

EL TRIBUTO

Elaborado por:
PhD. Michael Vásquez López MDET. MAF.
Julio 2017.

EL TRIBUTO

En este módulo, se analiza la figura del tributo; su clasificación y características más importantes, así como el tema más importante de la rama tributaria, el hecho generador.

CONCEPTO DE TRIBUTO

Es importante recordar que cuando se habla de tributo, se refiere a un ingreso público que pudiera ser un impuesto, pero también tasa o contribución especial. Es decir, tributo e impuesto no son sinónimos; un impuesto es un tributo; pero al revés no aplica el mismo concepto.

Villegas (1987) asegura que los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (p.67)

Por su parte, Ferreiro (2006) de una manera simple pero incisiva define el tributo como una obligación de Derecho Público establecida por la Ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad. (p.340)



La normativa costarricense define el tributo en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) así: son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

CUANDO SE ANALIZA LA FIGURA DEL TRIBUTO, LA MISMA SE DIVIDE EN TRES TIPOS DE TRIBUTOS QUE SERÍAN: LOS IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

La Sala Constitucional de Costa Rica en su voto 5749-93 de 1993 no se aleja de este postulado y ha dicho que *el tributo es la prestación pecuniaria que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, exige de sujetos económicos sometidos a él, en virtud de su soberanía territorial.*

Continúa la Sala, en el mismo voto, explicando más profundamente el concepto de tributo al señalar que *los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, son manifestación de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. Los impuestos son una vinculación de derecho público, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. El fin principal del tributo es allegar fondos al Estado, pero también se amputa parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica.*

Siguiendo la línea adoptada durante esta investigación, la definición que más se comparte es la brindada por Ferreiro (2006), ya que incorpora como elemento característico del tributo a la capacidad económica del contribuyente.

Es importante tener claro que las notas principales del tributo son: a) que son prestaciones en dinero, b) exigidas por medio de la potestad tributaria del Estado, c) solo por ley se puede establecer un tributo, d) deben cubrir los gastos por los que fueron creados.

Sobre estas notas, Pérez Royo (2003), destaca la coactividad del tributo, representada por el poder tributario y el carácter contributivo asimilado por medio de los principios de justicia tributaria, con especial enfoque a la capacidad económica. (p.33)

Cuando se analiza la figura del tributo, la misma se divide en tres tipos de tributos que serían: los impuestos, tasas y contribuciones especiales.



IMPUESTOS

Según el artículo 4 del CNPT el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.

Villegas (1987) afirma que el impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. (p.72)

El impuesto, para Micheli (1974), da lugar a una “ablación” que prescinde absolutamente de la voluntad y de la libre escogencia del sujeto pasivo, aún en el caso de que éste haya debido recurrir a un servicio público para obtener un cierto resultado. (p.39)

Recabando sobre la doctrina, más reciente, Calvo (2006) se refiere a que

La esencia del impuesto es gravar “manifestaciones de capacidad económica” y enfatiza que por medio del impuesto “se grava una capacidad económica no causalizada, es decir, no vinculada a una actividad administrativa concreta”, por lo tanto, “el impuesto permite una mejor justicia tributaria al hacer posible la contemplación de todas las circunstancias del contribuyente y al adaptarse a éste (a su capacidad) de manera prácticamente perfecta. (p.131)



En palabras propias, el principio de la capacidad económica se hace más fuerte en la naturaleza del impuesto, al permitir tomar en cuenta diversas circunstancias que logran cuantificar mejor la riqueza a gravar, respetando el deber de contribuir según las capacidades económicas de los contribuyentes; de este modo, el impuesto logra ser una herramienta eficaz para la aplicación de los principios de justicia tributaria.

Por lo tanto, el impuesto es aquel tributo que busca gravar la capacidad económica manifestada por el contribuyente en un acto independiente hacia alguna actividad del Estado; es decir, no necesita algún tipo de contraprestación de servicios para cobrar el tributo.

EL IMPUESTO ES AQUEL TRIBUTO QUE BUSCA GRAVAR LA CAPACIDAD ECONÓMICA MANIFESTADA POR EL CONTRIBUYENTE EN UN ACTO INDEPENDIENTE HACIA ALGUNA ACTIVIDAD DEL ESTADO; ES DECIR, NO NECESITA ALGÚN TIPO DE CONTRAPRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA COBRAR EL TRIBUTO.

