

**ULACIT**  
**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA**

**MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL  
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COSTARRICENSE”**

**SUSTENTANTE: FERNANDO SALAZAR PORTILLA**

**TESIS DE GRADO PARA OPTAR AL GRADO DE MAESTRÍA EN  
DERECHO TRIBUTARIO**

**SAN JOSÉ- COSTA RICA**  
**SETIEMBRE, 2004**

## INDICE

INTRODUCCIÓN: CUESTIONES DE OBJETO Y METODO	
CAPÍTULO I. PODER DE IMPERIO Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES ....	1
SECCIÓN I. PODER FINANCIERO Y PODER TRIBUTARIO .....	3
SECCIÓN II. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PLANO CONSTITUCIONAL: .....	15
A) CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978 .....	17
B) CONSTITUCIÓN POLÍTICA COSTARRICENSE .....	21
SECCIÓN III. RELACION JURÍDICA OBLIGACIONAL:.....	51
CAPITULO II. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE .....	58
SECCIÓN I. CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS... ..	59
SECCIÓN II. DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS .....	78
SECCIÓN III. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA.....	90
SECCIÓN IV. CONTENIDO GENERAL DEL MARCO NORMATIVO PROPUESTO .....	104
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	127
BIBLIOGRAFÍA	
ANEXOS	

## INTRODUCCIÓN: CUESTIONES DE OBJETO Y METODO

En mayor o menor medida, todos hemos sido objeto del ejercicio del poder tributario otorgado al Estado. Este poder de acción estatal afecta, directa o indirectamente, nuestra capacidad económica, tanto en el consumo, ganancias o incluso en nuestro valor patrimonial. Para el ciudadano común, esto significa una erogación de carácter económico, que lo lleva a privarse de realizar determinadas actividades, amén de la obligación impuesta por el Estado.

Como consecuencia de lo anterior, el obligado busca, en primera instancia, una explicación que justifique la razón de ser de esa imposición. Ante ello, el Estado le responde: “todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. El ciudadano replica y cuestiona: “¿mediante qué parámetros objetivos y subjetivos debo realizar esa colaboración?”. Entonces el Estado le expresa: “en la forma más justa posible”.

De esa dialéctica embrionaria, tarde o temprano, aparece la discusión en torno a las facultades y prerrogativas con que cuenta el ente estatal, para cumplir con su obligación y con las que cuenta el ciudadano para verificar que esa contribución responda a las reglas que el estado de derecho le ha garantizado. De parte del ciudadano, es decir del contribuyente (en el sentido popular del término), existirá una obligación principal de pagar y una serie de obligaciones “accesorias”, que igualmente debe cumplir. Correlativamente, podrá hacer uso de una serie de derechos y garantías que le asisten.

A partir de aquí, cada perspectiva y realidad se interrelacionan con la otra y surge la discusión en torno al poder tributario; deber de colaboración ciudadana y

el respeto y aplicación efectiva de los llamados derechos y garantías de los contribuyentes (Ver Anexo I. referencia 2).

Es verdad que el problema ha estado vigente desde siempre; pero su importancia no radica, en primera instancia, en la forma en que se organice el sistema tributario, desde el punto de vista del sujeto activo. La aplicación de los derechos y garantías de los contribuyentes debe aplicarse en todo momento. El irrespeto de estos derechos puede ocurrir, en mayor medida, en una administración tributaria que, desde el punto de vista recaudatorio, sea poco diligente e ineficiente, más que en una administración prolífera, desde ese mismo punto de vista. No obstante, la hipótesis inversa es igualmente posible. Así, el problema de los derechos y garantías de los contribuyentes es, desde el punto de vista de su aplicación teórica y práctica, un tema vigente y actual.

Ahora bien, desde los inicios de los años noventas, Costa Rica ha experimentado un avance cualitativo hacia el mejoramiento de la actividad estatal tributaria. La influencia del programa de colaboración con la Agencia estatal de la administración tributaria española (a partir del año 1996), la publicación de una agenda para la transformación fiscal con fines de desarrollo económico y social de Costa Rica, en el año 2002, y la discusión del proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural (año 2004), son indicadores de este cambio, sin precedentes en la historia de nuestro derecho tributario (Ver Anexo I. referencia 1).

Los cambios sustanciales ya implementados y algunos de los que aún se discuten como propuesta, en las labores de gestión, fiscalización y recaudación tributarias, por parte de la administración tributaria, han planteado, paralelamente, la discusión en torno al reconocimiento diferenciado y explícito de los derechos y garantías de los contribuyentes; como una forma de motivar su aplicación en el campo práctico. Así, el proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural contiene un capítulo completo, dedicado a regular los derechos y garantías de los

contribuyentes, en una reforma planteada al actual Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La discusión del tema es, pues, un asunto de completa actualidad, sin importar desde qué óptica se mire (Ver Anexo I. referencia 3).

El presente trabajo de investigación pretende brindar al ciudadano en general, un análisis de los derechos y las garantías de los contribuyentes en Costa Rica, como mecanismo que permita el cumplimiento de los principios de justicia y seguridad en materia tributaria (Ver Anexo I. referencia 4).

Este objetivo general podrá alcanzarse, realizando, en primera instancia, un examen de cuáles de estas prerrogativas son reconocidas por nuestro ordenamiento jurídico, para luego proponer la forma considerada ideal, para regular y respetar los ya mencionados derechos y garantías de los contribuyentes (Ver Anexo I. referencias 4, 5 y 7).

Esta tesis parte del entendimiento de que dentro del ordenamiento tributario costarricense los derechos y garantías de los contribuyentes son reconocidos en forma adecuada, mas no sistemática; además presentan deficiencias de importancia, en cuanto a su aplicación en el plano de los hechos o actuaciones efectivas. Asimismo, se considera que una regulación diferenciada permitirá acercarse mucho más al concepto de un sistema tributario justo y seguro. El tema escogido contiene un problema que requiere de una solución científica. Así lo demuestra, la complejidad de su contenido, en relación con la experiencia que la doctrina y legislaciones extranjeras plantean en esta problemática.

Para realizar nuestra aproximación al objeto de estudio, se utilizarán algunos de los diversos enfoques epistemológicos y metodologías ampliamente reconocidos, tales como el histórico-cultural, la epistemología positiva del derecho, el enfoque marxista, el weberiano, el estructural funcionalista, el sistemático y el

comparativo, entre otros. Consideramos de uso obligatorio la aplicación de estas herramientas, en un trabajo como el de la naturaleza del que estamos emprendiendo; sabedores de que la ciencia jurídica se construye mediante la obtención de conceptos jurídicos que resultan, a su vez, de la interacción de los métodos antes indicados.

El método positivista se justifica por su injerencia en el derecho costarricense; pero su análisis se realizará desde una perspectiva más amplia, considerando las diferentes tendencias que lo componen, en especial, la denominada Teoría General del Derecho. De igual forma, debemos aplicar el enfoque planteado por la Sociología del derecho, de Max Weber, por su aporte frente al positivismo originario. Además, el método comparativo o del derecho comparado, es de uso obligatorio en un sistema como el nuestro, donde la construcción científica apenas empieza, siendo el aporte de este enfoque verdaderamente sustancial para el logro de los objetivos deseados.

