a investigar, se hace necesario descomponerlo en sub-problemas que se indican a continuación:

¿Cómo desarrollar un subsistema informático de incrementos patrimoniales en el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria, SIAT, que permita contrastar las magnitudes invertidas en la adquisición de los vehículos, propiedades o de ambos bienes con las rentas declaradas?

¿Cuál es la insuficiencia de instrumentos jurídicos que impiden la aplicación del instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio?

¿Cuál es la falta de instrumentos tecnológicos informáticos que imposibilita a la Administración Tributaria, contar con una base de datos específica de propietarios, características y valores de vehículos y propiedades?

¿Cuáles son las fuentes de información que pueden abastecer la base de datos antes indicada?

¿Cómo evidenciar el potencial del instituto de los incrementos injustificados de patrimonio en la regularización de rentas ocultas?

### 1-3-3 MATRIZ BASICA DE DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.

TEMA	PROBLEMA	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIFICOS
Incrementos no justificados de patrimonio, institución jurídica de control del fraude fiscal.	¿Cómo potenciar la aplicación del instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, para que constituya una herramienta de control tributario, sobre sujetos adquirentes de propiedades y vehículos, con valores incoherentes con las rentas declaradas?	<p><b>1- OBJETIVO DE DIAGNÓSTICO.</b></p> <p>Identificar los factores que limitan a la Administración Tributaria de Costa Rica, la aplicación de la institución jurídica de los incrementos no justificados de patrimonio.</p>	<p>1.-Mostrar la ausencia de instrumentos jurídicos que impidan el requerimiento de información sobre la adquisición de vehículos y propiedades.</p> <p>2.-Señalar la insuficiencia de tecnología informática, para el registro de datos sobre la adquisición de vehículos y propiedades.</p> <p>3.-Describir las fuentes de información para abastecer la base de datos, sobre propietarios, características y valores de vehículos y propiedades.</p>

TEMA	PROBLEMA	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIFICOS
		<p><b>2 OBJETIVOS DE PROPUESTA.</b></p> <p>A.-Diseñar un subsistema informático en el SIAT que concentre la información sobre vehículos, propiedades y sus propietarios.</p> <p>B.- Probar que el instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, representa una herramienta útil en el control del fraude fiscal.</p>	<p>1.-Realizar los instrumentos jurídicos de recolección de datos para abastecer el subsistema.</p> <p>2.- Efectuar las pantallas del subsistema del SIAT.</p> <p>1.-Comparar los valores de los vehículos y propiedades adquiridos con las rentas declaradas.</p> <p>2.-Identificar a los sujetos pasivos, inexactos, omisos u ocultos.</p> <p>3.-Estimar la cuota tributaria no ingresada.</p>

### 1-3-4 MATRIZ DE OPERACIONALIZACION DE VARIABLES.

VARIABLES	DEFINICION CONCEPTUAL	DEFINICION OPERACIONAL	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS
1.- Ausencia de instrumentos jurídicos.	Inexistencia de instrumentos jurídicos que regulen la obligación tributaria de informar y modo de presentación de la información específica de adquisición de vehículos o propiedades, que evidencian la existencia de incrementos patrimoniales.	Dictar la resolución administrativa que establece los sujetos obligados, requisitos de presentación de la información y plazos de cumplimiento. Su presentación se realiza por medio de la declaración informativa respectiva.	Cantidad de declaraciones informativas sobre adquisición de vehículos y propiedades, presentadas a la Administración Tributaria.	Declaraciones informativas sobre adquisición de vehículos y bienes inmuebles
2-Insuficiencia de tecnología informática.	Ausencia de un subsistema informático en el SIIAT, específico para elementos que evidencian la existencia de incrementos patrimoniales.	Subsistema en el SIIAT utilizado para la recolección, almacenamiento, procesamiento y difusión del producto final.	2.- Cantidad de registros incorporados en el subsistema de incrementos patrimoniales.	Declaraciones informativas sobre adquisición de vehículos y propiedades.
3-Fuentes de información sobre operaciones de compra y venta de vehículos y propiedades.	Sujetos obligados a informar sobre la adquisición de vehículos o propiedades.	Presentación de la declaración informativa con todos los datos requeridos en la resolución dictada por la Administración Tributaria.	Cantidad de sujetos pasivos censados como adquirentes de vehículos o propiedades.	Información proporcionada por el subsistema de incrementos patrimoniales del SIIAT.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO.**

