



**ULACIT**

**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA**

**LICENCIATURA EN DERECHO**

**TEMA “LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO, EN LA  
RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS”**

**Sustentante: Arnoldo Vargas Ramírez**

**PROYECTO DE GRADUACION PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
LICENCIADO EN DERECHO.**

**San José-Costa Rica**

**Setiembre 2008**

## **DECLARACION JURADA**

Yo Arnoldo Vargas Ramírez alumno de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), declaro bajo la fe de juramento y conciente de la responsabilidad penal de este acto, que soy el autor intelectual de la Tesis de Grado titulada: “Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de las personas físicas”, por lo que libero a la ULACIT, de cualquier responsabilidad en el caso de que mi declaración sea falsa.

Brindada en San José-Costa Rica en el día cinco del mes de Setiembre del año dos mil ocho.

Firma del Estudiante:

Cédula de Identidad: 1-837-397

# **ULACIT**

**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA**

## **TRIBUNAL EXAMINADOR**

**Reunido para los efectos respectivos, el Tribunal Examinador compuesto**

**por:**

-----

**Mauricio Vega Díaz, M.Sc**

**Director del CIDE**

-----

**Licenciada Marianella Núñez**

**Directora de la Escuela de Derecho**

## INDICE

<b>DECLARACION JURADA.....</b>	<b>II</b>
<b>INDICE .....</b>	<b>IV</b>
<b>CAPITULO I .....</b>	<b>1</b>
1.1    INTRODUCCIÓN .....	1
1.2    JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	3
<i>Teórica</i> .....	3
<i>Metodológica</i> .....	4
<i>Practica</i> .....	4
1.3    PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	5
1.3.1 <i>Formulación del Problema</i> .....	7
1.3.2 <i>Objetivo General</i> .....	7
1.3.3 <i>Matriz Operacional de Variables</i> .....	8
<b>CAPITULO II.....</b>	<b>9</b>
<b>CAPITULO III.....</b>	<b>12</b>
<b>LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO EN LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....</b>	<b>12</b>
3.1 DEFINICIONES .....	12
3.2 DEFINICIÓN DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO EN OTROS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS.....	15
3.3 SISTEMA DE BASE CIERTA Y EL SISTEMA DE BASE PRESUNTA.....	17
3.4 LIMITACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PARA FISCALIZAR LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE CAPITAL, EN LA RENTA DE LOS SUJETOS PASIVOS.....	27
3.5 TRATAMIENTO DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO, SEGÚN TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.....	32
<b>CAPITULO IV.....</b>	<b>37</b>
<b>CAPITULO IV.....</b>	<b>37</b>
<b>ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS EN OTRAS NACIONES PARA LA FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LOS INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO .....</b>	<b>37</b>
4.1 LA RENTA PRESUNTA .....	37
<b>CAPITULO V .....</b>	<b>47</b>

**CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES.....47**  
    RECOMENDACIONES FINALES .....52  
**BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA Y CONSULTADA.....54**

# Capítulo I

## **1.1 Introducción**

El presente trabajo de investigación, esta enfocado a la normativa tanto legal como a las técnicas contables, que regulan los Incrementos no justificados de Patrimonio en la Renta de las personas físicas en Costa Rica.

Se trata de un tema que en los últimos meses, ha cobrado importancia, a la luz de una gran cantidad de casos de corrupción, enriquecimiento ilícito, y otros delitos cometidos por funcionarios públicos en el ejercicio de su función.

El propósito primordial al desarrollar el tema , es el de ofrecer al lector, una visión mas amplia y concreta del concepto Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de las personas físicas, que le permitan crearse un criterio propio, de la importancia del tema en cuestión y sus implicaciones tanto legales como financieras en nuestra sociedad.

Como principales conclusiones, se busca, encontrar las razones, por las cuales existen este tipo de manipulaciones tributarias ilegales, los portillos legales que existen en nuestro ordenamiento jurídico, que facilitan su uso y principalmente que se esta haciendo en la actualidad por parte de los entes fiscalizadores de Tributos, para su regulación.

En cuanto a la manera de cómo esta, diseñada la investigación, en una primera fase busca brindar al lector, una adecuada definición del concepto de Incrementos No Justificados de Patrimonio en la Renta de las Personas Físicas.

En sus primeros Capítulos, la investigación, analiza las definiciones existentes del concepto Incrementos No Justificados de Patrimonio y las diferentes Teorías que a nivel nacional e internacional, las sustentan.

En un segundo plano, se analiza la normativa legal que regula el tema investigado en nuestro país. Examina los diferentes cuerpos legales existentes en nuestro ordenamiento jurídico, así como la doctrina y jurisprudencia, que sobre el tema se ha publicado con respecto al tema investigado.

Dentro de este mismo contexto, se explican de manera somera, las técnicas contables que existen a nivel nacional e internacional, y que contribuyen a su detección, por parte de los entes fiscalizadores de los tributos.

Finalmente se realiza un análisis comparativo, de los procedimientos utilizados en España y los utilizados en el país, para la detección y regulación de los Incrementos No Justificados de Patrimonio en la Renta de las Personas Físicas.

## ***1.2 Justificación de la Investigación***

### **Teórica**

La investigación propuesta busca, mediante la aplicación de la Teoría Moderna Tributaria y los conceptos básicos de Derecho Tributario, Normas Internacionales de Contabilidad, así como técnicas contables, encontrar explicaciones de las distintas situaciones a nivel interno casos de dineros recibidos por eminentes políticos nacionales y que nunca fueron reportados en las Rentas de estas personas, la disminución progresiva de la recaudación tributaria, la demostrada incapacidad de la Administración Tributaria para la adecuada fiscalización y recaudación de los tributos, los limitados recursos tributarios contenidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para la aplicación de las presunciones legales, en caso de dudas sobre la veracidad de los datos contenidos en la Renta de las personas físicas, la carencia de Tribunales especializados en materia tributaria, exceptuando Tribunal Fiscal Administrativo, adscrito a la Administración Tributaria, la falta de una cultura generalizada de pago de impuestos, los altos niveles de corrupción en todas las esferas del ámbito nacional, a nivel externo la proximidad de las discusiones del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos, las nuevas tendencias de globalización mundial, las nuevas técnicas de Recaudación Tributaria aplicadas en naciones vanguardistas en materia tributaria.

Lo citado anteriormente permite al investigador, examinar la realidad nacional, contrastarla con las nuevas corrientes tributarias de países desarrollados y finalmente valorar la viabilidad de aplicar cambios en la materia de los Incrementos no Justificados de Capital, en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

### **Metodológica**

Para lograr el adecuado cumplimiento de los objetivos general y específico del estudio, se recurre al empleo de técnicas de investigación, para medir la realidad actual del país en materia de Incrementos no Justificados de Capital en la Renta de las personas físicas, mediante estudios explicativos de leyes, jurisprudencia, doctrina y resoluciones de la Administración Tributaria.

Se recurre además a estudios exploratorios y comparativos den materia de los Incrementos no Justificados de Patrimonio de la legislación española, y Argentina, países vanguardistas en materia tributaria y especialmente en le tema investigado.

### **Practica**

Siguiendo los objetivos de la investigación, el resultado del estudio permite encontrar posibles soluciones e interpretaciones a los problemas suscitados recientemente por los Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de las Personas Físicas, y los cuales no son reportados en las declaraciones de la Renta presentados ante la Administración Tributaria.

Brinda además una perspectiva de la situación actual de Costa Rica, cita los puntos más débiles y cuestionables en materia de Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de Personas Físicas.

Compara nuestra normativa contenida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en materia de los Incrementos no Justificados de Patrimonio, con la normativa española y argentina.

Finalmente valora la posibilidad de incorporar o introducir cambios en la forma en que deben ser analizados, valorados y sancionados Los Incrementos no

Justificados de Patrimonio para su adecuada aplicación en la normativa legal costarricense.

### **1.3 Planteamiento del Problema**

Desde hace varias décadas el país, ha tratado de implementar un sistema confiable de verificación, control y recaudación de tributos.

Contando inclusive con la valiosa ayuda prestada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española y el Banco Interamericano de Desarrollo (*BID*).

Sin embargo no obstante los esfuerzos realizados, el problema, aun continua siendo el talón de Aquiles de todas las administraciones tanto las del Partido Liberación como el de la Unidad Social Cristiana.

No podemos tampoco obviar el hecho de que gracias a la ayuda española, el país logro adaptarse a las nuevas corrientes tributarias aplicadas a nivel mundial, pasos tan importantes como la división de la Tributación Directa, en Administraciones Tributarias en todas las provincias del país, facilito los controles y las verificaciones de las obligaciones de los contribuyentes de cada provincia.

Otra aportación importante de este convenio, se dio en la creación de la Unidad de Grandes Contribuyentes, la implantación del Régimen de Tributación Simplificada, todas estas dentro del Programa de Modernización de la Administración Tributaria o (*PMAT*).

Los cambios realizados por la Administración Tributaria fueron también respaldados por grandes proyectos encaminados a la recaudación de tributos,

Ejemplos palpables los encontramos en el periodo 1995, cuando se promulgo la Ley # 7900 o Ley de Justicia Tributaria. La Ley de de Simplificación Tributaria del 2002, y numerosas modificaciones a los artículos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, todos tendientes a lograr la correcta recaudación de tributos.

Coincidentemente cada vez que una nueva administración toma las riendas del destino del país, se envía un paquete de impuestos al Poder Legislativo para su aprobación.

Por desgracia todos los paquetes de impuestos no han logrado acabar, con la evasión fiscal, las estafas al fisco, el gran número de contribuyentes que ni siquiera tributan, y los bajos índices de recaudación de tributos.

Simplemente lo que han hecho estos paquetes es buscar como inyectar fondos frescos para que el Estado los siga despilfarrando en pago de incentivos a los empleados públicos, viajes al exterior de nuestros trabajadores legisladores, creación de Ministerios innecesarios, viajes de nuestros gobernantes a tierras lejanas etc.

