

ULACIT

UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

MAESTRIA EN ASESORÍA FISCAL

“VIOLACIÓN DE GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE POR LOS CRITERIOS  
OBJETIVOS DE SELECCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”

Sustentante: Carolina Molina Villalobos

Cédula de identidad 1- 0769- 0433

PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
MAESTRIA EN ASESORÍA FISCAL

San José – Costa Rica

DICIEMBRE 2004

Nota obtenida:

ULACIT

UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

MAESTRIA EN ASESORÍA FISCAL

Reunidos para los efectos respectivos el Tribunal Examinador de la Escuela de Posgrados compuesto por:

---

Juan Ricardo Wong Ruiz  
Decano

---

Cesar P. Enríquez Caruso  
Director de Carrera

---

Mauricio Vega Díaz  
Director del CIDE

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>Capítulo I Introductorio.....</b>	<b>4</b>
1.1 Introducción.....	4
1.2 Justificación del problema.....	6
1.3 Planteamiento del Problema.....	8
1.3.1 Formulación del problema.....	9
1.3.2 Sistematización: Subproblemas de la Investigación.....	9
<b>Capítulo II Marco Teórico.....</b>	<b>10</b>
<b>Capítulo III Marco Metodológico.....</b>	<b>14</b>
3.1 Tipo de Investigación:.....	14
3.2 Matriz básica de diseño de investigación.....	15
3.3 Matriz de operacionalización de variables.....	16
3.4 Sujetos y fuentes de información.....	17
3.4.1 Sujetos.....	17
3.4.2 Fuentes de investigación.....	17
3.5 Muestreo, justificación de criterios.....	17
3.6 Instrumentos de recolección de datos.....	17
3.7 Alcances y limitaciones.....	18
3.7.1 Alcances.....	18
3.7.2 Limitaciones .....	19
<b>Anexos</b>	
<b>Anexo 1:</b> Estado de la Cuestión .....	20
<b>Anexo 2:</b> Hoja de Trabajo .....	29
<b>Anexo 3:</b> Conclusiones preliminares .....	30
<b>Anexo 4:</b> Referencias Bibliográficas .....	34

## Capítulo I

### Introductorio

#### 1.1 Introducción

El proyecto de investigación pretende demostrar que la Administración Tributaria viola las garantías del contribuyente, a través de la aplicación de ciertos criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización.

El procedimiento administrativo se encuentra reglado por normas y principios objetivos tendentes a garantizar el debido proceso, el derecho de defensa del administrado y la imparcialidad en el procedimiento, a fin de evitar toda posible arbitrariedad por parte de los órganos administrativos, tanto de fiscalización como de determinación. En este sentido el espíritu del Decreto N° 25049-H del 13 de marzo de 1987 denominado “Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización”, así como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es el de dotar a la administración de instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, pero garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes.

A raíz de lo anterior, podemos decir entonces que el Estado se encuentra en la obligación de proteger los derechos fundamentales e individuales de todo ciudadano, y con mucho más razón de todos y cada uno de sus administrados, si éste en alguno de los procedimientos y procesos llevado en contra de éstos violenta alguno de éstos derechos, el Estado deberá de enmendar su error y corregirlo, brindado en todo momento la protección necesaria a la que está obligado.

Por lo general, siempre vamos a encontrar material bibliográfico y legislación que trata el tema de los deberes del contribuyente para con la Administración, pero en

realidad son pocas las legislaciones que tratan sobre los deberes que tiene la administración para con el contribuyente, razón por la cual el presente trabajo de investigación pretende ser una herramienta para el contribuyente, con el objeto de que esté enterado de cuales son sus garantías y cómo deben ser respetadas por la Administración Tributaria.

El lector encontrará tres capítulos:

El primero llamado Introdutorio con la justificación, planteamiento y formulación del problema y subproblemas objetos de la investigación

El segundo de nombre Marco Teórico con la base científica que da sustento a la investigación y hace referencia a la teoría enunciada por diferentes autores que tiene relación directa con el tema investigado.

El tercero que lleva por título Marco Metodológico explica el tipo de investigación utilizado, presenta matrices tanto del diseño de la misma como de la operacionalización de las variables, describe los sujetos y fuentes de instigación, indica el tipo de muestreo utilizado, los instrumentos de recolección de datos y los alcances y limitaciones de la investigación.

## 1.2 Justificación del problema

El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria establece que la División de Fiscalización elaborará el Plan Anual de Fiscalización, en el cual se utilizarán los criterios de selección vigentes para el período en que éste ha de ser ejecutado. Dichos criterios serán emitidos por vía reglamentaria y podrán ser ampliados, reducidos o modificados anualmente, pero en tanto no se publiquen las variaciones, seguirán rigiendo los criterios en vigencia.

Existe por lo tanto un reglamento, denominado “Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización”, el cual abarca una lista de motivos por los cuales serán seleccionados los contribuyentes que cumplan con los criterios en él establecidos, para una eventual auditoría.

Es importante señalar que este reglamento fue dictado con la finalidad de garantizar la objetividad a la hora de escoger a los contribuyentes a fiscalizar, y que tal escogencia no sea de forma arbitraria o carente de justificación, razón por la cual la Administración debe motivar, especificar, porqué se selecciona un determinado contribuyente, ya que si no lo hace se estaría dando una desviación de poder.

