

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)  
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

### TEMA: CONCEPTOS SOBRE DERECHO FINANCIERO

**RESUMEN:** En el presente informe se realiza una recopilación de conceptos acerca de Derecho financiero, tributario, presupuestario y fiscal, abarcandose su definición y naturaleza, además de diferencias entre estas figuras de manera general.

## Índice de contenido

1DOCTRINA.....	1
a)Nociones de derecho financiero.....	1
b)La relación jurídico-impositiva del Derecho Tributario.....	3
c)El Derecho Tributario, concepto y análisis con relación al derecho Presupuestario.....	4
Concepto: .....	5
Naturaleza: .....	5
Autonomía y relación con otras ramas jurídicas y científicas: .....	5
El derecho tributario y el derecho financiero:.....	6
El derecho tributario y el derecho presupuestario:.....	6
El derecho tributario y la regulación jurídica del crédito público.....	7
d)El principio de Equilibrio Presupuestario en el Derecho Presupuestario.....	8
Teoría clásica. ....	8
Impugnaciones a la teoría clásica. ....	9

### 1 DOCTRINA

#### a) *Nociones de derecho financiero*

[VILLALOBOS QUIRÓS]<sup>1</sup>

“Luego de tratar someramente lo referente a la actividad

financiera y económica del Estado, enmarcada dentro de la planificación, entramos al campo del derecho financiero que tiene como finalidad estudiar el

aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones. Tanto por su naturaleza y contenido como por su objeto constituye una disciplina integrante del derecho público.

El tratadista costarricense, Lie. Eduardo Ortiz define a este último derecho: "llamamos derecho público al que regula la actividad del Estado, mediante el conferimiento de privilegios especiales, principalmente de mando o la imposición de sujeciones también especiales, en protección directa del interés público y eventualmente refleja del interés particular".

Hay diversas definiciones de lo que se entiende por derecho financiero pero he seleccionado dos por ser breves y claras. El tratadista italiano Vanoni dice que: "el derecho financiero es la rama de la ciencia del derecho que estudia la disciplina jurídica de la actividad del Estado y de los demás entes públicos, destinada a procurar los ingresos necesarios para el cumplimiento de los fines públicos y para administrarlos.

Por su parte, Fonrouge señala que: "el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".

La segunda definición es más amplia, pero lo esencial es que se trata de una rama autónoma del Derecho que tiene su propia legislación y procedimiento para procurar el funcionamiento del Estado en su aspecto financiero, pero desde un punto de vista estrictamente jurídico y no económico o contable.

Corresponde al derecho financiero ocuparse del aspecto jurídico de esos sectores de la vida estatal, comenzando con el instrumento básico que es el presupuesto y que se complementa con el régimen de los gastos públicos y de su control. Cobra singular importancia la parte relacionada con la aplicación y recaudación de los tributos: el derecho tributario o derecho fiscal. Por ser tan importante, hay otro curso dedicado al estudio de este derecho con su correspondiente unidad didáctica.

Solamente citaremos como lo define Fonrouge que el "derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan

entre estos últimos".

Este derecho financiero pese a ser autónomo guarda relación con otras ramas tales como el derecho administrativo, que tienen de común el sujeto (administración pública) y el derecho constitucional. Este último asume una importancia única en nuestra materia, ya que sanciona importantes disposiciones que regulan la actividad financiera del Estado y se constituyen en principios generales del derecho financiero. Nuestra Constitución Política destina todo un capítulo –que estudiaremos más adelante– a regular la Hacienda Pública.

El Derecho Financiero Costarricense basa su autonomía en varias leyes, siendo la principal la "Ley de Administración Financiera de la República", promulgada con el n° 1279, el 2 de mayo de 1951, que en adelante la abreviaremos como –LAF–. A esta ley hay que sumarle tres que vienen a hacer más completa dicha autonomía: la ley del Equilibrio Financiero del Sector Público; la ley de las Prórrogas y los Nuevos Ingresos (contención del gasto público) y la ley de la Autoridad Presupuestaria.

