

COMENTARIOS SOBRE LOS CRITERIOS OBJETIVOS DE FISCALIZACION EN MATERIA TRIBUTARIA

(Enviado 3/ 3/ 2011 y Aceptado 7/ 5/ 2011)

Msc. José Roberto Garita Navarro.*

SUMARIO

1. Introducción. 2. Potestades Tributarias. 2.1. Generalidades, origen, fundamento y límites. 2.2. Contenido de la potestad fiscalizadora. 3. Fiscalización acorde a criterios objetivos y planes anuales. 3.1. Criterios objetivos y planes anuales. 3.2. Límites o alcances subjetivos de la actuación fiscalizadora en atención a los criterios objetivos y planes anuales. 3.3. Límites o alcances objetivos de la actuación fiscalizadora en atención a los criterios objetivos y planes anuales. 3.3.1. Deber de publicación de criterios objetivos. 3.3.2. Deber de motivación de la actuación fiscalizadora. 3.3.3. Deber de especificar y acreditar el criterio objetivo justificante de fiscalización. 4. Potestad de Fiscalización y debido proceso. 5. Conclusiones.

PALABRAS CLAVES: Administración Tributaria, potestades tributarias, plan anual de auditoría, debido proceso.

KEYWORDS: Tax Administration, tax powers, annual audit plan, due process.

RESUMEN

El artículo estudia la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, la cual concreta el correcto ejercicio del principio constitucional de contribuir con las cargas públicas.

En esta tarea, las Administraciones Tributarias, sujetas al principio de legalidad establecen criterios objetivos, como los planes anuales de fiscalización, para determinar los sujetos fiscalizados.

No obstante, la potestad de imperio de la Administración permite las fiscalizaciones no previstas en dichos planes cuando existan motivos objetivos y razonables que lo justifiquen. Se debe analizar en cada caso si la medida está debidamente justificada o si atiende a factores infundados y subjetivos.

* **Magister en Derecho Público, UCR. Juez Tribunal Contencioso Administrativo. Profesor**

ABSTRACT

The article examines the supervisory authority of Tax Administration, that shape the correct exercise of contributing to public burdens constitutional principle.

In this mission, the Tax Administrations, subject to the principle of legality established objective criteria, such as the annual plans of supervision and control, to determine the supervised subjects.

However, the power to rule of the Administration allows audits not covered by these plans when there are objective and reasonable grounds. It should be analyzed in each case whether the measure is properly justified or serves to groundless and subjective factors.

INTRODUCCIÓN

El deber de contribuir con las cargas públicas que viene establecido en el numeral 18 de la Carta Magna, constituye una de las principales fuentes de financiamiento para el Estado y sus instituciones. La relevancia de tal previsión monetaria supone el otorgamiento de potestades públicas para la gestión, fiscalización y recaudación tributaria. Como toda potestad, constituye un poder-deber que habilita al Fisco para emprender las acciones debidas y pertinentes para concretar el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los sujetos pasivos. Empero, los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas constituyen límites al ejercicio de dichos poderes, en tanto deben ponderarse de previo a la adopción de acciones concretas en el ámbito tributario.

Al mismo tiempo, el principio de legalidad exige a las Administraciones Tributarias sujetar sus acciones al marco jurídico que delimita u orienta su funcionamiento. Desde este plano, como mecanismo de eficiencia en el despliegue de la potestad fiscalizadora, surgen criterios para la selección o escogencia de los sujetos fiscalizados, con la finalidad de establecer pautas objetivas en ese ejercicio de fiscalización y evitar de ese modo, arbitrariedades, abusos de autoridad o bien tratamientos dispares.

Los matices de esa potestad, sus alcances y límites, examinados a la luz de la finalidad de los poderes que acuden a la Administración, pero a su vez, cotejados con los derechos de los contribuyentes, constituyen el marco de examen del presente ensayo, cuya finalidad es abordar el tema con una valoración del espectro legal aplicable, pero además, con la finalidad de que constituya un referente de alguna utilidad práctica en la materia, con un análisis de precedentes jurisdiccionales que el autor considera relevantes en cuanto al eje temático de interés, pretendiendo dar al lector una noción actual del tratamiento que se ha dado a ese punto en la sede jurisdiccional y algunas referencias emitidas en sede administrativa.

POTESTADES TRIBUTARIAS

Generalidades. Origen, fundamento y límites.

Las bases para la legitimación constitucional de las potestades de imperio de la Administración Tributaria pueden ser sustentadas en la conjunción de dos numerales de nuestro Pacto Fundamental; por un lado, el numeral 18 de la Constitución establece el deber general de las personas de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, mientras que en el inciso 13 de la norma 121 de esa misma Carta Magna, se origina la competencia de la Asamblea Legislativa para establecer los tributos y contribuciones especiales.

Así, en el Derecho de la Constitución queda claramente plasmada la relación jurídica tributaria en cuyo extremo se encuentran los obligados tributarios, sujetos al deber de contribuir, y en el otro, la Administración Tributaria, legitimada constitucionalmente para aperebrir a través de sus potestades el cumplimiento de este deber, plasmado y concretado en las diferentes leyes de naturaleza tributaria que emita la Asamblea Legislativa.

Como consecuencia de lo anterior, encontramos que la función medular de la Administración Tributaria va a radicar en el adecuado y sano control del deber contributivo aludido, por ejemplo, mediante el ejercicio de sus potestades determinativas y de fiscalización, desarrolladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), las cuales, valga decir, no son irrestrictas y al igual que cualquier otra potestad pública, constituyen manifestaciones del poder público sujetas al bloque de legalidad, tal y como disponen el numeral 11 en relación al 49 de la Carta Magna, y 11, 13, 15, 16, 128, 158, 160 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), preceptos 1, 2, 36, 42 y 122 del Código Procesal Contencioso Administrativo (CPCA), lo que incluye la sujeción a las reglas de la ciencia, técnica, proporcionalidad y razonabilidad, precisamente a las que hace referencia el numeral 15 de la Ley no. 6227.

Desde este plano, es justamente dicha potestad la que faculta o empodera al Estado a exigir a los particulares su deber de contribución o bien, establecer cuadros de excepciones a la aplicación de los deberes contributivos, siempre que la normativa aplicable así lo establezca (numerales 5, 62 CNPT). En su correcta dimensión, los tributos no deben crear discriminaciones, ni tratos preferenciales en perjuicio de sujetos pasivos, ni ser de tal intensidad, que viole la propiedad privada; y al mismo tiempo, deben comprender de forma integral a todas las personas o bienes previstos en la norma y no sólo a una parte de ellos (artículos 33, 40, 45, y 121 inciso 13, de la Constitución Política). De este modo, se impone un doble deber en las relaciones jurídico tributarias: el contributivo por parte de los sujetos pasivos, a fin de financiar los gastos públicos y por otro, el deber estatal de exigir el tributo

en condiciones de igualdad a aquellos cuya situación, ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a una carga impositiva determinada.