Actualmente los criterios objetivos de selección<sup>1</sup> establecen supuestos en que el contribuyente puede incurrir, sin embargo, algunos son tan generales que muchas

---

<sup>1</sup> a) Todos los contribuyentes clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales o como Grandes Empresas Regionales podrán, cuando así lo defina y convenga a los intereses de la Administración Tributaria, ser seleccionados para ser fiscalizados, corresponde a la Dirección General de Tributación emitir los criterios para la clasificación de los contribuyentes dentro de las categorías de Grandes Contribuyentes y de Grandes Empresas Regionales. b) Que la información consignada en las declaraciones tributarias correspondientes a los distintos impuestos administrados por la Dirección General, registre valores diferentes a los detectados por medio de información interna o externa. c) Que sus indicadores tributarios o financieros se desvíen significativamente de los indicadores promedio de la actividad económica en que se desempeñan. d) Que generen saldos a favor en el impuesto sobre las Ventas, durante tres o más meses consecutivos o alternos del período comprendido entre octubre de un año y setiembre del siguiente. También se podrá aplicar este criterio de selección en aquellos casos en que los créditos aplicados en la declaración de un mes determinado, representen un monto significativo en relación con el impuesto declarado. e) Que gocen de beneficios fiscales amparados a contratos especiales (forestales, industriales, turísticos, de exportación y otros que se lleguen a dar). f) Que hubieren incurrido en alguno de los siguientes incumplimientos a sus deberes tributarios: 1. Que hubieren omitido la presentación de alguna de las declaraciones impositivas o informativas, a que estuvieren obligados. 2. Que no hubieren atendido adecuadamente los requerimientos de información de trascendencia tributaria que se le hubieren formulado, incluyendo el incumplimiento del deber de presentar,

veces no se identifica la veracidad de los hechos, simplemente se encuadra al contribuyente dentro del criterio, lo que puede llevar a la violación de las garantías y derechos de éste.

El ordenamiento jurídico tributario costarricense creó unos criterios objetivos de selección con el fin de garantizarle al contribuyente que no va a ser escogido de forma arbitraria y antojadiza. Es decir, la finalidad de la creación de estos criterios, es precisamente la de garantizar la objetividad en la escogencia de los contribuyentes que serán sujetos de una fiscalización, pues estas actuaciones de fiscalización implican una intromisión en la intimidad del contribuyente, las cuales ocasionan molestias por lo que deben limitarse al máximo, motivo por el cual existen unos criterios objetivos de selección, que le garantizarán al contribuyente que no será molestado en su intimidad por una intromisión injustificada o arbitraria

---

ante el requerimiento que expresamente le formule la Administración Tributaria, todos los estados financieros y notas explicativas, a que se refiere el párrafo 6 del apartado A de la Resolución de la Dirección General de Tributación, 52-01 de las 8 horas del 6 de diciembre del 2001. 3. Que no hubieren practicado las retenciones que establecen las leyes impositivas o que las practicadas muestren diferencias con respecto a los valores detectados por la Administración Tributaria. 4. Que, previamente requerido para que presente las declaraciones tributarias que hubiere omitido, las presente igualando los ingresos que se le imputan con los costos y deducciones o cuando estos últimos superen a aquellos. g) Que exista información de trascendencia tributaria sobre la conducta del contribuyente, obtenida de las denuncias que se presenten o de la información sobre aspectos relacionados con su actividad económica que se publiquen en los medios de comunicación colectiva o que se obtenga a través de la aplicación de sanciones tributarias, tales como el cierre de negocios por no emisión de facturas o por no percibir, no retener o no enterar al Fisco el impuesto respecto del cual sean sujetos pasivos, que hagan presumir la existencia de irregularidades en su situación tributaria. La denuncia como criterio único para la selección de un contribuyente para su fiscalización, sólo podrá utilizarse una vez dentro de un mismo periodo fiscal. La existencia de denuncias posteriores sobre los mismos hechos únicamente dará lugar a la fiscalización cuando concorra algún otro criterio seleccionados. h) Que no apliquen correctamente las tarifas de impuesto del cual sean sujetos pasivos, de acuerdo con las disposiciones legales en vigencia. i) Que haya presentado declaración rectificativa mediante la cual se hubiese disminuido el impuesto o aumentado el saldo a favor, determinados en declaraciones anteriores. j) Que hubiera tenido o que mantenga, operaciones económicas con las entidades no sujetas al impuesto sobre las utilidades establecidas en el inciso ch) del artículo 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 abril de 1988. k) Que pertenezca a los sectores o actividades económicas que establezca la Dirección General de Tributación, mediante resolución publicada con antelación al inicio del Plan Anual de Fiscalización. l) Que hubieren efectuado la revaluación de sus activos para el periodo 2000 del impuesto sobre las utilidades, utilizando métodos diferentes a los establecidos por la Dirección General de Tributación, mediante resolución 30/200 de las 8,00 horas del 20 de noviembre del 2000, publicada en *La Gaceta* N° 233 del 5 de diciembre del 2000. m) Que estuvieren vinculados con sujetos pasivos que sean objeto de actuaciones fiscalizadoras. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: 1. Una sociedad y sus socios. 2. Una sociedad y sus consejeros o administradores. 3. Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores. 4. Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades. 5. Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades. 6. Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades. 7. Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social. 8. Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social. 9. Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra. n) Que los intereses y otros gastos financieros deducidos superen el 50% de la renta imponible. Este criterio no se aplicará a entidades financieras. o) Que le hubieren sido practicadas liquidaciones previas como producto de actuaciones de comprobación abreviada o formal.

por la Administración Tributaria. Es decir, estos criterios tienen un fin garantista de los derechos de los contribuyentes.

Existe en Costa Rica, muy poco estudio al respecto, sin embargo, ya existen varias resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo, que tratan del tema. A pesar de esto, existe bastante material teórico en otros países, como es el caso de España, que puede ser de mucha ayuda para la presente investigación.

Así las cosas, resulta imperioso realizar una investigación que se extienda a la totalidad de los criterios objetivos de selección o, al menos, a aquellos que presenten problemas de objetividad real.