#### **2.1.- CONCEPTO DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO.**

Jiménez (1996) evoca que la figura jurídica del incremento no justificado de patrimonio se produce como consecuencia de la adquisición, a título oneroso, de elementos patrimoniales (bienes o derechos) no corresponden con la renta declarada por el sujeto pasivo. Se adiciona la condición de injustificado como requisito esencial para ser integrado a la base imponible.

#### **2.2.-NECESIDAD DEL INSTITUTO JURIDICO DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO.**

Jiménez (1996) sostiene que constantemente se escucha que el mundo en donde habitamos no es perfecto y en materia de tributos, esta imperfección se acentúa aún más. Los contribuyentes declaran aquellas rentas que presumen tiene conocimiento la Administración Tributaria. Para lograr el propósito de mantener las rentas ocultas, los malos contribuyentes, evasores, se valen de irregularidades en la contabilidad; estimulados por la participación de proveedores y clientes cómplices que también entran en el juego de la opacidad de las rentas.

Hace referencia este autor, a que las rentas ocultas también tienen su propio infortunio, que se inicia en el momento de su percepción, obligando a su titular a tomar una riesgosa decisión, de mantenerlo en estado de opacidad o invertirlo y esperar un rédito o adquirir bienes para su satisfacción personal. Su incursión en el mercado de bienes y servicios, en la sociedad actual, hace que las operaciones comerciales o financieras no pueden refugiarse en los derechos de intimidad. La evidencia de la existencia de rentas que han burlado la tributación, surge con la adquisición de viviendas, automóviles, viajes turísticos, fincas de recreo, títulos de capital.

## **2.3 PRESUNCIÓN REFERENTE AL ASPECTO MATERIAL Y TEMPORAL.**

El incremento patrimonial no justificado es un instituto de orden complejo, el cual está compuesto de dos presunciones del orden material y temporal.

### **2.3.1 PRESUNCIÓN CONCERNIENTE AL HECHO MATERIAL.**

El supuesto se ampara en el hecho que cuando se demuestra la existencia de un hecho conocido se presume la ocurrencia de otro hecho. Siguiendo la forma clásica de las presunciones, Alonso (2000) se refiere al hecho conocido o indicio y al hecho presunto en los siguientes términos:

El hecho conocido o indicio es la posesión de unos bienes o derechos por parte del sujeto pasivo y su tenencia, declaración o adquisición no

corresponde con la renta declarada. El hecho presunto a deducir es que hay una renta pretérita no sometida a tributación y que ha terminado de materializarse en un elemento patrimonial. (p. 16-17)

### **2.3.2 PRESUNCIÓN RELATIVA AL HECHO TEMPORAL.**

El incremento no justificado de patrimonio se somete a tributación en el período en que la Administración Tributaria lo descubra. El hecho conocido debe consignar la existencia de una renta en opacidad y el hecho consecuencia o presunto, Alonso (2000) lo define como aquella “renta que se generó en el período impositivo al que corresponde, en términos temporales, el elemento patrimonial”. (p.17)

La esencia de la presunción, en consecuencia, gravita en acreditar la concurrencia del hecho cierto o base e inferir el presunto o consecuencia que será en definitiva, más fácil de demostrar que la existencia real de rentas ocultas.