Con todo, cabe señalar que las potestades tributarias -al igual que toda otra potestad de las administraciones públicas- constituyen no solamente manifestaciones de poder sino además, verdaderos deberes jurídicos para la Administración, ya que exigen la adopción de las acciones que son propias de las competencias asignadas por el ordenamiento jurídico. Ello es inherente a la dimensión positiva del citado principio de legalidad, según la cual, la atribución de potestades para el cumplimiento de fines públicos conlleva la obligación de ejercitarlas en aras, precisamente, de lograr esos cometidos. Cabe recordar, las potestades de imperio, como las conferidas a las Administraciones Tributarias, a tono con lo preceptuado por los mandatos 59 y 66 LGAP son irrenunciables. Esta afirmación no debe entenderse como una negación de inicio a la figura de extinción de obligaciones tributarias por la vía de la prescripción liberatoria, pues ciertamente, la inercia en esas potestades públicas, puede llevar a fenecer el derecho de crédito y por derivación lógica la dispensa del deber contributivo. El sentido real de la aseveración estriba en la irrenunciabilidad del Fisco de ejercitar sus competencias, siendo la ratio escendi de su existencia, se insiste, potenciar el debido cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo.

Desde ese plano, la fiscalización debida en materia tributaria busca una correcta conducta contributiva de parte de los sujetos pasivos. En este sentido, las normas aludidas empoderan al Fisco para poder realizar las fiscalizaciones a efectos de establecer que las declaraciones y autoliquidaciones se encuentran ajustadas en su correcta dimensión. Empero, este ejercicio tributario no es irrestricto, está sujeto a límites infranqueables que precisan el desarrollo de tales potestades y que fungen como medidas de aseguramiento del correcto proceder de la Administración, en resguardo de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los sujetos pasivos.

Dentro de estos límites destaca el aludido principio de legalidad, que orienta el proceder de la Administración e impone la sujeción al conjunto de normas escritas y no escritas que integran el plexo normativo, lo que implica que las acciones que emprenda la Administración Tributaria a fin de velar por el correcto cumplimiento del deber de contributivo, deben guardar armonía con las diversas normas que delimitan sus competencias. Desde una visión negativa (clásica) del principio de legalidad, la incursión del poder tributario en la esfera jurídica de un determinado sujeto, solo es viable en la medida en que de previo, el ordenamiento jurídico haya dispuesto la existencia de una categoría tributaria en la que, el hecho generador cubre las actividades económicas de ese sujeto. No en vano el artículo 5 CNPT fija el principio de reserva de ley para la creación de tributos. En materia de fiscalización, verbigracia, el numeral 103 del CNPT refleja la sujeción a los medios y procedimientos legales. En su párrafo inicial, dicho artículo señala: *“La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.”* La norma impone dos cuestiones relevantes para estos efectos: por un lado, reconoce la amplia potestad de la Administración para ejercer su marco fiscalizador, que tiene por norte la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; y por otro, señala

que tal proceder debe darse en el marco de los procedimientos y medios legalmente establecidos. Lo anterior constituye una garantía para el contribuyente, quien por aspectos de certeza jurídica debe conocer de antemano cuales son los mecanismos que la Administración puede utilizar a fin de fiscalizar o verificar su situación, y a la vez, un reconocimiento de la armonía de la norma con el mencionado principio de legalidad, toda vez que hay una remisión expresa a los procedimientos legales. En este punto ha de indicarse, el elemento procedimental de la conducta pública resulta un aspecto sustancial de su comportamiento, cuya infracción puede desembocar en la patología de la conducta pública, revisable incluso de oficio en sede jurisdiccional con arreglo a lo estatuido por el ordinal 182 LGAP. La desatención de las formalidades de un procedimiento, total o parcialmente, puede constituirse en causa anulatoria del acto, en la medida en que desaplica mandatos que fijan un cauce procedimental que ha de orientar el proceder público. Con todo, es el nivel de la disconformidad sustancial de la deficiencia la que determinará el grado de invalidez y el mérito o no de su supresión (ver art. 223 LGAP)

Aunado a ello, en ese ejercicio de fiscalización, es claro que el Fisco debe ponderar y respetar la debida satisfacción de los principios aplicables a los tributos, que tiene rango constitucional, como es el caso de la igualdad, reserva de ley, no confiscatoriedad, progresividad, por citar algunos. Esto supone, a modo de ejemplo, la imposibilidad de fiscalizaciones que no tengan una base objetiva como parámetro legitimante. La amplia potestad de verificación no es sinónimo de arbitrariedad y aún en ese espectro de determinaciones tributarias, ha de valorarse dichos principios. Estos aspectos engarzan con la tutela debida de los derechos subjetivos e intereses legítimos del sujeto pasivo. Es conocido que en ocasiones el ordenamiento tributario confiere beneficios a los sujetos pasivos mediante diversos mecanismos, sea mediante exenciones, beneficios, incentivos. Así, cuando en el proceso de autodeterminación y liquidación, el sujeto pasivo incorpora parte de esas manifestaciones legales en su situación jurídico tributaria, como sería el caso de la aplicación de gastos deducibles, el análisis que de estas partidas realice la Administración deben sujetarse a lo que sobre el particular establezca el régimen jurídico.

Dentro de esta dinámica de resguardo de derechos e intereses, destaca las denominadas economías de opción, entendidas como vías que el mismo sistema normativo tributario ofrece al contribuyente para poder administrar de mejor manera sus finanzas y adoptar las opciones que le ofrece el sistema para ajustarse a las prácticas que le resulten más favorables, claro está, sin que ello pueda tenerse como una carta en blanco para permitir supuestos de irregularidades tributarias. Aquí, la arbitrariedad, el análisis poco objetivo o superficial de un caso concreto o bien una interpretación restrictiva extrema, podrían llevar a entender que la economía de opción es siempre una vía elusiva, lo que ciertamente trastorna las finalidades de este instituto. Sobre este tema, puede verse el interesante desarrollo que propone el profesor Salto Van der Laet en su publicación "*Fraude y Evasión Fiscal*", artículo "*Fraude de Ley en el Derecho Tributario y otras Figuras Afines*", Investigaciones Jurídicas S.A., Primera Edición, 2002, San José, Costa Rica.

