

El derecho financiero y su evolución científica en la Revista de Ciencias jurídicas de la Universidad de Costa Rica: 60 años de desarrollo

Financial law and its scientific evolution in the Revista de Ciencias Jurídicas at the University of Costa Rica: 60 years of development

Mariano Jiménez Zeledón¹

¹ Profesor catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. Máster en Derecho Tributario y Máster de Derecho Empresarial de la Universidad de Cooperación Internacional. Máster en Derecho Comunitario Europeo de la Universidad Autónoma de Madrid. Máster en Administración de Empresas con énfasis en Mejoramiento de la Calidad y Productividad y Master en Administración de Empresas del Instituto Tecnológico de Costa Rica. Bachiller en Literatura Inglesa de la Universidad de Costa Rica. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Doctorando en Políticas Pública del Instituto Centroamericano de Administración Pública.

Resumen: Este trabajo tiene por objetivo el revisar el concepto de derecho financiero y sus clasificaciones (derecho presupuestario, derecho tributario, derecho de crédito público), para luego revisar los artículos en estas materias durante los 60 años de vigencia de la revista, formulando conclusiones de este desarrollo en relación con el derecho financiero en la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica.

Palabras clave: derecho financiero, derecho tributario, derecho presupuestario, derecho de crédito público, derecho patrimonial público, gasto público, ingreso público.

Abstract: This paper aims to review the concept of financial law and its classifications (public budget law, tax law, public credit law), to then review the articles on these matters during the 60 years of scientific law magazine publications, formulating conclusions of this development in relation to tax law at the Law School of the University of Costa Rica.

Key words: tax law, public budget, public credit law, public property law, public expenditure, public revenue.

Índice

Introducción

- I. El derecho financiero: objetivo
 - II. El derecho financiero: divisiones
 - III. Clasificación del derecho financiero y tributario y los artículos en la Revista de Ciencias Jurídicas
 - a. Primer artículo derecho financiero en la revista
 - b. Revista especial dedicada al profesor Víctor Manuel Elizondo, profesor de Finanzas y Derecho Fiscal
 - c. Derecho Presupuestario
 - d. Derecho de crédito público
 - e. Derecho tributario
 - i. Derecho Tributario General
 - ii. Derecho Tributario Especial
 - IV. Conclusiones
- Bibliografía

Introducción

El modelo jurídico debería tener conexión con su modelo de desarrollo de un país, de hecho, tienen que estar interrelacionados, para que este segundo pueda desplegar sus efectos según lo esperado. En otras palabras, la economía y el derecho deberían en la dirección planteada por la sociedad y su organización política (el Estado).

Dado que el modelo de desarrollo de un país es el conjunto de políticas públicas de un Estado direccionadas para el mejoramiento continuo de la sociedad, el derecho financiero constituye la espina dorsal del Estado que impulsa tales políticas públicas.

De hecho, sin ingresos y sin gastos, un Estado no podría impulsar ningún tipo de políticas, así como, no podría dirigir el conjunto social hacia el bien común.

“...el poder financiero en un prius para la actuación normativizada del Estado y su desarrollo se llevará a cabo consecuentemente mediante normas jurídicas, forma normal y esencial del Estado de Derecho para manifestar su voluntad.”²

Luego de la segunda mitad del siglo XX, con el desarrollo de un Estado Social de Derecho, era necesario el impulsó del derecho financiero, pues los recursos, tanto en su vertiente de ingresos como gastos, en equilibrio, para que este evolucionará en forma vigorosa.

Sin embargo, el desarrollo del Estado Social de Derecho no conllevó al desarrollo del derecho financiero, lo cual sin duda se refleja en la academia y en la revista de ciencias jurídicas, para determinarlo se hará una revisión de los artículos publicados, su clasificación y tratar de explicar las razones del estado actual de esta materia jurídica.

I. El derecho financiero: objeto

El derecho financiero es una rama autónoma del derecho y se ubica dentro del derecho público dado que:

“regula la actividad financiera pública (o simplemente actividad financiera) o, si se quiere expresar de otra forma, constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública.

Llamamos actividad financiera a aquella que desarrollan el Estado y los demás Entes Públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos. Abreviadamente podemos identificar la actividad financiera como la relativa a ingresos y gastos públicos.”³

² Perfecto Yebra, **El poder financiero**, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado/Editoriales de Derecho Reunidas, 1976, pp. 2-3.

³ Fernando Perez Royo, **Derecho financiero y tributario. Parte General**, Madrid, Editorial Civitas, S.A., cuarta edición, 1994, p. 25.

El profesor Falcón y Tella señala que el derecho financiero “se ocupa del régimen jurídico de la Hacienda Pública”⁴, concepto que se debe distinguir “entre la Hacienda pública como actividad, la Hacienda pública como sujeto y la Hacienda pública como objeto”⁵, aunque esta no se comparte esta distinción, pues lo apropiado consiste en dividir la hacienda pública desde dos perspectivas:

-El elemento subjetivo: el ente público con competencia para llevar a cabo la distribución de los gastos y su ejecución, así como el cobro de los tributos.

-El elemento objetivo (o funcional): la actividad material que despliega el ente para ejecutar el pago (pago de los funcionarios, compra de bienes, etc) y para el cobro de los tributos a los contribuyentes.

Cuando el profesor Falcón y Tella se refiere al conjunto de derechos y obligaciones, en realidad estas son parte de las facultades y limitaciones a que se encuentra sometido un ente público, por lo que forman parte del elemento subjetivo.

Generalmente, cuando se estudia esta materia, los autores se refieren a la hacienda pública en el sentido material o funcional “El Derecho Financiero no es sino el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado y los demás entes públicos, así como las relaciones jurídicas a que la misma da a lugar”⁶.

No obstante el elemento subjetivo es importante, pues la calidad de la Administración Pública resulta de interés, para un eficiente y eficaz cobro de los impuestos, administración del gasto y negociaciones de crédito público.