Igualmente, usaremos los métodos de interpretación existentes en el derecho. Por las características del objeto de estudio, que nos hemos planteado, utilizaremos los métodos interpretativos que, doctrinariamente, son sugeridos en materia tributaria y administrativa, en general; considerando los métodos interpretativos que la práctica jurisprudencial arroja en nuestro medio, y, finalmente, por las limitantes locales en la materia de investigación, utilizaremos, principalmente, el método de interpretación comparativo, el teleológico, el sistemático y la interpretación lógica, sin que ello signifique dejar de lado otros métodos de interpretación de suma utilidad, tales como el método gramatical o literal, la interpretación histórica, la interpretación genética, la dialéctica y los métodos de interpretación restrictivos, extensivos y analógicos de interpretación de las normas.

En lo que se refiere al uso de las fuentes, para la realización de esta tesis, obligatoriamente acudiremos a las fuentes primarias y secundarias, en forma interrelacionada; aunque está claro que, por tratarse de un problema de orden legislativo nacional el que se está planteando, nuestro punto de partida se ubica como una fuente primaria. Con ello no estamos renunciando al uso de fuentes secundarias, sino que más bien planteamos la utilización alternativa de ambos tipos de fuentes. Entre las fuentes por utilizar tenemos:

- Legislación aplicable.
- Jurisprudencia nacional y extranjera.
- Antecedentes legislativos.
- Tratados.
- Libros.
- Tesis de graduación.
- Revistas especializadas.
- Entrevistas.
- Bases de datos.
- Estudios monográficos.

Para el análisis del tema de esta tesis “Derechos y Garantías de los Contribuyentes en el Ordenamiento Tributario Costarricense” y en aras de alcanzar los objetivos deseados, hemos estructurado nuestro trabajo de la siguiente manera:

En primera instancia, nos dispondremos al estudio del concepto actual de poder tributario, su regulación en el ordenamiento constitucional y los correlativos derechos y garantías, cuyo sustento es igualmente constitucional; ampliado al enfoque que representa la perspectiva tributaria, en relación con el tema en análisis. Según el referente derecho, buscamos determinar si procede referirse a unos derechos y garantías de los contribuyentes, desde el punto de vista

conceptual y partiendo de la definición de poder financiero. Utilizaremos, como variables, el concepto y las consecuencias del poder financiero, el marco conceptual de derechos y garantías, los grupos de principios constitucionales en materia tributaria y su regulación jurídica. Los indicadores en este caso serán la obligación de contribuir, la relación obligacional tributaria, los derechos y garantías del obligado, la Constitución Política y la doctrina en materia tributaria (Ver Anexo I. referencias 6 y 9).

Para acercar el plano de la legalidad a su aplicación real, brindamos jurisprudencia constitucional de importancia, emanada de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. En este caso, según el referente derecho, estableceremos qué ha dicho la jurisprudencia administrativa y judicial en nuestro país, utilizando como variables las fuentes jurisprudenciales locales y el valor de la jurisprudencia. Los indicadores serán la jurisprudencia administrativa, judicial y constitucional existentes (Ver Anexo I. referencias 6 y 9).

Debido a la influencia en el sistema actual y propuesto de la doctrina y normativa española, durante la investigación efectuaremos un acercamiento normativo a la Constitución Española vigente y a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes vigentes en ese país. Este objetivo, se busca según el referente derecho, variables, derecho comparado tributario y fuentes jurisprudenciales internacionales. Los indicadores en este caso son legislación española, la jurisprudencia y otras regulaciones específicas (Ver Anexo I. referencias 6 y 10).

Esta primera parte finaliza con una referencia a la relación jurídica obligacional en materia tributaria; pues es allí donde se concreta la aplicación efectiva, tanto del poder tributario como de los derechos y garantías objeto de estudio (Ver Anexo I. referencias 6 y 9).

La segunda parte busca identificar la regulación y aplicación práctica de los derechos y garantías, en los distintos instrumentos normativos con los que cuenta actualmente el país. Para eso, se analiza, en primera instancia, lo que interesa del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los reglamentos sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización y el general de gestión, fiscalización y recaudación tributarias, principalmente. Mediante el referente derecho, utilizaremos como variables el cuerpo normativo tributario, aplicadores del derecho, fuentes del derecho y su valoración. Los Indicadores son el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la organización de la gestión, recaudación y fiscalización tributaria, bloque de legalidad y valoración de fuentes (Ver Anexo I. referencias 8 y 11).

El análisis se cierra con una referencia de derecho comparado y el análisis del material propuesto en el proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural, cuya discusión, en el plenario de la Asamblea Legislativa, está por iniciarse en el mes de setiembre del 2004. Se realizan algunas recomendaciones finales para completar el marco de regulación propuesto y verificar su cumplimiento práctico. Mediante el referente derecho, entorno y administración, se usarán las variables, proyecto de ley, Asamblea Legislativa, estatuto del contribuyente, Administración Tributaria y contribuyente, en tanto que los indicadores serán: leyes sustantivas, procedimientos tributarios, conducta del administrador, trámite de aprobación de leyes, iniciativa de ley, cuerpo normativo, finanzas públicas, país en desarrollo, cultura tributaria y publicidad de la norma (Ver Anexo I. referencias 8 y 11).

## **CAPÍTULO I. PODER DE IMPERIO Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES**

El Estado, tal y como se conoce en la actualidad, se ha visto en la necesidad histórica de establecer tributos, como generadores de ingresos para llevar a cabo sus proyectos y brindar a todos sus servicios. Estos ingresos se han convertido en la fuente primaria del Estado para solventar sus gastos y, por consiguiente, ha sido necesario contar con un mecanismo para su recolección y administración, el cual, a su vez, se ha valido de un órgano denominado Administración Tributaria, con las atribuciones y potestades necesarias y específicas para hacerle frente a esta tarea.

En la justificación misma de los impuestos en particular, existen dos teorías que conviene mencionar acá; pues, en última instancia, afectan su aplicación práctica. Sobre este tema tenemos (Brenes, 1997):

Estas teorías se pueden agrupar en dos grandes categorías: las individualistas, también conocidas como teorías de beneficio, y las colectivistas, que asignan al Estado cualidades éticas. Bajo el enfoque individualista, el Estado existe para proteger intereses individuales por lo que los impuestos se interpretan como un pago que los particulares hacen al Estado a cambio de las ventajas que provee la asociación estatal, sea, las funciones clásicas de garantizar la protección interna y externa, la propiedad, la administración de justicia, etc. Debe por tanto existir una correspondencia entre los impuestos pagados y los servicios recibidos. Por su parte, las teorías de organización colectivista, al asignarle carácter ético al Estado, confían en su capacidad de lograr justicia para todos los ciudadanos y bajo esta perspectiva procede a asignar la carga impositiva: todos deben pagar y en iguales condiciones de sacrificio lo que se traduce

en pagos desiguales, de acuerdo con su capacidad de pago (riqueza, ingreso, u otra medida similar). La teoría fiscal moderna llega, por razones diferentes, a una conclusión similar a las teorías colectivistas. Parte de la necesidad de mantener el orden social y, ya que el Estado debe hacer uso de medios materiales para alcanzar este fin, se deduce que el individuo está obligado a contribuir y a hacerlo en función de su capacidad. La definición de los parámetros a considerar para establecer la capacidad tributaria de cada contribuyente es en última instancia una decisión política que se enmarca en los extremos de las teorías individualistas y colectivistas (p1-3).