Los incrementos no justificados de patrimonio, bajo una noción mas capitalista y apegada a nuestra economía, representan una disminución significativa para los ingresos que el fisco requiere, no solo por el hecho de que afectan los indicadores macroeconómicos sino que también representan un escudo fiscal, el cual puede ser utilizado para ocultar posibles capitales de dudosa procedencia.

La ecuación básica de Activo- Pasivo Patrimonio deja de ser cierta en la practica, para convertirse en una simple formula financiera, propensa ha ser distorsionada por elementos no contemplados dentro de la ecuación inicial.

Es por ello que el tema de los Incrementos no Justificado de Patrimonio, cobra suma importancia en el presente.

### **1.3.1 Formulación del Problema**

¿Cuales son las técnicas contables, y los mecanismos legales, con que cuenta la Administración Tributaria, para lograr fiscalizar y controlar los Incrementos No Justificados de Patrimonio, en las declaraciones de Renta, presentadas por los sujetos pasivos físicos?

### **1.3.2. Objetivo General**

Analizar las diferentes técnicas contables, y de normativa legal, que utiliza actualmente la Administración Tributaria, para comprobar la veracidad de los datos contenidos en las Declaraciones de Impuesto sobre Renta, que presentan los sujetos pasivos físicos

#### **Específicos:**

- I. Identificar los procedimientos contables y normativas, que utiliza la Administración Tributaria, para verificar Los Incrementos No Justificados de Patrimonio, en las Rentas de los sujetos pasivos físicos.
- II. Analizar la normativa tributaria, vigente, que regula el instituto de las presunciones legales, en los casos en que no existan Declaraciones de Renta de los sujetos pasivos físicos, o tener serias inexactitudes u omisiones.
- III. Comparar la normativa costarricense, que regula Los Incrementos No Justificados de Patrimonio de las personas físicas, con el sistema aplicado en la legislación Española y Argentina.

### 1.3.3. Matriz Operacional de Variables

<u>Variable</u>	<u>Definición Conceptual</u>	<u>Definición Operacional</u>
Los incrementos no justificados de patrimonio, en la renta de las personas físicas.	La ocultación de estas rentas, se ampara en la existencia de irregularidades en la contabilidad, la existencia de que se entregue un bien, o se preste el servicio a un consumidor final, cómplice a veces, a la hora de ocultar, parte o la totalidad de la contraprestación, realidad que se acentúa en los servicios profesionales, además de la ocultación de las rentas, de los rendimientos de capital inmobiliario fruto de la cesiones a terceros, de esta clase de bienes.	Mediante técnicas contables y métodos tributarios, basados en presunciones legales, se logra verificar, la veracidad de los datos que contiene la renta de las personas físicas.
Indicadores		Instrumento de recolección de datos.
Número de resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo que trate de los incrementos no justificados de patrimonio, en la renta de las personas físicas.		Hoja de control, de las resoluciones revisadas y analizadas.

## Capítulo II

### Concepto de Renta

Los intentos por definir las rentas han motivado, innumerables doctrinas y problemas, que aun subsisten.

- a) **Teoría de la Renta Producto:** Esta concepción sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, comienza por distinguir capital y renta, y en líneas generales sostiene lo siguiente; capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que la renta es la utilidad(o riqueza nueva) que se obtiene del capital.

Los conceptos capital y renta quedan estrechamente interconectados. La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo.

- b) **Teoría de la Renta-Incremento Patrimonial:** Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Schanz, quien considera renta todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias y otras.

La diferencia entre ambas teorías es evidente, atento al concepto mucho extenso de la teoría de la renta como incremento patrimonial.

La primera teoría renta producto pone especialmente de relieve el origen de la renta y prevalementemente objetiva, por cuanto ve en la renta el conjunto de productos o de frutos obtenidos.

La segunda renta incremento patrimonial tiene especialmente en cuenta el resultado y es prevalementemente subjetiva porque lo que interesa es en cuanto aumenta la riqueza del particular en el periodo.

A nivel nacional diríamos que la renta establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollan actividades lucrativas.

Básicamente grava como lo mencionaba la segunda teoría explicada del concepto renta, el aumento de riqueza del particular en el periodo.

Consecuentemente a nivel costarricense, se considera renta a todos los ingresos recibidos por los sujetos pasivos durante el periodo fiscal que se extiende del 1 de Octubre de un periodo al 30 de Setiembre del periodo siguiente, considerándose este lapso de tiempo un periodo fiscal.

Ampliando el concepto de renta, podemos decir que la misma es una riqueza nueva, material e inmaterial, sea ahorrada, consumida o invertida ya sea que se considere desde el punto de vista objetivo o subjetivo.

La renta consiste siempre en la renta neta que resulta de detraer de la renta bruta una serie de deducciones, que no se analizan aquí.

La renta puede ser monetaria, en especie o real, según varios autores, entre ellos Smith **“la renta real es el poder de comprar y consumir y esta representada por los bienes que pueden sucesivamente ser adquiridos con la conversión de la renta monetaria o en especie, a la renta real se le mide en función del poder adquisitivo de las otras dos rentas”**.

Para finalizar el autor García Belsunce se “permite insinuar un concepto genérico para agrupar todas las tesis en lo que tienen de común” y concluye en que para ellas **“rédito o renta es la riqueza nueva, material o inmaterial que deriva de una fuente productiva que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.”**

## Capítulo III

### Los incrementos no justificados de patrimonio en la renta de las personas físicas

#### 3.1 Definiciones

Antes de intentar dar una definición, de lo que se entiende por Incrementos no justificados de patrimonio, debemos primero, dar una noción básica de la palabra Patrimonio.

Contablemente podemos decir que Patrimonio es la diferencia aritmética, que obtenemos de restar Activo- Pasivo. Esta lo podemos expresar mediante la ecuación  $\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio}$

Ahora bien ¿que es un Activo? se considera Activo a todos los bienes ya sean tangibles o intangibles con los cuenta una empresa, para el desarrollo de su actividad comercial, podemos hablar por ejemplo de los Edificios, vehículos, inventarios de materia prima, equipos de oficina, efectivo, inversiones temporales, Cuentas por Cobrar, Gastos pagados por adelantado, en fin una cantidad significativa de rubros que son considerados como Activos tangibles. Ahora, si hablamos de los intangibles, esta formado por aquel grupo que no tienen sustancia corpórea, como son las acciones, los bonos, las patentes de invención, los derechos de autor, marcas de fábrica, el crédito mercantil comúnmente conocido como plusvalía o derecho de llave.

Ahora bien ¿que son los Pasivos? ellos representan todas las deudas que tiene la empresa, y que son necesarias para que pueda desarrollar su actividad comercial, podemos hablar de las Cuentas a pagar, que representan los adeudos a los

proveedores en mercaderías y materias primas adquiridas al crédito, los documentos a pagar como las letras de cambio, los pagares, los cheques y demás documentos utilizados a nivel comercial, para garantizar una obligación contraída por una empresa o una persona. En fin todas las deudas asumidas por la empresa o la persona para poder realizar su actividad comercial.

Tomando como referencia lo anteriormente explicado, y según las normas internacionales de información financiera (NIIF's), la diferencia de Restar Activo – Pasivo = nos daría como resultado Patrimonio. Sin embargo la palabra Patrimonio por si sola encierra una diversidad de rubros, por ejemplo a nivel Contable, existe el Capital de Trabajo, que es el exceso entre el activo circulante y el pasivo circulante, y nos da la idea de la solvencia a corto plazo de la empresa o la persona.

Someramente podemos hablar de las cuentas de Superávit, Utilidades Retenidas, Reservas etc. Todos estos rubros forman parte del Patrimonio, mas no serán tratados aquí, por no ser parte importante del tema investigado.

Ahora bien, contablemente ya sabemos de donde proviene el Patrimonio, pero ¿Qué importancia tiene el Patrimonio, en el cálculo de la Renta de las personas físicas? ¿Por qué los entes fiscalizadores y recaudadores de impuestos utilizan, esta partida como base para detectar posibles incrementos injustificados en las Renta de las personas físicas y jurídicas?

Ahora bien, para hallar las respuestas a estas interrogantes, debemos entonces referirnos a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Renta, en la cual en su Artículo #1 establece tanto el hecho generador como la materia imponible, la cual según el artículo, mencionado, se establece el impuesto sobre la utilidades de las personas tanto físicas como jurídicas.

Y que el hecho generador, es la percepción de las rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.<sup>1</sup>

El artículo citado anteriormente, nos habla del término renta, pero que pasa con el Patrimonio, que es el tema que nos ocupa, ya que si analizamos, el texto del artículo # 1, nos habla del impuesto que recae en las utilidades de las personas tanto físicas como jurídicas. Sin embargo como lo analizamos al principio del trabajo, las utilidades son parte del patrimonio. Para aclarar aun más el tema, debemos analizar otro artículo de la Ley y Reglamento del Impuesto de Renta.

Siguiendo con nuestro análisis, citaremos el artículo # 5 de la mencionada ley, en el cual nos habla de la Renta Bruta, la cual se denomina como todos los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, también forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio, que no tenga su justificación en ingresos, debidamente registrados y declarados, para estos fines, el contribuyente estará obligado a demostrar el origen de tal incremento y que ha tributado de conformidad con las disposiciones aplicables al caso de no hacerlo dicho patrimonio se computara como renta bruta.<sup>2</sup>

Ahora bien es en este artículo, el cual encontramos, la conexión existente entre el Impuesto de Renta y los Incrementos no justificados de Patrimonio.

---

<sup>1</sup> Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador de las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de las rentas en dinero o especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. Cita pp.7

<sup>2</sup> La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que refiere el párrafo tercero del artículo 1. La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos devengados durante el periodo fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales sean depósitos o valores, las actividades empresariales o certificados de abono.

El artículo supracitado nos habla de que en caso de existir un incremento que no este justificado mediante los mecanismos fijados por la Administración Tributaria, para su verificación, pasaría a formar parte de la Renta, percibida por el sujeto pasivo, y sería afecta del Impuesto sobre la Renta.