II. El derecho financiero: divisiones

Siguiendo al profesor Fernando Sáenz de Bujanda⁷, este se divide en las siguientes cuatro subramas:

⁴ Ramón Falcón y Tella, **Derecho Financiero y Tributario (parte general)**, Madrid, Servicio de Publicaciones Facultad de la Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p. 13.

⁵ *Ibid.*, p.14.

⁶ Carlos Palao Taboada, **Derecho financiero y tributario**, Madrid, Editorial Colex, segunda edición, 1987, p.28.

⁷ Ver Sainz de Bujanda, **Lecciones de Derecho Financiero**, Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, décima edición, 1993, pp.6-12.

-Derecho tributario: es una prestación coactiva, es una prestación pecuniaria y tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos.ⁱ

-Derecho presupuestario: se refiere “a la ordenación jurídica del gasto público gira en torno a una institución fundamental del Derecho público: el Presupuesto del Estado”⁸

-Derecho de crédito público: se trata de un recurso de la Hacienda pública mediante la deuda pública.⁹

-Derecho patrimonial público: se trata de ingresos obtenidos por la Administración pública con base en los bienes patrimoniales de los entes del Estado.ⁱⁱ

La clasificación de profesor Sainz de Bujanda resulta de mucho interés por la subdivisión, pero debe aclararse que el endeudamiento público tiene una doble connotación, por un lado, se trata de gasto público pues se trata de deuda que debe ser aprobada por la Asamblea Legislativa o parlamento, por otro lado, se trata de una fuente de ingresos para financiar parcialmente el presupuesto nacional.

Por otro lado, el derecho patrimonial podría estar dirigido solo a los ingresos que se obtiene de arrendamiento o venta de bienes, pero también habría que incluir la actividad privada, como venta de servicios, cuando estos no sean públicos.

En general, podría indicarse que existen tres fuentes de ingresos financieros:

-Tributarios: son los ingresos clásicos producto de prestaciones coactivas.

-Privados: los que derivan de la actividad privada de la Administración Pública y de sus bienes.

-Endeudamiento público: sea mediante préstamos obtenidos de entidades internacionales o privadas, así como la actividad de captación mediante la colocación de bonos internos o internacionales.

En cuanto a la actividad del gasto, usualmente se tiene las siguientes grandes divisiones en el presupuesto nacional:

⁸ Sainz de Bujanda, op.cit., p. 8.

⁹ Ibid, p. 12

- Pago de deuda interna o externa, sea capital más intereses, lo que se denomina “servicio de la deuda”.
- Gastos de capital o inversión que consisten en infraestructura.
- Gastos corrientes o de operación del Estado.

Generalmente, el endeudamiento público debería ser para cubrir el servicio de la deuda, por ejemplo, sustituyendo deuda de corto plazo y altas tasas de interés, por una de corto plazo y bajas tasas de interés, o para el financiamiento de gastos de capital, que a largo plazo mejoren la competitividad del país.

Resulta más sencilla y precisa la clasificación del profesor Palao Taboa, diferencia entre el gasto público cuyo eje es el derecho presupuestario, y los ingresos, que provienen de diversas fuentes, sean ingresos de derecho público (tributos) o ingresos de derecho privado (rendimiento de bienes patrimoniales)¹⁰.

En cuanto al derecho tributario que se definen como el conjunto de normas públicas que establecen prestaciones coactivas “comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones de derecho público”¹¹, se divide de dos formas:

- Derecho tributario formal: se refiere a los procedimientos y procesos para gestionar y cobrar los tributos.
- Derecho tributario material: se refiere al conjunto de hechos imposables para gravar los diferentes tipos de riqueza.

Este último se divide a su vez en dos subramas:

- El derecho tributario general que se refiere a la forma como surge y se extingue el hecho imponible.
- El derecho tributario especial que se refiere a los tributos en específicos (renta, impuesto sobre el valor agregado, impuesto sobre las remesas, impuesto sobre las inversiones, entre otros).

¹⁰ Palao Taboada, **op. cit.**, pp.29-30.

¹¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Volumen 1, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 5 edición, 1993, p.283.

En esta investigación conmemorativa de la revista jurídicas se estudiará en cuáles ramas del derecho financiero y tributario se incluyen los artículos de la revista jurídica.

III. Clasificación del derecho financiero y tributario y los artículos en la Revista de Ciencias Jurídicas

A) Primer artículo derecho financiero en la revista

El primer artículo de derecho financiero corresponde a la Revista Jurídica No. 2 dado que la dirección de la revista creyó importante crear una sección de Legislación y Jurisprudencia (Ortiz 1963, 117), en la cual el Lic. José Francisco Chaverri escribió el artículo “La Reforma de la Ley del Impuesto de la Renta y una Jurisprudencia Alarmante” (Chaverri 1963, 119-127), en el cual se critica la redacción del artículo 28 Transitorio de la Ley No.3063 de 14 de noviembre de 1962, que es una reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1946, dado que era contrario al artículo 28 de la Constitución Política por intentar revivir acciones caducas en contra de los contribuyentes.

Este artículo se ubicaría en el derecho tributario formal (acciones de caducidad), el derecho tributario general (extinción de obligaciones tributarias) y derecho tributario especial al referirse al impuesto sobre la renta.

B) Revista especial dedicada al profesor Víctor Manuel Elizondo, profesor de Finanzas y Derecho Fiscal

La Revista de Ciencias Jurídicas No. 11 de 1968 fue un número especial con varios artículos de derecho financiero en honor del profesor Víctor Manuel Elizondo Mora, quien estuvo a cargo durante 30 años de la cátedra de Finanzas y Derecho Fiscal (Ortiz, Prólogo 1968, 7), en los cuales se escribieron 7 artículos de derecho financiero, no ha existido otra ocasión similar para el impulso del derecho financiero; de los números de esta revista se hará referencia expresa cuando se analicen las divisiones del derecho tributario.