Dentro de las características de los impuestos se tiene el **destino del producto**. La figura de los impuestos es muy versátil por lo que puede tener dos destinos: el primero, indica la doctrina, va a la Caja Única del Estado para que luego, por medio del Presupuesto, se asigne a determinada necesidad. El segundo destino puede ser que la ley asigne un destino específico, como el caso del impuesto de las

casas de lujo, en el cual se destina lo recaudado a un fondo especial para la construcción de casas para los más necesitados.

Otra característica de los impuestos consiste en que son un medio de financiamiento de servicios indivisibles, como la Policía, aunque por ley, pudieran financiar servicios individuales o divisibles.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Para Franco (1967) son impuestos directos aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida. Se llaman directos los que gravan la capacidad tributaria de la persona tal como ésta se manifiesta de una manera inmediata en el producto, en la renta o en el patrimonio. (p. 270)

Dentro de la doctrina, Carrasco (2008) expresa que se está en presencia de impuestos directos cuando “se aplican en función de un índice directo de capacidad económica (...) como puede ser la posesión de un patrimonio” y los impuestos indirectos son “aquellos que gravan índices mediatos o indirectos de riqueza, tales como el consumo, el gasto de renta, o la circulación de bienes”. (p.119)

Además, señala el mismo autor, aclarando los conceptos mencionados, que el carácter indirecto del impuesto se da cuando en la ley se prevé de modo expreso la traslación jurídica de la cuota, mientras que los impuestos directos son soportados por el contribuyente.

IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

Para Franco (1967) los impuestos reales son los impuestos que gravan directamente los productos, las rentas o los bienes, sin inquirir las circunstancias que pudieran modificar la capacidad de pago de los contribuyentes. (p.269).

Para Sainz de Bujanda (1993), el impuesto real “es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria”(p. 175)



Además, según Torrealba (2009) el impuesto real “toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y las grava separadamente, mientras que el impuesto personal intenta gravar tendencialmente la globalidad de la riqueza”.(p.41)

Es decir, según Franco(1967), se busca “gravar las cosas que disfruta, los bienes que posee, percibe, etc., de tal suerte que son siempre los hechos, los objetos, en una palabra las cosas, los elementos gravados”. (p. 269-270)

LOS IMPUESTOS INSTANTÁNEOS SE VINCULAN A SITUACIONES ESPORÁDICAS O PASAJERAS, Y QUE SÓLO SON TENIDOS EN CUENTA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CUANDO SE HAN REALIZADO COMPLETAMENTE.

Sainz de Bujanda (1993) señala que en la regulación de los elementos de determinación de la deuda no se toman en consideración las circunstancias personales del obligado a satisfacerlo. (p.176)

En los impuestos personales se toma en cuenta la situación de cada contribuyente, especialmente su capacidad económica manifestada, tomando en cuenta la totalidad de sus

ingresos y bienes y no sólo una parte o fracción de ellos como sucede en los impuestos reales.

IMPUESTOS PERIÓDICOS E INSTANTÁNEOS

Los impuestos de carácter periódicos, de acuerdo con Sainz de Bujanda (1993) “son aquellos cuyo presupuesto de hecho es un estado (...) de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de duración prolongada”. (p.176)

En cambio, los impuestos instantáneos se vinculan a situaciones esporádicas o pasajeras, y que sólo son tenidos en cuenta por la Administración Tributaria cuando se han realizado completamente.

TASAS

Según el artículo 4 del CNPT, la tasa es *el tributo cuya obligación tiene como hecho generador **la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente**, y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye razón de ser de la obligación.*

Se puede definir tasa como el tributo que tiene como hecho generador la contraprestación de un servicio divisible potencial o efectivo inherente al Estado que brinda al contribuyente, y cuyo destino debe financiar su costo.

Por contraprestación se debe entender un servicio que se brinda al administrado, pero solo será válido cuando se realice el pago correspondiente; ejemplo de esto serían las certificaciones de nacimiento, matrimonio, defunción..., las cuales deben contener los timbres establecidos por ley de lo contrario ese documento no es válido y además no se entrega la certificación.