¿Que podemos entender entonces como Incrementos no justificados de Patrimonio. Podemos atrevernos a decir que son, *“aquellos ingresos o beneficios percibidos por el sujeto pasivo, cuyo origen no ha sido ni registrado ni declarado a la Administración Tributaria para su verificación, constituyéndose entonces en ingresos o beneficios ilegales, obtenidos mediante practicas ilícitas, o maniobras ocultas, y fuera de el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta”*.

Ahora bien, a nivel nacional y en base a los postulados de nuestro ordenamiento jurídico, podríamos presumir que esta es una mera aproximación, a la definición del termino Incrementos no Justificados de Patrimonio.

### ***3.2 Definición de los Incrementos no Justificados de Patrimonio en otros ordenamientos jurídicos***

A nivel internacional, el término ha sido ampliamente estudiado, y por tanto se han creado normas y leyes que logran en parte resolver la problemática de su origen y sus posibles implicaciones tanto jurídicas como fiscales.

Un ejemplo lo encontramos en la Ley Española 18/1991 del 6 de junio, específicamente en su artículo # 49 los cuales dice *“Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia,*

*declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo.*<sup>3</sup>

En la legislación italiana por su parte, también, en el Art. # 38 del DPR del 29 de setiembre de 1973, por la cual mediante mecanismos legales, se regula, la renta declarada durante dos o más años, y que no resulte congruente con la adquisición de determinados elementos patrimoniales.<sup>4</sup>

En el primer caso, aunque la legislación española, regula el tema, no brinda una específica definición del término, dando solo los presupuestos básicos para su nacimiento. En el caso italiano, es aun mas escueto, ya que solo nos habla de las regulaciones existentes para la verificación, de la autenticidad de la renta presentada por el sujeto pasivo en varios periodos fiscales consecutivos.

Nos encontramos entonces que aunque a nivel internacional, el instituto de los incrementos no justificados de patrimonio, ha sido estudiado, pero aun no ha sido plenamente definido, y solo se han dado posibles aproximaciones a su naturaleza tan especial y a la vez atípica.

Ya vimos que los Incrementos no Justificados de Patrimonio, tanto a nivel nacional como internacional, nacen cuando los sujetos pasivos, mediante practicas contables ilegales, métodos de ocultaciones de bienes, o alguna otra técnica de sustracción de partidas del Patrimonio, logran ocultar de la Administración Tributaria dichos rubros, provocando que el Impuesto de Renta, sea inferior al que

---

<sup>3</sup> Ismael Jiménez Compaired, Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas. Marcial Pons, Madrid. 1996. pp. 60-61-62

<sup>4</sup> IBIDEM

realmente debían de tributar, incumpliendo por supuesto los principios de aplicación de los tributos, el de cumplimiento voluntario y el de autoliquidación.<sup>5</sup>

Llegamos ahora a un punto medular de nuestro estudio, ¿Si la Administración Tributaria presume que el sujeto pasivo, en sus declaraciones de renta, ha obtenido incrementos no justificados de patrimonio, como podría, entonces, llegar a conocer el monto, que ha sido ocultado y no debidamente justificado ante ella?

### **3.3 Sistema de Base Cierta y el sistema de Base Presunta**

A nivel nacional debemos de analizar la metodología empleada por la Administración tributaria, para comprobación de la veracidad de los datos contenidos en la declaración de renta de los sujetos pasivos.

Debemos empezar diciendo que la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, descansa en varios principios, los cuales se analizan someramente a continuación, en el entendido de que logran despejar algunas incógnitas, en cuanto a las facultades en la gestión, fiscalización y recaudación tributaria.

Para ello recurrimos al Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación tributaria. Primeramente diremos que a nivel constitucional, todos ciudadanos, están obligados a tributar, bajo este entendido al artículo # 1 habla de esta obligación, eso si bajo los principios de la justicia y la equidad.<sup>6</sup>

También a nivel constitucional en el artículo # 18 de nuestra Constitución Política, que nos dice *“Los costarricenses deberán observar la Constitución y las leyes,*

---

<sup>6</sup> Los ciudadanos están obligados a contribuir, al sostenimiento de las cargas publicas, dentro de los postulados de justicia y equidad. Cita. pp. 8

*servir a la patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos* “Esta última oración es la esencia de los tributos. Ahora bien si hablamos de justicia, el artículo # 3 nos da el marco de acción, en el cual los funcionarios tributarios desarrollan su gestión fiscalizadora.<sup>7</sup>

Volviendo al tema de las base cierta y la presunta, iniciaremos diciendo que como lo apuntábamos anteriormente, es una de las facultades de la Administración Tributaria, la verificación de las declaraciones de renta, presentadas por los sujetos pasivos, partiendo del hecho de que dichas declaraciones contienen datos reales, y que en realidad reflejan la situación económica y financiera del sujeto pasivo en el periodo fiscal determinado, el cual por cierto, se extiende del 1 de octubre de un año al 30 de setiembre del año siguiente, lo cual se establece en el artículo # 4 de la Ley y Reglamento del Impuesto de Renta.<sup>8</sup>

Ahora bien se tratamos de hablar de base cierta y base presunta, debemos empezar definiendo que forma de renta existe en nuestro país, daremos ahora, una pequeña explicación de los tipos de renta existentes y el tipo que utilizamos en Costa Rica.

- a) Sistema indiciario. Según este sistema se llega a establecer la renta mediante presunciones o indicios.<sup>9</sup>
- b) Sistema Cедular o analítico. Consiste en distinguir las rentas, según su origen (rentas de capital, del trabajo o mixto). Se trata de un sistema de imposición real, ya que se grava las fuentes separadamente con alícuotas

---

<sup>7</sup> Los funcionarios de la Administración tributaria aplicaran las leyes orientadas por el espíritu de justicia, y bajo el principio de que no puede exigirse al contribuyente más de aquello con lo que la propia ley ha querido que coadyuve al sostenimiento de las cargas públicas. Cita. pp.9

<sup>8</sup> El Impuesto es de un año, contado a partir del primero de octubre de cada año, Con las salvedades que se establezcan en la presente ley, cada periodo del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. Cita. pp.10

<sup>9</sup> Héctor Belisario Villegas. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea. Buenos Aires. 2002. pp.699

proporcionales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas, según su origen y en aplicar una cuota proporcional a cada una de las rentas.<sup>10</sup>

- c) Sistema Global o Analítico. Grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen <sup>11</sup>
- d) Sistema Mixto. Consiste en la combinación de el sistema cédular y global, funciona así, existe un impuesto cédular básico, según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen, pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el impuesto de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente.<sup>12</sup>

A claras luces, el sistema utilizado, en Costa Rica es el cédular o analítico, por el cual todas las distintas rentas se encuentran separadas, y son gravadas en base a distintas cédulas o categorías.

Ejemplos palpables, lo encontramos en La Ley y Reglamento del Impuesto sobre Renta Capítulo V, que nos habla de la renta presuntiva de préstamos y financiamientos, artículo # 10. Renta neta presuntiva de empresas no domiciliadas artículo # 11. Otras rentas presuntivas artículo # 13.

Visto lo anterior diremos, que partiendo de las declaraciones de renta de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria inicia la verificación de los datos contenidos en dichas declaraciones.

---

<sup>10</sup> IBIDEM

<sup>11</sup> IBIDEM

<sup>12</sup> Héctor Belisario Villegas. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea. Buenos Aires. 2002. pp.700

El término base cierta nace de la presunción que la información suministrada, por el contribuyente en la declaración de renta, se apega a las directrices tanto normativas como, contables, lo que hacen que la información, salvo prueba en contrario, sea real. Pero analizando en este mismo caso, el Reglamento General, de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, nos habla de la carga de la prueba, que este caso recae en ambas partes tanto a la Administración Tributaria, como al contribuyente.<sup>13</sup>

Básicamente partimos como decíamos en notas anteriores, de la aplicación de los principios de cumplimiento voluntario y autoliquidación.<sup>14</sup>

Pero llegamos aquí a un tema esencial, en la verificación de la información suministrada por el sujeto pasivo, y contenida en su declaración de renta anual. Surge una pregunta básica, ¿Cual es el procedimiento utilizado por la tributación directa, para llegar a calcular la renta obtenida por un sujeto pasivo en un ejercicio fiscal? Si tomamos en cuenta el artículo # 31 del Código de Normas y procedimientos tributarios, diríamos que nace de una actividad específica desarrollada por el sujeto pasivo, durante un periodo fiscal establecido.<sup>15</sup>

Pero aquí aun estamos un poco confundidos, necesitamos ampliar aun el tema del hecho generador o imponible.

---

<sup>13</sup> La carga de la prueba, incumbe a la administración tributaria, respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante, respecto de los hechos impositivos, modificativos, o extintivos de la obligación tributaria. Cita pp. 22

<sup>14</sup> El contribuyente es quien mejor conoce su situación financiera y el mismo, debe ser quien en base en la información sobre sus ingresos y gastos debe calcular los impuestos a los que esta obligado, la labor de la administración no consiste en calcular los impuestos a ser pagados, sino en facilitar la autoliquidación por parte del contribuyente, y por supuesto en el control de la exactitud y oportunidad de las autoliquidaciones. Adrián Torrealba Navas cita pp.25

<sup>15</sup> El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Cita pp.21

*“Llamamos hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad, o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”.*<sup>16</sup>

Aquí ampliamos aun más el término, sabemos ahora que el hecho generador nace de las actividades llevadas a cabo por el sujeto pasivo, en el periodo fiscal. Viene a nuestra mente otra pregunta ¿Cuándo ocurre el hecho generador de la obligación tributaria, en que momento se genera la obligación tributaria. Volvemos a analizar lo contenido en el Código de Normas y Procedimientos tributarios.<sup>17</sup>

Caemos de nuevo en una confusión, debido a lo impreciso de las definiciones contenidas en el supra citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Nos habla de las circunstancias materiales, pero no nos dice cuales son, debemos entonces también de aclarar este término.

Citando al autor Héctor Belisario Villegas, diremos que las circunstancias materiales del hecho imponible presupone un verbo, como hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, adquirir, vender, comprar, escriturar, ganar, importar, etc.<sup>18</sup>

Tenemos ya la respuesta a nuestra pregunta, ahora bien, sabemos de donde proviene la renta del sujeto pasivo.