### **2.4 PRESUNCIÓN IURIS TANTUM.**

Manifiesta Simón (1997) que los incrementos no justificados de patrimonio, constituyen una presunción “iuris tantum”, que exime a la administración de la penosa demostración de la existencia real de las rentas ocultas. El favorecido con la presunción se limita a acreditar la existencia del hecho conocido, es decir, la existencia de un elemento patrimonial y la parte afectada, deberá demostrar que el

hecho que se presume no se produjo. Para Alonso (2000) "...los hechos reales pueden no coincidir con el resultado del método presuntivo aplicado, el legislador permite la prueba de que la presunción conduce a una conclusión errónea. (pág 17)

Además, Alonso (2000) se refiere a este tema en los siguientes términos:

Estamos ante una presunción iuris tantum en la que cabe la aportación por parte del sujeto pasivo de una prueba en contrario, y que puede versar sobre la incerteza de cualquiera de los elementos manejados. Cuestiones, en fin, que pueden afectar, por ejemplo, a la titularidad de los elementos patrimoniales; a la justificación de que las rentas invertidas en su adquisición ya estuvieron sometidas a gravamen; a la demostración de su no sujeción o exención; o bien, a su carácter prescrito de la obligación. (p.17)

## **2.5 PRESCRIPCION.**

Establecido el hecho cierto o conocido se debe indagar a cerca del período o períodos impositivos en que fueron producidas las rentas ocultas y el efecto de la prescripción en la extinción de la obligación tributaria.

Pont (1992) indica que: "Las ocultaciones patrimoniales y las rentas no declaradas constituyen una porción de la base imponible, pero con el límite temporal de la

prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria”.  
(p.123)

## **2.6 METODO FINALISTA O DE CIERRE.**

En el procedimiento determinativo de la obligación tributaria, tendrá carácter previo la estimación directa o indirecta y sólo cuando el resultado sea infructuoso en cuanto a su origen, actuará como regla finalista o de cierre la presunción del incremento no justificado de patrimonio.

El autor Chico de la Cámara (1999), es del criterio que el incremento no justificado de patrimonio constituye una institución jurídica especial de cierre impositivo, que trata de evitar que ciertas rentas ocultas a la Administración Tributaria, escapen a la tributación por desconocimiento de su verdadera esencia fiscal. Este tipo de presunción, constituye una herramienta jurídica a la que recurre la Administración Tributaria, para defender a la Hacienda Pública contra el Fraude.

Eseverri (1995) sostiene que: “Los incrementos no justificados de patrimonio cumplen una función de cierre para permitir el gravamen de aquellas rentas cuyo origen escapa del conocimiento de la Administración” (p.75)

## **2.7 INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO ES UNA PRESUNCIÓN DE RENTA NO UN TIPO DE RENTA.**

Simón (1997), comenta que para Serrera Contreras, se presenta la siguiente realidad:

Aunque la ley lo califica expresamente como incremento de patrimonio “con la adición del calificativo de “injustificado”, en realidad no creemos que ésa sea la naturaleza de este hecho gravable. La adquisición de un bien, lo que supone unas disponibilidades líquidas (una financiación, dice la Ley), puede poner de manifiesto unas rentas o ingresos anteriores que habían permanecido ocultas para el Fisco (pág 42).

Este autor con respecto a la presunción relativa o iuris tantum, manifiesta lo que se expresa a continuación:

Las presunciones relativas constituyen un mero mecanismo probatorio: al admitir prueba en contrario no delimitan el presupuesto de hecho del tributo, sino que orientan el procedimiento administrativo de liquidación y – en su caso- el proceso contencioso (pág 43).

Por su parte, manifiesta Torrealba (1999) sobre este tema, lo siguiente:

Queda claro, entonces, que el artículo 5 no amplía el concepto de renta del artículo 1, añadiéndole nuevos elementos constitutivos de renta. Simplemente establece una presunción de que un incremento de patrimonio no justificado en las rentas declaradas se obtuvo con rentas de las del artículo 1, esto es, gravables, que **SE HAN MANTENIDO OCULTAS A LA ADMINISTRACION.** (p.2)

De lo expuesto se concluye que el instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio no aumenta, en consecuencia, el ámbito de renta,

simplemente, en la mayoría de las legislaciones que lo han adoptado, se configura como una presunción.