Se entiende por servicio público divisible o individualizado aquél que por su naturaleza propia permita determinar el uso que del servicio hace o puede hacer cada contribuyente y calcular el monto del tributo en función de ese uso efectivo o potencial. Es decir, si se tiene al contribuyente **A** que va a solicitar una certificación de plano, se cobra basado en ese servicio, mientras que **B** va a solicitar cinco certificaciones; por lo tanto, se logra individualizar y cobrar acorde al uso.



Cuando se habla de un servicio potencial o efectivo, significa que se tendrá que pagar ese servicio aun si el contribuyente no lo utiliza, como por ejemplo, la tasa de recolección de basura, si usted saca la basura paga el tributo, si usted no saca la basura igual tiene que pagar por este servicio.

CUANDO SE HABLA DE UN SERVICIO POTENCIAL O EFECTIVO, SIGNIFICA QUE SE TENDRÁ QUE PAGAR ESE SERVICIO AUN SI EL CONTRIBUYENTE NO LO UTILIZA, COMO POR EJEMPLO, LA TASA DE RECOLECCIÓN DE BASURA, SI USTED SACA LA BASURA PAGA EL TRIBUTOS, SI USTED NO SACA LA BASURA IGUAL TIENE QUE PAGAR POR ESTE SERVICIO.

Por lo general, los servicios públicos retribuidos mediante tasas serían los de carácter administrativo y que normalmente el Estado debería prestar gratuitamente. Por lo tanto, si dicho servicio va a ser financiado mediante el tributo llamado tasa, se hace indispensable que una ley así lo establezca, de donde surge el principio de reserva de ley respecto de la tasa.

Sobre el destino del producto de las tasas, el artículo 4 del CNPT, se refiere a que no deba tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Es decir, el 100% va al mantenimiento del servicio.

Con este requisito se busca hacer cumplir a la tasa un papel de instrumento financiador de servicios divisibles y, además, que el contribuyente pague lo necesario para obtener esta contraprestación.

Sobre este monto se ha mencionado en la doctrina y jurisprudencia, que debe haber una relación justa entre el costo del servicio y la tasa cobrada.

A la hora de estudiar la figura de la tasa, se debe estudiar también la figura de los precios públicos, debido a que en el mismo artículo 4 del CNPT, señala que no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Lo primero a destacar es que el precio público no es un tributo. Esta figura financia servicios o actividades estatales que también brinda el sector privado. Las tasas solamente las brinda el Estado y es por ley, mientras que en los precios públicos, la obligación nace por un contrato no por ley y nace de forma voluntaria, como por ejemplo, los servicios de buses, telefónicos, de agua, luz que nacen por medio de un contrato y además estos montos son regulador por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El artículo 4 del CNPT, reza de la siguiente manera:

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

LA FIGURA TRIBUTARIA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SE REFIERE A UNA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN, ES DECIR, LA REALIZACIÓN DE UNA OBRA PÚBLICA O DEL ESTABLECIMIENTO O AMPLIACIÓN DE UN SERVICIO PÚBLICO.

La figura tributaria de la contribución especial se refiere a una actividad de la Administración, es decir, la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público.

El hecho generador es la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes.

Algunas características de las contribuciones son: es un tributo, en el cual se obtiene un beneficio, solamente lo van a pagar las personas beneficiarias, y este pago es por un tiempo determinado, no como las tasas o los impuestos que por lo general, son por tiempo indefinido. Se empieza a pagar luego de constatarse el beneficio, si no existe no nace la obligación tributaria.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En el desarrollo y aplicación de los tributos ya sean los impuestos, tasas o contribuciones especiales. Surge de una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico, como de carácter formal. Estas obligaciones se clasifican en dos tipos, la obligación principal y las obligaciones accesorias.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

La obligación tributaria principal es el pago del tributo. Este pagose entiende como el cumplimiento de una obligación, la llamada obligación tributaria, cuyo fin sería el ingreso de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo para solventar los gastos públicos.

OBLIGACIONES ACCESORIAS

Las obligaciones accesorias dependen de la obligación principal. Existen dos tipos: obligaciones accesorias de índole patrimonial y obligaciones tendientes a cumplir con deberes formales.

Dentro de las obligaciones accesorias de índole patrimonial, están las obligaciones de declarar la información; facilitar datos cuando así se requiera; soportar las comprobaciones e inspecciones que se realiza por parte de la Administración Tributaria.