Así, la generación de tributos busca dotar de los ingresos suficientes para financiar las necesidades públicas del Estado. Ahora bien, la generación de estos ingresos debiera ser procurada por el Sistema Tributario atendiendo a principios como los siguientes, enumerados por Newmark (1970):

- a. .Presupuestario Fiscales (suficiencia y capacidad de aumento).
- b Político-Sociales y Éticos ( generalidad, igualdad, proporcionalidad y redistribución).
- c. Político-Económicos ( evitación del dirigismo fiscal, intervención tributaria mínima, neutralidad ante la competencia, flexibilidad activa, flexibilidad pasiva y orientación al crecimiento).
- d. Jurídicos y Técnico Tributarios (congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad continuidad, economicidad, comodidad).

En este mismo sentido, Musgrave y Musgrave (1989) identifica los siguientes factores: “Suficiencia, Equidad, Neutralidad, Contribuir a la estabilidad y al crecimiento, Administración justa y comprensible para el contribuyente, Mínimos costos de administración y cumplimiento”. Por su parte, Loscos (1995) señala la “Racionalidad y Suficiencia., Flexibilidad, Neutralidad y la Equidad como determinantes de un Sistema Tributario idóneo”.

La Administración Tributaria, mediante las potestades y atribuciones recibidas, será el órgano encargado de aplicar la ley fiscal. La clave para medir la eficacia y eficiencia del sistema ideal consistirá en valorar si la labor de esa Administración Tributaria es consecuente, en el plano fáctico, con los ideales establecidos, según sea el Estado ideal que se haya formulado.

Frente a esta Administración Tributaria, están los administrados, sometidos a la acción de esta, con la posibilidad de ejercer facultades y derechos al amparo de la ley; pero que, en determinados casos, no parecen ser suficientes para garantizarles adecuadamente, la no violación de sus derechos fundamentales individuales, principalmente cuando se encuentran frente a administraciones tributarias débiles y arbitrarias.

Por la razón anterior, los estudios modernos de la Teoría de la Hacienda Pública, en general y del Derecho Tributario, en particular, han desarrollado los presupuestos de hecho, que han dado base a una corriente en la cual se plantea la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, plasmando dichos derechos dentro del bloque normativo de legalidad y logrando, así, una mayor protección frente al Fisco. Al enfrentamiento entre los derechos y obligaciones, que interrelacionan la Administración Tributaria y los administrados, se dedicarán las siguientes líneas.

## **SECCIÓN I. PODER FINANCIERO Y PODER TRIBUTARIO**

La potestad o poder tributario es la facultad del Estado para crear, unilateralmente, tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. Sin embargo, el derecho del Estado a establecer los

parámetros y las circunstancias en que podrá imponer un tributo en general y las limitaciones y circunstancias para hacerlo efectivo a los contribuyentes, son medidas que se deben tomar por parte de él, a la luz de lo establecido en la propia Constitución Política. La materia financiera se norma de manera constitucional, con el propósito de infundirle mayor estabilidad y fijación. Se pretende, con ello, que las normas jurídicas creadas, que no son de rango constitucional, no puedan alterar ciertos principios fundamentales que configuran el sistema de derecho. En eso está, entre otras cosas, gran parte de la justificación en cuanto a la existencia de un Derecho Constitucional Tributario. Así, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, que constituyen normas de grado superior a las normas legales, que prevén las concretas relaciones tributarias.

El Derecho Constitucional Tributario, según el concepto que brinda José Osvaldo Casás (2002), citando al autor Héctor Villegas, “estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen ( y aún cuando no sean constituciones escritas)”; agregando que “estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o Estados Federados)” (p.70).

En la actualidad, los estados constitucionalmente modernos deciden garantizar los derechos de los ciudadanos, cuando establecen que la potestad tributaria sólo puede ejercerse mediante la ley. La facultad del Estado, de crear unilateralmente tributos, se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas, que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

La primera gran pregunta, que surge a la hora de pregonar la existencia y aplicación práctica de unos derechos y garantías que les asisten a los contribuyentes de un determinado sistema jurídico, desde su concepción

constitucional, se ubica en torno a su misma existencia. En efecto, ¿qué hace al contribuyente ser acreedor de unas determinadas garantías y derechos?

Desde nuestra perspectiva, los derechos y garantías se dan en el marco de una relación obligacional; pero antes de eso, se producen en la misma concepción de lo que se ha denominado el poder financiero y hasta en el mismo concepto de soberanía de los pueblos. Micheli (1985), en su libro "Dirittio tributario e Dirittio Finanziario", citado por Nicola Damatti manifiesta:

Hay que hacer en este punto un discurso más puntual sobre el poder de imposición que, planteado en recientes contribuciones sistemáticas, es objeto de estudio del derecho tributario y se ha configurado también como el elemento en situación de asegurar la unidad y la autonomía de tal disciplina. A diferencia de la doctrina tradicional, que como hemos visto ya hacía derivar la coherencia y la sistematicidad del derecho tributario de la reducibilidad de cada situación a la relación jurídica del impuesto, los escritos más recientes individualizan (sic) la unidad de esta disciplina en el complejo de normas y principios que se atienen al ejercicio del deber de imposición del ente público y a las relaciones y a los derechos y a las obligaciones que se derivan y a su tutela. (p.176-177)

Como es sabido, al Estado soberano le acude el denominado poder de imperio, mediante el cual estaría facultado, paralelamente con muchas otras cosas, para exigir de todos sus moradores, en el marco que aquí interesa, una prestación económica en forma coactiva, denominada hoy en día tributo. En efecto, el Estado, en ejecución de su soberanía estatal, manifiesta su poder soberano o poder de imperio. Como se ha dicho, (Ferreiro, 1994), cuando este poder de imperio se refiere a la actividad financiera recibe el nombre de poder financiero (p.81). La expresión de ese poder de imperio estatal ha evolucionado, históricamente, hasta convertirse y confundirse en un poder estatal normado y, en

el caso específico de nuestro país, debiendo quedar inmerso en el propio reconocimiento del “Estado de derecho”.