C) Derecho presupuestario

En esta materia solo un artículo de la edición especial de la Revista de Ciencias Jurídicas No. 11 comprende el derecho presupuestario el cual se denomina “Estructura financiera” del profesor de Derecho Fiscal Lic. Jorge Valverde Soley (Valverde 1968, 171-186), el cual de forma muy clara señala los objetivos de la actividad financiera, a lo cual agregaría en un Estado Social de Derecho, dado que no solo se trata de “Sostener el mecanismo administrativo fundamental del Estado” sino también “mejorar las condiciones culturales y sociales no sólo en las finalidades concretas como la educación y la salubridad, sino también en las finalidades sociales generales”, así como “promover el desarrollo económico” (Valverde 1968, 172), además se refiere en forma expresa a las normas constitucionales sobre el deber de contribuir y la competencia de la Asamblea Legislativa para su tramite (Valverde 1968, 174), sino que además, aunque de forma general se refiere al presupuesto y los egresos o gasto público. (Valverde 1968, 179-180)

En la Revista No.78 “Los costos sociales derivados de las pérdidas del Banco Anglo” (Alvarado 1994) los autores citan dos medidas que tiene que ver con el derecho presupuestario, una consiste en “desviar fondos externos hacia el banco”, lo que implica utilizar recursos de empréstitos para redirigirlos (Alvarado 1994, 163-164), lo cual desde un punto presupuestario y contractual no resulta legalmente viable, y por otro lado, proponen “cubrir las pérdidas vía presupuesto nacional” (Alvarado 1994, 194), lo cual generaría un mayor déficit público, por lo que concluyen que cualquier medida debe analizarse en el contexto de comparar “iniciar un proceso legal de quiebra privado del Banco es inferior o no al costo social derivado de la socialización de las pérdidas” (Alvarado 1994, 167).

En la Revista No. 84 se publicó el sexto artículo denominado “Deuda interna y derecho público de la economía” (J. E. Romero 1997) en el cual se realiza una descripción del marco jurídico costarricense en materia de derecho presupuestario, tanto las normas constitucionales como legales, así como una revisión de los principios clásicos (previsión, anualidad, unidad, universalidad, equilibrio) (J. E. Romero 1997, 103-110)

Con la excepción de los 3 artículos anteriores, no existen otros artículos referidos en específico al derecho presupuestario, por lo que no ha sido una materia que haya sido del interés académico en la revista.

D) Derecho de crédito público

En esta materia se han escrito 8 artículos, de los cuales 6 corresponden al profesor Jorge E. Romero, ex decano y ex director de esta revista, incluyendo el primero en esta materia.

Los artículos son propios de las preocupaciones de la época en los años 80's y 90's por la deuda externa en América Latina debido a la crisis económica que se gestó en los años setenta y que explotó en los ochenta, lo cual incluso ocasionó un cuestionamiento del Estado empresarial interventor, y se empezó a limitar el rol del Estado.

Los artículos del profesor Romero se listan como siguen:

-El primer artículo corresponde a la Revista No.59 denominado “Deuda externa: otra cara de la crisis” (Romero 1988), en el cual se hace un análisis de la evolución de la deuda externa en varios países (Costa Rica, Argentina, Brasil, México) desde un punto de vista político y económico.

-El segundo artículo de la Revista No.62 se publicó el “Derecho y deuda externa” en el cual se analiza la deuda externa y su relación con algunos principios jurídicos como la “excesiva onerosidad sobreviniente” (J. E. Romero 1989, 137), en el cual plantea el problema de la deuda interna y la necesidad de aplicar los derechos humanos en la búsqueda de soluciones.

-El tercer artículo se intitula “Los supuestos del neoliberalismo y la deuda externa (ensayo de derecho económico internacional)” (J. E. Romero 1990) en el cual vincula el tipo de Estado (liberal oligárquico), el nuevo componente ideológico -visión neoliberal, y se cuestiona en la segunda parte como se han invertido los recursos (J. E. Romero 1990, 187) provenientes de la impagable deuda externa.

-El cuarto artículo publicado en la Revista 67 denominado “El derecho internacional como instrumento de solución al problema de la deuda externa” (J. E. Romero 1990) en el cual se realiza una revisión de los principios y doctrinas en derecho internacional para abordar el tratamiento de la deuda externa.

-En la Revista No.68 se publicó el artículo “Aspectos jurídicos, iniciativa de las Américas y deuda externa” (J. E. Romero 1991) empieza señalando los problemas éticos de la deuda externa y el control que ejercen los países acreedores, además contrasta el estado intervencionista de Costa Rica versus las políticas neoliberales.

-El sexto artículo en esta materia se publicó en la Revista No. 84 denominado “Deuda interna y derecho público de la economía” (J. E. Romero 1997), a diferencia de los otros 5 que se refieren a deuda externa sino a la deuda interna, describiendo el marco legal aplicable a esta.

Los artículos del profesor Romero tiene la virtud de ser interdisciplinarios pues combinan ciencias políticas, economía, derecho, filosofía, entre otros; en el fondo existe una preocupación ética por el problema que generó la deuda externa y sus consecuencias para la pobreza, solo en su sexto artículo referido a la deuda interna, se describe el marco constitucional y legal.

En esta temática de la deuda externa existen otros dos artículos escritos por economistas que han publicado en la revista:

-El primero se intitula como “Apuntes sobre el mecanismo de conversión de deuda externa -Costa Rica-” (Avendaño 1990) mediante el cual se propone el mecanismo novedoso -para ese tiempo- de pago anticipado de la deuda -con un descuento- y los objetivos que se podrían alcanzar con esta propuesta. (Avendaño 1990, 31-34)

-El segundo en la Revista Jurídica No. 96 “Deuda interna en Costa Rica” (L. C. Peralta 2001), en el cual los autores establecen la estructura del presupuesto de gastos (déficit + impuestos), para luego proponer un modelo económico para limitar el crecimiento de la deuda pública, lo cual, sin embargo, resulta claro que esta materia solo por ley se podría regular, tal como se hizo 17 años después con la Ley No. 9635 de Fortalecimiento de las finanzas públicas, en cuyo título IV, capítulo II, artículo 9, se estableció un límite “al crecimiento del gasto corriente, sujeto a una proporción del promedio del crecimiento del PIB nominal y a la relación de deuda del Gobierno central a PIB”.