En los dos primeros artículos de la –LAF– se señala cómo se administrarán las finanzas del país.

Artículo 1: 'La Administración Financiera de la República corresponde al Poder Ejecutivo y estará bajo la superior vigilancia del Ministro de Hacienda quien velará por su correcta realización y por la acertada organización de las oficinas que de modo inmediato han de llevar a cabo la gestión financiera nacional".'

#### **b) La relación jurídico-impositiva del Derecho Tributario.**

[SAINZ DE BUJANDA]<sup>2</sup>

"Toda la moderna ciencia del Derecho tributario aparece construida en torno a la relación jurídica que la aplicación del tributo genera entre el ente público acreedor –el Estado o un ente menor, territorial o institucional, con potestad financiera delegada– y el sujeto pasivo deudor. Hace ya unos treinta años que Ernst BLUMENSTEIN, el gran jurista suizo, una de las figuras más preclaras de esta disciplina, dio a la estampa uno de sus dos libros fundamentales, destinado a exponer el Derecho tributario de

su país (que no había sido objeto de «n tratamiento sistemático desde la obra gigantesca de Georg SCHANZ, Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19 Jahrhunderts, Stuttgart, 1890), y en él creyó necesario advertir, desde las páginas preliminares, «que el elemento aglutinante de tan amplia materia lo constituye el Derecho tributario, es decir, la configuración de la relación jurídica existente entre las Corporaciones que exigen el impuesto y los sujetos afectados por el mismo. Es éste --proseguía-- el núcleo alrededor del cual ha de construirse la regulación del impuesto. Desde este punto de vista cabe reconducir los fenómenos más complejos de las diferentes normas fiscales a tipos individuales, claramente delimitados». (Sweizerisches Steuerrecht, Tübingen, 1926, Prólogo.) Consecuente con esta tesis, el sabio profesor estudió en su obra la evolución histórica del impuesto, desde constituir un acto de poder puramente de jacto hasta integrar una verdadera relación jurídica. «El individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley, y lo debe como en ella se regula» (ob. cit., pág. 11). El tema fue objeto de su predilección y a él dedicó el trabajo publicado pocos años más tarde en honor de G. SCHANZ (Die Steuer als Rechtsverhältnis, Tübingen, 1928). Por fin, en el segundo de sus dos grandes libros (System des Steuerrechts, Zurich, 1945), el concepto y contenido de dicha relación constituye el eje del Derecho tributario material, ya que éste regula la naturaleza orgánica del impuesto, «o sea, los derechos y obligaciones que dimanen de la relación impositiva con referencia a los sujetos, al objeto y a su precisa configuración» (ob. cit., 2.a cd., 1951, pág. 9).

En la doctrina italiana, la relación jurídica de que vengo ocupándome ha servido también de aglutinante de todo el sistema tributario. La parte general de esta disciplina se ha construido --con rarísimas excepciones-- en torno a esa relación, hasta el punto de que abandonando, al menos estructuralmente, la distinción germánica entre Derecho tributario material y formal, los autores italianos integran en la relación impositiva tanto la teoría de los sujetos y del objeto del tributo como la actividad administrativa de liquidación y de recaudación."

**c) El Derecho Tributario, concepto y análisis con relación al derecho Presupuestario.**

[DE JUANO]<sup>3</sup>

**Concepto:**

“Debemos entender por derecho tributario, aquella parte del derecho financiero que tiene por objeto todo lo concerniente a las normas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias provenientes de los tributos, vale decir, de este tipo de recursos derivados, entre los que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

El tributo, aclara Jarach, es una prestación pecuniaria, objeto de relación, cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, acreedor del tributo, es decir el Estado u 'otra entidad pública que efectivamente, por virtud de uní ley positiva, posee ese derecho, y del otro lado el deudor o los deudores (contribuyentes), quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

**Naturaleza:**

El derecho tributario, constituye, pues, una rama del derecho público. Su naturaleza se ajusta así a las limitaciones en que el Estado despliegue su actividad financiera pero enmarcada dentro del límite de las posibilidades jurídicas que permiten al Estado la detracción de la riqueza que constituyen los recursos derivados.