### 1.3 Planteamiento del Problema

Actualmente, se han presentado casos donde el contribuyente, argumenta que se le ha dejado en estado de indefensión porque no se le informa el motivo por el cual está siendo escogido para la auditoría. Al respecto, el Tribunal Fiscal Administrativo, ha dicho que el procedimiento administrativo tributario, desde antes de su inicio, se encuentra reglado por normas y principios objetivos tendentes a garantizar el debido proceso, el derecho de defensa del contribuyente y la imparcialidad en el procedimiento, a fin de evitar toda posible arbitrariedad por parte de los órganos administrativos. Ahora bien, el reglamento de criterios objetivos de selección, fue creado con el fin de garantizar el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes. Por lo tanto, es indispensable que el contribuyente esté enterado del motivo por el cual fue seleccionado para la realización de un estudio de auditoría, con el objeto de que posea todos los argumentos posibles para su defensa.

En un informe reciente, de 20 casos que actualmente están en estudios, 7 de ellos presentan el mismo problema, en el sentido que todos reclaman que se les está

violando el principio del debido proceso y el de defensa, precisamente por motivos relacionados con el criterio de selección.

La investigación que pretendo realizar está dirigida sobre todo a la Administración Tributaria de Alajuela, y únicamente a aquellos casos que se encuentran en la etapa de impugnación en el Área Técnica y Jurídica. Tomando como parámetro los casos del período fiscal 2000 al 2003.

### 1.3.1 Formulación del problema

¿Cómo violan las garantías del contribuyente los actuales criterios objetivos de selección?

### 1.3.2 Sistematización: Subproblemas de la Investigación

¿Cuáles son los principios que rigen la materia tributaria?

¿Cuáles son los derechos y garantías que tiene el contribuyente en materia tributaria?

¿Los criterios de selección actuales, violan las garantías del contribuyente?

¿Cuáles criterios violan con más frecuencia las garantías del contribuyente?

¿Qué problemas presenta la Administración Tributaria si se determina que un determinado criterio viola las garantías del contribuyente?

¿Cuáles son las consecuencias procedimentales al determinarse que efectivamente se dejó a un contribuyente en estado de indefensión?

¿Cuál es el interés de la Administración Tributaria para no cometer este tipo de violaciones?

## Capítulo II

### Marco Teórico

Este capítulo ofrece el sustento científico sobre el cual se basa esta investigación para resolver el problema al que se refiere la misma.

Los derechos y garantías individuales están plasmados en la Constitución Política, específicamente los encontramos definidos en el Título IV, en él se establece los derechos y garantías procesales que debe tener todo administrado, especialmente el derecho de igualdad, el de no retroactividad, el debido proceso y derecho de defensa, los cuales son básicos y deben de respetarse y plasmarse en cualquier procedimiento administrativo, de lo contrario podría devenir ilegal e incluso inconstitucional.

Es importante conocer primeramente cuáles son los derechos y garantías que tiene el contribuyente, los cuales se exponen a continuación:

El debido proceso, es el derecho fundamental por antonomasia, así según Fernández Vázquez (1981) lo define como:

... la garantía constitucional en virtud de la cual nadie puede ser juzgado sino en aplicación de los principios procesales que la Constitución Nacional garantiza y que las leyes de procedimiento desarrollan y reglamentan. Los procedimientos que se cumplen ante la Administración Pública deben ajustarse a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y, entre otros, al requisito del debido proceso adjetivo, que comprende: el derecho a ser oído, para lo cual deberá ser debidamente citado el interesado y otorgársele un plazo razonable para defenderse ... (p. 183-184)

Visto lo anterior, vemos la necesidad de que el procedimiento administrativo se encuentre reglado y limitado por la misma Constitución y las leyes, con el fin de respetar y garantizar el debido proceso al administrado. Además, de la anterior definición, podemos observar como el debido proceso está íntimamente relacionado con el derecho de defensa, el cual afirma Di Pietro (1998) es un “derecho absoluto el cual también debe estar presente en la recaudación tributaria y que viene avalado por el principio de igualdad. Este derecho de defensa debe verse como un aspecto irrenunciable y característico de la función jurisdiccional” (p.91). Así el debido proceso en su modalidad de derecho de defensa es la garantía que más se ha visto afectada hasta el momento. Es necesario, por lo tanto que la Administración Tributaria respete el derecho de defensa del contribuyente, que si bien es cierto el Estado tiene la facultad que le da el poder tributario de imponer a los particulares la obligación de contribuir con los gastos públicos (De la Garza, 1990: p. 207), este poder no es absoluto, y se encuentra limitado por la Constitución Política, que como ya vimos es la que tutela tales derechos y garantías, y que como ya se indicó constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, tanto desde el punto de vista legislativo como ejecutivo, que al final estas limitaciones convierten a un Estado en Estado de derecho.

Ahora bien, la Administración Tributaria para poder determinar la obligación tributaria de un determinado sujeto, deberá seguir el procedimiento establecido por la ley, razón por la cual es necesario definir procedimiento administrativo, así De la Garza (1990) ha dicho:

...Así, pues, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación. Son preceptos de carácter instrumental, directamente vinculados con la

potencia coercitiva del Derecho, que tiene por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas. Son, en fin, las normas que señalan no qué es lo justo, sino como debe pedirse e impartirse la justicia (p. 669).

Vemos entonces, que desde la misma definición del procedimiento administrativo, se tutelan garantías y derechos intrínsecos de todo individuo de un Estado de derecho. No obstante, es necesario además verlo desde el punto de vista del Derecho Tributario, De la Garza (1990) también ha dicho que “el procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del derecho tributario administrativo en cuanto tiene como función principal cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a las que tiene derecho” (p. 671).