Ahora bien, la Sala Constitucional ha tenido la oportunidad de referirse en múltiples ocasiones, respecto de los límites constitucionales que son atinentes a las potestades

tributarias. Así, en el voto número 2885-02 señaló en lo relevante: “...*las normas y actos públicos, incluso privados, como requisito de su propia validez constitucional... deben ajustarse, no sólo a las normas o preceptos concretos de la Constitución, sino también al sentido de justicia contenido en ella, el cual implica, a su vez, el cumplimiento de exigencias fundamentales de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, entendidas como idoneidad para realizar los fines propuestos, los principios supuestos y los valores presupuestos en el Derecho de la Constitución. De allí que las leyes y, en general, las normas y los actos de autoridad requieran para su validez... pasar la revisión de fondo por su concordancia con las normas, principios y valores supremos de la Constitución –formal y material–, como son los de orden, paz, seguridad, justicia, libertad, etc. que se configuran como patrones de razonabilidad. Es decir, que una norma o acto público o privado sólo es válido cuando, además de su conformidad formal con la Constitución, esté razonablemente fundado y justificado conforme a la ideología constitucional. (...) Se distingue entonces entre razonabilidad técnica, que es, como se dijo, la proporcionalidad entre medios y fines; razonabilidad jurídica, o la adecuación a la Constitución, en general, y en especial, a los derechos y libertades reconocidos o supuestos por ella; y finalmente, razonabilidad de los efectos sobre los derechos personales, en el sentido de no imponer a esos derechos otras limitaciones o cargas que las razonablemente derivadas de la naturaleza y régimen de los derechos mismos, ni mayores que las indispensables para que funcionen razonablemente en la vida de la sociedad’.”*

Con ese marco, se ingresa entonces al examen del contenido de dicha potestad y su orientación concreta a las fiscalizaciones con arreglo a los denominados criterios objetivos de fiscalización.

Contenido de la Potestad fiscalizadora

Como se ha indicado líneas atrás, la potestad fiscalizadora en materia tributaria, como toda potestad, propende a la satisfacción de un interés público, por tanto, en el fondo, se orientan a la tutela de ese interés superior a modo de bien jurídico tutelado. De esa manera, la potestad tributaria se concreta en una fiscalización y su finalidad es el control y vigilancia del cumplimiento de la normativa tributaria mediante actos de prevención, indagación, y sanción, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados. De igual modo, busca **combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal**. Su norte, es averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos de aplicar el tributo, investigar los supuestos con impacto tributario y de esta forma, llegar a un conocimiento exacto de la realidad económica (arts. 8 y 12 CNPT, 214, 308 LGAP, 82, 85 CPCA).

Como se ha señalado, el ordinal 103 CNPT establece una amplia facultad para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; no obstante, se insiste, el citado precepto no constituye una cláusula abierta que permita a la Administración irrumpir de modo arbitrario en la actividad económica del contribuyente. La potestad que allí se

configura se otorga para el cumplimiento de un fin y debe respetar los límites que el mismo Ordenamiento Jurídico le impone. Vale destacar, como parte de los contenidos que abarca la potestad de fiscalización, la Administración está en el deber de cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones según se desprende del canon 52 del Reglamento General de Gestión Recaudación y Fiscalización Tributaria (en adelante RGGRFT).

Ahora bien, el precepto 59 RGGRFT establece los tipos posibles de fiscalización, dentro de los cuales incluye los siguientes: Valoración, comprobación e investigación, y obtención de información.

Sobre la fiscalización como potestad administrativa, se debe traer a colación el relativamente reciente precedente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sea, la sentencia número 871 de las 10:55 horas del 04 de diciembre del 2007, que sobre el particular señaló: ***“IV.- La fiscalización tributaria. De esta potestad del Estado, deriva una de igual importancia que la complementa, la labor de fiscalización, actividad tendiente al control y vigilancia del cumplimiento de la normativa de la materia mediante actos de prevención, indagación, y sanción, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados. Así, investiga los hechos generadores que no han sido declarados o lo han sido en forma parcial. Tiene por objeto combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal. Por tanto, se orienta a aplicar de manera efectiva el derecho tributario material. Su norte, es averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos de aplicar el tributo, investigar los supuestos con impacto tributario y de esta forma, llegar a un conocimiento exacto de la realidad. A tal efecto, el CNPT le otorga diversas posibilidades de actuación, colocándola en distintas situaciones jurídicas de poder - deber (como titular de diversas facultades y potestades), en los casos y formas por él previstos. Las ejerce frente a los administrados, quienes se encuentran en una situación jurídica de deber o sujeción que se concreta en no impedir a la Administración el ejercicio de las facultades de las cuales es titular; que se materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con el Ordenamiento Jurídico. Existe una obligación principal determinada por el pago del tributo, y otras de carácter secundario, cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de aquella. Por vía de ejemplo, pueden citarse, entre otras, el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes relevantes, llevar libros de contabilidad y demás documentos y justificantes, consentir la práctica de inspecciones y comprobaciones relacionadas con el hecho imponible, bien sea por el sujeto pasivo, o por otros ajenos a la obligación tributaria material (numerales 99 a 117 del CNPT). Así el cumplimiento de las normas tributarias en general y compromisos formales en particular, constituyen el eje central para el correcto funcionamiento de la totalidad del sistema tributario. **La labor fiscalizadora, puede contemplarse desde una triple perspectiva: orgánica: como el conjunto de órganos de la Administración; funcional: en tanto está dirigida al control de la aplicación de las normas tributarias; y procedimental: que comprende los procesos a través de los cuales los órganos desempeñan esa labor. Desde este plano, es una etapa de actuaciones, tendiente a investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones como medio de prueba que por lo general, culmina con una liquidación del impuesto pero que podría también desembocar en un procedimiento sancionador, e incluso penal.**”*** (Resaltado no es del original)

De lo anterior se colige que la fiscalización en el contexto del procedimiento administrativo tributario investiga y documenta. Permite el examen de documentos, libros, registros contables, facturas, justificaciones, correspondencia trascendente, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como por medio de la inspección de locales, citación de sujetos pasivos o terceros, y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse o que sea necesario para determinar el hecho y su correlativa obligación tributaria.

La Sala Constitucional en el voto 3161-2005 ha establecido en torno a la finalidad de la potestad de fiscalización: *“Al respecto, es preciso recordar que, en primer término, la fiscalización que se realiza y que aún no ha finalizado, constituye un procedimiento de investigación y de recolección de información de trascendencia tributaria, con el fin de determinar la correcta obligación tributaria de la amparada.”*

Como complemento de estas potestades de fiscalización, el CNPT impone un deber de colaboración informativa, sea por el mismo contribuyente fiscalizado o bien por terceros a quienes expresamente les venga impuesta dicha carga. Se trata de un deber que conlleva una sujeción general de no impedir a la Administración el ejercicio de las facultades de las cuales es titular; y que se concreta o materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con el Ordenamiento Jurídico. Solo a manera de ejemplo, puede citarse el numeral 105 CNPT en tanto, compele a toda persona a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, que se deduzca de sus relaciones económicas, financieras e incluso profesionales con otras personas. Con todo, valga señalar que como derivado de la Carta Magna, la información aportada en el procedimiento determinativo, no hace plena prueba, ni inculpa en el procedimiento sancionatorio. Empero, pese a lo interesante que resulta el análisis de las implicaciones del derecho a la intimidad frente a las potestades tributarias, no es este el tema que pretenda abordarse en este ensayo, por lo que será objeto de examen en otra oportunidad.