El último artículo del profesor Romero en la Revista No.84 y el de los economistas Peralta y Alvarado en la Revista 96 abandonan el tema de la deuda externa ponen su

énfasis en el tema de la deuda interna, lo cual no es una casualidad, pues tal como se explica en el último artículo en este campo publicado en la Revista Jurídica No. 159 de 2022 “Indagaciones socio-jurídicas sobre la Deuda Pública costarricense: de la investigación de indicadores a la exigencia de parámetros internacionales” (Tasies 2022) se explica que “se hace inminente recordar en este punto que uno de los rasgos característicos de la financiarización mundial, es que a partir de los años noventa implica una transformación progresiva de la Deuda Externa en Deuda Interna, al mismo tiempo que se da un crecimiento acelerado de la segunda” (Tasies 2022, 5).

Este artículo de los autores Tasies, Chamorro y Gómez se realiza un estudio del sistema de la deuda pública costarricense para el período que comprende entre 2014 y 2020, particularmente, hacen énfasis en su encarecimiento y su composición en cuanto principal e interés (deuda pública), pero sobre todo en relación a sus tenedores, enfatizando la influencia de la financiación mundial en este proceso.

En otros temas, los autores realizan un interesante análisis jurídico en relación con el secreto bancario y los tenedores de bonos de la deuda pública (Tasies 2022, 16-19), los autores igual que el profesor Romero enfatizan el tema ético y su impacto en los derechos humanos, no dejan de tener razón en relación con el interés público sobre los tenedores de bonos, pero habría que preguntarse frente a gobiernos con aires poco democráticos, si una interpretación flexible del secreto bancario, no sería contraproducente para el Estado de Derecho en su conjunto; resultaría una interrogante que se deberá discutir en otra investigación.

En general, con los artículos citados tiene un enfoque predominante político y económico, aunque el artículo Tasies, Chamorro y Gómez da un paso adelante en el análisis jurídico de la deuda pública, se considera que todavía falta artículos especializados estrictamente en derecho de crédito público, no obstante, todos los artículos que se han sido fueron pioneros en su momento, lo que falta es continuar este trabajo con análisis jurídicos de mayor profundidad.

E) **Derecho tributario**

1) **Derecho tributario general**

Poder financiero del Estado

El profesor Walter Antillón traduce un artículo clásico en esta materia del profesor Gian Antonio Micheli en la Revista No.11 denominado “Premisas para una teoría de la potestad de imposición” (Micheli 1968), la cual definen como:

“El poder tributario viene entonces cualificado como una potestad, o como un aspecto de la potestad normativa, en cuanto representa el aspecto subjetivo, es decir, referido al sujeto que actúa para ejercitar una función fundamental del ente público y, señaladamente, del Estado, la cual debe ser ejercitada en el interés público general. El poder de producir normas jurídicas puede además ser calificado también en relación con el objeto de dichas normas, y así se habla de “poder financiero” para abarcar la actividad normativa y la actividad de aplicación de las normas mediante las cuales el ente público se procura los medios para hacer frente a los gastos necesarios al desenvolvimiento de sus actividades” (Micheli 1968, 48).

El autor establece una diferenciación entre el elemento subjetivo, el Estado, quien como parte de la potestad normativa ejerce el poder tributario, y propiamente el ejercicio del poder tributario materialmente que consiste en la actividad de aplicación de las normas para recaudar los recursos financieros.

El ejercicio del poder tributario “tiene límites, puesto hoy por la Constitución, con la consiguiente posibilidad de un control de legitimidad constitucional de las normas tributarias” (Micheli 1968, 48), tal como en Costa Rica se acentuó a partir de 1989 con la creación de la Sala Constitucional.

El año de celebración del 150 aniversario de la Facultad de Derecho se publicó el número 24 extraordinario de la Revista Jurídica, en el cual se invitó a participar al profesor y autor clásico Gian Antonio Micheli, quien compartió el artículo “Los conceptos fundamentales del derecho tributario” (1974) resulta interesante leer como explica el autor que en lugar del concepto de impuesto, y siguiendo la evolución legislativa italiana, en España se utiliza el concepto de “prestaciones patrimoniales

impuestas” lo cual cubre no solo impuestos, sino también los cánones y pagos obligatorios a la seguridad social (Micheli 1974, 39), noción que no tuvo desarrollo legislativo en nuestro país¹².

El artículo del profesor Micheli en sí es un breve manual de derecho tributario pues repasa no solo el concepto de tributo, los principios constitucionales del derecho tributario, la interpretación de la ley tributaria, la eficacia de la ley tributaria en el tiempo y en el espacio, la relación jurídica tributaria, el procedimiento tributario, los sujetos de derecho tributario y el contencioso tributarios, temas que dicho sea de paso, agregado el derecho presupuestario y los tributos del derecho tributario especial, resulta imposible de abarcar en un solo curso de derecho tributario.

En un estudio comparativo entre Brasil y Costa Rica, el profesor Carlos Peralta en el artículo intitulado “Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario” en la Revista No. 138 (C. E. Peralta 2015), según el cual poder tributario del Estado encuentra su fundamento “en los derechos de propiedad y del libre ejercicio del trabajo tales derechos constituyen la expresión de la libertad de los ciudadanos y son, por decirlo de alguna manera, el substrato económico para la imposición fiscal” (C. E. Peralta 2015, 101) y tiene como límite “los derechos fundamentales” (C. E. Peralta 2015, 102). No obstante, la tesis de libertad como base del tributo -o mínimo de libertad- del citado autor Torres Lobo (C. E. Peralta 2015, 102), podría generar un desbalance cuando se interpreten los hechos imponibles, dado que enfatizan los derechos y no lo deberes, y la política tributaria forma parte de las políticas públicas para alcanzar el bien común.