Ahora bien, la etapa de la inspección tributaria se considera parte del procedimiento administrativo tributario, y es en ella donde ubicamos los criterios objetivos de selección del contribuyente para fiscalización, esta función inspectora, Díaz (1997) citando a Mantero Sáenz, se ha definido como “una actividad que pertenece al campo filosófico de la criteriología, que ejercido por el poder público debe estar revestido de un conjunto de garantías para el inspeccionado, dado que se realiza invadiendo la esfera jurídica del particular” (p. 2). Es decir, es necesario que en todo momento se respeten los derechos y garantías del contribuyente, comenzando por el inicio de la actuación fiscalizadora o la inspección tributaria. En efecto, Valdes Costa (1982) ha dicho que el hecho de que se establezcan prohibiciones o limitaciones a las facultades de la administración, se da certeza al derecho. Vemos entonces, que el principio de seguridad jurídica está intrínsecamente ligado con el presente tema, el cual es otro de los derechos que tiene el contribuyente, saber el por qué, en este caso, se le escoge para una inspección tributaria o fiscalización, y es otra de las garantías claramente vulneradas, y que Fernández Vásquez (1981) señala que constituye la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada

momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarle perjuicios, delimitando y determinando las facultades y los deberes de los poderes públicos.

Otra garantía importante es la valoración razonable de la prueba, en el procedimiento administrativo, el aplicador del derecho tiene la potestad y la obligación de valorar la prueba recibida conforme a las reglas de la sana crítica racional, que reconocen su discrecionalidad pero la someten a criterios objetivos, por lo tanto invocables para impugnar una valoración arbitraria o errónea. Esto por cuanto la arbitrariedad o el error pueden darse, tanto al rechazar indebidamente elementos o posibilidades de convicción pertinentes, como al atribuir las pruebas recibidas un contenido inexacto o al desdeñar el verdadero – errores de hecho- como, finalmente, al otorgarles un valor probatorio del que razonablemente carecen o negarles el que razonablemente tienen, como, en síntesis, al violar los principios de la sana crítica conducentes a una correcta determinación de la verdad de los hechos relevantes del caso.

Por último, es necesario tratar el tema del principio de igualdad, que según Fernández Vázquez (1981), supone un tratamiento igual o idéntico para situaciones iguales. Actualmente, uno de los criterios de selección es que los contribuyente catalogados como grandes contribuyentes serán fiscalizados cada cuatro años, suponiendo esto una especie de sanción, a aquellos que siempre tributan y llevan su contabilidad en perfecto orden, ya que por el sólo hecho de pertenecer a éste grupo son simplemente escogidos.-

## Capítulo III

### Marco Metodológico

#### 3.1 Tipo de Investigación:

Las investigaciones se clasifican de acuerdo a su finalidad, a su alcance y a su profundidad.

De acuerdo a su finalidad esta investigación es aplicada ya que busca resolver un problema real y práctico.

De acuerdo a su alcance es transversal porque pretende resolver un problema actual.

Además conforme a su profundidad es exploratoria por cuanto existe muy poco estudio doctrinario al respecto, así como poca jurisprudencia.

3.2 Matriz básica de diseño de investigación:

TEMA	PROBLEMA	OBJETIVOS	
		General	Específicos
La violación de garantías del contribuyente por los Criterios Objetivos de Selección en el Procedimiento Tributario	¿Cómo violan las garantías del contribuyente los actuales criterios objetivos de selección?	Comprobar si los criterios objetivos de selección violan las garantías del contribuyente	1. Analizar los procedimientos y justificación que ha utilizado la Administración Tributaria para definir los criterios objetivos de selección.
			2. Estudiar la ubicación de los criterios objetivos de selección dentro del principio del debido proceso y especialmente del derecho de defensa del contribuyente
			3. Determinar si la creación de los criterios objetivos de selección se apegan al espíritu, objetivos y protecciones de la constitución y la ley.

### 3.3 Matriz de operacionalización de variables:

Variable	Variables		Indicadores	Instrumentos de recolección de datos
	Def. Conceptual	Def. Operativa		
Violación de las garantías del contribuyente	<p><b>Violación de garantías:</b> Es el quebranto de aquellas instituciones creadas a favor de las personas, con el objeto de que dispongan del medio necesario para hacer efectivo el reconocimiento de un derecho.</p>	<p>Se produce una violación de garantías del contribuyente, en el procedimiento tributario, cuando se quebranta el derecho de defensa del administrado.</p>	<p>Cantidad de resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo que han declarado con lugar el recurso del contribuyente, porque efectivamente hubo violación a las garantías del contribuyente (últimos dos años)</p> <p>Cantidad de resoluciones que han declarado sin lugar el recurso del contribuyente.</p>	<p>Hojas de trabajo de expedientes o casos.</p>
	<p><b>Criterios de selección:</b> El criterio de selección es un parámetro que se establece para elegir a una o varias personas, en este caso para fiscalización.</p>	<p>Procedimiento por el cual la Administración Tributaria establece criterios objetivos de selección.</p>	<p>Cantidad de acuerdos, directrices y parámetros con que cuenta la Administración para establecer los criterios objetivos de selección.</p>	<p>Entrevista a la Subdirectora de Programación de la División de Fiscalización, encargada de redactar los criterios objetivos de selección.</p>

### 3.4 Sujetos y fuentes de información:

#### 3.4.1 Sujetos

En esta investigación los sujetos investigados son los contribuyentes afectados por la aplicación de criterios de selección que violan de forma abierta las garantías de los contribuyentes. Y la propia Administración Tributaria, la cual es la encargada de aplicar los criterios objetivos de selección de contribuyentes, para su eventual fiscalización.

#### 3.4.2 Fuentes de investigación

Las fuentes primarias son justamente los expedientes de los contribuyentes que presentan problemas con los criterios objetivos de selección. Asimismo, otra fuente primaria son los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo que han resuelto sobre el tema.

De igual forma se acceden fuentes secundarias como: libros de texto de diferentes autores, así como jurisprudencia de otros países que se relacionen con el tema.

### 3.5 Muestreo, justificación de criterios y explicación de su determinación:

La investigación que se pretende realizar está dirigida sobre todo a la Administración Tributaria de Alajuela, y únicamente a aquellos casos que se encuentran en la etapa de impugnación en el Área Técnica y Jurídica, al ser estos relativamente pocos, no se hará una muestra sino que se analizarán todos los casos existentes.