---

<sup>16</sup> Héctor Belisario Villegas. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea. Buenos Aires. .2002 .Cita pp.348

<sup>17</sup> Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados. 1) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se haya realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden 2) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

<sup>18</sup> El aspecto material, consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Cita pp. 353

Lógicamente que con base en esos datos, la Administración Tributaria, utilizando tablas establecidas de calculo, obtiene el importe a pagar por parte del sujeto pasivo. Sin embargo no todos los ingresos obtenidos, por el sujeto pasivo están afectos al impuesto sobre renta, existen exenciones o privilegios por los cuales el sujeto pasivo no estará obligado al pago del tributo como lo cita Héctor Belisario Villegas estos constituyen límites al principio constitucional de la generalidad y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal.<sup>19</sup> No entraremos a analizar las exenciones debido a su poca importancia, en el desarrollo de nuestro tema.

Siguiendo con nuestro análisis, entramos ahora a definir el termino Base presunta. La base presunta, nace por supuesto, por el hecho de que el sujeto pasivo, no ha presentado su respectiva declaración tributaria, o esta no se ajusta a la realidad del sujeto pasivo en el periodo determinado. Analizaremos el término determinación tributaria, según nuestro Código de Normas y Procedimientos tributarios en su artículo # 120, efectuado el acto o el hecho generador, si no se cumplen estas obligaciones, corresponde a la Administración Tributaria, declarar y cuantificar el monto a pagar por parte del sujeto pasivo.<sup>20</sup>

Ampliando aun mas, el autor Héctor Belisario Villegas nos dice que *“Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco, y cual es el importe de la deuda”*.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan exenciones y beneficios tributarios. Cita pp.366

<sup>20</sup> Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria, si esta intervención correspondiera, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

<sup>21</sup> Analiza el autor los distintos hechos que llevan a la determinación tributaria, dividiéndolos en actos o conjuntos de actos, los cuales según la ley, están afectos al pago del tributo. Cita pp. 395

Ahora bien debemos entonces enfocarnos en los distintos métodos de determinación o modos, como los denomina la doctrina internacional, para saber si estamos ante una obligación tributaria, por parte del sujeto pasivo. Hablaremos primero de la efectuada por el sujeto pasivo. La declaración por parte del sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general según artículo # 122 del Código de Normas y Procedimientos tributarios.<sup>22</sup>

Según el autor Jarach dice que para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley, valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.<sup>23</sup>

Ahora bien la determinación y la presentación de la declaración tributaria en este modo es responsabilidad del sujeto pasivo, siguiendo el principio de iniciativa y autodeterminación, ya antes explicado.

La verificación de estos datos corresponde a la Administración tributaria artículo # 123 del Código de Normas y Procedimientos tributarios, por supuesto dentro de sus deberes y no solo se aplica a la declaración tributaria en si, también verifica los libros y demás documentos que tengan importancia, en la verificación de la declaración.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria. La declaración debe presentarse en los formularios oficiales aprobados por la Administración.

<sup>23</sup> Utiliza el autor Héctor Belisario Villegas, esta cita del autor Jarach, en una forma de analizar la importancia de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos, y las posibles responsabilidades en que incurre el sujeto pasivo, por los datos ahí contenidos.

<sup>24</sup> Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualquier libro, escrituras y demás documentos, en cuanto en lo que deba constar la información relativa a la liquidación o pago de tributos están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria.

Llegamos entonces al segundo modo de determinación las llamadas liquidaciones administrativas. Están insertas en el mismo dispositivo en que se regulan las declaraciones juradas, pero sujetas a un régimen jurídico diferente. Las liquidaciones son actuaciones practicadas por los inspectores y funcionarios tributarios y son consideradas determinaciones tributarias.<sup>25</sup> Citando el artículo # 124 del Código de Normas y Procedimientos tributarios, la Administración tributaria, podrá determinar la obligación tributaria de oficio.<sup>26</sup>

Finalmente y aunque poco conocida en el país, el modo mixto. Este tipo de determinación es el que efectúa la Administración con la cooperación del sujeto pasivo. A diferencia del anterior el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal.<sup>27</sup>

Podemos también agregar que a nivel nacional, existen los controles sombras, que son simplemente verificaciones que lleva a cabo la Administración Tributaria, mediante el uso de distintos formularios tributarios, sin dejar tampoco de lado por supuesto, la actuación que se da por medio de denuncias, hechas por los mismos contribuyentes, y que constituyen otra forma de verificar la autenticidad de la información tributaria, suministrada por el sujeto pasivo.

Sin entrar a analizar todos los formularios tributarios que utiliza la Administración Tributaria para el control y verificación de la información contable y tributaria del sujeto pasivo, podemos citar el formulario D 140 o de Inscripción, Desinscripción y

---

<sup>25</sup> Cita el autor Héctor Belisario Villegas, este método de determinación, bajo la salvedad que en Argentina, este tipo de determinación no se considera vinculante para el sujeto pasivo y puede ser objetado por este.

<sup>26</sup> Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o cuando las presentaciones sean objetadas por la Administración tributaria por considerarlas falsas, ilegales u incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia o magnitud de aquella.

<sup>27</sup> Explica el autor Villegas que este sistema se aplica sobre todo en los impuestos aduaneros pagados en Argentina.

Modificación de datos del contribuyente, el cual es la herramienta con la que cuenta la Administración Tributaria, para comprobar si una persona física o jurídica están realizando actividades comerciales, al margen de la ley, es decir, sin cumplir con sus deberes tributarios.

Dentro de las declaraciones informativas que son informaciones de trascendencia tributaria que toda persona física o jurídica, pública o privada, esta obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas, esta información debe de presentarse sin necesidad de que haya un requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria, comenzamos hablando del D 151 Declaración Anual de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos, este formulario, sirve como base, para que la Administración Tributaria, logre verificar las distintas transacciones financieras y comerciales, llevadas a cabo por el sujeto pasivo, durante un periodo fiscal específico y están obligados a presentarlo *“Todas las entidades publicas y los obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Renta, cuando durante el periodo fiscal haya realizado a nivel nacional compras o ventas a una misma persona por un importe anual acumulado, superior a dos millones quinientos mil colones, y que no hayan sido objeto de retención, o cuando haya realizado pagos o créditos por alquileres, comisiones, servicios profesionales e intereses por montos anuales acumulados por persona superiores a cincuenta mil colones”*.

En la mayoría de las ocasiones, una diferencia que se detecte en este formulario, da inicio a una auditoria a gran escala, para comprobar la veracidad de los datos presentados por el sujeto pasivo. Ejemplo básico que podemos citar seria: si en el formulario D 151 se consigna que se realizaron Ventas a un determinado cliente por una suma determinada, y si en el formulario D 151 presentado por cliente se consigna otra cantidad adquirida por medio de compras, la diferencia dará luz

verde a una comprobación por parte de la Administración Tributaria, y en el caso de detectarse diferencias no reportadas por el sujeto pasivo, se procederá a su inclusión dentro de la renta imponible, obtenida por el sujeto pasivo en el periodo analizado, además de que el infractor, se vera obligado al pago de las multas, intereses, mora y otros rubros, sin contar además con el pago de una suma específica, por haber hecho incurrir en error a la Administración Tributaria, y en casos que sean meritorios, el cierre del negocio.

Otra declaración importante que podemos citar es la D 150 o Declaración Anual Resumen de Retenciones y están obligados a presentarla”*Cualquier persona física o jurídica, publica o privada que de acuerdo con el artículo # 23 de la Ley del Impuesto sobre la renta este obligada a practicar retenciones en la fuente, con carácter de pago a cuenta del impuesto*”.

Citando otra declaración informativa de importancia podemos hablar de la Declaración Anual de Resumen de Retenciones Impuestos Únicos y Definitivos y están obligados a presentarlo”*Toda persona física o jurídica, publica o privada que de acuerdo con la legislación vigente haya practicado cualquier tipo de retención por concepto de impuesto sobre la renta, con carácter de impuesto único y definitivo*”.

Para finalizar la Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y otros Documentos D 160 estando obligados a presentarlo”*Las personas físicas y jurídicas que estén autorizadas para imprimir comprobantes de ingresos a los contribuyentes*”.

Habiendo dejado en claro los tipos de determinación practicados por la Administración Tributaria, y los formularios de carácter informativo utilizados, para poder conocer la veracidad de la información tributaria de los sujetos pasivos,

entramos ahora a analizar las limitaciones a las que se ve sometida la Administración Tributaria a la hora de verificar los Incrementos no justificados de patrimonio.

### ***3.4 Limitaciones de la Administración Tributaria, para fiscalizar los Incrementos no Justificados de Capital, en la Renta de los Sujetos Pasivos***

Desde hace varias décadas el país, ha tratado de implementar un sistema confiable de verificación, control y recaudación de los tributos. Por supuesto sin dejar de mencionar la valiosa ayuda prestada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española y el Banco Interamericano de Desarrollo ( *BID*).

Podemos citar además numerosos cambios contenidos en un gran numero de proyectos fiscales tales como La Ley de Justicia Tributaria o Ley # 7900 del periodo fiscal 1995, La Ley de Simplificación Tributaria del periodo 2002, y muchas modificaciones efectuadas mediante directrices giradas por la Administración Tributaria en periodos subsiguientes que dieron herramientas para que la Administración Tributaria, llevara a cabo su labor de manera mas expedita y siguiendo las corrientes modernas de recaudación, control y verificación de impuestos.

Estas distintas directrices y leyes han hecho que no solo la administración Tributaria realice una mejor labor de verificación y fiscalización, sino que le ha una nueva función a los profesionales en Contabilidad y Auditoria, ya que los ha convertido en coadyuvantes en la investigación de los delitos financieros.

Sin embargo no abordaremos este tema, por tener poca importancia en nuestra investigación.