**Autonomía y relación con otras ramas jurídicas y científicas:**

Las mismas razones que apoyan el reconocimiento de una autonomía estructural y dogmática del derecho financiero, en su punto de vista genérico se dan en lo especial, con respecto al derecho tributario, frente al derecho privado. Ello hace innecesario un mayor abundamiento, si se advierte que el desplazamiento de riqueza a favor del Fisco que se opera desde el patrimonio de los contribuyentes, por la vigencia del poder de imposición del Estado, debe ser acompañado de una verificación y consideración de

la realidad económica con que aparece la riqueza afectada.

Esto nos lleva asimismo a establecer vinculaciones con otras ramas jurídicas y otras disciplinas científicas, como lo consideraremos más adelante, vale decir, con el derecho constitucional donde se advierten las bases tributarias de la imposición; con el derecho administrativo, que interesa a toda la administración del Estado, amén de la administración fiscal; con el derecho civil, el derecho comercial, el derecho penal, el derecho procesal, cuyos principios generales o instituciones es indispensable conocer para la aplicación cabal de los normas tributarias; con la economía política, las finanzas y la estadística (que proporcionan los datos ilustrativos y básicos para la ciencia de la tributación) y en general con todas las disciplinas científicas en que se estudia la actividad del hombre, puesto que la tributación comprende a éste como parte fundamental de los elementos personales que integran la obligación tributaria.

#### **El derecho tributario y el derecho financiero:**

Ya hemos establecido que el primero constituye una de las ramas en que puede dividirse el segundo. Las vinculaciones entre ambos son pues innumerables y muy estrechas, rigiendo para el derecho tributario muchos de los principios jurídicos financieros, en tanto las exigencias específicas de la tributación no requieren un apartamiento racional y lógico.

Así por ejemplo, no sería compatible con la ciencia de la tributación y con el derecho tributario, que se pretendiera aplicar a los tributos principios o reglas que rigen para otras ramas del derecho financiero. El poder de imposición no debe confundirse con el derecho que rige el crédito público, o los recursos fiscales dominiales.

La tributación tiene pues, características propias que deben ser respetadas, pero, como se dijera en las Jornadas de Derecho Tributario de Montevideo, Octubre de 1956, el acatamiento de su "autonomía" debe serlo dentro de la "unidad general del Derecho".

#### **El derecho tributario y el derecho presupuestario:**

Frente a la noción generalizada del presupuesto como cálculo de recursos y autorización de gastos, que forman el programa

financiero del Estado por un período dado, el concepto del derecho tributario tiene gravitación fundamental.

Mal podría el Estado elaborar un cálculo de recursos con prescindencia de su sistema tributario, el que debe establecerse a través de las normas positivas que regulan la vigencia de sus instituciones, su estabilidad y producido.

El derecho presupuestario y el derecho tributario tienen entre sí una función complementaria, ya que el primero no lograría sus fines sin el segundo, y éste carecería de justificación y causa, si previamente no se determinara el destino de la recaudación, conforme a los objetivos del presupuesto.

### **El derecho tributario y la regulación jurídica del crédito público.**

La regulación jurídica del crédito público, como hemos dicho, entraña también una disciplina con caracteres diferenciales de las otras ramas dentro del derecho financiero. El Estado no podría utilizar los recursos del crédito sin el dictado de un cuerpo legal referente a esa materia. Ello lo estudiamos con particularidad dentro del derecho financiero.

Pero ha de advertirse que en su esencia, y a través de una extensa experiencia financiera, según lo apunta la doctrina y lo corrobora la legislación y la jurisprudencia, la atención de los servicios de las deudas contraídas, la reintegración del capital prestado y los demás gastos inherentes a los contrataciones crediticias, desembocan inmediata o mediatamente, desde el punto de vista estatal, en la aplicación de las fuentes tributarias, a tales efectos.

Tributación y crédito se entrelazan pues, aún rigiéndose por principios que los diferencian en su estructura y forma.