Nos concentraremos entonces en el desarrollo de las potestades de fiscalización, considerando como punto medular, la aplicación de los criterios objetivos de fiscalización regulados en el Decreto Ejecutivo No. 25925-H y sus reformas, desprendiendo de esta fuente, algunas consideraciones que se estiman relevantes, presentes en resoluciones administrativas y judiciales.

FISCALIZACIÓN ACORDE A CRITERIOS OBJETIVOS Y PLANES ANUALES

Criterios objetivos y planes anuales

Como se ha indicado, la fiscalización de la Administración tributaria está sujeta a límites que le impone el Ordenamiento Jurídico. Como parte de estas líneas delimitadoras, el numeral 106 CNPT señala respecto de las acciones fiscalizadoras, en lo que viene

relevante al caso: *“Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria en incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud./ Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.”*

Esta norma, que fue objeto de reforma por la Ley de Justicia Tributaria, ley número 7535 del primero de agosto de 1995, sujetó con claridad la potestad de referencia a criterios objetivos en la elección de las entidades o personas a fiscalizar, en aras de contar con instrumentos ágiles y efectivos para su cumplimiento. Sobre la finalidad de los criterios objetivos de selección, la resolución número 254-2008-P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 10:30 horas del 10 de julio del 2008 estableció: *“II. Los criterios objetivos de selección de contribuyentes se establecen para ordenar el trabajo de la administración, procurar su objetividad y dar una garantía más al contribuyente, pero como se dijo, no forman parte del proceso en sí. Si la recurrente estima que no ha existido un actuación objetiva o que existe alguna arbitrariedad en la selección de su negocio como objeto de fiscalización, esto es un asunto que debe plantear ante los propios recurridos, y que no invalida el procedimiento ni desvirtúa los hechos por los que la empresa amparada fue sancionada.”*

La ponderación de la norma aludida permite abstraer algunas cuestiones esenciales en esta temática. En tesis de principio, la fiscalización puede realizarse respecto de un sujeto que ha sido "escogido" de manera previa, conforme a los criterios de selección que para los efectos debe establecer la Administración Tributaria. Empero, no basta que la selección atienda a los parámetros objetivos preestablecidos, estos deben estar debidamente publicados y a la vez, incluidos dentro del plan anual de auditoría vigente a la fecha de la fiscalización.

La relevancia de estos presupuestos radica en la necesaria certeza jurídica que debe imperar en materia tributaria, ya que los criterios objetivos de fiscalización han de fijar los parámetros que debe analizar la Administración Tributaria en aras de realizar y desprender su ejercicio de fiscalización. Cabe recordar que la potestad general de fiscalización no solo encuentra asidero en el Derecho de la Constitución, sino a su vez en la doctrina que subyace en el canon 103 CNPT, en tanto éste último posibilita la fiscalización conforme a los mecanismos y procedimientos legalmente establecidos. Es en este punto donde engarza dicha potestad con el instrumento de formas de selección de sujetos fiscalizados a que hace referencia el citado ordinal 106 de ese código. Sin embargo, y no obstante lo antes dicho, la jurisprudencia -como se verá luego- se ha decantado por permitir fiscalizaciones aún fuera de los criterios objetivos o bien, a contribuyentes que no se encontraban en el plan anual de fiscalización.

Ahora bien, como se ha venido detallando, los planes de fiscalización constituyen el eje esencial sobre el que gira el ejercicio de las potestades de fiscalización de las Administraciones Tributarias, pues constituyen herramientas que colaboran con la planificación de las tareas de fiscalización y control tributario. Al respecto, los

pronunciamientos de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia han señalado que estos planes además de esta colaboración en la planificación, suponen también el establecimiento de criterios generales para las actuaciones, y una regulación concreta para los titulares de los órganos que han de decidir en cada caso concreto, y una predeterminación de forma escalonada de los contribuyentes que van a ser investigados.

Cabe traer a colación en este sentido, el criterio de Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, vertido en la resolución 871-2007. En tal precedente, en lo relevante se señaló:

“Con fundamento en lo anterior, es que debe interpretarse el numeral 103 del Código de la materia, por lo que la frase, “por todos los medios y procedimientos legales”, no es, como ya se dijo, una cláusula abierta en la medida en que no puede ser ejercida sin atención a la finalidad objetiva a que debe servir. A pesar de esa amplia gama de posibilidades, para realizar una fiscalización, es insoslayable que los órganos administrativos actúen dentro de los límites de su competencia, la cual en todo caso es irrenunciable. Por otra parte, y aunque no es la única forma de iniciar un proceso de fiscalización, es normal que sea por iniciativa propia, seleccionando a los sujetos pasivos, mediante criterios objetivos (artículo 106 ibídem). En desarrollo de esa potestad y por disponerlo así la Ley de Justicia Tributaria no. 7535 de agosto de 1995, se emitió el Decreto Ejecutivo no. 25925-H del 13 de marzo de 1997, Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización.”

Así visto, estos planes fungen como mecanismos que sirven no sólo a los fines de una correcta organización interna, sino que además -en tanto fijan parámetros que encausan el marco de fiscalización-, generan un grado de seguridad a favor de los administrados y, conforme lo ya indicado, sirven como herramientas de ordenación y estandarización de los criterios aplicables en esta manifestación de las potestades del poder público tributario.

Desde este plano, y para una mayor claridad del tema, cabe referir a comentarios que la doctrina ha externado respecto de los citados criterios objetivos de fiscalización en el régimen jurídico nacional. Luego de analizadas las bondades del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección para Fiscalización costarricense, por la publicidad que han de tener esos criterios, y su importancia desde el punto de vista de los principios de igualdad en la tributación y de certeza jurídica, Miguel Angel Collado Yurrita, Catedrático de la Universidad Castilla La Mancha, en la conferencia pronunciada en Costa Rica el día 28 de junio de 2000, señaló:

“He tenido ocasión de leer el reglamento por el que se establece los criterios objetivos para seleccionar contribuyentes, pues a mí me da envidia como en el Derecho Costarricense –y me imagino que tendrán ustedes sus problemas- pero al menos tienen una norma que sabe el contribuyente a qué atenerse. Porque en España cuando se inicia un procedimiento inspector, no se le dice por qué se le va

a inspeccionar. En España el procedimiento inspector se puede iniciar porque el contribuyente está dentro del plan, o estando fuera del plan, por una orden motivada o por otras razones del actuario, que visa o autoriza el inspector jefe. Pero al contribuyente no le dicen si la inspección es porque estaba en el plan, o por ajuste en el plan o porque se le ha metido en el plan. Lo tiene que pedir él, lo cual es un trastorno. La Administración, no me cabe ninguna duda, debe motivar, especificar, por qué se selecciona ese contribuyente. Porque, evidentemente, la Administración puede actuar fuera del plan. Pero actuar fuera del plan –ya que el plan es una norma interna de la administración que autolimita una potestad discrecional – significa un síntoma de desviación de poder. No digo que haya desviación de poder, pero es un síntoma de desviación de poder. Una administración tiene que justificar por qué el contribuyente se inspecciona por algún plan y por eso me parece importante una norma como la de ustedes...”