Siguiendo con el tema de las limitaciones, a la que se enfrenta la Administración Tributaria en sus funciones de verificación y control, analizaremos el Reglamento General de Gestión, fiscalización y Recaudación Tributaria. En dicho Reglamento específicamente en el Capítulo IV en la Sección 1 y en su artículo #52 nos habla de la función de fiscalización, en la cual se fijan los parámetros de dicha función.<sup>28</sup>

Ahora bien si analizamos este artículo en sus componentes encontramos, que se parte de la buena fe del contribuyente a la hora de brindar su información tributaria, a la Administración, todo bajo el tenor del principio de autoliquidación, también menciona la regularización, que es un procedimiento para que el contribuyente ya sea por cuenta propia o mediante actuación de la Administración Tributaria, normalice su situación tributaria.

Parafraseando la regularización nos encontramos con el artículo 34 del mismo cuerpo normativo, que explica de manera más o menos clara este sistema.<sup>29</sup> Entonces debemos de analizar los procedimientos y mecanismos utilizados por la Administración Tributaria, para la verificación de esa información que le es enviada por el contribuyente, para lograr puntualizar las limitaciones que existen en nuestra normativa legal.

La Administración Tributaria, como citamos anteriormente se basa en la información suministrada por el contribuyente, o sea se aplica el principio de autoliquidación este principio puede ser definido de la forma en que lo cita el autor J. Cornick *“El contribuyente es quien mejor conoce su situación financiera, y el*

---

<sup>28</sup> La función de fiscalización tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente.

<sup>29</sup> Los contribuyentes y responsables deben efectuar la determinación mediante los formularios oficiales y otros medios que determine la Dirección General de Tributación. La información contenida en tales medios tendrá el carácter de declaración jurada y se presentará en el tiempo y condiciones que establezca la ley.

*mismo debe ser quien con base en la información sobre sus Ingresos y sus Gastos debe calcular sus impuestos los que esta obligado.*

*La labor de la Administración no consiste en calcular los impuestos a ser pagados, sino en facilitar la autoliquidación por parte del contribuyente y, por supuesto en el control de la exactitud y oportunidad de las autoliquidaciones. El control cruzado (los gastos deducibles de un contribuyente son los ingresos gravables de otro) juega un papel absolutamente fundamental para garantizar la efectividad de ese control”.*<sup>30</sup>

Observamos entonces la importancia de este principio de autoliquidación. Ahora bien, entonces no solo hablamos de la información suministrada por el contribuyente, sino también de la información proveniente de terceros, debemos entonces de decir que esta obligación de brindar información por parte de otras personas a la Administración Tributaria, se encuentra citada en el artículo # 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.<sup>31</sup>

También encontramos referencia en el mismo cuerpo legal con respecto a la información suministrada por funcionarios públicos y otros.<sup>32</sup> Claramente nos quedan establecidos los distintos procedimientos con que cuenta la Administración Tributaria, para la recopilación de la información del contribuyente.

Suponemos entonces que teniendo en sus manos tanto la brindada por el contribuyente, como la obtenida por terceros, la Administración Tributaria puede

---

<sup>30</sup> Adrián Torrealba Navas. Principios de Aplicación de los Tributos. Cita pp. 25.

<sup>31</sup> Toda persona física o jurídica pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria deducidas de sus relaciones económicas, financieras o profesionales con otras personas.

<sup>32</sup> Los funcionarios públicos de cualquier dependencia u oficina pública, los de instituciones autónomas, semiautónomas, empresas públicas y las demás instituciones descentralizadas del Estado, y las municipalidades estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria, cuantos datos y antecedentes de trascendencia tributaria recaben en el ejercicio de sus funciones.

de forma inequívoca obtener la verdadera situación tributaria del contribuyente. Discrepamos aquí y analizamos las limitaciones que consideramos existen en este procedimiento de verificación. Citamos las distintas resoluciones han sido hechas por la Administración Tributaria en periodos recientes para ampliar aun mas el tema de la recopilación de la información, Citamos la resolución 8-97 del 23 de julio de 1997, mediante la cual se dispone en su artículo 1 que *“ Toda persona física o jurídica, publica o privada estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria la información de trascendencia tributaria deducidas de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas”*.

Introduce además en su artículo # 2 la obligación de suministrar la información de la compras o ventas de bienes o servicios a una misma persona y a nivel nacional por un importe de dos millones quinientos mil colones y dentro del periodo que va del 1 de octubre al 30 de setiembre, El cual deberá cumplirse mediante el uso del formulario informativo D 151 este formulario ya estudiado por nosotros anteriormente. Citando al Licenciado Jorge Armando Fallas Martínez, en su función como Director General de la Tributación Directa, con respecto al uso del citado formulario informativo D 151, nos dice *“Gracias a las declaraciones informativas, la Administración Tributaria ha ejecutado con éxito los procesos de control denominados, “ Plan de Declaraciones Sombra”, mediante los cuales se logra atacar la evasión fiscal, en forma extensiva, de los contribuyentes que no declaran la totalidad de sus ingresos ( inexactos), contribuyentes que no han presentado sus declaraciones a pesar de estar inscritos ( omisos) y de los contribuyentes que realizan actividades y ni siquiera han cumplido la obligación de inscribirse ( ocultos)”*.

*“El Plan de Sombras según el licenciado Fallas Martínez es una acción de control inteligente, ya que utilizando la información recopilada por medio de las declaraciones informativas y la suministrada por la Dirección General de Aduanas*

*sobre pólizas de importación y exportación, se logra detectar las tres formas de evasión indicadas, además de masificar la fiscalización”.*

Dejando de lado las declaraciones informativas aun encontramos que a nivel de Incrementos no Justificados de Patrimonio, tanto el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, siguen siendo omisos.

Veamos un ejemplo palpable en el caso que se comprueben inexactitudes en la información presentada por el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su apartado de Sanciones Administrativas de la Sección II, nos indica en el artículo # 81 las posibles sanciones a los que pueden hacerse acreedores los sujetos pasivos, en el caso de omitir declaraciones.<sup>33</sup> Al igual que el artículo # 83 del mismo Código de Normas que nos detalla la sanción administrativa en el caso de incumplimiento en el suministro de información.<sup>34</sup>

Corresponde a partir de este momento, la verificación por parte de la Administración Tributaria de la información presentada por el sujeto pasivo, como lo detalla el artículo # 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.<sup>35</sup> Inclusive si la información ahí reflejada no se ajusta o presenta omisiones y faltantes, la Administración Tributaria puede determinar de oficio, la realidad

---

<sup>33</sup> Serán sancionables los sujetos pasivos que mediante, la omisión de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar dentro de los plazos legalmente establecidos los impuestos que correspondan.

<sup>34</sup> En el caso de incumplimiento de información, se aplicaran las siguientes sanciones a) Sanción equivalente a dos salarios bases con se incumpla la obligación de suministrar información dentro del plazo determinado por ley. b) Sanción de un salario base cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponde a lo solicitado.

<sup>35</sup> Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualesquiera libros, escrituras y demás documentos, en cuanto en ellos debe constar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria.

tributaria del contribuyente, según el artículo # 124 del citado Código que no entraremos a analizar, por no ser parte esencial de nuestro estudio.

### ***3.5 Tratamiento de los Incrementos no Justificados de Patrimonio, según Tribunal Fiscal Administrativo.***

Queda claro que a nivel nacional, los Incrementos no Justificados de Patrimonio, constituyen, un tema bastante novedoso, por no decir poco conocido.

Acudimos entonces a analizar la normativa, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, que es el ente encargado de resolver las controversias tributarias administrativas, este Tribunal tiene plena jurisdicción e independencia en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, y sus fallos agotan la vía administrativa.

Por tanto analizaremos algunos de los pocos fallos, que se lograron encontrar, en relación con Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de las Personas Físicas.

Para ello accedimos al Digesto Tributario, portal de Internet, en donde mediante una búsqueda primero temática y luego libre, localizamos los fallos de dicho Tribunal del Periodo del 1990-1999 y el periodo 2000-2009.

Citaremos algunos de los fallos, para luego analizarlos.

#### **Fallo No 463**

#### **Recurso Apelación**

#### **Origen: Tribunal Fiscal Administrativo**

#### **Fecha: 29/11/2002**

**Extracto:**

*De manera entonces que el Análisis efectuado por la oficina fiscalizadora, en relación con los hechos y circunstancias concernientes con la actividad realizada por la empresa recurrente, por medio de su apoderado tales como sus actividades generadoras de rentas, su permanencia en el territorio nacional y otros elementos de juicio necesarios para el establecimiento de la obligación tributaria, es lo que ha llevado a dicha oficina fiscalizadora a configurar el hecho de que la intervenida mantiene su actuación a través de un establecimiento permanente con lo que es correcta la afirmación de que dicha empresa esta sujeta al pago de impuesto a las utilidades.*

*Refiriéndose al incremento patrimonial no justificado y la aplicación del transitorio III de la Ley de Justicia Tributaria, la dicho lo siguiente “ debe aclararse al contribuyente que la figura de los incrementos patrimoniales, en el tanto en que forman parte de la renta bruta cuando no se tenga justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, se encuentra contenida en el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta No 7092 desde el 21 de abril de 1988, igualmente sucede con el artículo 8 del Reglamento correspondiente a la ley de cita, con lo cual se demuestra el error histórico legal que el recurrente expone en sus escritos constantes, donde se confunde con la vigencia del transitorio III de la Ley de Justicia Tributaria.*

**Fallo No 478****Recurso de apelación****Origen: Tribunal Fiscal Administrativo****Fecha: 07/11/2006****Extracto**

*Este Tribunal estima, que lo procedente es conforme al ajuste recurrido por estar este conforme a la normativa que regula la materia, y por encontrarse*

***que el procedimiento llevado en este caso, se ha desarrollado en estricto apego a las facultades legales que le asisten a la Administración Tributaria para la fiscalización y verificación de la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y que no bastan solamente los alegatos de le inconforme, sin estar estos sustentados en pruebas suficientes para desvirtuar lo actuado, máxime en casos como el presente de ajustes por concepto de incremento patrimonial no justificado, el cual encierra una presunción iuris tantum( T.F.A No 24-2006 P de las 8:30 horas del 24 de enero 2006) Por todas las razones de hecho y derecho expuestas, estima el Tribunal que el ajuste de comentario merece ser confirmado en su totalidad, por corresponder a una correcta interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las facultades fiscalizadoras de que dispone la Administración Tributaria.***

Analizando el contenido, de estos fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, las ganancias patrimoniales injustificadas, son los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda, con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistente en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

Ampliando aun mas, sobre los registros oficiales y los libros que debe de tener el sujeto pasivo, para mostrar la veracidad de la información presentada ante la Tributación Directa.