### 3.6 Instrumentos de recolección de datos:

Para recopilar la información necesaria para este proyecto se realizará una entrevista personal estructurada de cinco preguntas con la Subdirectora de Programación de la División de Fiscalización, de la Dirección General de Tributación encargada de la redacción y elaboración de los criterios objetivos de

selección que menciona el artículo 56 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

Por otro lado, se diseñó una hoja de trabajo para la recopilación de datos de los expedientes, la cual incluye el tipo de impuesto que se le está determinando al contribuyente, la clase de contribuyente, la actividad económica a la que se dedica el contribuyente, el criterio por el que fue seleccionado, el nivel de procedimiento en que se encuentra el expediente en la Administración Tributaria, el motivo por el cual presenta la impugnación (si es del caso) y la forma en que fue resuelto.

Todos los instrumentos serán aplicados por la autor de esta investigación, que al mismo tiempo tabulará manualmente la información que estos arrojaron al ser la muestra relativamente baja acorde con una población muy homogénea.

### 3.7 Alcances y limitaciones

#### 3.7.1 Alcances

Con esta investigación se pretende:

- Comprobar si los criterios objetivos de selección violan las garantías del contribuyente.
- Pretende analizar los procedimientos y justificación que ha utilizado la Administración Tributaria para definir los criterios objetivos de selección.
- Estudiar la ubicación de los criterios objetivos de selección dentro del principio del debido proceso y especialmente del derecho de defensa del contribuyente.
- Determinar si la creación de los criterios objetivos de selección se apega al espíritu, objetivos y protecciones de la constitución y la ley.

### 3.7.2 Limitaciones

El tema investigado es de gran actualidad y por lo tanto no hay muchas investigaciones o quizás ninguna que trate al respecto, tiene poco desarrollo teórico, poca bibliografía puntual del tema, puede existir eventualmente problemas en el acceso de expedientes, y poco acceso a la información que maneja la Subdirección de Programación.

## **ANEXOS**

### **ANEXO 1**

#### **ESTADO DE LA CUESTIÓN**

##### **Finalidad de los criterios objetivos de selección**

El fallo número 94-2004 resuelve un incidente de nulidad planteado, específicamente por violación al Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección, ya que fue escogido por alejarse significativamente de los indicadores promedio de la actividad económica y éstos nunca se justificaron por parte de la administración, además tales indicadores nunca existieron, ya que no se encontraron dentro del expediente, por lo que el Tribunal Fiscal Administrativo determinó que había una abierta violación a los derechos y garantías del contribuyente, señalando al efecto, que la Administración Tributaria debe indicar claramente el criterio por el que es seleccionado un determinado contribuyente, pero demostrando de por qué calificaba o incurría en dicho criterio, de lo contrario el reglamento perdería la finalidad por el que fue creado. El fallo, hace una amplia explicación de la finalidad que tienen los criterios de selección, citando otras jurisprudencias relacionadas, así como doctrina importante sobre el tema. También toca temas relacionados con el procedimiento administrativo, y señala que debe estar enfocado a garantizar el debido proceso, el derecho de defensa y la imparcialidad del procedimiento.

Considero que este fallo es esencial para el tema de la tesis, ya que además de determinar cuál es la finalidad de los criterios objetivos de selección, también indica expresamente la importancia del respeto de los derechos fundamentales del contribuyente en el procedimiento administrativo.

También es importante, por cuanto se demuestra que existen criterios que violentan claramente las garantías del contribuyente.

**Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Fallo número 94-2004 de las 10:00 horas del 2 de abril de 2004.**

## **Garantía jurisdiccional del Derecho Tributario**

El capítulo quinto de este libro trata el tema de la garantía jurisdiccional desde el punto de vista del Derecho Tributario, el cual hace énfasis en la protección de los derechos fundamentales y la obligación que tiene el Estado de derecho de proteger los derechos individuales, comenzando desde la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Este texto me parece importante por cuanto el tema a desarrollar son los criterios objetivos de selección de contribuyentes, pero desde el punto de vista de las garantías del contribuyente. Analizando si estos criterios violan o no las garantías y los derechos del contribuyente.

Asimismo, hace un recorrido de los documentos más importantes sobre derechos fundamentales, empezando por la Declaración Universal de Derechos Humanos. Los cuales sirven de referencia para eventualmente buscar información sobre el tema en estos documentos.

**Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.**

## **Tutela del Contribuyente**

El autor hace referencia a la necesidad de la aplicación de un Derecho Tributario Formal en Italia, ya que la constitución de dicho país es omisa al respecto. El texto también hace referencia a la prueba en el derecho tributario, en el sentido de que es a la administración, en el procedimiento de instrucción la que tiene a su cargo probar la acusación respectiva. Asimismo, el documento trata sobre el Derecho de Defensa y lo relaciona con el principio de igualdad, señalando a ambos como derechos absolutos, los cuales también deben ser tomados en cuenta en la función recaudatoria del procedimiento tributario.

El texto es importante, sobre todo porque trata el tema de la prueba, pero enfocado desde el punto de vista de la Administración, ya que por lo general en el derecho tributario el tema de la prueba recae sobre el contribuyente, que si bien es cierto es a él el encargado de demostrar que lo que la administración dice no es cierto, también es cierto que para que la administración realice una determinación, sobre todo si es por el método indirecto o de base presunta, ésta lo debe hacer con prueba suficiente que demuestre de manera fidedigna que lo que está afirmando es cierto. Ahora bien, actualmente uno de los criterios de selección es que las declaraciones de los contribuyentes registren valores diferentes, de los consignados en la administración, sobre todo cuando información de terceros se trata. Razón por la cual la administración está en la obligación que esa información de terceros sea correcta, ya que podría ocurrir que sea un error del informante o un simple invento con la intención de perjudicar a un determinado contribuyente.