El aspecto subjetivo del crédito público, traducido en la confianza que personalmente inspira el Estado deudor al acreedor que le facilita el dinero objeto del empréstito, va de común acompañado de un cálculo y de un estudio que para sí practica este último sobre la conveniencia y seguridades que puede ofrecer el deudor y sobre las posibilidades económicas que han de permitirle la satisfacción de las exigencias de la operación contratada.

Este cálculo y este estudio fatalmente conducen a un análisis del panorama económico que el deudor ofrece, a la consideración de su conducta crediticia, de sus planes financieros y presupuestarios y

muy especialmente de las características de su sistema tributario, como fuente generadora de recursos ordinarios, estables y suficientes para atender la finalidad perseguida."

**d) El principio de Equilibrio Presupuestario en el Derecho Presupuestario**

[GIULINI FONROUGE]<sup>4</sup>

"El principio del equilibrio del presupuesto constituía un axioma en las finanzas tradicionales, y aun cuando ese concepto también viene adquiriendo cada vez más importancia en las teorías modernas, la idea de un equilibrio puramente financiero -de cifras o contable- ha sido reemplazada por un equilibrio económico, manifestándose de tal modo una evolución de lo estático hacia lo dinámico.

**Teoría clásica.**

La posición antigua halló ambiente en los medios populares por estar muy generalizada la idea de identificar las finanzas públicas con las privadas, considerando el común de la gente que el Estado lo mismo que los particulares, no deben gastar en un período determinado más de lo permitido por los ingresos obtenidos. Esta manera de enfocar el problema responde al concepto de los economistas clásicos acerca de los fines de la actividad financiera, que desde A. Smith concebían la acción estatal limitada a funciones esenciales, absteniéndose de sustraer a la actividad particular recursos que reinvertidos en ella resultan más productivos.

La teoría clásica no se limitaba a condenar el déficit presupuestario, es decir, el exceso de gastos con relación a los recursos normales disponibles, sino también el superávit de ingresos. En cuanto al primer aspecto y aun cuando existen considerables variantes en las teorías desde la época de Smith hasta las de Bastable y Dalton, sus ideas sobre el déficit y la manera de enjugarlo -empréstitos o emisión de moneda- pueden



concretarse en las siguientes proposiciones: a) el desarrollo del crédito público sustrae fondos a las actividades privadas productivas; b) como los déficit son menos dolorosos que los impuestos normales, los presupuestos desequilibrados son propicios para expandir las actividades estatales y para la irresponsabilidad gubernativa; c) el uso del crédito determina el aumento futuro de las cargas por la acumulación de intereses; d) el mismo es costoso; e) los presupuestos desequilibrados provocan inflación; f) el equilibrio presupuestario proporciona una guía para la transferencia de recursos del sector privado al público.

De esos argumentos merece destacarse, en primer término, el referente a los peligros que ofrece el abuso del crédito público, porque su onerosidad al acumular el interés a la amortización, determinaría la necesidad de recurrir a nuevos empréstitos que, al no ser atendidos por su magnitud, podrían conducir a la bancarrota del Estado. Otra consideración estimable en la época contemporánea, es el peligro de inflación por el emisionismo de papel moneda para cubrir el déficit, que aumenta los medios de pago sin un incremento equivalente de bienes de consumo.

Sin embargo, bueno es tener presente que los clásicos no rechazaban el déficit en forma absoluta; simplemente lo consideraban un mal admisible únicamente en situaciones excepcionales, de lo cual resultaba que el uso del crédito público debía ser limitadísimo y concretado a esos casos especiales (de la emisión de moneda ni se hablaba).

Pero, según vimos, la doctrina clásica también condenaba el superávit, aspecto en el cual se manifestaba en desacuerdo con las creencias populares, especialmente en países como Francia, donde se rinde culto al ahorro, ya que parecía inconcebible que el Estado no atesorara los excedentes presupuestarios. Empero, los técnicos creían en su inconveniencia desde el punto de vista político, por la tendencia de los legisladores a incurrir en gastos de tipo demagógico, que podrían traducirse, a la larga, en déficit; en tanto que ahora se prefiere el argumento económico de que ese proceder sustraría recursos a la economía disminuyendo el poder adquisitivo.