Incluimos un fallo del mismo Tribunal Fiscal Administrativo al respecto.

**Fallo N 1839**

**Consulta**

**Origen: Dirección General de Tributación**

**Fecha: 25/11/2005**

**Extracto**

***En consecuencia, debido a que la señora xxx obtuvo en el periodo fiscal 2005, una comisión por la intermediación en la venta de una propiedad, deberá presentar la declaración jurada del impuesto sobre la renta correspondiente a las personas físicas con actividad lucrativa, siguiendo las instrucciones establecidas en el artículo 15 citado, contemplando la escala de tarifas asignadas para el periodo fiscal 2005.***

Para finalizar el concepto del Tribunal Fiscal Administrativo, en relación a las ganancias patrimoniales injustificadas.

Las ganancias patrimoniales injustificadas, se integran en la base líquida general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Evidentemente, el Tribunal Fiscal Administrativo, para emitir sus fallos, toma en consideración el contenido del artículo # 5 de Ley del Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento, que en párrafo tercero, cuarto y quinto del mismo dice.

***“También forma parte de la renta bruta cualquier incremento de patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados a partir del periodo fiscal siguiente a la vigencia de la ley.***

***Para estos fines el contribuyente a obligado a demostrar el origen del incremento y además, que se ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que esta exento por ley, de lo contrario dicho incremento de patrimonio se computara como renta bruta en***

***el momento que la Administración Tributaria lo determine y afectara el periodo que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.***

***Para estos efectos no se considera como incrementos de patrimonio la repatriación de capitales.***

***Para la verificación, de estos antecedentes, todo contribuyente obligado a declarar el impuesto sobre la renta, deberá acompañar a su declaración anual un estado patrimonial de sus bienes, incluidos sus activos y pasivos, de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento de esta ley”***

También el mismo Tribunal Fiscal Administrativo, toma de base para sus fallos el contenido del artículo # 8, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que en un extracto del mismo dice” ***a partir del periodo fiscal siguiente a la vigencia de esta ley, también formara parte de la renta bruta, cualquier incremento patrimonial no justificado por el contribuyente. El incremento de patrimonio, se basara en cualquier aumento en el capital del contribuyente durante un periodo fiscal, mas los ajustes en los desembolsos no deducibles, menos los ingresos no gravables, tal incremento deberá provenir de ingresos gravables”***

## Capítulo IV

### **Análisis Comparativo de los procedimientos utilizados en otras naciones para la fiscalización y control de los Incrementos no Justificados de Patrimonio**

Si queremos comprobar las diferencias que existen en distintos países con respecto al tema en cuestión, es menester nuestro comenzar con España, ya que en este país se logrado estudiar y analizar de manera muy acertada este tipo de Incrementos no justificados de patrimonio en la renta de las personas físicas.

#### **4.1 La Renta Presunta**

Estudiando la ley 18-91 en el artículo # 49 dice *“Tendrán la consideración de Incrementos no justificados de Patrimonio los bienes o derechos cuya, tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo.”*<sup>36</sup> Observamos aquí obviamente, que existe una definición bastante simple de la figura estudiada, ya que precisamente cita, que no solo los bienes obtenidos representan un incremento del patrimonio, sino que utiliza también la palabra derechos, dentro de estos incrementos.

El mismo artículo # 49 en el párrafo segundo previene *“que los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del periodo impositivo respecto del que se descubran”*. Jiménez Compaired en este párrafo explica a modo de aclaración por lo ambiguo de este párrafo que la renta presunta se integre en el impuesto correspondiente al ejercicio fiscal durante el cual se hubiera

---

<sup>36</sup> Hace una comparación el autor Jiménez Compaired con las leyes que anteriormente existían en España.

producido la adquisición del bien o derecho, solo en el caso de que este dato no este acreditado.<sup>37</sup>.

Otra parte importante de este artículo # 49 es la inclusión de los incrementos no justificados dentro de la renta regular y no dentro de las rentas irregulares como lo citaban las leyes españolas anteriores. Siguiendo con el análisis del mismo artículo # 49 el autor Jiménez Compaired nos dice que con la inclusión de los incrementos no justificados de patrimonio dentro de la renta presunta, hace operar la progresividad del Impuesto sobre la Renta, y se aplica con toda su crudeza sobre estos incrementos, evitando incentivar la defraudación.

Si realizáramos una comparación con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costarricense, vemos que no existe ningún artículo en particular, que trate el tema de los Incrementos no justificados de patrimonio, solamente el artículo # 81 que habla de la falta de ingreso por omisión o inexactitud.<sup>38</sup> Fija además las sanciones administrativas que corresponden, en cada caso ya sea omisión o. inexactitud de los datos presentados por el sujeto pasivo.

Podemos decir que a nivel jurisprudencial a nivel nacional aun no tenemos, una verdadera legislación que regule el instituto de los Incrementos no justificados de Patrimonio para muestra citamos el voto 3494 -94 de la Sala Constitucional, que nos habla de la inconstitucionalidad de que los impuestos de patente se acumulen con el Impuesto de Renta.

---

<sup>37</sup> El autor defiende su posición bajo la premisa de que debe haber algún indicio o comprobante que sustente la no inclusión del derecho o bien en el patrimonio, para su posible inclusión en la renta del periodo estudiado.

<sup>38</sup> Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos los impuestos que correspondan.

*“El accionante confunde el sustento de la acción, por cuanto no se trata de un mismo hecho generador por la imposición de dos tributos, diferentes la renta y el impuesto que se impugna, ya que el hecho generador de la obligación tributaria cuestionado lo constituye no los ingresos de la empresa o ejercicio de la profesión, sino el ejercicio de un actividad lucrativa en la localidad de Carrillo, Guanacaste la cual requiere licencia.*

*No obstante lo anterior, de existir el principio aludido prohibición a la doble imposición tributaria, sobre un mismo hecho generador, no podría ser lesionado en virtud de que el hecho generador del tributo, en cuestión no lo constituye la renta, supuesto del que parte el recurrente para afirmar lesionado tal principio, sino el ejercicio de una actividad lícita y lucrativa”.*<sup>39</sup>

Si bien es cierto el voto no habla específicamente de los incrementos no justificados de patrimonio, da una luz de que en Costa Rica, al no haber una legislación específica del tema, hablar de derechos o bienes no incluidos en la renta de un sujeto pasivo, que representen incrementos de patrimonio, podrían ser considerados inconstitucionales, ya que se podría hablar de doble imposición e ir en contra del principio de no confiscatoriedad de los tributos. Si vemos detenidamente este voto, vemos que podríamos aplicar tanto el artículo 33 y 34 de nuestra Constitución Política, como justificante válida para su no aplicación.<sup>40</sup>

Otro ejemplo de las diferentes legislaciones sobre los Incrementos no justificados de Patrimonio, lo encontramos en la legislación Argentina, citando la autora Catalina García Vizcaíno, nos habla que según la Ley 24699 la ley 25239 y las modificaciones contenidas en el Régimen de Coparticipación Federal de Impuesto en el cual el artículo 3 de la citada Ley 24699 dice “ *Los contribuyentes deben*

---

<sup>39</sup> Adrián Torrealba Navas, explica detalladamente la diferencia entre el impuesto de patente y los de renta.

<sup>40</sup> Artículo 33 Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana, y el artículo 34 A ninguna ley se le dacha efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situación jurídicas consolidadas.

*consignar en su declaración jurada anual, también la clase y el monto de las ganancias percibidas o devengadas, así mismo deben declarar la nomina y el valor de los bienes que poseían al 31 de Diciembre del periodo por el cual formulan la declaración y del anterior, así como las sumas adeudadas en esas fechas”.*

Si tratamos de encontrar una norma de esta clase en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, simplemente no la podemos hallar, por el hecho de que nuestra legislación es omisa en este particular. Recurrimos entonces a los Proyectos Fiscales que se encuentran actualmente en discusión en nuestra Asamblea Legislativa. Analizamos el texto del proyecto de Ley 15516 en discusión actualmente, y en el apartado del Impuesto de Renta en el artículo 36 de la Subseccion Quinta habla de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

A continuación procedo a citarlo para explicarlo en su contenido:

*” Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia. Declaración o adquisición no se corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este Impuesto o en los libros o registros oficiales.*

*Las ganancias patrimoniales injustificadas se integraran en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción”.*

Finalmente encontramos un articulo aunque sea en un Proyecto de Ley, que aborda el tema estudiado, y no da una leve esperanza de que en nuestro país, se le esta tomando mas importancia a este tema. Vemos que ya aquí se logra discernir de manera clara que tanto los bienes y los derechos obtenidos por el

contribuyente, forman parte del patrimonio del contribuyente y no solo los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal por el contribuyente en sus actividades comerciales y financieras.

Otra parte importante que logramos desprender del citado proyecto de ley, es el hecho de que se no solo los derechos o bienes deben de ser declarados por el contribuyente en su declaración de renta, también habla de la inclusión de deudas inexistentes, lógicamente para demostrar pérdidas, y así afectar de manera significativa el patrimonio, que como vimos al principio del estudio se compone de tres elementos Activo, Pasivo y Patrimonio, lógicamente que si un contribuyente de un periodo a otro incrementa el rubro del pasivo, el efecto sobre el patrimonio sería de disminución.

Ejemplo Periodo 1  $1.0000.000.00 - 200.000.00 = 800.000.00$

Ejemplo Periodo 2  $1.000.000.00 - 1.200.000.00 = ( 200.000.00 )$

Siguiendo con nuestro análisis a nivel nacional, nos encontramos entonces como lo he reiterado en varias ocasiones, en el desarrollo de este trabajo, que nuestro país, aun no cuenta con los medios y herramientas necesarias, para poder regular los incrementos no justificados de patrimonio de los sujetos pasivos.