Dice la Constitución: “la soberanía reside exclusivamente en la Nación” (Constitución Política de Costa Rica, artículo 2). Es, pues, la Nación quien decreta su soberanía, su poder de autodeterminación y lo hace por medio de la propia Constitución. Tal y como lo indica Quintero, (1994): “La soberanía nacional se consagra en la propia constitución, pues de ella se derivan todas las formas de autoridad, legalidad y legitimidad para actuar, permitiendo la democracia misma y el Estado de derecho y estableciendo los derechos fundamentales de los ciudadanos” (p.81).

De esta forma, un concepto político, como es el de soberanía, debiera ser restringido al uso constitucional; pues es en la propia Constitución que esa voluntad se expresa y deriva en el poder de imperio, cuya expresión, en el campo de la actividad financiera, se conceptualiza como poder financiero. La norma constitucional, por tanto, deviene en soberana; no así el poder de imperio y particular poder financiero o tributario que de ella se origina. Sobre el particular el autor mexicano, Tena Ramírez (1964), manifiesta:

El acto de emitir la Constitución significa para el pueblo que la emite un acto de autodeterminación plena y auténtica que no está determinado por determinantes jurídicos, extrínsecos a la voluntad del propio pueblo. En los regímenes que, como el nuestro, no toleran la apelación directa al pueblo, el acto de autodeterminación representa la única oportunidad de que el titular de la soberanía la ejercite en toda su pureza e integridad. De esta suerte los poderes públicos creados por la Constitución no son soberanos. No lo son en su mecanismo interno, porque la autoridad está fragmentada (por virtud de la división de poderes) entre los diversos órganos, cada uno de los cuales no tiene sino la dosis y la clase de

autoridad que le atribuyó la constitución; ni lo son tampoco en relación con los individuos, en cuyo beneficio la Constitución erige un valladar que no puede salvar arbitrariamente el poder público. A tales órganos no le es aplicable, por lo tanto, el atributo de poder soberano que la doctrina europea coloca en el órgano a través de la ficción del Estado. Ni siquiera es propio hablar de una delegación parcial y limitada de la soberanía, repartida entre los órganos, porque en este sistema, y hasta ahora, soberanía y límite jurídico son términos incompatibles, así ideológicamente como gramaticalmente. (p.8)

Doctrinariamente, se suele hacer una diferenciación entre potestad y poder de la Administración, como formas de ejecución del poder financiero. Ferreiro (1994), se refiere a estas dos formas de actuación, indicando que, cuando estamos en un plano de abstracción en donde la contraparte del poder financiero son un grupo de sujetos indeterminados, el poder de imperio se presenta mediante la creación de normas jurídicas, dirigidas a regular los ingresos y gastos del Estado. Cuando la actuación se refiere a un plano de actuación fáctica, indica este autor que el poder financiero es la aplicación efectiva de dichas normas jurídicas. En el primer caso, estamos ante una potestad de la Administración, en el tanto en que, en el segundo caso, estamos frente a un poder de esa misma Administración. (p.82). A pesar de no respetar la distinción terminológica indicada anteriormente, Nicola D Amati (1985) dice:

La elaboración más reciente ha fraccionado la noción, primero construida de modo unitario, de potestad tributaria colocándola, más que en el plano general, también en el concreto: aquí se afirma: “la potestad se explica en una actividad de carácter administrativo dirigida a conseguir la realización del mandato abstracto normativo, el paso material de la cuota de riqueza privada a que el mandato legislativo se refiere” Y el diseño preceptivo se delinea claramente en el desarrollo del hilo continuo e

ininterrumpido que parte de la norma para llegar al plano de la experiencia donde se colocan los deberes personales igualmente instituidos por ley, los cuales integran y completan la obligación de pagar el impuesto. (p.178).

Por otra parte, ese poder de la Administración, se caracteriza por su heterogeneidad y nos presenta al Estado, con un poder amplio y privilegiado; pero, al mismo tiempo, como un sujeto obligado a cumplir con su deber y hasta como un sujeto acreedor de derechos subjetivos. Expresa Villegas (1992):

El poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera puede denominarse “poder financiero”. Su mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hayan bajo su jurisdicción (potestad tributaria), pero esa no es su única manifestación.

En efecto, cuando el Estado planifica su actuación financiera decidiendo qué gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuáles fuentes se logran ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir resultados directos, así como cuando concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados, está también ejerciendo su poder financiero. Es decir está también utilizando el poder de mando que le ha sido conferido por la comunidad para atender debidamente las necesidades, que según la concepción del estado moderno son consideradas como públicas (p.27-28)

Desde el punto de vista de la presente investigación, interesa conocer cuál es el grado de cumplimiento de esa actuación efectiva, de ese poder de la Administración frente al marco normativo que deviene de la misma abstracción potestativa. En concreto, interesa conocer, para el caso de nuestro país, como el poder administrativo se circunscribe al ordenamiento jurídico, en aplicación de la

normativa legal y reglamentaria vigentes. Para ser aún más precisos, dentro del concepto de poder financiero, es el poder tributario, esto es el referido únicamente a los ingresos estatales, el que puntualmente nos interesa abordar acá.

Ahora bien, siempre en el plano potestativo, esto es del grupo de normas jurídicas que surgen como una abstracción frente a un grupo de sujetos indeterminados, conviene dejar claro en ese mismo nivel de abstracción, que las potestades, facultades y eventuales derechos subjetivos de los que es acreedora la Administración, según lo dicho anteriormente, encuentran su contrapartida en las potestades, facultades y derechos que el ordenamiento da a los administrados y desde ese punto, se pueden identificar características en común (Ferreiro, 1994):

En esta posición de titular de derechos y obligaciones, entendidas de nuevo esas palabras en su sentido más general, el Estado-Administración ocupa como sujeto de derecho una posición igual a la de los demás sujetos de derecho, los administrados. Igual en el sentido de que todos ellos son destinatarios del ordenamiento y a éste deben sujetarse en su actuación y éste es el que dibuja sus respectivas esferas de lícita actuación. Igual en cuanto que todos ellos actúan, permítase la expresión, debajo de la capa de normas que regula la vida social (p.83)

Es necesario que en un Estado como el nuestro se recauden tributos, ya que sin tales recursos éste no podría subsistir como sociedad política organizada,; sin embargo, ello no justifica que se deba olvidar el interés de los particulares e inclusive los públicos: pues no puede exigírsele al contribuyente más de aquello con lo que la propia ley ha querido que coadyuve al sostenimiento de las cargas públicas. Casás (2002), citando a Alberdi, dice:

El país que no puede costear su Gobierno, no puede existir como nación independiente, porque no es más el Gobierno que el ejercicio de su

soberanía por sí mismo. No poder costear el Gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, asume el ejercicio de su propia soberanía,,admite la condición de estos derechos, que es tener un Gobierno costeado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el Gobierno del país al extranjero o a cualquiera que tenga dinero para costearlo (p.72).

La potestad soberana del Estado de ejercer su poder tributario y, en general, la de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien la de conceder excepciones, está reglada, por los principios constitucionales del Derecho Tributario.