## **2.8 SUPUESTOS QUE DAN LUGAR A INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO.**

Expone, Chico de la Cámara (1999) que los incrementos no justificados de patrimonio pueden tener su existencia en la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos que no guardan relación con la renta declarada por el sujeto pasivo.

Se adicionan también, como supuestos el registro de pasivos inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta o en los libros contables, la adquisición de bienes no contabilizados y los aportes de socios.

## **2.9 DEBER DE INFORMAR A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA SOBRE OPERACIONES COMERCIALES CON OTRAS PERSONAS.**

Sobre este tema nos ilustra Salto (1999) que en épocas pasadas la gestión tributaria es ejercida en su totalidad por la Administración Tributaria, recayendo en los contribuyentes, en exclusiva, el ingreso del tributo. Actualmente, la función de la Administración Tributaria ha evolucionado y se concentra en una función controladora. Para ejercer esta función, la Administración Tributaria se avoca a la obtención de información sobre las obligaciones tributarias de determinados sujetos

pasivos. Con este propósito, el legislador ha dotado a la Administración de potestades que le permite obtener la información de trascendencia tributaria de terceros.

Manifiesta Salto, sobre el tema lo siguiente

De tal manera, se ha determinado “el paso de la tradicional potestad liquidatoria de la Administración a otras potestades de control, fiscalización y sanción” (2). Por todo lo anterior, surge una nueva relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, la que se materializa en una serie de derechos, potestades y obligaciones otorgadas por la ley a unos y otros.

De tal suerte, la labor de la Administración Tributaria se ha convertido en la mayoría de ocasiones en una función controladora, vigilante del correcto funcionamiento y cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario. (pág 42)

Los autores Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo (2001) se refieren a las formas de requerir la información a los sujetos pasivos y lo indican en los siguientes términos:

A continuación se establece las dos modalidades que pueden adoptar el ejercicio de este deber. Una por suministro o con carácter general, fijada normativamente respecto de ciertos sujetos, que habrán de poner en conocimiento de la Administración la totalidad de datos u operaciones de los exigidos por la norma que tengan en su poder, normalmente con carácter

periódico y sin relación alguna con sujetos pasivos concretos o con hechos determinados que estén siendo objeto de comprobación e investigación.

La segunda modalidad del deber de información es a requerimiento individualizado de los órganos competentes, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. Se trata, pues, de un deber específico que recae sobre persona determinada y sobre hechos o datos también determinados, en respuesta a una solicitud particular que le dirige la Administración (P 380 – 381).

## **CAPITULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO.**

#### **3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.**

Se establece en el capítulo I que la Administración Tributaria no ha explotado, en forma intensiva, el instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, ni se tiene noticias de investigaciones realizadas con carácter práctico, en el ámbito nacional, ya sea, por entes públicos o centros de enseñanza superior pública o privada.

Si bien la literatura internacional, más reconocida, principalmente española que aborda el tema, lo hace desde el punto de vista de análisis jurídico, con la exposición de sentencias dictadas por la Corte Suprema de Justicia Española, extendidas a varios contextos. La experiencia nacional es muy raquítica, dado que el conocimiento doctrinario y jurisprudencial del tema se limita a la publicación de unas cuantas cuartillas en columnas de periódicos o revistas especializadas, pero, en lo referente a su aplicación práctica resulta un campo inexplorado.

Los hechos expuestos nos conducen a manifestar que esta investigación corresponde al tipo exploratorio en su primera etapa de conocimiento. Sin embargo, al entrar en la fase de análisis, tanto de los sujetos pasivos y sus posibles conductas evasivas, representadas por inexactitudes en las declaraciones del impuesto sobre la renta o como incumplidores tributarios,

sean ocultos u omisos, así como de las características de los bienes adquiridos; asume la investigación un perfil de orden descriptivo.