La tesis moderna del poder financiero del Estado no conceptualiza a este como una relación de poder, sino que se trata de una relación jurídica consentida, en función de su ejercicio medio de los representantes electos en un parlamento elegido libremente por los ciudadanos, y los límites a este poder, se encuentran en la propia Constitución Política de cada país democrático, en igual sentido, lo desarrollo el profesor Walter Antillón en la Revista No. 11 en el artículo “Las situaciones jurídicas subjetivas tributarias en nuestro

¹² Sin embargo, en España tuvo un notable desarrollo al respecto se puede consultar los artículos del suscrito en la Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros en España los artículos “La Ley de envases y residuos de envases: un caso de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias en el ordenamiento jurídico español”, No.26 de 1999 y “Prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos en la Constitución Política”, No. 4 del 2000.

sistema impositivo directo” (Antillón 1968) que la potestad normativa del Estado “constituye una manifestación del poder legislativo, expresión de la soberanía” (Micheli citado por Antillón 1968, 147).

En la Revista No. 150 el profesor Jorge E. Romero publicó el artículo “Constitución Política y Derecho Tributario. Principios constitucionales tributarios” (J. E. Romero, Constitución Política y derecho tributario. Principios constitucionales tributarios 2019), el cual también es un estudio comparativo de varios países (Alemania, Argentina, España, y Francia), en el cual repasa los principios que limitan el poder tributario, y al igual que el profesor Carlos Peralta, señala la importancia de los derechos fundamentales en esta materia.

Finalmente, en cuanto al poder tributario, al ser Costa Rica una república unitaria, no se está ante un régimen federal, por lo que se entiende que el poder tributario lo detenta el Estado, no obstante, la redacción de la Constitución Política en el artículo 121 inciso 13 establece que corresponde al Poder Legislativo “establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.

En la revista jurídica se ha discutido el tema de las municipalidades y los impuestos, en la Revista No. 20-21 en el artículo “En busca de una teoría de reforma tributaria municipal en América Latina” (De Morales 1972) propuso como una alternativa para fortalecer a las municipalidades “la transferencia de la capacidad tributaria, o sea el traspaso para las municipalidades, de algunos impuestos que son recaudados por el Gobierno Nacional, lo que no implicaría un aumento de la carga tributaria” (De Morales 1972, 124), lo cual todavía hoy en día es un tema de discusión nacional, no obstante, con el déficit fiscal del Gobierno difícilmente esto podría tener lugar en estos momentos.

Principio de capacidad económica

El profesor Walter Antillón procede a traducir el artículo de Andrea Fedel en la Revista No.11 intitulado “La noción de presupuesto del tributo y el artículo 53, primer apartado de la Constitución Italiana” (Fedele 1968), en el cual se destaca la relevancia adquirida en la doctrina italiana del principio de capacidad económica, el cual la Corte Constitucional Italiana interpreta que la especie fáctica o supuesto de hecho de la norma

exige una “efectiva capacidad económica, entendida esta por lo menos como potencialidad económica genérica” (Fedele 1968, 87).

Resulta relevante que un tema de tanta importancia para el derecho tributario se tratará en una época tan temprana, pero en Costa Rica solo tendrá importancia hasta la creación de la Sala Constitucional en 1989, la cual en época temprana, mediante la Sentencia 02197 de 11 de agosto de 1992, estableció:

“En términos generales, un impuesto sobre la producción, no podría resultar, por el solo hecho de su promulgación, contrario a la Constitución Política. Pero como excepción que modifica, sin ninguna explicación jurídica, la base imponible a los efectos de hacer pagar más y en forma desproporcionada a una sola persona o actividad, resulta contrario a los principios antes señalados y al de razonabilidad de la norma, como parámetro de constitucionalidad. Alega el accionante, que el impuesto impugnado infringe el principio de proporcionalidad. Al respecto debe agregarse, en concordancia con lo que ya se adelantó, que lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica.

Luego de esta la publicación del artículo profesor Fedele en la Revista 11 en 1968 y luego de la sentencia de la Sala Constitucional de 1992, para que se tratará de nuevo este tema hubo de esperar hasta la Revista Jurídica No. 138 del año 2016, en el cual el profesor Carlos Peralta publicó el artículo “Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos y de Brasil y Costa Rica” (C. E. Peralta 2015), para quien:

“De modo que, conforme con ese principio constitucional, el tributo deberá ser establecido con las posibilidades económicas de cada ciudadano para contribuir con los encargos públicos.

Es importante destacar que el principio es de aplicación a todas las categorías tributarias, toda vez que, en el fondo, con todos los tributos se pretende retirar recursos económicos de los particulares para transferirlos al sector público.

En la Revista No. 150 el profesor Jorge E. Romero Pérez en su artículo “Constitución Política y Derecho Tributario” (J. E. Romero 2019) comentó brevemente este principio señalando que el “tributo se aplica de acuerdo con la capacidad económica. Sin embargo, el impuesto al consumo se aplica a todos por igual” (J. E. Romero, Constitución Política y derecho tributario. Principios constitucionales tributarios 2019, 152), pero tal tesis es discutible, pues el consumo demuestra capacidad de compra, pero de todas formas, la regresividad o no del impuesto al consumo, no debería partir de un solo tributo, sino al tener en cuenta el conjunto de tributos de un sistema tributario (M. y. Jiménez Z. 2010, 159).