De igual manera, como ha señalado el Tribunal Fiscal Administrativo, en la doctrina española, a la iniciación del procedimiento de actuaciones inspectoras por propia iniciativa de la Inspección, señalando que:

*“Se produce en aplicación de los planes de inspección o fuera de ellos con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe. Dichos planes se contemplan en los arts. 18 Y 19 RGIT, fijado el 19.6 su carácter reservado, si bien la Administración deberá hacer públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección (art. 26 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), exigencia esta última que se compadece mejor con la naturaleza de los planes de inspección en cuanto disposiciones que distribuyen y concretan las competencias inspectoras. **Los planes de inspección constituyen el juicio esencial sobre el que gira el ejercicio de las funciones inspectoras.** Así lo advierte la propia Exposición de Motivos del RGIT al declarar que “la planificación de las actuaciones inspectoras se concibe como criterio básico en el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los tributos. En efecto, esta planificación supone no sólo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una regulación concreta acerca de qué titulares de órganos han de decidir en cada caso y de forma sucesiva o escalonada los contribuyentes objeto de las actuaciones inspectoras. De este modo **la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras.** El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la legalidad de los arts. 18 Y 19 RGIT, que habían sido impugnados por..., declarando la STS de 22 de enero de 1993 que el art. 19.6 RGIT, al disponer que los planes “tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad”, no vulnera el Convenio de 1981 sobre protección de las personas con respecto al tratamiento de datos personales; añadiendo la STS de 20 de octubre de 2000, que dicho precepto “es totalmente lógico...” La misma STS de 20 de octubre de 2000 señala que la publicación de los criterios que informan cada año el Plan Nacional*

de Inspección no lleva consigo “la obligación de notificar, a todos y cada uno de los contribuyentes incluidos en el Plan concreto de Inspección, el hecho de su inclusión, pero sí a respetar en dicha selección los criterios señalados...”
ⁱ(Resaltado no es del original.)

Límites o alcances subjetivos de la actuación fiscalizadora en atención a los criterios objetivos y los planes anuales,

Como se ha anticipado arriba, tanto la Administración Tributaria como la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, han sido del criterio que cualquier sujeto pasivo puede ser objeto de un proceso de fiscalización, al margen de que ésta se sustente o no en la aplicación de los criterios objetivos o los planes anuales. En esta dimensión, se ha establecido que la potestad fiscalizadora dimana directamente de la Constitución Política, por lo que acorde a la teoría de la jerarquía de las fuentes que regula el precepto 7 de la Carta Magna, normas infra constitucionales no podrían llegar a limitar esa potestad. Cabe mencionar no obstante, que esa potestad se encuentra desarrollada en las leyes y reglamentos, tales como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley de Justicia Tributaria, los reglamentos.

De acuerdo al criterio referido de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, vertido en la resolución 871-2007, la potestad fiscalizadora dimana directamente de la Constitución Política, y encuentra desarrollo en normas legales y reglamentarias. Empero, como se ha indicado ya, esas fuentes de menor rango no pueden anteponerse a potestades conferidas por la Carta Magna, de modo que su limitación por dichas vías atenta contra el sistema de la jerarquía de las fuentes. En esta dirección, el fallo aludido, concreta el examen en la siguiente dirección:

“En este sentido, tal y como se indicó en los apartados anteriores, la Administración está facultada (poder deber) para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, en los términos ya expuestos, que aporte información y lleve a la convicción sobre los hechos relevantes para aplicar el tributo (artículo 103 ibídem). Por otra parte, se dispone que, solo puede solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección, publicados e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud (numeral 106 ibídem). En el caso concreto, se dictó el oficio de 8 de noviembre del 2001, “Ampliación Comunicación Fiscalizadora no. 1971000068581”, conducta que dio origen al estudio sobre el período fiscal 1998, sin indicar la norma en que se fundamentó y la información que constaba en el expediente, defectos que a todas luces contravienen el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de

*Contribuyentes para Fiscalización y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, actual. Sin embargo, es importante mencionar que, ese procedimiento de fiscalización se originó mediante la “Comunicación de Inicio de Actuación Fiscalizadora” no. 1971000055376 del 13 de julio del 2001, documento debidamente notificado a la empresa actora, y aportado a los autos como prueba con el escrito de demanda (ver folios 36 a 39). Esta actuación cumplió cabalmente con los requisitos exigidos por el numeral 67 de ese último Reglamento, y en lo que interesa, indicó de forma clara y precisa, el criterio por el cual fue seleccionado, en aplicación de la normativa para esos efectos. De tal forma que, si bien el hecho de iniciar las actuaciones de fiscalización acordes con el Ordenamiento Jurídico no subsana el defecto encontrado en su ampliación, sí es importante precisar que la actora tenía pleno conocimiento de que iba ser investigada y del criterio de selección. Sumado a esto, el acto viciado era una extensión de la auditoría iniciada, no una nueva y aislada actuación de fiscalización. Siendo evidente que el único aspecto ampliado fue uno de los periodos (folios 86 y 87 del expediente administrativo). **En todo caso, tal y como se indicó en el considerando anterior, esa potestad tiene raigambre constitucional, por lo que no puede ser limitada o reducida por normas de menor jerarquía, por lo que se debe interpretar acorde con ese valor superior. De allí que, más que un procedimiento limitante o comprimido de las facultades de las Administraciones Tributarias para fiscalizar a los sujetos pasivos, la aplicación del Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes, intenta proteger la igualdad y seguridad jurídica de los contribuyentes, pero mantiene una fuerte dosis de guía que alimenta la forma de trabajo y de organización interna de esos órganos.** Por estas razones, esta Sala comparte el criterio del Tribunal, en cuanto a la consecuencia jurídica de lo apuntado. Según el canon 223 de la Ley General de la Administración Pública, aplicable por remisión del numeral 163 del CNPT, sólo causa nulidad de lo actuado, la falta de formalidades sustanciales del procedimiento, tales como, aquellas cuyo cumplimiento hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya ausencia quebrante el derecho de defensa. En vista de que tales actuaciones -defectuosas por incumplir reglamentos de orden tributario-, se dictaron en una etapa preparatoria, que no generan ni vulneran derechos subjetivos, no hay razón alguna, ni la ha acreditado el recurrente, para inferir que se vulneró el derecho de defensa o el debido proceso, dado que no hay evidencia de haberse provocado la indefensión alegada. El hecho de omitir la norma en que se fundamentó y la información que constaba en el expediente, no impedía refutar lo establecido en el traslado de cargos, ni mucho menos, impugnarlo por la vía correspondiente, tal y como lo hizo la actora. Estos vicios no tienen la virtud de producir la nulidad absoluta de las actuaciones, invalidar el procedimiento o desvirtuar los hechos acreditados en esa etapa. Por lo expuesto, al disponerlo así, el Tribunal, no ha infringido la normativa aludida.”(Resaltado no es del original)*