### **3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN.**

#### **3.2.1 SUJETOS.**

Los elementos objeto de esta investigación son aquellos sujetos pasivos que se identifiquen como adquirentes de vehículos, propiedades o de ambos elementos y cuyas rentas declaradas para el impuesto sobre la renta, no guardan correspondencia con los valores de los bienes que han pasado a su patrimonio.

#### **3.2.2 FUENTES DE INFORMACIÓN.**

La información primaria proviene del Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria y del Registro Público, que permiten establecer la identidad de los propietarios de vehículos o propiedades y demás características de los elementos patrimoniales, en referencia, tales como número de placa o número de finca, modelo, valores y detectar operaciones de financiamientos con terceros que justifiquen en todo o en parte el origen de los recursos que posibilitan la operación de transferencia de tales bienes.

Por fuentes secundarias se identifican los informes de asesores internacionales, periódicos, revistas tributarias y de promoción de vehículos o propiedades.

### **3.3 MUESTREO.**

Una vez depurada la información proporcionada por el Órgano de Normalización Técnica, para eliminar cualquier elemento que no coincida con el período fiscal 2003, se procede a la obtención de las muestras. Las que se establezcan, tienen como propósito para esta investigación elegir subconjuntos de elementos denominados sujetos pasivos y que representen a los adquirentes de vehículos o propiedades. Al estar conformado el universo o población por dos tipos de bienes, se obtiene una muestra de adquirentes de vehículos y otra para adquirentes de propiedades.

Dado que la muestra posibilita la investigación con un número reducido, pero apropiado de sujetos pasivos componentes de la población, los cuales son objeto de medición individualizada de su conducta tributaria, se hace indispensable que cada individuo de la población tenga igual oportunidad de estar representado en la muestra, por lo tanto, es de tipo probabilística con selección aleatoria, obtenida con el uso de una tabla de números al azar.

El nivel de confianza utilizado es del 95% y el error estándar del 5%, ambos porcentajes permiten obtener una muestra adecuada, representativa del universo y estable, de modo que las características observadas en la muestra se aproximen con alto grado de certeza a las del universo.

La fórmula para establecer el tamaño de la muestra es la siguiente:

$$\hat{O}^2 = (s)^2$$

$$S^2 = p(1-p)$$

$$n' = S^2 / \hat{O}^2$$

$$n = n' / (1 + n' / N)$$

### **3.4 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS.**

El instrumento de recolección de datos, empleado en esta investigación consiste en un requerimiento al Órgano de Normalización Técnica para obtener un listado de registros o inventario de propietarios de vehículos y propiedades que se encuentran en la base de datos del Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria. No se trata de una simple recolección de información en forma organizada, sino de un inventario de datos que fundamente la medición de las características tributarias de los sujetos pasivos, en cuanto a la justificación de las rentas por medio de los ingresos declarados y destinados a la adquisición de vehículos o propiedades o de establecer la posible existencia de rentas no declaradas a la Administración Tributaria.

### **3.5 ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.**

#### **3.5.1 ALCANCES.**

1.- Diseñar un subsistema de información compatible con el Sistema de Información Integral de la Administración Tributaria, capaz de capturar, procesar y suministrar datos sobre los adquirentes de vehículos, propiedades o de ambos elementos en un determinado período fiscal, de modo que permita la selección computadorizada de los sujetos pasivos que resulten inexactos, omisos u ocultos.

2.- Implementar los instrumentos jurídicos (resolución administrativa y declaración informativa) que hagan factible la recolección de datos referentes a la adquisición de vehículos y propiedades.

3.- La investigación debe evidenciar el potencial del instituto jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, para someter a tributación rentas mantenidas en estado de opacidad, a través de la adquisición de vehículos o propiedades con valores de trascendencia tributaria.

4.- Los resultados de esta investigación le brindan la oportunidad a la Administración Tributaria de aumentar el control tributario, sobre un grupo de sujetos pasivos de amplia capacidad contributiva, pero con característica de incumplidores tributarios.