Hemos dicho que la potestad tributaria puede definirse como una facultad que ostenta el Estado, la cual le permite exigir del contribuyente una suma dineraria, cuyo objetivo es solventar las deudas en las que debe incurrir, a fin de cumplir, de la mejor manera, con los fines públicos que le han sido asignados. Esta facultad del Estado se ejerce como producto del accionar de la Asamblea Legislativa como generador de normas. La Sala Constitucional (Voto 2273-93 de 16:00hrs de 28/5/93) ha hecho mención de dicha potestad:

...El llamado "Poder Tributario"-potestad soberana del Estado de exigir a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones-no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la

obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien Reserva de Ley, el de la igualdad de Isonomía, de Generalidad y de no Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33,40,45,121 inciso 13 de la Constitución Política)

La Constitución Política de Costa Rica reconoce el ejercicio de este poder tributario estatal al decir:

Artículo 121. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:1)...

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales

Por tanto, la Asamblea Legislativa tiene, dentro de sus funciones financieras, la del “poder tributario” o la “potestad impositiva”, que es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido. De acuerdo con la doctrina de la Sala Constitucional implica, “el poder sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo” (Votos Nos. 1687-96, 4785-93, 2247-94, 4949-94, 730-95, 4072-95, 5544-95). La determinación efectiva de la potestad impositiva delimita, incluso, el campo de acción procesal de los actores en disputa.

Ha dicho la Sala de Casación:

II. Que, para tales fines, es indiferente que, en la impugnación surgida en la materia tributaria o impositiva, se objete directamente una disposición (caso previsto en el artículo 20, párrafo 1, de la indicada ley) o que ello se haga de manera indirecta, es decir, que se objeten actos concretos mediante la alegación de que el reglamento que les sirve de fundamento es ilegal (supuesto señalado en el mismo artículo 20 párrafo 3); lo que interesa es sólo la naturaleza de la cuestión, sea, que se trate de un conflicto originado por el ejercicio de la potestad tributaria o impositiva; si no fuera así, tal como lo pretende el Servicio demandante, cuando se trate de una impugnación directa, el procedimiento sería el ordinario, mientras que en la objeción indirecta sería otro, el especial, a menos que se pretendiera dividir la continencia de la causa, atribuyendo la impugnación de la disposición a lo ordinario y la del acto concreto, basada en la ilegalidad de aquella, al procedimiento especial.” (SALA DE CASACIÓN. Resolución 14:45 hrs. del 19/01/73). (El subrayado es nuestro).

De forma tal que se reconoce la competencia tributaria, cuando ella se origina en el ejercicio de esa potestad tributaria o impositiva. Y por suerte que resulta de esta manera, toda vez que la letra del artículo 121, inciso 13, al referirse a impuestos y contribuciones nacionales, dista mucho del concepto elaborado de tributo y la segregación aceptada por toda la doctrina, que informa la materia - aunque en crisis en cuanto a su contenido- entre impuesto, tasa y contribución especial. Sin embargo, y para no desplazarnos del tema central que nos ocupa, simplemente traemos a colación la discusión en torno a la competencia tributaria o no de las contribuciones obrero-patronales en materia de seguridad social en que nuestro país ha desconocido la naturaleza tributaria por aplicación de otros criterios igualmente constitucionales, como el del artículo 73 de la Constitución Política a través del establecimiento del seguro social en beneficio de los trabajadores por el sistema de contribución forzosa del estado, patrono y trabajadores (S.C.V. 5282-94,1925-91,3819-94).

Corresponde también a la Asamblea Legislativa autorizar los impuestos municipales. Esto significa que la función de la Asamblea se limita únicamente a autorizar la proposición de impuestos, que realiza cada ente municipal. Como lo ha dicho la Sala Constitucional: “Autorizar implica que el acto objeto de esa autorización es originado en el órgano autorizado y es propio de la competencia del mismo órgano. De ahí que constitucionalmente no es posible que la Asamblea Legislativa tenga un papel creador de los impuestos municipales, en cuanto que son las corporaciones las que crean esas obligaciones impositivas locales, en ejercicio de la autonomía consagrada en el artículo 170 de la Constitución y por su naturaleza de entidades territoriales corporativas, es decir, de base asociativa, capaz de generar un interés autónomo distinto del Estado, y las somete a la aprobación legislativa que condiciona su eficacia (Voto No. 4829-98. Ver también Votos 2197-92, 5749-93, 633-94, 5990-94).

Nacido en un contexto histórico (siglos XV y XVI), en doctrina se suele efectuar una diferenciación entre poder tributario originario y poder tributario derivado (Queralt, Lozano, Casado, Tejerizo, (2002). Se dice que el poder tributario es originario, cuando es reconocido al Estado por la propia Constitución, en tanto que es derivado si su otorgamiento no es directamente constitucional, sino que viene dado por ley estatal (p.223). En nuestro criterio, tal distinción no parece tener injerencia en nuestro sistema, en donde la alusión genérica es de orden estrictamente constitucional y, al decir de los autores citados, parece ni siquiera estar vigente para el caso español, a partir de la entrada en aplicación de su Constitución, en el año 1978. La distinción también se reconoce en el campo del Derecho Administrativo en general, (Barahona 2004) al decirse que estamos en presencia del poder originario si existe una Asamblea Constituyente y normalmente producto o consecuencia de un golpe de Estado o creación de un Estado nuevo y se trata de un poder derivado cuando es producto de las reformas constitucionales o legales siguiendo los canales establecidos por el mismo estado

de derecho, o normalmente por la misma Constitución.

Resulta interesante destacar como la sola inclusión de este ejercicio de la potestad impositiva, a través de la atribución de las funciones legislativas, genera un grado de certeza importante para los propios contribuyentes. En este sentido, se ha dicho (Vargas, 1997):

Conforme lo anterior, los objetivos de un sistema tributario eficaz son los siguientes: (...)

2.8. La facultad de establecer *los impuestos y contribuciones nacionales* debe corresponder a la Asamblea Legislativa solamente. Este principio, que está recogido en el inciso 13, del Artículo 121, de nuestra Constitución Política, es importante pues sirve para dar representatividad (y cierta certeza) a los actores económicos sobre el régimen tributario (p.3-6).

Parece importante mencionar, algunas notas que pueden caracterizar el poder tributario como concepto. En este sentido, nos valemos del trabajo de Coto (1999), quien, con un gran poder de síntesis destaca:” **Abstracción.** Claro está, esa abstracción aunque difícil de concebir existe y debe complementarse con un poder concreto. En otras palabras, para que se exista un verdadero poder tributario, es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto que haga efectivo mediante una actividad de la administración. No basta con una enunciación en abstracto. **Permanencia.** Más que imprescriptibilidad, es decir se trata de un poder estable, inalterable, se ejerza o no. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto éste subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar. **Irrenunciabilidad.** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir; es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado y sus representantes carecen del derecho de renuncia frente a este poder.