De igual forma, en la Revista No. 135 se incluyó un documento denominado “Justicia fiscal para reducir la desigualdad en Latinoamérica y el Caribe” (OXFAM 2014) en el cual se critica el peso de la imposición sobre el consumo (OXFAM 2014, 188) y los salarios (OXFAM 2014, 193), lo cual también tiene un sesgo ideológico de la organización que aboga por gravar “más la riqueza y la propiedad y no solamente el consumo y el salario” (OXFAM 2014, 177), pero expuesto de esta forma, resulta algo genérico y populista, realmente lo que se deben gravar son las actividades lucrativas y las ganancias que de esta se obtienen, así como las rentas pasivas que generan ganancias, pero los impuestos al patrimonio deben analizarse en el conjunto de los otros impuestos.

El documento de OXFAM requería un artículo separado, no obstante, si debe rescatar el tema de limitar las exenciones (OXFAM 2014, 190) a los tributos generales, así como fortalecer la Administración Tributaria -institucionalidad- (OXFAM 2014, 210) para que cobre de mejor forma los tributos y reducir -no evitar- la evasión fiscal (OXFAM 2014, 207), igual, resultaría importante la reducción de la informalidad asociada a la pobreza (OXFAM 2014, 201), pero pareciera que el camino consistiría en reducir las cargas patronales sobre el salario, con lo cual probablemente no este acorde con la línea del documento en comentario, pero todavía más, considero que se deberían eliminar las barreras de entrada y salida en las relaciones laborales (política laboral y de empleo), pero habría resistencia de algunos de los grupos organizados del sector público beneficiados con el actual estatus quo. Esto nos lleva a otro tema, que no todos los desequilibrios sociales se pueden resolver con una política fiscal, pues el rol fundamentalmente de esta es recaudar para financiar los gastos sociales y servicios públicos.

Prescripción

En materia de prescripción se escribió el primer artículo en la Revista No.2 en la cual se cuestiona como mediante una norma transitoria se reviven situaciones jurídicas fenecidas en la ley del impuesto sobre la renta (Chaverri 1963), no obstante, esta materia fue abarcada en forma más amplia en la Revista No.11 en el cual el Lic. Israel Hernández realiza un estudio completo sobre las reformas legales en esta materia (Hernández 1968).

Sanciones e infracciones

En la Revista No.40 del año 1980 el Lic. Armando Guardia publicó el artículo “Comentarios sobre la obligación tributaria: sus infracciones y sanciones” (Guardia 1980) el cual inicia definiendo la obligación tributaria como “una obligación por ley (ex lege) del Derecho Público y consiste en la relación jurídica mediante la cual el Estado u otra persona de Derecho Público exige la prestación de tributos” y seguidamente explica el nacimiento del hecho generador (Guardia 1980, 125), luego explica el tema de las infracciones y las diferentes posiciones de la doctrina (Guardia 1980, 137) concluyendo “de la lectura y existencia del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y otras leyes tributarias, se desprende que el legislador quiso imprimir cierta autonomía a la materia Tributaria y en forma especial a la aplicación de las infracciones tributarias, contemplando la aplicación del Código mencionado a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal en contrario y dejando las lagunas de la ley a los principios Generales del Derecho en materia punitiva” (Guardia 1980, 146).

El artículo realmente resulta novedoso para la época¹³, además es único en esta materia en la Revista Jurídica, las discusiones básicas doctrinarias que incluso todavía hoy se mantienen se encuentran en el artículo el cual utilizo autores que todavía hoy se estudian en los cursos de derecho tributario, no obstante, las normas tributarias en esta materia han evolucionado en forma rápida:

- Ley de Justicia Tributaria No.7535 del año 1995.

¹³ En esta materia se puede ver el desarrollo de este tema en Adrián Torrealba, **Los hechos ilícitos tributarios en el derecho costarricense**, San José, Centro de Estudios Tributarios, 1997.

- Ley de reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios No. 7900 de 1999.
- Ley para el Fortalecimiento de la Gestión de la Administración Tributaria No.9069 de 2011
- Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal No.9416 de 2016.

De todas formas, la discusión sobre la calificación de las infracciones tributarias, la doctrina moderna ha establecido que “la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales entre ilícito penal e ilícito administrativo desde el punto de vista del bien jurídico protegido, porque a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos interés que los que son objeto de protección mediante la regulación de determinados delitos contra la Hacienda Pública (Zornoza 1992, 61).

2) Derecho tributario **especial**

Imposición sobre la renta: incentivos fiscales

En la Revista No. 18 el Lic. Jorge Guardia publicó el artículo titulado “Los incentivos fiscales y la inversión norteamericana en Centro América” (J. Guardia 1971) el cual es un estudio comparativo de la legislación en los países centroamericanos un tema novedoso y único en esta revista, sobre todo en el momento que estaba en desarrollo la integración de Centroamérica, como de forma clara lo apuntó el autor y esta vigente hoy en día los incentivos fiscales constituyen actualmente uno de los instrumentos mayormente utilizados por los países subdesarrollados para promover el desarrollo industrial” (J. Guardia 1971, 283), por lo que el autor propone la “armonización de los sistemas tributarios de los países centroamericanos con el sistema de los Estados Unidos puede ser un medio efectivo para evitar que los primeros sacrifiquen inútilmente su ingreso, eliminando a la vez las dificultades tributarias para los inversionistas norteamericanos” (J. Guardia 1971, 325).

Hoy en día la incentivación de la inversión extranjera se lleva a cabo por medio de las zonas francas (Ley 7210 de 1990 y sus reformas) y existe una política de firma de convenios de doble imposición los cuales de momento Costa Rica ha suscrito con

Alemania, España, México y Emiratos Árabes Unidos, todavía falta mucho camino por recorrer en esta materia.