### 3.5.2 LIMITACIONES.

1.- La principal limitación a la que está sujeta esta investigación, consiste en la imposibilidad legal de efectuar entrevistas o aplicar cuestionarios a los sujetos pasivos que resulten seleccionados, para obtener información sobre el origen de las rentas destinadas a la adquisición de vehículos, propiedades o de ambos bienes, con valores que resulten incoherentes con las rentas declaradas para efectos del impuesto sobre la renta.

Esta restricción resulta insuperable, dado que el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece:

Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones en las declaraciones.

Por lo tanto, solamente es posible una entrevista con un sujeto pasivo sobre aspectos de índole tributario, cuando el funcionario de la Administración Tributaria esté legitimado para ejecutar una actuación fiscalizadora, debidamente programada, lo que excluye una entrevista para cualquier otro propósito.

2.- En cuanto a los adquirentes de propiedades, la investigación se limita a zonas de alta plusvalía de los cantones de Escazú y Santa Ana. Se excluye cualquier transacción inferior a los cien mil dólares, moneda americana, equivalentes a cuarenta y cinco millones de colones.

3.-En lo referente a los adquirentes de vehículos, se incluyen las transferencias de vehículos, exclusivamente, con placa particular, realizadas en todo el país, por valores iguales o superiores a cuarenta y cinco mil dólares, moneda americana, equivalentes a veinte millones de colones.

4.- Las transacciones indicadas en los puntos 2 y 3 deben estar realizadas en el período fiscal N° 2003 que se extiende desde el 1° de octubre de 2002 hasta el 30 de setiembre de 2003.

5.-Por las razones expuestas, la estimación de las cuotas tributarias no ingresadas, serán determinadas bajo el supuesto que los sujetos pasivos adquirentes de vehículos o propiedades no justifican el origen de las rentas, en la proporción del 90%. Esta valoración se fundamenta en el comportamiento seguido por los contribuyentes en los procesos de revisión, en las instancias de la Dirección General de la Tributación y Tribunal Fiscal Administrativo. En esta última instancia se han confirmado el 90% de las resoluciones determinativas que han sido elevadas a conocimiento de dicho Tribunal.

## REFERENCIA BIBLIOGRAFICA.

- Alonso, L. (2000) Las Ganancias Patrimoniales no Justificadas y la lucha contra el Fraude Fiscal. Temas de Derecho Penal Tributario. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 29 de abril de (1971) y sus Reformas, Costa Rica.
- Chico de la Cámara, P. (1999). Las Ganancias no Justificadas de Patrimonio en el IRPF. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Eseverri, E. (1995) Presunciones Legales y Derecho Tributario, Madrid: Ediciones Jurídicas S.A.
- Gómez, M. (1998) Elementos de Estadística Descriptiva. San José, Costa Rica: Editorial EUNED
- Hernández, R, Fernández, C y Baptista, P, (1997) Metodología de la Investigación. México: Editorial McGraw-Hill
- Jiménez I. (1996) Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de (1988), Costa Rica.
- Méndez, C.E, (2002) Metodología: Diseño y desarrollo del proceso de investigación. Bogotá: Editorial McGraw-Hill Interamericana
- Peña , J. (1997) La Ejecución de los Programas de Auditoría: Técnicas, Procedimientos y Organización. Informe PEMAT, Costa Rica
- Pont, M. (1992) Los Incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto de Sociedades. Barcelona: Editorial Civitas.
- Queralt, JM, Lozano, C, Casado,G, y Tejerizo, JM, (1995) Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Editorial Tecnos.
- Salto, D. (Año 199). Acerca del deber de información tributaria de terceros: su aplicación en España y Costa Rica. Revista Costarricense IVSTITIA, N°s 151-152, (pág 42-51)

- Simón, E. (1997) Los Incrementos no Justificados de Patrimonio, Navarra: Editorial Aranzadi.
- Torrealba, A. (1999) Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta en el impuesto de utilidades. Revista Costarricense de Derecho Tributario FAYCA TAX, N° 84