**Indelegabilidad.** Este elemento está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar a él importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la nación o a las provincias, el poder legislativo, que representa al pueblo, puede delegar en el ejecutivo o en otro público u órgano de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos, Se tiene vedado delegar el poder de aprobar leyes, pero aunque sí puede conferir al ejecutivo o a un órgano administrativo la facultad de establecer reglas, pormenores y detalles para la ejecución de la ley” (p.20).

## **SECCIÓN II. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PLANO CONSTITUCIONAL:**

Así, los textos constitucionales -y el nuestro no es la excepción- se preocupan por contener, dentro de su normativa regulaciones en torno a la titularidad del poder financiero, tal y como se ha identificado en los párrafos anteriores. De igual manera y en íntima relación con que dicha titularidad se resuelve en un asunto de normativa, los textos constitucionales elevan, igualmente, a ese plano tal discusión y se preocupan por plasmar, explícitamente, los principios fundamentales que deben regir los derechos y garantías de los ciudadanos, en materia financiera.

En el plano impositivo, tal propuesta se concreta en los llamados principios “materiales” y “formales”, de rango constitucional en materia tributaria. Los primeros se encuentran referidos a los principios constitucionales en materia tributaria, que expresan cuál debe ser el contenido sustantivo de las normas tributarias y en donde destacan: el principio de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica. Los principios

“formales” pretenden marcar o delimitar la forma que debe seguir la materia tributaria para su correcta aplicación. El principio formal, por definición, es la llamada reserva de ley en materia tributaria.

Aunque el objeto de este estudio no son los citados principios, lo cierto es que, en gran parte, es de ellos que deviene la concepción de garantías y derechos en favor de los contribuyentes, por lo que, al menos, vale conceptualizarlos y estudiar su formulación específica en el Sistema tributario constitucional costarricense. Además, si intentará, desde una perspectiva más amplia que la simple obligada, a contribuir con incorporar las garantías constitucionales que por razón de la materia y de los sujetos que se estudian, devienen igualmente como prioritarias.

Como se verá, la ausencia de un articulado adecuado de rango constitucional, en esta materia, ha contribuido, en gran parte a que el reconocimiento de garantías y derechos, en favor de los contribuyentes, se complete por medio de la jurisprudencia constitucional, con sus efectos jurídicos y el reconocimiento incluso de normas no escritas en materia constitucional tributaria. Indica Casado Ollero (1998): “La importancia que la jurisprudencia constitucional ofrece desde el punto de vista doctrinal y dogmático habrá de reflejarse obviamente la enseñanza del Derecho financiero y tributario en la que debe ocupar un lugar importante el estudio de la jurisprudencia financiera en general, pues mal se podrían dar a conocer los problemas de este sector del Ordenamiento sin contar con la doctrina cotidiana y viva que sobre los mismos problemas crean los tribunales” (p.1165-1166). Dada la situación histórica que lleva a la comunidad española a emitir su Constitución en el año 1978, consideramos importante visualizar como se recogen los principios básicos de imposición, establecidas en dicho cuerpo constitucional, para luego referirnos al caso nuestro, con la extensión ya indicada.

Para todos los casos que se analizarán, vale decir lo siguiente: es sabido que el derecho en general lleva implícito el concepto de justicia. Asimismo, se espera que los ingresos tributarios y los gastos de un Gobierno, en forma particular, estén regidos de manera justa.

La justicia tributaria sirve como delimitante para el Estado, legitimando su comportamiento financiero en el campo de los ingresos. Al mismo tiempo, protegen al contribuyente, al detallar los deberes y derechos de ambas partes: contribuyente vrs Estado. Este último en su papel de sujeto recaudador de tributos, que serán utilizados para el financiamiento de los gastos públicos, en beneficio de la colectividad. No debemos olvidar que la aplicación de principios materiales y formales, en materia tributaria, sirven al fin último de alcanzar la justicia tributaria. El entendimiento, en su conjunto de todos, estos principios, gira en torno al ideal de alcanzar el sistema justo de imposición, gestión, recaudación y fiscalización tributarias.

Por otra parte, claro está, la justicia y equidad del sistema fortalecen el otro ideal del derecho en general: la seguridad jurídica. Sobre esta base, se inicia el análisis correspondiente.

## **A) CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978**

Nos detendremos, brevemente, a describir el caso de la Constitución española, no solo para destacar su contenido, sino también para que sirva de base en el análisis del Estatuto del Contribuyente Español y en el mismo Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Sin duda alguna, nuestro

sistema legislativo actual y con más razón el propuesto, se han visto influenciados, profundamente, por lo establecido en la ley, doctrina y jurisprudencia españolas.

Propiamente en el caso de la Constitución española, conviene, en primer lugar, tener en cuenta la época en que se promulga, con una sola modificación desde 1978, en un período de transición desde un régimen autoritario a un Estado de derecho.

En este sentido, de la lectura de la Carta Magna española se desprende la relativa importancia que se le da a los principios tributarios, debido a que la Constitución de 1978 fue un texto de consenso, en el que se centraron todos los esfuerzos del constituyente para establecer un Estado social fuerte en democracia.

No obstante, sí podemos encontrar principios tributarios en la Constitución española, en forma explícita y clara. Así, podemos ubicar dichas menciones en los siguientes artículos:

## **TÍTULO I. De los derechos y deberes fundamentales**

### **CAPÍTULO SEGUNDO Derechos y libertades**

“**Artículo 31.** Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

## **TÍTULO VII. Economía y Hacienda**

**Artículo 133.** 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades

Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

**Artículo 134(...)**7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Como puede concluirse de los artículos transcritos, la Constitución Española hace referencia a cinco principios tributarios, a los que dota de rango constitucional, sin perjuicio de que otros principios sean regulados en textos, con rango de ley, como la Ley General Tributaria (equivalente a nuestro Código Tributario). Así, los cinco principios a los que hace mención la Constitución Española son tratados en dos bloques, un primer bloque con carácter general y otro más específico. Son:

### **1. *Principio de Justicia, Igualdad, Progresividad y no confiscatoriedad.***

El artículo 31 de la Constitución, enmarcado en el Capítulo II del Título primero, que se refiere a los derechos y libertades, hace mención, con carácter general y programático, de estos principios que deben informar los tributos.

Defrauda un poco el hecho de que la Carta Magna española no aprovechara la oportunidad, para establecer un desarrollo más profundo de estos principios, con sus límites y alcances; por lo que, el sistema tributario español se debió conformar con la simple mención, que se repite en la Ley General Tributaria. Por tanto el alcance y significado de dichos principios se debe buscar en la jurisprudencia y doctrina. Sin que esto signifique que estemos de acuerdo con que la Constitución deba reglar todos los alcances de los principios mencionados, hubiese sido útil y

temáticamente importante incorporar su conceptualización general. A pesar de lo anterior, la composición constitucional española es llamativamente superior en contenido, a la establecida por la Constitución de Costa Rica, en cuanto a principios sustantivos se refiere.