Al segundo tipo en Costa Rica, se le denomina como deberes formales. El primer deber formal que tiene un contribuyente es el deber de inscribirse sobre la actividad lucrativa que va a realizar, el domicilio del lugar donde lo va a realizar, así como el tipo de figura que va a asumir, como, por ejemplo, si realiza su actividad como persona física o jurídica.



Otro deber formal es el de modificar la información, como en el caso de cambiar de domicilio fiscal, pasar de un régimen simplificado, usado en las pulperías o panaderías, a un régimen tradicional, como es el que le toca a un contador o a una empresa. Los cambios en el representante legal, fusiones, cambios de razón social deben ser informados a la Administración Tributaria.

Un deber formal que se le olvida a muchos contribuyentes es el de desinscribirse luego de terminar su actividad lucrativa o cambiar de modalidad de impuesto, como, por ejemplo, iniciar como contador privado quien realiza una actividad independiente pero luego es contratado por una empresa; allí pasa a una relación de subordinación, pasa del impuesto de las utilidades al impuesto al salario; por lo tanto, es deber del contribuyente el desinscribirse ante la Administración Tributaria.

Se tiene el deber de generar y entregar facturas o comprobantes debidamente autorizados ante la Administración Tributaria. El no cumplir con este deber puede tener consecuencias de multas de dos salarios base hasta el cierre de negocio.

Aunado a lo anterior, se tiene el deber formal de realizar las declaraciones juradas y las declaraciones informativas, las declaraciones juradas determinan el tributo por pagar, mientras que las declaraciones informativas reportan interacciones entre los administrados, como, por ejemplo, el realizar la declaración D.151., que es la declaración de proveedores.



Un deber formal importante es el de soportar los requerimientos de la Administración Tributaria, desde las visitas encubiertas para comprar un clavo y ver si dieron la factura, hasta requerimientos de márgenes de utilidad, y conducir procesos de fiscalización o control extensivo.

LA FINALIDAD DE LOS DEBERES FORMALES ES DAR LOS ELEMENTOS PRECISOS PARA PODER DETERMINAR CORRECTAMENTE LA CARGA TRIBUTARIA.

El llevar la contabilidad es un deber formal básico y medular para la buena marcha de una organización, el no cumplir con este deber puede tener sanciones del 100% o 150% sobre el tributo dejado de ingresar.

La finalidad de los deberes formales es dar los elementos precisos para poder determinar correctamente la carga tributaria.

Por otro lado, las obligaciones de contenido patrimonial serían los recargos, intereses y multas. Estas obligaciones surgen a raíz de algún incumplimiento por parte del administrado.

La definición de la obligación tributaria se encuentra en el artículo 11 del CNPT:

Artículo 11: La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Esta obligación tributaria nace por la realización del hecho generador que va a establecer ese vínculo jurídico entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, o en otras palabras, esa relación entre el Estado y los administrados.

En la próxima lectura, se ahondará en el tema del hecho generador.



BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa de Costa Rica: Ley 4755 del 3/5/1971. Disponible en: http://www.pgr.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC
- Calvo, R. (2006). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario* (Parte General), (10^a ed.), Editorial Aranzadi S.A., Navarra.
- Carrasco, P. (2008). *Derecho Tributario Local*. Barcelona: Atelier.
- Collado, M. (2007). *Derecho Tributario*. Parte General. (2^a ed.), Barcelona: Atelier
- Ferreiro, J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*, 25^a ed., Marcial Pons, Madrid.
- Franco, G. (1967). *Principios de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Jarach, D. (1983).: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; Buenos Aires: Editorial Cangallo.
- Martín, J., Lozano, C., Casado G., Tejerizo López, J.M. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (13^a ed.). España: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.)
- Micheli, G.A. *Revista de Ciencias Jurídicas*, N° 24, Premisas para una teoría de la potestad de imposición, Mes de Julio, Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, San José, 1974.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero* (10^a ed.), Madrid: Universidad Complutense, Sección de Publicaciones.
- Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R.: *Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas en Revista IVSTITIA N°65*, mayo, 1992.
- Pérez, F. (2003). *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, 13^oEd. Madrid: Editorial Civitas
- Villegas, H. (1987). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, (4^a ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma



The logo for ILUMNO is displayed in white, uppercase letters on a bright orange rectangular background. The background of the entire page is a dark blue geometric pattern of overlapping triangles, with a large, semi-transparent dark blue circle centered in the middle.

ILUMNO