Impuesto sobre las actividades lucrativas: tributación de los activos biológicos

En la Revista de Ciencias Jurídicas No. 156 se publicó el artículo intitulado “Tributación de los activos biológicos: gastos deducibles o capitalización en el activo” (Jiménez Z. 2021) en el cual se realiza un análisis con base en las normas contables internacionales (NIC 41) y las normas tributarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, cuando un gasto es deducible o capitalizable según se trate un cultivo de una única cosecha o se trata de una plantación permanente. Este artículo tuvo incidencia en el cambio de normas del artículo 31 del reglamento del impuesto sobre la renta mediante Decreto No.43526-H publicado en La Gaceta No.102 del 2 de junio de 2022, con base en el cual se adicionaron los siguientes dos párrafos a ese artículo:

“Para el caso de la producción de musáceas, se aplicará lo indicado en el párrafo anterior. Ahora bien, a las plantaciones nuevas y a las renovaciones parciales o totales de las plantaciones de banano se aplicará el ANEXO II "Métodos y Porcentajes de Depreciación" de este Reglamento.

El contribuyente deberá llevar un registro en cuentas contables separadas, de tal forma que se puedan distinguir los costos y gastos capitalizables (incurridos en el establecimiento o renovación del cultivo) y de mantenimiento o atención a la finca, de forma tal, que se puedan asociar todos aquellos costos y gastos de la cosecha con los ingresos obtenidos por esta”.

Impuesto sobre las actividades lucrativas: Asimetrías híbridas en la Ley del Impuesto sobre la renta

En la Revista de Ciencias Jurídicas No. 158 el Lic. Jorge Vargas G. publicó el artículo “Linking rules en el impuesto sobre las utilidades costarricense” (Vargas 2022) el cual trata un tema actual pero poco usual en la bibliografía nacional y novedoso en la legislación nacional pues la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No.9635 de 3 de diciembre de 2018 adicionó el inciso m) al artículo 9 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta el cual “obliga a un Contribuyente del impuesto Sobre las Utilidades a ajustar positivamente su base imponible cuando este quisiera deducirse gastos contables asociados a asimetrías híbridas” (Vargas 2022, 270) esto en el marco del plan de acción BEPS, los cuales son estándares para evitar la erosión de las bases imponibles de la Organización para la Cooperación Internacional y el Desarrollo Económico (OCDE) (J. E. Romero 1991).

Las linking rules o reglas de vinculación son definidas como “la reacción jurídica que plantean los Estados miembros de la OCDE en el contexto internacional para anular las planificaciones fiscales agresivas, que abusan del uso de instrumentos financieros, erosionando cada vez con mayor impacto las bases imponibles de los Estados donde la riqueza se genera” (Vargas 2022, 276) lo cual implica diversos retos para la Administración Tributaria (Vargas 2022, 280-283) pero se requiere mejorar la redacción de la ley para incluir una “norma defensiva relativa a *Asimetrías Híbridas*” y “mejorar y consolidar instrumentos internacionales de cooperación e intercambio de información tributaria” (Vargas 2022, 292).

Impuesto sobre las remesas

En la Revista No. 22 el profesor Walter Antillón escribió el artículo intitulado “Impuestos sobre pagos al exterior” (Antillón 1973), el cual resultó en estudio comparativo entre Costa Rica y otros países centroamericanos (Antillón 1973, 140-142), sino que además, realiza un interesante estudio de la historia de este instituto jurídico (Antillón 1973, 142-148), luego de lo cual el autor comenta el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta luego de la reforma de 1972 (Antillón 1973, 148-150), que básicamente contiene iguales problemas a los que se presentan hoy día con la legislación actual, pues el deudor quien es un no domiciliado, pero el pagador es un domiciliado, lo que plantea la pregunta de quien deba pagar el impuesto. Hoy en día esta claro que el deudor formalmente es el no domiciliado pero materialmente lo es el pagador, y en la práctica de los negocios internacionales, el no domiciliado establece un precio total, por lo que usualmente corresponde retenedor, pagar el precio pactado más el impuesto de

remesas, dado el carácter de último de agente de retención conforme al actual artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No.4755 y sus reformas).

Impuesto sobre las personas jurídicas

En la Revista de Ciencias Jurídicas No. 158 se publicó un artículo denominado “Las causas disolutorias punitivas de las sociedades mercantiles en Costa Rica” (Anzora 2022) en el cual analiza las causas disolutorias de las personas jurídicas las cuales se caracterizan por su “funcionalidad endógena” la cual requiere de una “resolución judicial o administrativa previa ejercicio del derecho de defensa por parte de la sociedad infractora” (Anzora 2022, 260). Lo interesante de este artículo para la materia tributaria es que se refiere a la Ley No.9428, “Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas”, cuyo artículo 7, dispone como causal de disolución, el incumplimiento del pago del impuesto durante tres períodos fiscales consecutivos (Anzora 2022, 255), lo que no deja que crear problemas pues como bien apunta el autor “el legislador, al configurar las sanciones estudiadas, omitió la fase de liquidación y dispuso que, disuelta la sociedad, se proceda a cancelar sin haberse liquidado su patrimonio” (Anzora 2022, 261).

IV. Conclusiones

La Revista de Ciencias Jurídicas ha jugado un rol en la divulgación derecho desde una perspectiva académica y científica en la Facultad de Derecho y en comunidad nacional, y de hecho existen artículos muy valiosos e innovadores en su época, en materia de derecho financiero, pero los aportes a través del tiempo no han sido consistentes, particularmente, en relación con el derecho presupuestario y derecho de crédito público desde una perspectiva estrictamente jurídica.

En el programa de estudios de la Facultad de Derecho solo existe un curso de derecho tributario, en cual tienen que verse todas las materias, desde derecho presupuestario hasta el derecho tributario especial, lo cual resulta insuficiente para que los estudiantes se interesen por una materia que solo se estudia en un semestre.

Resulta curioso como la evolución del Estado Liberal de Derecho hacia un Estado Social de Derecho no generó, o al menos ha sido muy poco, un interés por el derecho financiero, pues sin tributos recaudados difícilmente podrían existir políticas públicas de gasto, ni ningún tipo de política políticas, así como servicios de calidad. Tal vez en parte,

la crisis del Estado Social de Derecho, podría en parte deberse a la falta de reflexión académica por estas materias.