Sin embargo, se insiste, ello no es óbice para la fundamentación debida e impostergable que debe imperar en toda decisión administrativa, incluida la que se refiera a establecer posibles efectos desfavorables en la esfera jurídica de las personas. Tal elemento motivacional exige expresar de manera diáfana dentro del acto, los aspectos que sustentan dicha decisión.

Límites o alcances objetivos de la actuación fiscalizadora en atención a los criterios objetivos y los planes anuales

Deber de publicación de los criterios objetivos

Sobre la finalidad de los criterios objetivos y su deber de publicación, el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución 522-2006 de las 11:30 horas del 21 de noviembre del 2006, indicó con diametral claridad su criterio sobre el punto: *“De todo lo anterior se infiere y así debe quedarle claro a la oficina A Quo que **la finalidad del establecimiento de unos criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización, es la de garantizar la objetividad en la escogencia de los contribuyentes que serán sujetos de una fiscalización**, pues no puede negarse que las actuaciones de fiscalización aunque resultan no sólo necesarias sino también indispensables para garantizar la efectividad del sistema tributario implican una intromisión en la esfera de la intimidad del contribuyente, que ocasionan molestias que deben limitarse al máximo, y es por eso que se establecen unos criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización, que pretenden garantizarle al contribuyente que no será perturbado en su intimidad por una intromisión, injustificada y/o arbitraria, de la Administración Tributaria, en otras palabras, la existencia de tales criterios tiene un fin garantista de los derechos de los contribuyentes. Por último indica esta Sala que **para que los citados criterios sean realmente objetivos, es necesario que el contribuyente pueda constatar o comprobar las razones por las cuales la Administración Tributaria lo selecciona para ser objeto de una fiscalización**. Acorde con todas las anteriores consideraciones, no le queda otra alternativa a este Tribunal que anular todo lo actuado por cuanto el vicio en el procedimiento administrativo resulta evidente, por cuanto no se ha garantizado la objetividad en la escogencia o selección de la empresa para ser intervenida por la Auditoria Fiscal, pues tal y como se a hecho notar líneas arriba, los indicadores promedio de la actividad económica, de los cuales se señala se desvió la empresa, no solo nunca se justificaron por parte de la oficina fiscalizadora a lo largo del estudio practicado a la contribuyente, ni se presentan en el legajo de hojas de trabajo ni en el expediente principal que inició con los Traslados de cargos y observaciones.”*

Valga agregar nada más, lo dicho puntualmente con respecto a este deber de publicación por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la reiterada resolución 871-2007:

*“En síntesis, el principio de igualdad y de seguridad jurídica exigen que, los criterios objetivos para seleccionar a un contribuyente que será sujeto de fiscalización, de acuerdo al artículo 106 del CNPT, **se encuentren debidamente publicados** e incluidos en el Plan Anual de Auditoría.”* (Resaltado no es del original)

Deber de motivación de la actuación fiscalizadora

Ahora bien, debe tenerse claro que aún y cuando la fiscalización se practique a un sujeto pasivo que se encuentra considerado dentro del plan anual de fiscalización, no elimina el deber de la Administración de motivar la decisión administrativa fiscalizadora. Por consiguiente, es de rigor que el acto de apertura del procedimiento haga referencia motivada del criterio que le está siendo aplicado al administrado y la referencia del plan que sustenta la actuación administrativa. Este deber de motivación es de principio y constituye una máxima dentro de toda manifestación de conducta administrativa.

En este sentido, el Tribunal Fiscal ha establecido la correspondencia de los criterios objetivos con el Derecho de la Constitución, asumiendo que es ese mismo cuerpo supremo el que le da fundamento a través de la denominada potestad reglamentaria. Así indicó en la resolución número 254-2008-P de las 10.30 horas del 10 de julio del 2008: *“Ahora bien, en relación con la “NULIDAD POR FALTA DE JUSTIFICACIÓN DEL CRITERIO DE SELECCIÓN”, considera la contribuyente que la Oficina de fiscalización no le indicó con quién estaba vinculada o la naturaleza del vínculo existente, según se detalla en el inciso m) del Decreto Ejecutivo No. 25925-H y sus reformas. Estima este Tribunal que se impone declararla sin lugar y al respecto, comparte las abundantes y contundentes consideraciones expuestas por la Administración Tributaria A Quo, tanto en la resolución determinativa como en la que deniega el recurso de revocatoria interpuesto, que se pronunció en los siguientes términos: “...Con respecto a que el criterio de selección aplicado es ilegal e inconstitucional por haber sido establecido mediante decreto, siendo reserva de ley su aprobación, no es de recibo dicho alegato toda vez que el referido Decreto tiene su fundamento jurídico precisamente en el artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política y específicamente en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755 del 29 de abril de 1971 y sus reformas, el cual otorga a este Órgano la facultad para dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.” ...”* (Resaltado no es del original)

Sin embargo, pese a que en otras ocasiones había establecido la necesidad de comunicar los criterios aplicados que daban pie a la fiscalización, como exigencia de certeza y seguridad jurídica, en ese mismo precedente recién citado, el Tribunal Fiscal acogió el criterio dispuesto por la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo en sentencia No.459-2006 dictada a las 16.10 horas del 11 de octubre del 2006, en la que, respecto de dichos criterios estableció lo siguiente: *“...VI.- De conformidad con el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública, aplicable en forma*

subsidiaria a la materia tributaria, sólo causa nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento, entendidas por tales, aquellas cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya ausencia causare indefensión. Refiriéndose al tema de los criterios objetivos de selección, y al inicio de las actuaciones de fiscalización, la Sala Constitucional, cuya jurisprudencia es obligatoria para los demás Tribunales de la República, ha expresado que no se trata de un procedimiento que perjudique al contribuyente, sino una etapa preparatoria de recepción de información, y el hecho de que no se conozcan estos criterios, no violenta el derecho constitucional de defensa y debido proceso.“(Resaltado no es del original)

La cita no parece encajar a plenitud con los principios que deben imperar en esta materia, no obstante, a nuestro juicio, se insiste, la motivación es de principio, sea que la fiscalización se adopte en el marco del plan anual, con fundamento en los criterios o por el mero ejercicio de las potestades de las administraciones tributarias, toda vez que la fundamentación de la conducta forma parte medular de la estructura del acto administrativo. El elemento motivo y la correspondencia con el elemento contenido llevan a la necesidad de tal motivación, ergo, con independencia de la causa justificante de la acción pública, es menester que el acto contenga una referencia explícita a los motivos que le dieron origen, a efectos de que el investigado o fiscalizado sepa las implicaciones de esas conductas y pueda ejercitar sus derechos de reacción.