### **Impugnaciones a la teoría clásica.**

Los impugnadores de la doctrina clásica del equilibrio sostienen que ella ha exagerado los peligros del déficit y, por otra parte, las ventajas del equilibrio. En cuanto a lo primero, se señala que

el empréstito es menos oneroso que el impuesto extraordinario, como ha demostrado principalmente la doctrina italiana, y, además, que determina el aumento de la riqueza del país al actuar como "multiplicador de inversiones" e incrementa la renta nacional en ritmo superior al aumento de la deuda pública; por otra parte, preténdese que la emisión de billetes no conduce necesariamente a la inflación, si los importes son utilizados en inversiones productivas o con carácter meramente transitorio, por períodos cortos.

\* Con respecto a los pretendidos beneficios del equilibrio, puede decirse que serían efectivos si el presupuesto financiero pudiera aislarse de la vida económica nacional, cuando, por el contrario, se halla estrechamente ligado a ella. De nada valdría ese equilibrio, como anota con propiedad Duverger, si el país sufriera un desequilibrio económico; en tal supuesto es preferible que se aumenten los gastos o se reduzcan los ingresos, en una palabra que se llegue al desajuste presupuestario, si con ello puede lograrse el mejoramiento de la situación económica del país.

\* Finalmente, existen obstáculos de orden práctico al equilibrio del presupuesto por las nuevas circunstancias derivadas de los cambios económico-sociales sobrevenidos con posterioridad a la primera guerra mundial. En unos países las guerras y las exigencias de la reconstrucción y en otros -como la Argentina- los aumentos exigidos por nuevas concepciones sobre exigencias populares (seguridad social, aumento del nivel de vida, etc.) han conducido al déficit permanente, sin que, por cierto, no deban criticarse los errores de política económica que puedan haber agravado las cifras del desequilibrio, y sobre todo, el endeudamiento externo. Porque en razón de la escasez de capitales nacionales, los empréstitos se contratan en el extranjero con los peligros políticos que ello entraña.

92. DOCTRINA DEL DÉFICIT SISTEMÁTICO. – Partiendo de la idea de que los problemas financieros son inseparables de la vida económica y social, la doctrina moderna considera que en determinadas circunstancias el equilibrio de conjunto de la economía nacional sólo puede lograrse mediante el déficit presupuestario, y de aquí su denominación de teoría del déficit sistemático, sin que ello signifique pretender que el presupuesto siempre deba estar en déficit, ni que éste siempre resulte conveniente; se trata, únicamente, de propiciar un método "activo" para estimular la economía y combatir la crisis, por oposición al método "pasivo" de deflación de gastos preconizado antiguamente y de resultados inoperantes. Corresponde a un aspecto de la escuela desarrollada alrededor de la doctrina keynesiana, propiciada en Estados Unidos con la denominación de fiscal policy o fiscal

theory principalmente por Hansen y en su forma más radical y de fonctionnal finance por Abba P. Lerner, aun cuando se haya puesto en duda su originalidad por tener su antecedente en autores alemanes del siglo xix (Wagner, von Stein, Schanz, Schäffle).

En verdad fue Beveridge, impresionado como Keynes por la desocupación, quien desarrolló la teoría del déficit sistemático, sosteniendo que el Estado no sólo tiene la posibilidad sino la obligación de suprimir los males sociales -enfermedades, necesidades, ignorancia, insalubridad- mediante los gastos públicos. Según él, debe gastarse hasta que todas las fuerzas humanas, con excepción de una pequeña reserva, sean utilizadas productivamente; y puesto a seleccionar los medios para realizar el equilibrio del "presupuesto humano" en lugar del presupuesto financiero, prefiere incrementar los gastos antes que los impuestos y cubrir el déficit con empréstitos, porque de tal manera aumenta la demanda global de bienes de los particulares y es posible realizar inversiones productivas, lo que facilitará el desarrollo de las empresas y el aumento de la producción.