Algunos de los artículos comentados señalan la importancia de los derechos fundamentales o los derechos humanos – así como el programa de estudios actual de la Facultad de Derecho existe un énfasis por estos temas-, pero se olvida, que sino existe un Estado Social de Derecho fortalecido, resulta imposible la defensa de los derechos humanos, o lo que es más sencillo, sin un sistema tributario justo y gasto públicos suficientes, no se podría tratar de combatir la pobreza, al menos parcialmente, pues no todo podría depender de la política fiscal.

En resumen, el derecho financiero y tributario en un Estado Social de Derecho debería ser una materia básica de cualquier programa de estudios de una facultad de derecho, solo de esta forma se podrá en parte asegurar que se produzca suficientes artículos académicos en esta materia, mientras tanto se dependerá de esfuerzos aislados, los cuales, sin duda, deben ser bienvenidos, como todos los aportes que se han publicado en los últimos 60 años de la Revista de Ciencias Jurídicas.

Bibliografía

- Alvarado, Johnny y Peralta, Luis Carlos. «Costos sociales derivados de las pérdidas del Banco Anglo Costarricense.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 78 (1994): 157-167.
- Antillón, Walter. «Impuestos sobre pagos al exterior.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 22 (1973): 129-150.
- Antilón, Walter. «Las situaciones jurídicas subjetivas tributarias en nuestro sistema impositivo directo.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968): 129-156.
- Anzora, Johan. «Las causas disolutorias punitivas de las sociedades mercantiles en Costa Rica.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 158 (2022): 241-263.
- Avendaño, Robero. «Apuntes sobre el mecanismo de conversión de deuda externa -Costa Rica-» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 67 (1990): 25-40.
- Chaverri, J. «La Reforma a la Ley del Impuesto de la Renta y una Jurisprudencia Alarmante.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 2 (1963).
- De Morales, Joao. «En busca de uan teoría de reforma tributaria municipal en América Latina.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 20-21 (1972): 115-128.
- Falcón y Tella, Ramón. *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*. Madrid, Servicio de Publicaciones Facultad de la Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

- Fedele, Andrea. «La noción de presupuesto del tributo y el artículo 53, primer apartado, de la Constitución Italiana.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968): 85-104.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*, Volumen 1, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 5 edición, 1993
- Guardia, Armando. «Comentarios sobre la obligación tributaria: sus infracciones y sanciones.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 40 (1980): 123-146.
- Guardia, Jorge. «Los incentivos fisales y la inversión norteamericana en Centro América.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 18 (1971): 283--330.
- Hernández, Israel. «Sobre la prescripción del impuesto sobre la renta.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968): 157-169.
- Jiménez Z., Mariano. «Tributación de los activos biológicos: gastos deducibles o capitalización en el activo.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 156 (2021): 421-436.
- Jiménez Z., Mariano y Rojas, Ingrid. «La reforma fiscal posible en Costa Rica.» *Revista de Ciencias Económicas*, nº 28 (2010): 153-164.
- Micheli, Gian Antonio. «Los conceptos fundamentales del derecho tributario (síntesis comparatística).» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 24 (1974): 35-76.
- Micheli, Gian Antonio. «Premisas para una teoría de la potestad de imposición.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968): 47-67.
- Ortiz, E. «Prólogo.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968).
- Ortiz, E. «Sección de Legislación y Jurisprudencia.» *Revista Jurídica*, nº 2 (1963): 117.
- OXFAM. «Justicia fiscal para reducir la desigualdad en Latinoamérica y el Caribe.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 135 (2014): 175-218.
- Palao, Carlos. **Derecho financiero y tributario**, Madrid, Editorial Colex, segunda edición, 1987.
- Peralta, Carlos E. «Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 138 (2015): 89-134.
- Peralta, Luis Carlos y Alvarado, Johnny. «Deuda interna en Costa Rica.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 96 (2001): 91-104.
- Perez, Fernando. **Derecho financiero y tributario. Parte General**, Madrid, Editorial Civitas, S.A., cuarta edición, 1994.
- Romero, J. «Deuda externa: otra cara dela crisis.» 59, nº 59 (1988).
- Romero, Jorge E. «Constitución Política y derecho tributario. Principios constitucionales tributarios.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, 2019: 145-162.

Romero, Jorge E. «Derecho y deuda externa.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 62 (1989): 133--147.

Romero, Jorge E. «Deuda interna y derecho público de la economía.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 84 (1997): 81-126.

Romero, Jorge E. «El derecho internacional como instrumento de solución al problema de la deuda externa.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 67 (1990): 97-126.

Romero, Jorge E. «Los supuestos del neoliberalismo y la deuda externa (ensayo de derecho económico internacional).» *Revista de Ciencias*, nº 66 (1990).

Romero, Jorge, E. «Aspectos jurídicos, iniciativa de las Américas y deuda externa.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 68 (1991): 97-139.

Sainz de Bujanda, **Lecciones de Derecho Financiero**, Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, décima edición, 1993.

Tasies, Esperanza, Chamorro, María, y Gómez, Cesar. «Indagaciones socio-jurídicas sobre la Deuda Pública costarricense: de la investigación de indicadores a la exigencia de parámetros internacionales.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 159 (2022): 1-21.

Torrealba, Adrian. *Los hechos ilícitos tributarios en el derecho costarricenes*. San José: Centro de Estudios Tribuarios, 1997.

Valverde, Jorge. «Estructura financiera.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 11 (1968).

Vargas, Jorge. «Linking rules en el impuesto sobre las utilidades costarricense”.» *Revista de Ciencias Jurídicas*, nº 158 (2022): 265-295.

Yebra, Perfecto. **El poder financiero**, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado/Editoriales de Derecho Reunidas, 1976.

Zornoza, Juan. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Editorial Civitas, 1992.

ⁱ Sainz de Bujanda, op. cit., pp. 9-10.

ⁱⁱ Ibid, p. 11.