Sobre el deber de motivación, en su resolución número 489-2006, el Tribunal Fiscal Administrativo dispuso la necesidad de motivar, especificar, por qué se selecciona ese contribuyente. Lo anterior ya que si bien puede actuarse fuera del plan de fiscalización, dado que se trata de una normativa interna que regula una mejor organización de las competencias, ha de justificarse las razones que han dado cabida al inicio de las acciones de fiscalización. En ese mismo precedente se señala que la planificación de fiscalizaciones supone no sólo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una regulación concreta acerca de los contribuyentes que serán sujetos de las respectivas inspecciones. De este modo, se observa que la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al derecho de defensa y principio de seguridad de los administrados, en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras. De igual modo, el numeral 67 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, impone al Fisco el deber de motivar y razonar su proceder fiscalizador, sea que se trate de un sujeto que forma parte del plan anual o no.

Deber de especificar y acreditar el criterio objetivo justificante de la fiscalización

Ahora bien en las resoluciones número 489-2006 y número 143-2007, el Tribunal Fiscal Administrativo ha establecido la necesidad de que se acredite cual ha sido el criterio objetivo que ha dado pie a la fiscalización, esto en atención al principio del debido proceso,

ya que resulta elemental para que pueda ejercitarse el derecho de defensa, pues sólo conociendo cuál es el criterio aplicado por la Administración se podrá cuestionar éste.

De igual modo, en la resolución número 489-2006, el Tribunal Fiscal Administrativo indicó que además de indicarse el criterio por el que el contribuyente es seleccionado, debe existir en el expediente la prueba suficiente que llevó a la Administración Tributaria a establecer que un determinado contribuyente está ubicado dentro del criterio de selección por el que fue elegido. Si dicha información no consta en el expediente, el contribuyente no podrá defenderse, ni demostrar que no incurrió en el criterio de selección que se le imputa. Esto sucede si los indicadores de los cuales se dice se desvió la empresa, no sólo no se justificaron sino que nunca existieron, puesto que tal hecho o dato cierto no está presente ni en el legajo de las hojas de trabajo ni en el expediente principal. (Resoluciones 427-2003 y 94-2004.).

Sobre el particular, en dicha resolución señaló que el fin de tales criterios objetivos estriba en constituirse como garantía de objetividad en la selección de los sujetos pasivos que serán sometidos al ejercicio fiscalizador. En ese marco, el precedente pone de manifiesto la relevancia de esa potestad para garantizar la efectividad del sistema tributario, empero, dada la invasión que supone en la intimidad del contribuyente, su aplicación debe propender a la evasión de molestias, siendo imperativo limitarse al mínimo, lo que justifica el establecimiento de los criterios, para garantizar al contribuyente que no será perturbado en su intimidad por una intromisión injustificada y/o arbitraria de la Administración Tributaria, lo que pone en evidencia su dimensión garantista. De manera contundente la Sala Primera señala en dicho fallo: *“Por último indica esta Sala que para que los citados criterios sean realmente objetivos, es necesario que el contribuyente pueda constatar o comprobar las razones por las cuales la Administración Tributaria lo selecciona para ser objeto de una fiscalización”*

Potestad fiscalizadora y debido proceso

No obstante lo antes dicho en cuanto a los límites de la actuación fiscalizadora y en particular, en relación al deber de motivación, la Sala Constitucional en precedentes, como los que se citan más adelante, no ha considerado que ciertas falencias en las que incurra la Administración Tributaria a la hora de ejercer estas potestades produzcan quebrantos al debido proceso, pues a fin de cuentas se ha tenido acceso a la posibilidad de defensa.

Dentro de este derecho al debido proceso, conforme a lo dispuesto por el canon 67 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, con el inicio de la fiscalización debe comunicarse al sujeto pasivo los funcionarios encargados, criterio objetivo de selección aplicado, períodos y tributos fiscalizados, datos que debe suministrar, así como la fecha de inicio. La excepción aplicable en este caso sería en aquellos supuestos en que para una mejor investigación, se requiera de manera anticipada documentos que

sean relevantes. Se trata de acciones justificables, pero excepcionales y debidamente motivadas.

Igualmente relacionado con el respeto al debido proceso en el ejercicio de las potestades de fiscalización, la Sala Constitucional en su sentencia número 3161-2005 ha señalado que la notificación de posibles irregularidades tributarias se hace al final del proceso fiscalizador y que esos actos no son de posible control en sede constitucional. Dispuso el alto Tribunal en dicha sentencia: *"...resulta incuestionable la potestad de la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, para lo cual podrá cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente. Desde esta perspectiva, la accionada está facultada para realizar la fiscalización aquí cuestionada, para lo cual debe someterse al Imperio de la Ley, (...) y debe respetar los derechos fundamentales de los administrados que consagra la Constitución Política . Ahora bien, la recurrente reclama que el período de duración del referido proceso fiscalizador (...) es excesivo e irrazonable, por lo que –a su juicio- se produjo una lesión al principio de justicia pronta y cumplida contemplado en el numeral 41 constitucional. Al respecto, es preciso recordar que, en primer término, la fiscalización que se realiza y que aún no ha finalizado, constituye un procedimiento de investigación y de recolección de información de trascendencia tributaria, con el fin de determinar la correcta obligación tributaria de la amparada. Dicho proceso se ha visto dilatado en virtud de que la empresa referida no ha facilitado toda la información que se le ha requerido, por lo que aún no ha sido posible dictaminar el resultado de la fiscalización. (...) Bajo esa tesitura, dado que la Administración Tributaria se encuentra realizando sus labores habituales, según le fuera encomendado por el legislador, y que aún no se ha iniciado formalmente un procedimiento administrativo contra la empresa amparada, no es posible constatar la lesión que se reclama al principio de justicia pronta y cumplida."* (Resaltado no es del original)