Podemos citar un intento que a mi parecer, prometía ser el inicio de una verdadera regulación de este tema tan importante, dicho intento surgió durante el periodo fiscal 2003, en el marco de una de las tantas Leyes de Contingencia Fiscales, utilizadas por las Administraciones tanto del Partido Unidad como el de Liberación Nacional, para tratar de literalmente de paliar aunque fuera en parte, los grandes déficit fiscales que venían arrastrándose de pasadas administraciones.

Durante ese periodo en particular 2003, se exigió que todas las Personas Jurídicas, presentaran ante la Administración Tributaria, un informe pormenorizado de la formación del Patrimonio, esta iniciativa fue plasmada en la utilización del formulario D 175. En dicho formulario en el caso de que la Sociedad tuviera un Patrimonio superior a 35.000.000.00 (treinta y cinco millones de colones) debía de pagar a la Administración un impuesto de 1% sobre el excedente de los 35.0000.000.00. Aunque esta iniciativa solo afectaba a las Sociedades, podía considerarse como un inicio, y se podía también implementar y utilizar en la Renta de las Personas físicas.

Sin embargo esta iniciativa, fue solo temporal, y no se volvió a utilizar en los periodos fiscales subsiguientes. Ahora bien siguiendo con nuestro análisis del tema en otras legislaciones sobre todo la española que es la que muestra un sistema adecuado para su detección, seguiremos analizando los supuestos que se utilizan en este país para su comprobación.

El autor Jiménez Compaired utiliza como partida de análisis la Ley de 1954 en la cual se cita *“Los incrementos de patrimonio exteriorizados por adquisiciones a título oneroso solo se computaran solo si guardan desproporción con la renta atribuida en los cuatro periodos anteriores”*. El mismo autor manifiesta los cambios sufridos por este texto en leyes subsecuentes Ley 44- 1978, Ley 48- 1985 del 27 de diciembre, según el autor no fue hasta la Ley 18-1991 en la se logro clarificar el concepto. *“Los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo”*. Esta parte del texto, se asemeja al texto del proyecto de Ley que a nivel nacional analizamos anteriormente.

A modo de explicación del texto de la Ley 18-1991 el autor Jiménez Compaired nos dice Teniendo la Administración la declaración del patrimonio del ejercicio

anterior y la actual, examina el aumento patrimonial declarado por el contribuyente encarnado en nuevas adquisiciones o simplemente en bienes o derechos aflorados.<sup>41</sup> Lógicamente si siguiéramos con el análisis de Jiménez Compaired llegaríamos al apartado de las presunciones en España.

Analiza el mismo autor los supuestos que se pueden dar al realizar los exámenes de presunciones un ejemplo es la presencia de elementos patrimoniales ocultos, los cuales son la esencia de los Incrementos no justificados de patrimonio.

Finalmente aborda el tema de la no existencia de declaración patrimonial o de renta por parte del sujeto pasivo, lo cual motiva a la Administración Tributaria a realizar un razonamiento lógico se debe examinar si el incremento patrimonial, la incorporación o el lucimiento de bienes o derechos es congruente con los medios, la renta y el patrimonio declarados, como no existe esta última declaración, se recurre únicamente a las declaraciones de Impuesto de Renta y si se manifiesta esa falta de congruencia se entenderá probado el hecho base de la presunción.

A nivel nacional como hemos observado a lo largo de este trabajo de investigación, solo recientemente con varios proyectos de ley de ordenamientos fiscales que se ha podido aunque sea en forma muy básica, ir descubriendo la importancia de los Incrementos no Justificados de Patrimonio en la Renta de las personas físicas. Pero si analizamos el texto del proyecto 14664 este basa su rango de efectividad a nuevas regulaciones en la imposición sobre la Renta.

De manera muy rápida ampliaremos sobre los contenidos del proyecto de ley. En este se regulará los tres aspectos fundamentales la imposición de las personas físicas residentes en el territorio nacional, la imposición sobre las sociedades y

---

<sup>41</sup> Cita pp. 155 Compaired analiza en base a este texto la diferencia tanto de la adquisiciones y de los derechos.

otras entidades colectivas sin personalidad jurídica también residentes en el territorio nacional y la imposición sobre los no residentes en el territorio nacional, sean personas físicas o no. Como lo habíamos explicado al principio del trabajo, en el cual tratamos los distintos tipos de renta que existían, logramos comprobar que a nivel nacional se utilizaba el cedular.

Este proyecto nos explica dentro de sus razonamientos que *“El sistema cedular sobre la renta como en que esta vigente en nuestro país, se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador: por ejemplo la relación de dependencia o de autonomía que se obtiene, sin proviene del trabajo o del capital y, dentro de este, si proviene de operaciones de mercado financiero o no. Este sistema es considerado en la doctrina y el Derecho comparado como una forma primitiva y poco técnica de la imposición de la Renta”*.<sup>42</sup>

Si bien es cierto que el proyecto busca cambiar el concepto, mantenido durante mucho tiempo en nuestra legislación respecto al tema renta, debemos avanzar un poco más, para ver si se habla de los Incrementos no Justificados de Capital.

Si seguimos analizando el texto de justificación del proyecto de ley en su apartado Renta, no encontramos nada con respecto al tema estudiado, solamente nos habla de aplicación de Renta mundial, imposición de renta de personas domiciliadas en nuestro país, imposición de renta de las personas jurídicas etc.

---

<sup>42</sup> Las justificaciones del proyecto de ley, buscan variar de manera clara las concepciones arcaicas existentes en la legislación nacional, sobre el tema renta, y busca aplicar nuevos criterios mas acordes con la legislación mundial sobre el tema.

Para finalizar con el tratamiento tributario de los Incrementos no Justificados en la Renta de las Personas Físicas en España, el autor Jiménez Compaired llegamos a la punibilidad de la elusión del pago de tributos manifestada a través de un Incremento no Justificado de Patrimonio y a nivel Español y según el autor presenta a dificultad extrema en el entendido de que los indicios a nivel tributario, sean utilizados en la vía penal.

Según Jiménez Compaired *“El juez Penal en cada caso concreto, habrá de apreciar libremente las pruebas que se le presenten. Sin embargo no todas las investigaciones tributarias han partido de aumentos patrimoniales injustificados y presentan las mismas características, lo cual no es acertado”*.<sup>43</sup> Resalta el autor el carácter especial de este tipo de delitos tributarios, los cuales deben de ser analizados de forma extensa, para evitar que el juez penal, en su criterio de valoración de las pruebas, se deje llevar simplemente por los cargos, sin determinar de donde es que surgen y que tratamiento debe de dárseles.

A nivel nacional y como lo hemos estudiado a lo largo de este trabajo, se dan las infracciones administrativas contempladas en los artículos # 78 al 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y las cuales según su gravedad se ven afectas a distintas cuotas pecuniarias, con ciertos beneficios o rebajos de multa en caso de cumplimientos voluntarios, o antes de la acción de la Administración Tributaria artículo # 88.

En el caso de los delitos tributarios, estos los encontramos a partir del artículo del supracitado Código de Normas y Procedimientos Tributarios # 92 al # 98.

---

<sup>43</sup> Jiménez Compaired explica por ejemplo las diferencias entre asuntos de productos financieros y las diferencias de la delincuencia económica como el tráfico de drogas, armas o prostitución, de ahí su enérgico desacuerdo con el juzgamiento de los Incrementos Patrimoniales como siempre iguales.

Estos también ya tipificados por la Administración Tributaria, y tomados en base a si superan los 200 Salarios Bases<sup>44</sup>, en caso afirmativo, la Administración Tributaria con base en sus funciones Fiscalizadoras y Recaudadoras, realiza en examen, comprueba la veracidad de la información suministrada por el contribuyente, determina la Renta presunta, y finalmente formula la acusación, que deberá ser ventilada en la vía penal correspondiente.

---

<sup>44</sup> Salario Base de un Oficinista 1 del Poder Judicial, el cual varia cada año

## Capítulo V

### Conclusión y recomendaciones

Llegamos a la conclusión de nuestro trabajo investigativo, y es menester nuestro, enumerar las recomendaciones que considero necesarias implementar a corto plazo para poder acabar con las practicas tan nocivas que hemos encontrado a lo largo de nuestro trabajo, con respecto a los Incrementos No Justificados de Patrimonio en la Renta de las Personas Físicas.

Debemos antes de analizar cada una de las recomendaciones, que serán dadas, dejar en claro que lo largo de esta investigación, hemos encontrado infinidad de argumentaciones a favor de la debida fiscalización de este tipo de Incrementos Patrimoniales, no podemos obviar la cantidad de legislación y normas encontrada tanto en países Europeos a saber España y en menor medida Italia, así como en la legislación Argentina, en todos ellos hemos logrado verificar la gran importancia que estos países dan a este tipo de practicas ilegales, las cuales obviamente afectan la debida recaudación de Impuestos, y por tanto debilitan las economías tributarias y económicas de los países.

Con gran decepción hemos logrado comprobar que nuestro país, a pesar de haber recibido cooperación de la Agencia Española de Recaudación de Impuestos en periodos recientes, sigue arrastrando grandes lagunas en distintos temas tributarios.

Es ilógico, pensar que con este tipo de lagunas normativas, el país algún día llegue a recaudar y fiscalizar los tributos de manera eficaz y coordinada. De nada han servido recurrir a Paquetes Tributarios, Leyes de Contingencia Fiscal y todo tipo de Decretos Ejecutivos, si el país sigue adoleciendo de una política fiscal

transparente, moderna, ágil, y en concordancia con las legislaciones de países mas avanzados que el nuestro.

No es posible que en pleno siglo XXI sigamos pensando que la fiscalización y recaudación de impuestos, se sostenga solamente con la aplicación de normas y legislación de épocas anteriores, y que además se pretenda obviar el uso de técnicas modernas en materia tributaria. Excusas como falta de recursos para la implementación de políticas tributarias, resulta irrisorio y de tinte meramente político.