Es indudable que esta orientación resulta justificada en las condiciones económicas contempladas por Keynes y Beveridge, de un déficit económico producido por la desocupación y la reducción de la actividad económica que le es inherente, advirtiéndose sus buenos resultados en el New Deal de Roosevelt (1933) y en la política británica de posguerra (1945), y si fracasó en Francia con la acción del Frente Popular (1936) se debió a circunstancias extrañas al sistema. En cambio, su utilización en épocas normales exige mucha cautela, debiendo aplicárselo con carácter transitorio y limitado.

En efecto, una vez desaparecida la emergencia nacional y restaurado el equilibrio económico por la eliminación de los factores perturbadores, deben disminuir progresivamente las erogaciones excepcionales para volver al equilibrio financiero, que es consecuencia del primero; por otra parte, es menester no exagerar el déficit, para que los gastos y la creación de moneda no superen los medios de producción lesionados, de cuya reintegración se trata, pues de lo contrario habría inflación destructora. Como dice Duverger, el déficit sistemático es un "déficit limitado", que no debe exceder de "cierta amplitud".

En resumen: la teoría del déficit sistemático no tiene un carácter general y absoluto, ni pretende reemplazar permanentemente el concepto de equilibrio presupuestario, que para ella debe ser la norma general; el desequilibrio es la excepción. Su diferencia con la posición clásica, es que ahora el equilibrio no constituye una regla absoluta e intangible sino una norma flexible, susceptible

de excepciones según las circunstancias.

Veremos pronto que los medios técnicos elegidos para adaptar los presupuestos a la evolución dinámica, haciendo efectiva la vinculación con la economía, se orientan en dos sentidos: por una parte, el concepto de equilibrio adquiere un aspecto más general (equilibrio económico) y más dinámico (equilibrio cíclico); y por otra, procurando independizar los gastos de inversión o de capital, de los gastos funcionales u operativos."

Derecho tributario material.

[VALDES COSTA]<sup>5</sup>

"Puede caracterizarse como el relativo a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria; trata del presupuesto de hecho, o sea el hecho cuyo acaecimiento la ley considera como causa necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las excepciones correspondientes (exoneraciones) ; de los sujetos, acreedor y deudor, por deuda propia y ajena, y del objeto de la obligación, estableciendo su cuantía o los elementos necesarios para fijarla, así como sus garantías y privilegios.

Son normas que establecen en forma abstracta derechos y obligaciones, para cuando se realicen las hipótesis de hecho previstas en ellas. En consecuencia son leyes en sentido material y por lo tanto, en principio, sólo pueden ser sancionadas por los Parlamentos, con las excepciones que expresamente establezca la Constitución. Rige pues estrictamente el principio de la legalidad en lo que respecta a la fuente de la obligación.

También rige el mismo principio en lo que respecta al cumplimiento de la relación. Ambas partes, Fisco- acreedor y contribuyente o terceros responsables, están sometidos a la ley, no pudiendo ni aislada ni conjuntamente, alterar en ningún sentido la regulación legal.

b) El derecho formal o administrativo tributario, se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto en los diversos aspectos de su determinación, (ascertamiento), percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.

La participación directa de la administración en la determinación es contingente. Hay tributos que se determinan sin su intervención; ello sucede en los casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor o por intermedio de otros órganos estatales ajenos a la administración fiscal; ejemplo, impuesto recaudado por intermedio de timbre o papel sellado, tributos judiciales, etc. Otros tributos se liquidan por los contribuyentes sin intervención de la administración la que se limita a percibir el importe liquidado por el contribuyente reservándose el derecho a una eventual fiscalización (por ejemplo: declaraciones juradas en el impuesto a las ventas y a los beneficios en general, inclusive impuesto a la renta). Otras veces la administración controla en todos los casos la determinación efectuada por los contribuyentes (por ejemplo: impuesto a las herencias) o determina de oficio el tributo (por ejemplo: contribución inmobiliaria).