También el texto trata el tema del Derecho de Defensa en conjunto con el principio de igualdad, los cuales son de suma importancia ya que ambos son principios fundamentales que debe tener todo procedimiento administrativo, y como en la presente investigación trata de determinar si los criterios menoscaban de alguna forma estos derechos y garantías el texto podría ser de bastante utilidad.

**Di Pietro, A. (1998). *Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria*. En Kirchof, P y otros. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch.**

### **Deberes de la Administración Tributaria con el Contribuyente.**

El autor señala que en materia tributaria, siempre se ha hablado de los deberes del contribuyente para con la Administración, pero que son pocas las legislaciones que tratan sobre los deberes que tiene la administración para con el contribuyente. También indica que la actuación del Estado debe estar sometida a reglas

constitucionales, las cuales buscan limitar su poder de imperio, con el objetivo de imponerle deberes que aseguren el respeto de los derechos constitucionales. El texto además hace un listado de cuáles son esos deberes de la administración para con el contribuyente, señalando entre otros el respeto de los derechos individuales, así como el principio de igualdad. De igual modo, el texto se refiere al deber de pronunciarse que tiene la administración y lo relaciona con el silencio administrativo, dice el autor que es inconcebible que la administración no se pronuncie sobre las peticiones que realizan los contribuyentes.

El texto es importante, por cuanto uno de los problemas que se han presentado en el tema de los criterios objetivos de selección es precisamente, que cada vez que el contribuyente pregunta por qué fue seleccionado o por qué encaja dentro de un determinado criterio, la administración no le contesta o lo hace de forma informal, escudándose que el acto de comunica el inicio de la actuación fiscalizadora, que es el que señala el criterio por el que fue seleccionado, no es recurrible.

Además, se ha dado el caso, especialmente en uno de los criterios consignados, que se refiere a indicadores tributarios y financieros, y éstos no existen, violándose así el debido proceso y el derecho de defensa, ya que uno de las garantías que debe tener todo contribuyente es conocer de que se le acusa.

Es importante también señalar, que aunque el texto tiene ya más de 20 años, fue pronunciado para España, y si bien en dicho país el tema sobre garantías y derechos del contribuyente es bastante amplio, en Costa Rica está apenas en pañales, es hasta hace poco que la Administración Tributaria se ha abierto hacia el ciudadano, preocupándose por los derechos de éstos, hace algún tiempo ni siquiera se tenía acceso a la jurisprudencia tributaria.

**Valdés Costa, R. (1982). *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo.**

## **Conceptos Fundamentales.**

Este capítulo se refiere sobre todo a la diferencia que existe entre procedimiento tributario y proceso tributario, conceptualiza tanto el término proceso, así como el de procedimiento. También determina cual es el objeto del procedimiento tributario y del proceso tributario. Posteriormente, hace un análisis sobre lo que es acción, pretensión y recurso, y sobre nociones procesales, en estas últimas define una serie de términos relacionados con la materia procesal.

El presente texto, si bien trata sobre conceptos básicos, es importante en el sentido de la diferencia que hace entre proceso y procedimiento, y lo es porque el tema a tratar está relacionado con el procedimiento administrativo, que si bien es diferente al proceso, ambos están relacionados, ya que están regidos por los mismos principios y deben además de respetar los derechos fundamentales del individuo.

**Martín, J.M. y Rodríguez Usé, G. (1987) *Derecho Tributario Procesal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.**

## **Los derechos fundamentales y el proceso.**

El autor se refiere primeramente a las generalidades de los derechos fundamentales, especialmente al debido proceso, al derecho de acción, el derecho de defensa, el derecho de excepción, la igualdad de las partes frente al proceso y el derecho de impugnación, entre otros, y señala además que el debido proceso se considera como un derecho inviolable, que si no se aplica echaría abajo la noción de Estado de derecho. También trata sobre la naturaleza jurídica de los derechos fundamentales, e indica que han llegado a convertirse en normas de carácter constitucional. Finalmente, el texto, hace una lista sobre las clasificaciones que le han dado diferentes autores a las garantías constitucionales del proceso.

El presente texto, es relevante, por cuanto trata sobre los derechos y garantías constitucionales del proceso, que si bien, en la presente investigación trataremos el tema del procedimiento y no del proceso, en el texto de José María Martín ya se indicó que ambos concepto están íntimamente relacionados, y que las garantías y derechos que ambos deben respetar son prácticamente los mismos.

La lista sobre las garantías constitucionales procesales que hace el texto, es importante porque las delimita y determina, siendo una gran herramienta, ya que si el problema es cómo violan las garantías del contribuyente los criterios de selección, tengo que comenzar por definir cuáles son esas garantías.

**Quiroga Cubillos, H. E. (1987). *Derechos y Garantías Constitucionales en el Proceso*. Madrid: Ediciones Librería del Profesional.**

### **Principios de Supervivencia del Administrado.**

El autor abarca el tema de las garantías y derechos del contribuyente, e indica que la relación del contribuyente y la Administración Tributaria cada vez está más enfocada hacia la transparencia de esta última a favor del primero y es gracias al principio de legalidad. Hace énfasis a que los derechos fundamentales del contribuyente no pueden ser infringidos por actos del Estado, al momento de realizar la inspección tributaria, y define el respeto al administrado como un derecho fundamental. Asimismo, el autor enfoca el texto hacia el estatuto del contribuyente que existe en España y se refiere también a la teoría de los controles administrativos sin límite, y dice que precisamente por la falta de recursos de la Administración Tributaria muchas veces se violentan los principios constitucionales garantistas del derecho de la inspección. Y la Administración Tributaria ha llegado a tal punto, que le interesa más la actividad del contribuyente que determinar el hecho generador y por ende la obligación tributaria.