## **2. *Principio de reserva de ley.***

El principio de reserva de ley se encuentra regulado en otro título de la Constitución española, de menos importancia en cuanto a derechos fundamentales de los ciudadanos. El Título VII. en el que se enmarca este principio, habla con carácter programático de las directrices del Estado, en materia de economía y hacienda y establece que la distribución de la riqueza se realizará mediante los recursos, que se obtendrán de manera fundamental mediante tributos; además fija un procedimiento cualificado para el establecimiento de dichos tributos, que no es otro que la ley, según el procedimiento ordenado en la propia constitución.

Nótese que, por la propia idiosincrasia de la organización del Estado español, de extrema desconcentración, se permite la instauración de tributos a todos los niveles de organización del Estado (estado, comunidad autónoma y municipalidad) y a todos los somete, con carácter particular, a la ley y, con carácter general, al marco de la Constitución, por lo cual en todo caso, se deberán respetar los principios de justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, mencionados en el apartado anterior.

## **B) CONSTITUCIÓN POLÍTICA COSTARRICENSE**

Esbozado el planteamiento constitucional, propuesto por el ordenamiento español, nos referiremos al caso del ordenamiento costarricense. Particularmente, el texto constitucional en cuanto a los principios tributarios llamados sustantivos, escuetamente expresa lo siguiente:

Artículo 18. Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos

Como puede observarse, el texto constitucional únicamente se refiere a la obligación genérica de contribuir, sin referencia alguna a los principios constitucionales de justicia como un todo, generalidad, capacidad contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, ampliamente reconocidos por la doctrina que informa la materia. Como corolario a esta Sección se intenta un mapeo de relaciones entre los Principios señalados con las normas constitucionales que se suelen invocar como su sustento.

Dichosamente, ha sido la evolución jurisprudencial del máximo órgano la que ha venido a llenar este vacío, el cual se ha complementado con la inclusión explícita, en el nivel legislativo, de dichos principios. A continuación, se van a enlistar los principios constitucionales que, de una u otra manera, generan una afectación directa o indirecta en el reconocimiento de derechos y garantías a favor de los contribuyentes. Dada la ausencia de material constitucional, en este estudio se va a conceptuar cada principio, con ayuda del material doctrinario para luego

identificar el sustento constitucional y legislativo, junto con la jurisprudencia emanada de la propia Sala Constitucional:

## **1. LEGALIDAD TRIBUTARIA:**

Ordena este principio que, tratándose de materia tributaria, el establecimiento de un tributo debe efectuarse única y exclusivamente, por vía legislativa. Es complemento la reserva de ley, como parámetro que indica cuáles materias no pueden ser reguladas más que por la vía legal; es decir indica el límite de la estructura que debe ser fijado por ley y no por otras fuentes normativas. Tal y como se ha indicado anteriormente, mediante este principio se ejerce la potestad tributaria.

Se entiende, por tanto, que corresponde, exclusivamente, a la Asamblea Legislativa “establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales”, artículo 121, inciso 13, el cual, concordado con el artículo 9 del mismo cuerpo normativo, no puede delegar dichas atribuciones en ningún otro poder.

Este es el contenido de la reserva de ley propiamente dicha, cuya función principal consiste en poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado y, como lo indica el autor Pérez Royo (1993), es “un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la producción de normas. Presupone la separación de Poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por causas distintas a la ley...constituye un límite no solo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo” (p.41).

Otra vertiente de este principio se refiere al llamado principio de legalidad administrativo, por medio del cual se somete a la Administración (funcionario público) a lo que estipula expresamente la ley, sea esta formal o material, y la Administración podría actuar únicamente con autorización expresa.

Por otra parte, se puede afirmar que la reserva de la ley puede ser ABSOLUTA, que se produce en el supuesto de que la totalidad de la materia acotada deba estar regulada, en exclusiva, por la ley sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta, o RELATIVA o ATENUADA, que consiste en exigir la presencia de la ley, tan solo a efecto de determinar los elementos esenciales o configuradores del tributo y que podrá confiarse al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos mediante una fuente secundaria. Sainz de Bujanda (1993) establece que la reserva de ley puede concebirse de dos modos distintos: el primero que es muy estricto y riguroso en donde se dice que existen materias que pueden ser disciplinadas mediante normas primarias de rango legal; es decir, que sólo pueden ser objeto de regulación mediante leyes, sin que sea posible regularlas mediante normas de carácter secundario. El segundo modo es de índole más flexible, ya que, en determinadas materias, determina que existen algunos aspectos primarios o sustanciales que deben ser regidos por normas secundarias que vienen a disciplinar aspectos accesorios o menos trascendentales que esas mismas materias. Esta separación doctrinaria ha sido analizada por la jurisprudencia costarricense y se puede afirmar que, en nuestro ordenamiento, la reserva de ley se entiende conforme a la modalidad atenuada. Desde mediados del año 1990, se ha dicho:

La posibilidad de incluir nuevas mercancías en la lista a que se refiere el artículo 9 de la Ley de impuesto sobre la renta, no implica una delegación de la "Potestad Tributaria" que le compete exclusivamente a la Asamblea Legislativa, o usurpación de la misma por parte de Ejecutivo, sino que

implica una consecuencia de la naturaleza o índole del impuesto y de los factores económicos variables que obligan, en algunos casos, a incluir nuevos artículos, todo ello con la intención de que se cumplan los fines que la ley persigue (Sala de casación Voto 730-95).

...El legislador sí estableció en forma precisa, hasta donde era posible en un impuesto selectivo de consumo y con sujeción al artículo 121, inciso 13, de la Constitución Política, el objeto de impuesto y señaló también el hecho de generador de la carga impositiva(...) en el artículo 4 se establece un impuesto sobre el valor de las transferencias de mercaderías que queden comprendidas en las listas que al efecto elaborará el Poder Ejecutivo (...) pues los criterios de selección de que habla al artículo no son más que una forma de señalar las mercaderías que quedan afectadas al impuesto (...Fijados así los elementos del tributo bien ha podido confiarse todo lo demás a la potestad reglamentaria de la Administración, a fin de que el Poder Ejecutivo, interpretando los alcances de la ley para darle Ejecución, confeccione la lista de las mercaderías que quedan gravadas por ser de consumo final y de carácter no imprescindible, desarrollando de esa manera las disposiciones de la Asamblea Legislativa, que sobre el particular no podría establecer normas más detalladas, por tratarse de una materia sujeta a variaciones a causa de factores cambiantes. (Sala de Casación Voto 2947-94).

Sin embargo, la distinción entre las modalidades de principios a saber, la rígida y la flexible, no establece la línea divisoria en donde se está ante una y otra modalidad, es decir, la determinación de los elementos esenciales o configuradores del tributo. En Costa Rica, es el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el que establece el juego de los límites. Dice la norma que interesa destacar acá:

### **Artículo 5.- Materia privativa de la ley.**

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- c)** Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d)** Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e)** Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación con tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de ella puede variar su monto para que cumplan con su destino, en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

De donde se justifica la jurisprudencia constitucional, citada en líneas atrás; pero principalmente se delimitan los campos de aplicación irrestricta de una norma que cumpla con el requisito de estar incorporada al bloque de legalidad. Es, pues, el principio de estudio una garantía para evitar la autoimposición; esto es la posibilidad de que se grave a los ciudadanos únicamente de parte de quienes ellos han elegido como sus representantes. Así mismo, es otra garantía complementaria del derecho a la propiedad, dejando a la ley la única posibilidad de embargar parte

del valor de los contribuyentes, para el sostenimiento de los gastos públicos (Queralt et al; 2002).