En el caso específico de nuestro tema de tesis, encontramos una completa, para no decir total, falta de normativa tributaria al respecto, no es posible, que en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que es el único cuerpo normativo especializado en el tema tributario, ni siquiera encontremos un apartado aunque sea explicativo, de los Incrementos no justificados de Patrimonio.

Como pretender entonces que la Administración Tributaria, realice su labor recaudadora y fiscalizadora, si ni siquiera cuenta con las herramientas básicas para llevar a cabo su labor. La completa incapacidad para detectar y fiscalizar este tipo de prácticas ilegales tanto contables como tributarias, resulta inaceptable y desastroso, ya que corroe los cimientos de nuestra estabilidad económica y social. Resulta sobremanera preocupante, encontrar una completa falta de previsión, por parte de la Administración Tributaria de este tipo de prácticas.

No es suficiente solo confiar en la educación tributaria de los sujetos pasivos, es necesario verificar que la información, ahí contenida se apegue a la realidad tributaria y económica de cada contribuyente. Pretender que con base en información de terceros o de agentes recaudadores externos, se pueda verificar si esa afirmación es correcta, es muy poco realista y de países poco desarrollados.

Es imprescindible incluir un apartado de Incrementos no Justificados de Patrimonio, no solo a nivel de personas jurídicas, que a mi parecer es el que recibe la mayor verificación y vigilancia por parte de la Administración Tributaria, sino que se debe de sopesar la importancia de los sujetos pasivos físicos, en el proceso de recaudación de impuestos.

Por mucho tiempo se ha considerado que los problemas financieros y económicos que arrastra este país, ha sido debido a una completa falta de políticas de recaudación tributarias. Es incontable el numero de personas que realiza actividades comerciales, sin siquiera tener que pagar tributos de ningún tipo.

Fácil es decir que existe un control muy estricto sobre la sociedades que operan en el país, sin embargo aun se sigue arrastrando problemas como, desconocimiento de las personas que tienen intereses económicos, dentro de las sociedades mercantiles, conocida en corrillos parlamentarios, como el levantamiento del velo de las sociedades, los cuales darían herramientas específicas a la Administración Tributaria, para poder investigar las personas que forman parte de una sociedad mercantil, y conocer su situación tributaria.

Otro problema es la escasa información con que cuenta la Administración Tributaria, respecto a los bienes y derechos, con que cuentan las personas que conforman una sociedad mercantil.

Un problema bastante preocupante también, es el uso tanto a nivel de sociedades mercantiles como en personas jurídicas, de utilizar para la compra o venta de bienes o mercaderías, u obtención de servicios, mediante el uso de empresas o personas distintas a las interesadas, inclusive se han detectado empresas y personas fantasmas, para la realización de practicas y artimañas contables y tributarias, en contra de la recaudación de tributos. Innumerables gobiernos, han

prometido acabar el déficit fiscal tan abultado que arrastra el país, pero todo siempre se ha quedado en promesas, y falsas expectativas.

Existen infinidad de estudios realizados tanto por la Administración Tributaria, y de otras fuentes, que han corroborado, que el nivel de recaudación tributario, aun sigue siendo inferior a los índices que debería de mostrar.

No se recaudan mas impuestos, simplemente subiendo los porcentajes a pagar de los tributos, o creando regimenes especiales, como por ejemplo Grandes Contribuyentes, Régimen Simplificado y otros, que lo que han logrado es reducir aun mas los ingresos tributarios, y han fomentado aun mas defraudación fiscal.

Como lo citaba el autor nacional y gran conocedor de la problemática fiscal del país Adrián Torrealba la Administración tributaria, debe dirigir un mensaje directo a los contribuyentes, en el cual los exhorte a que resulta mejor para ellos pagar sus tributos, que no defraudar al fisco.

Volviendo al tema de nuestra tesis, en el caso de los Incrementos no justificados de patrimonio, existe una nebulosa tan grande, que ni siquiera la Administración Tributaria, ha intentado, encontrar una solución a este tipo de prácticas ilegales.

Como lo citamos en el desarrollo del tema estudiado, la normativa legal respecto a este tipo de incrementos es inexistente, no teniendo siquiera jurisprudencia, que sirva como base para poder comprender, la importancia del tema. Decir que mediante la declaración de renta que presentan los sujetos pasivos, al final de cada periodo fiscal, se puede descubrir si han existido incrementos no justificados de patrimonio, es completamente errado y muestra una completa falta de actualización, en temas tributarios.

Inclusive aun teniendo la declaración de renta de un sujeto pasivo y comparándola con la del periodo anterior, se podría especular, del porque del aumento o disminución del patrimonio del sujeto pasivo. Es necesario realizar un estudio más extenso y mediante técnicas contables y de auditoria, para encontrar la verdadera razón, de ese cambio.

Aun mas complicado resultaría saber si existió o no un Incremento no justificado de Patrimonio, de un periodo a otro. Inclusive existen medios, para que el contribuyente subsane sus inconsistencias tributarias, mediante el pago de multas pecuniarias, existiendo o no la actuación de la Administración Tributaria, lo cual incentiva a los sujetos pasivos, a delinquir y si son descubiertos, simplemente cancelan un multa y siguen actuando de manera dolosa y deliberada.

El problema radica en la falta de herramientas, con la que cuenta la Administración tributaria, para poder analizar este tema en cuestión.

No es lo mismo basarse en declaraciones tributarias, y información de terceros, que contar con un marco legal que le permita, de manera precisa y concisa, realizar las investigaciones que correspondan, para poder descubrir si ha habido un cambio en la situación tributaria o financiera de un sujeto pasivo, que lleve a comprobar que se ha dado una manipulación de información, y que por tanto, se ha cometido un delito fiscal.

Finalizo mi conclusión exhortando a la Administraron Tributaria, a que mediante la creación de normativa y jurisprudencia, logre de una vez por todas, terminar con este tipo de prácticas tan nefastas, para la economía tan endeble de este país. Además de castigar mas severamente las manipulaciones de información, y la falta de exactitud de las declaraciones tributarias de los sujetos pasivos. Pensando siempre en incentivar la cultura tributaria de las futuras generaciones, para que no

crezcan pensando en que Costa Rica, es como los famosos paraísos fiscales tan popularizados a nivel mundial, y que es obligación de todos, ayudar a que el país avance de cara a los retos que tenemos en un futuro, no muy lejano.

### ***Recomendaciones Finales***

- I. Creación de un formulario tributario, en cual se solicita a los contribuyentes, que brinden información específica sobre la conformación de su patrimonio, no solo citando los montos de Activos, Pasivos y Patrimonio, sino que realizando un desglose específico de cada uno de los rubros que forman estas cuentas, por ejemplo Monto de las Cuentas a pagar, Cuentas a Cobrar, Inventarios, Gastos Diferidos, Productos Acumulados, Superávit de Capital, Cuentas Personales, Caja y Bancos, Inversiones a largo plazo, Activos fijos, Propiedades, etc.
- II. Dicho formulario, deberá además contener un cuadro en el cual, se incluya, la conformación del Patrimonio de los 2 periodos anteriores, en el caso de que el sujeto pasivo, haya tenido actividades comerciales anteriores.
- III. Creación de una normativa legal, la cual contenga un apartado específico, que trate sobre los Incrementos no justificados de Patrimonio, su tratamiento tributario, y las posibles sanciones en caso de su comprobación.
- IV. Inclusión de los Incrementos no justificados de Patrimonio, dentro del apartado de los delitos tributarios, debido a su naturaleza dolosa y meramente delictiva.

- V.** Creación de un marco legal, el cual permita que la Administración Tributaria, realice controles cruzados con instituciones financieras, tanto publicas como privadas, en caso de sospechas de delitos u otras actuaciones ilícitas, cometidas por los sujetos pasivos, en el ejercicio de sus actividades comerciales o financieras.
  
- VI.** Creación de una Oficina especifica, adscrita a la Administración Tributaria, la cual mediante el uso de herramientas tecnológicas y el empleo de personal especializado, en el tema, realice una investigación, a los sujetos pasivos, en los cuales no coincida su estilo de vida, sus posesiones o sus negocios, con la situación tributaria y financiera, presentada a la Administración Tributaria.
  
- VII.** Incremento de las multas pecuniarias, que se aplican a los sujetos pasivos en caso de suministrar información falsa o errónea a la Administración Tributaria, que oculte un Incremento no justificado de Patrimonio.
  
- VIII.** Eliminación de la reducción de la sanciones en el caso de que se logre comprobar que el sujeto pasivo, ha reincidido en este tipo de practicas dolosas.
  
- IX.** Actualización permanente del personal de la Administración Tributaria, mediante foros, directrices, participación en Congresos Internacionales, y otras fuentes de datos, con respecto al estudio de este tipo de Incrementos no justificados de Patrimonio.
  
- X.** Realización de charlas y seminarios, en los cuales se le explique a los sujetos pasivos, la importancia de tributar y de mantener sus asuntos tributarios en orden y de manera correcta.

## Bibliografía utilizada y consultada

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Investigaciones Jurídicas. San José, Febrero 2002.
- Navas Torrealba Adrián. Principios de Aplicación de los Tributos. Investigaciones Jurídicas, San José, Mayo 2001
- Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Instituto de Estudios Tributarios Contables S. A. San José, 2001.
- Compaired Jiménez Ismael. Los Incrementos no justificados de Patrimonio en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas. Editorial Marcial Pons, Madrid 1996.
- Villegas Belisario Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.
- Vizcaíno García Catalina. Derecho Tributario. Editorial Desalma, Buenos Aires, 2002.
- Constitución Política de la Republica de Costa Rica. Litografía e Imprenta Lil, San José, 2003.
- Ley de Simplificación Tributaria. Publicaciones Jurídicas, San José, 2001.
- Escoto Roxana. El Proceso Contable. Editorial UNED, San José, 2002.
- De Torres Cabanellas Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta, Argentina, 1997.
- Revista El Contador. Colegio Contadores Privados de Costa Rica. San José. Números 35-36-37-38-39-40-41
- Pagina Ministerio Hacienda Costa Rica. [www.MinisteriodeHacienda.go.cr](http://www.MinisteriodeHacienda.go.cr)