El texto es importante por cuanto abarca nuevamente el tema de las garantías y derechos del contribuyente, sin embargo esta vez lo enfoca hacia la inspección

tributaria, íntimamente ligado con los criterios objetivos de selección, por cuanto es éste el motivo por el cual se inicia el procedimiento administrativo o la inspección tributaria, como se conoce en España.

También el hecho de que define el respeto al contribuyente como un derecho fundamental, es novedoso y podría resultar bastante interesante por cuanto si bien es cierto los derechos y garantías fueron creadas con el fin de tutelar y respetar el derecho del administrado, también es cierto que este respeto no ha sido enfocado como un derecho fundamental.

Otro punto importante, es que uno de los problemas que actualmente presenta la Administración Tributaria es la falta de recursos, y podríamos enfocarlo al criterio de los indicadores tributarios o financieros, que tanta polémica ha tenido, ya que podríamos concluir que no existen precisamente por la falta de recursos para hacer un estudio serio que determine cuáles son esos indicadores.

**Díaz, Vicente Oscar (1997). *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.**

### **Las Garantías Constitucionales del Contribuyente**

El autor trata el tema de las garantías constitucionales del contribuyente en Chile y enumera cada una de las garantías que existen en la constitución chilena. Hace énfasis sobre todo al principio de igualdad, pero no únicamente hacia la igualdad ante la ley sino que lo enfoca desde el punto de vista de igualdad de los tributos, la no discriminación arbitraria y la generalidad, explicando cada uno de ellos. Trata también el tema de la transparencia y la seguridad jurídica.

El texto es importante porque trata y explica el principio de igualdad desde diferentes puntos de vista, por lo que se podría enfocar a la investigación en el sentido de la aplicación de los criterios de selección, determinando si todos ellos respetan este principio, o si por el contrario es discriminatorio, es interesante sobre todo porque varios de los criterios son tan amplios, como por ejemplo pertenecer a

una determinada actividad comercial, que podríamos decir que el principio de igualdad sí se aplica, sin embargo, en mi opinión no es posible enmarcar a todos los contribuyentes que realizan una determinada actividad económica dentro de un mismo saco, ya que también existen variedad de contribuyentes con sus diferencias, aunque la actividad económica sea la misma, razón por la cual es importante analizar este texto desde el punto de vista de los criterios objetivos de selección.

También, desde el punto de vista de la certeza o seguridad jurídica, ya que precisamente por este principio es que se crean los criterios en cuestión, para darle al contribuyente la seguridad de que no será seleccionado de forma arbitraria o antojadiza, siendo de suma importancia determinar si realmente los criterios objetivos de selección cumplen con este principio.

**Masbernat Muñoz, P. (2002). *Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional*. Recuperado el 14 de agosto de 2004, de <http://derecho.otalca.cl/pgs/investigacion/iusetpraxis/8-2-2002.htm>**

### **Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente Exposición de Motivos.**

La exposición de motivos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente española, trata el tema del por qué de la importancia de la existencia de una ley que contenga los derechos y garantías del contribuyente. Explica cuales son las medidas que se toman para garantizar el respeto a los derechos básicos del ciudadano, cuales son las tareas de la Administración Tributaria al momento de brindar información y atención al contribuyente, etc. También hace un listado de los derechos generales del los contribuyentes.

Es importante este texto, por cuanto servirá de referencia al momento de señalar los derechos y garantías del contribuyente con el objeto de determinar si éstos están siendo violentados por los criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización.

También, porque determina la obligación que debe tener la Administración Tributaria al momento de darle información al contribuyente, en este sentido recordemos que uno de las garantías violentadas es precisamente el derecho a la información, ya que aunque se le indique cuál es el criterio, éste muchas veces es antojadizo o simplemente no existe.

**Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Ley número 1/1998 de 26 de febrero. Publicado en el BOE el 27 de febrero de 1998.**

## ANEXO 2

### Hoja de Trabajo:

**N° de expediente:**

**Impuesto:**

Renta       Ventas       Consumo       Impuesto al salario

**Clase de contribuyente:**

Gran Contribuyente  
 Gran Contribuyente Regional  
 Resto

**Actividad económica del contribuyente:**

Agrícola       Profesional  
 Turística       Servicios       Otros: \_\_\_\_\_

**Criterio por el que fue seleccionado el contribuyente:**

a)       b)       c)       d)       e)       g)      h)   
 i)       j)       k)       l)       m)       n)      o)

**Nivel de procedimiento en la Administración Tributaria en la que se encuentra el expediente:**

Estudio de Auditoría       Conclusión Actuación Fiscalizadora       TCO  
 Impugnación       Etapa recursiva       TFA

**Motivo por el cual (en el caso que se de) presenta la impugnación:**

**Cómo se resolvió:**

Favorable       Desfavorable

### **ANEXO 3**

#### **Conclusiones Preliminares**

En el presente trabajo de investigación se establece que el procedimiento administrativo se encuentra reglado por normas y principios objetivos tendentes a garantizar el debido proceso, el derecho de defensa del administrado y la imparcialidad en el procedimiento, a fin de evitar toda posible arbitrariedad por parte de los órganos administrativos, tanto de fiscalización como de determinación. Razón por la cual, fueron creados los criterios objetivos de selección del contribuyente, para garantizar las garantías de estos.

Ahora bien, en el Marco Teórico, se establecen cuales son las posibles garantías violentadas por los criterios, a continuación se llega a la conclusión, cuales son las garantías más comunes, y en que consisten las mismas.

Se ha podido comprobar que en varios casos se ha violentado el derecho de defensa del contribuyente, al no contener el expediente por ejemplo, los datos relacionados con el criterio por el que fue seleccionado, es decir se escogió un determinado contribuyente por el criterio de que presentaba valores diferentes a los que tenía la Administración Tributaria, lo cierto es que dichos valores no constaban en el expediente en el momento en que fue seleccionado el contribuyente, sino que fue incluido posteriormente, razón por la cual se viola el principio de preclusión que gobierna el procedimiento administrativo y con el cual se garantiza que en el proceso dividido en varias etapas, deben de realizarse en cada una de ellas ciertos actos procesales, los cuales carecen de eficacia, si son ejecutados en etapas distintas de las debidas. Sin embargo, en el presente caso, podemos concluir que la violación a la garantía se produce en el procedimiento de aplicación de estos criterios, no precisamente por el criterio en sí.