El control se realiza de diversas maneras, generalmente mediante procedimientos de inspección, ya sea de locales o de documentación. Desde el punto de vista jurídico la administración tiene en esta materia facultades discrecionales, dentro de los límites fijados por la Constitución y las leyes.

Los recursos administrativos están íntimamente vinculados con los actos de determinación. La decisión de las oficinas recaudadoras, debe, en principio estar sometida a un examen de legalidad, ya sea a cargo de la misma oficina, de órganos especializados o de sus superiores jerárquicos. El único objeto de la actividad administrativa en esta materia, es la aplicación correcta de la ley al caso concreto; si esa aplicación es observada por el contribuyente la administración debe rever su decisión antes de exigir su cumplimiento.

La característica jurídica fundamental de este examen de legalidad en nuestro derecho es la de que él no significa la decisión de una controversia, la que está reservada por la Constitución a los órganos jurisdiccionales ajenos a la administración : Tribunal de lo Contencioso Administrativo o Poder Judicial, según los casos. Por lo tanto la decisión administrativa definitiva carece por sí misma de eficacia; es sólo la fijación de la posición de la administración acreedora del tributo frente al contribuyente deudor; recién adquirirá eficacia y podrá ser ejecutada, cuando el contribuyente lo acepte expresa o tácitamente o hayan sido decididos los juicios de legalidad planteados por el contribuyente.

En consecuencia la decisión definitiva de la administración no tiene naturaleza jurisdiccional, sino administrativa y por lo

tanto siempre será susceptible de impugnación, ante los órganos jurisdiccionales y podrá ser modificada o anulada por razones de legalidad por la propia Administración en cualquier momento, circunstancias ambas incompatibles con la sentencia ejecutoriada.

Estas consideraciones son válidas a nuestro juicio, en términos generales incluso para aquellos países en que existen tribunales administrativos aparentemente ajenos a las partes y que observen los procedimientos usuales en la vía judicial. Estos deben ser considerados simples garantías de eficacia o acierto del examen de legalidad que no alteren su naturaleza administrativa.

c) Derecho procesal tributario, es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídica tributaria: Fisco y contribuyente. Al igual que en el derecho tributario formal, la actividad específica del Estado en esta rama del derecho, es la aplicación de la norma material a los casos concretos, pero la diferencia sustancial, entre una y otra rama, está en que el juez aplica la ley al caso concreto con fuerza obligatoria y todas las características de la cosa juzgada.

El derecho tributario procesal, se le considere o no incluido dentro del contencioso administrativo en general, integra el derecho procesal y no el administrativo. Por lo tanto son de plena aplicación en él los principios fundamentales del derecho procesal, entre ellos el de la igualdad de las partes y del de la idoneidad de los jueces. En virtud del principio de la igualdad de las partes, la administración sólo tiene los privilegios que expresamente la ley le atribuye. En este sentido es frecuente en el derecho comparado, y lo era en el nuestro hasta hace poco, que para la interposición de la acción o para el pronunciamiento del órgano jurisdiccional, el contribuyente depositara o pagara previamente el importe de la deuda tributaria reclamada por la Administración.

Además de los principios generales del derecho procesal son aplicables también las disposiciones sobre organización de los procedimientos en cuanto no hayan sido objeto de una solución particular, como por ejemplo sucede en nuestro derecho con el juicio ejecutivo."

#### **FUENTES CITADAS**

- 1 VILLALOBOS QUIRÓS, Enrique. Nociones de derecho financiero. 6º Edic. San José. C.R. Euned, 1996. pp 18-21.
- 2 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. II 1º edic. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. España. 1962. pp 236-241.
- 3 DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario Tomo I. Parte General. 1º Edic. Rosario, Argentina. Edit. Molachino. pp 74-76
- 4 GUILIANI GONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Vol 1. 7º edic. Editorial De Palma. 2001. pp 184-188.
- 5 VALDES COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. 1º Edic. Uruguay. Edit Colombino S.A. Pp 84-87.