Aunado a lo anterior, debe tenerse en claro que la inclusión en el plan de fiscalización es un mero acto de trámite, que por consiguiente resulta inimpugnable. Valga aclarar que sólo se exceptúan de esta regla los actos de trámite con efectos propios, sea, aquellos que resuelven directa o indirectamente el asunto debatido, suspenden el procedimiento de manera indefinida o bien, impiden su continuación, según lo establecen los ordinales 163.2 y 345.3 de la Ley General de la Administración Pública. Razón por la cual, en tesis de principio, la incorporación de un contribuyente dentro de un determinado criterio de fiscalización, es considerada un acto de trámite, ya que éste le da inicio al procedimiento, no lo impide, ni le pone fin. Sobre este punto, señaló la Sala Constitucional en su resolución número 2005-04704 de las 15:00 horas del 27 de abril del 2005: *"V.-Sobre el derecho a recurrir y la errónea calificación que de la naturaleza del acto de fiscalización hace la norma reglamentaria. En relación con el artículo 67 párrafo último, indica el accionante que la comunicación que da inicio o que amplía las actuaciones fiscalizadoras carece de recurso alguno, a pesar de que tal acto, además de estar enlazado con otro, advierte sobre la posible imposición de una sanción administrativa en caso de que no se suministre la información requerida. La inconformidad del accionante tiene origen en que*

*la disposición cuestionada carece de recurso alguno, a pesar de que la resolución que da inicio a las actuaciones fiscalizadoras fue dictada con fundamento en ella y establece una sanción en caso de que el contribuyente se niegue a colaborar con las autoridades tributarias. Es preciso indicar que el análisis se centrará en lo que la norma dispone, pues la consecuencia de su incumplimiento es producto de lo dispuesto en otra norma, el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En cuanto a la imposibilidad de recurrir la resolución que da inicio a las actuaciones fiscalizadoras, es necesario señalar que esta no requiere recurso alguno, pues se trata de una solicitud de información, que por sí misma y en relación con el objeto de esas actuaciones – verificación de la situación tributaria del contribuyente-, no define ninguna situación ni crea obligaciones concretas para este. Hoy día en general, prevalece en el Derecho Público la tesis que reconoce, de principio, el derecho de impugnar los actos de mero procedimiento o preparatorios, normalmente irrecurribles, cuando tengan "efecto propio". En este caso, si bien la norma no permite recurrir la resolución inicial, lo cierto es que la resolución final que debe dictar la Administración Tributaria (artículo 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) tiene recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo (artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Resulta oportuno señalar que las modernas concepciones sobre el tributo ilustran como este ha pasado de ser de un simple medio para obtener recursos, a un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el cumplimiento de sus fines. De ahí que **la información constituya un elemento esencial dentro de la actividad controladora de la Administración**. Se trata de un enfoque más dinámico –aunque no por ello menos garantista- de todos los aspectos relacionados con la tutela de las normas tributarias.” (Resaltado no es del original)*

De igual modo, se ha establecido que los Planes Anuales de Fiscalización no generan derechos subjetivos a favor del contribuyente. Son reglas internas para distribuir las funciones (Art. 102 y 122 LGAP y 3 CNPT). Esta doctrina conduce a sustraer del control judicial el conocimiento o la apreciación de cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión, de incluir en el Plan, o de iniciar un proceso directamente contra un contribuyente. Con todo, tal conclusión, desde nuestra óptica, debe ser precisada. Ciertamente se trata de una potestad de contenido discrecional, y en ese tanto, se encuentra sujeta a los límites que imponen los cánones 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública. Desde ese plano, como toda potestad, en el marco del control de la función administrativa que dimana del numeral 49 de la Carta Magna, se encuentra sujeta al control de legalidad que ejercita la jurisdicción contencioso administrativa.

Debe diferenciarse la posibilidad de fiscalizar a sujetos que no se encuentran en un plan anual, lo que se asocia al correcto cumplimiento de los deberes formales y materiales que son propios de las relaciones tributarias (en el caso de los sujetos pasivos) y de las potestades indeclinables de fiscalización que acuden al Fisco, del supuesto de adoptar formas de selección arbitrarias que puedan generar discriminaciones y que en el fondo, lleven a descuidar la correcta fiscalización en campos que a la postre, pueden resultar de mayor relevancia para la correcta fiscalización. En ese tanto, en tesis de principio, la incorporación en un plan de esta naturaleza, atiende a un aspecto de política tributaria, pero no debe partirse de una total negativa de eventual control judicial cuando se acredite

arbitrariedad en la formulación de estos criterios y aplicaciones concretas. En definitiva, es un tema que ha de abordarse en cada caso concreto.

CONCLUSIÓN

A partir del anterior esquema de análisis, se puede colegir la relevancia del ejercicio fiscalizador que emprende la Administración Tributaria de cara a concretar el principio constitucional del correcto deber de contribuir con las cargas públicas.

Dentro de esta dinámica, por imperativo legal y como herramienta de equilibrio entre el poder público y los derechos de los destinatarios de ese ejercicio, surge la necesidad de contar con planes anuales de fiscalización y criterios objetivos de selección de sujetos fiscalizados. Se trata de un conjunto de instrumentos que benefician la gestión de recaudación y fiscalización fiscal, pero que además, impregnan seguridad y certeza jurídica al sistema tributario, en tanto pone de manifiesto las reglas del juego para ser sujeto de fiscalización.

Con todo, se ha de poner de manifiesto la irrenunciabilidad de esta potestad de imperio, lo que supone, la habilitación jurídica para poder emprender fiscalizaciones en casos no previstos en esos planes anuales, cuando de manera motivada se establezca la necesidad de realizar una fiscalización por quebranto sustancial a los deberes formales y materiales a que están expuestos los sujetos pasivos. La dimensión teleológica de esa función y del deber contributivo en sí, justifican esa excepcionalidad; que se insiste, debe atender a criterios razonados y motivados. En esa dinámica, debe resaltarse que los aludidos planes anuales son criterios de organización y eficiencia, pero no excusas para potenciar inmunidad fiscal; ello llevaría a que esos planes sean a su vez opciones de irregularidad, lo que ciertamente, no es su finalidad.

Corresponde en cada caso, entonces, definir cuando esa fiscalización ampliada y no planificada atiende a una necesidad de reacción administrativa para procurar el correcto deber contributivo, o bien, cuando atiende a factores eminentemente subjetivos, infundados, en mengua de los derechos de los sujetos pasivos, tarea en la cual, el examen debe ser minucioso y objetivo, teniendo siempre como norte interpretativo, la concreción de los fines básicos aplicables en esta materia.

Bibliografía

Constitución Política. Del 07 de noviembre de 1949

Ley General de la Administración Pública. Ley número 6227 de 02 de mayo de 1978

Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización. Decreto Ejecutivo número 25925 de 13 de marzo de 1997.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley número 4755 del 03 de mayo de 1971.

Sala Constitucional de la Corte Suprema De Justicia. Resolución número 2005-03161. San José, a las nueve horas con treinta y cinco minutos del veintiuno de marzo del dos mil cinco.

Sala Primera de la Corte Suprema De Justicia. Resolución Número 000871-F-2007. San José, a las diez horas cincuenta y cinco minutos del cuatro de diciembre de dos mil siete.