En cuanto al principio de igualdad, considero que existen ciertos criterios que quebrantan este principio, en el caso por ejemplo que se establece que serán seleccionados todos aquellos contribuyentes que pertenezcan a un determinado grupo económico, sin tomar en cuenta otras características importantes, ya que nos podemos encontrar a contribuyentes con negocios muy grandes y otros muy pequeños, razón por la cual no se pueden medir con los mismos parámetros, la conclusión es que la Administración Tributaria no cuenta con parámetros suficientes para determinar las características del grupo económico a fiscalizar.

Otro de los principios violentados es el de la prueba, en el sentido de la valoración de la misma, sobre todo cuando lo vemos reflejado en el caso del criterio sobre que el contribuyente registre valores diferentes a los que posee la Administración Tributaria, en el sentido, de que se toma como verdad absoluta lo declarado por otros contribuyentes, sin que la administración entre en muchos casos a valor la prueba con que cuenta para determinar que verdaderamente el contribuyente, se ubica dentro de estos criterios. Concluyendo que ya sea por falta de recursos o de tiempo, la Administración Tributaria no comprueba la información que brindan los terceros.

Por último, otro principio quebrantado es el de la seguridad jurídica, sobre todo en el criterio que trata sobre indicadores tributarios, en el sentido de que la Administración Tributaria no cuenta con los indicadores que establece el artículo, simplemente encaja dentro de este criterio a todos aquellos contribuyentes que declaran una utilidad bruta negativa, aduciendo que no es lógico ni razonable que una empresa presente pérdidas. En conclusión, para mí este es el criterio que más problema ha dado, ya que nunca se le indica al contribuyente la razón por la que está siendo seleccionado, simple se le señala el artículo, pero no se establecen cuales son los indicadores tributarios o financieros a los que hace referencia la

Administración Tributaria, produciéndose una evidente violación, además del debido proceso y el derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica.

Es importante además señalar el criterio de la Dirección General de Tributación, ya que para ésta el requisito que la ley exige para garantizar la objetividad en la selección de los contribuyentes, es que efectivamente exista, y sólo en caso de que no exista puede alegarse el vicio de nulidad absoluta. Por tanto, en el caso de la violación al principio de preclusión, dice la Dirección, no es necesario que en el expediente consten los registros que lleva la Administración Tributaria, sino que de esos registros se desprendan los criterios de selección. Cuando existe criterio de selección, es el contribuyente quien mejor conoce que existen diferencias entre lo declarado y lo real. Es también evidente que no existe perjuicio para él, por ser, quien tiene conocimiento de que la selección hecha por la Administración estuvo bien realizada. En consecuencia, la falta de la información con la cual se hizo la selección del criterio, no implica que el criterio no exista porque como se dijo anteriormente esa información consta en los registros de la Administración Tributaria, y en consecuencia tampoco puede ser considerada causal de nulidad absoluta.

Ahora bien, tómesese en cuenta que la misma Administración Tributaria está señalando es que el criterio exista, sin embargo, no solamente es necesario la existencia de éste, sino también que el contribuyente encaje en el criterio, ya que se ha podido comprobar como efectivamente, el contribuyente no reúne los requisitos necesarios para estar dentro de un criterio de selección, anotado por la Administración.

Finalmente, es importante señalar, que los criterios objetivos de selección, existen precisamente como su palabra lo dice para garantizar la objetividad en la selección y en el procedimiento, y que es obligación de la Administración

Tributaria demostrar que efectivamente la empresa o contribuyente seleccionado califica o ha incurrido en el criterio en cuestión, de lo contrario se perdería la finalidad de la creación del Reglamento de Criterios Objetivos de Selección, es decir la de garantizar la objetividad a la hora de escoger a los contribuyentes para fiscalización, y que esta escogencia no sea de forma arbitraria o carente de justificación.

## ANEXO 4

### Referencias

#### Bibliográfica

De la Garza, S. F. (1990). *Derecho Financiero Mexicano*. México D.F.: Editorial Porrúa.

Di Pietro, A. (1998). *Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria*. En Kirchhof, P y otros. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Díaz, Vicente Oscar (1997). *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Fernández Vázquez, E. (1981). *Diccionario de Derecho Público*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Martín, J.M. y Rodríguez Usé, G. (1987) *Derecho Tributario Procesal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Queralt, J.M., Casado Ollero, G. y Tejerizo López J.M. (2001). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

Quiroga Cubillos, H. E. (1987). *Derechos y Garantías Constitucionales en el Proceso*. Madrid: Ediciones Librería del Profesional.

Valdés Costa, R. (1982). *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo.

Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

#### Legislación y Jurisprudencia:

Convención Americana de Derechos Humanos. Suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos.

Constitución Política de Costa Rica. 8ª edición, San José: Editec Editores

Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Ley número 1/1998 de 26 de febrero. Publicado en el BOE el 27 de febrero de 1998.

Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización. Decreto número 25925-H. Publicado en La Gaceta N° 70 de lunes 14 de abril de 1997.

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Decreto número 29264-H. Publicado en La Gaceta N° 27 de 7 de febrero de 2001.

Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional. Voto número 1739-92 de las 11:45 horas del 1° de julio de 1992.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Fallo número 94-2004 de las 10:00 horas del 2 de abril de 2004.

**Internet:**

Masbernat Muñoz, P. (2002). *Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional*. Recuperado el 14 de agosto de 2004, de <http://derecho.otalca.cl/pgs/investigacion/iusetpraxis/8-2-2002.htm>