## **2. LA IGUALDAD:**

Hay que establecer que el derecho de igualdad, en forma general, es un derecho fundamental, plasmado en la Constitución Política, específicamente en su artículo 33. Llevado al plano impositivo, es igualdad ante las cargas públicas, en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del particular impuesto o carga pública.

Este principio ha sido analizado, en varias ocasiones, por la Sala Constitucional, la cual determina su significado como trato igual entre iguales y desigual entre desiguales:

...El principio de igualdad tal y como lo ha sido entendido por el Derecho Constitucional, hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en todos ellos, esto es, en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución, que son el corolario de la dignidad humana. En cambio deben ser tratados desigualmente en todo aquello que se vea substancialmente afectado por las diferencias naturales que median entre los ciudadanos...

... El principio de igualdad, contenido en el artículo 33 de la Constitución Política, implica que en todos los casos, se deba dar un trato igual prescindiendo de los posibles elementos diferenciadores de relevancia jurídica, que pueda existir, o lo que es lo mismo, no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación. La igualdad, como lo ha

dicho esta Sala, sólo es violada cuando la igualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable. Pero además, la causa de justificación del acto considerado desigual, debe ser evaluada en relación con la finalidad de sus efectos, de tal forma que deba existir, necesariamente, una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad propiamente dicha. Es decir, que la igualdad debe entenderse en función de las circunstancias que ocurren en cada supuesto concreto en el que se invoca, de tal forma que la aplicación universal, no prohíbe que se contemplen soluciones distintas ante situaciones distintas, con tratamiento diverso. Todo lo expresado quiere decir, que la igualdad ante la ley no puede implicar una igualdad material o igualdad económica real y efectiva. (Voto No. 10153 de 14:45 del 10-10-2001).

La igualdad o desigualdad deben ser analizadas en cada caso concreto; pero, para esto, se requiere de parámetros generales que ayuden al juzgador a determinar, de manera cierta, si existe o no una discriminación, tal y como lo ha dicho la Sala, en el voto citado:

...De esta manera, surgen dos elementos para determinar o no la violación del principio de igualdad: en primer lugar el parámetro de comparación que permite establecer que entre dos o más personas existe una situación idéntica y que por lo tanto, produce un trato discriminatorio desprovisto de toda justificación objetiva y razonable; y en segundo lugar, la razonabilidad de la diferenciación, con lo que se estatuye el principio de razonabilidad como parámetro de constitucionalidad. De esta suerte, no basta que la diferenciación sea contraria a la dignidad humana, o que esté justificada en la protección de otros bienes constitucionales o en tutela de otros derechos. (Voto No. 10153 de 14:45 del 10-10-2001).

Ahora bien, siendo el objeto del presente estudio los derechos del contribuyente, es necesario analizar este principio, desde la perspectiva misma del derecho tributario, que deriva de la relación de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, qué mejor punto de vista que el de la misma Sala Constitucional:

... el principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, que consiste en dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. De esta suerte, el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación a este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional de extenderlo a todos lo que están en igualdad de supuestos... (Voto No. 10153 de 14:45 del 10-10-2001.)

De esta forma, se define, claramente, la necesidad de que los impuestos vayan referidos a la generalidad de personas que se encuentran en una misma situación de hecho, para que no se violente el principio de igualdad.

Sin embargo, es necesario hacer la aclaración de que la igualdad en materia tributaria hace alusión a dos supuestos de hecho; el primero de ellos, el de la

aplicación del tributo a los sujetos que se encuentren en ese supuesto, y el segundo, referido a la capacidad contributiva del sujeto, entendida como que cada uno contribuya en el sostenimiento de las cargas públicas, de acuerdo con la capacidad económica. Al respecto explica el Magistrado Eduardo Sancho (1998):

La igualdad es a mi juicio, el principio rector de todo ordenamiento jurídico tributario y la doctrina le ha dado un doble sentido: primero, desde el punto de vista de los sujetos obligados, supone la paridad de tratamiento, lo que implica la interdicción de cualquier discriminación, principio que responde a la clásica formulación de la igualdad ante la Ley; en el segundo sentido, es la igualdad como base del impuesto, de manera que cada uno contribuye en la medida de su capacidad económica y de esta estructura, se derivan los principios específicos tributarios de la generalidad o universalidad y de la capacidad contributiva, en otras palabras, como base del reparto de las cargas tributarias...

En síntesis y desde el punto de vista del poder tributario, debemos ver el criterio de igualdad, como lo señala Pérez Royo (1993) “entendido como un valor a promover con medidas fiscales que entiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad” (p.38).

### **3. LA GENERALIDAD:**

La generalidad implica, en su contenido más básico, que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente, sino que se deben aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes, previstas en la ley y no en una parte de ellas. Tal generalidad debe valorarse en función del régimen de atribución de la potestad impositiva que se acuñe.

Entonces, la generalidad significa que todos los “ciudadanos” (según se entienda, incluidos los extranjeros, personas jurídicas con actividad local o en el extranjero, en definitiva, ciudadano, no en su contexto literal o histórico, sino en su enunciación amplia o generalizada) han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

Esto no supone que todos, efectivamente, deban pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir no se puede eximir a nadie de contribuir a menos que se cuente con una “causa justa” para no afectar esa capacidad contributiva. El mejor ejemplo de excepción son las razones de carencia de capacidad contributiva.

Otros justificantes pueden ser invocados, sin embargo, para establecer la creación de alguna exención o privilegio. Principalmente, estas razones se mueven en el campo de la política social o económica y suelen responder a la generación de otros valores constitucionales; pero no necesariamente tributarios. En nuestro país, los mejores ejemplos de estos fueros particulares están en los regímenes de excepción, como las zonas francas, en donde los motivantes para su instauración se refieren, más bien, a la competitividad del país, la generación de empleo y conocimiento con factor multiplicador, etc.

#### **4. CAPACIDAD ECONÓMICA**

Esta capacidad se encuentra reconocida en nuestro ordenamiento constitucional, en forma implícita, en tanto que en forma explícita se le puede

ubicar en la Constitución Española, en donde se dice, de manera literal: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a (sic) su capacidad económica...” (Constitución española, artículo 31-3) y en constituciones como la italiana: “todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva” (Constitución Italiana, artículo 53) y en las Constituciones de Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, entre otras (Villegas, 1992).

Una serie de normas de carácter legal se refieren a la capacidad económica (Código Tributario, Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Ley de Justicia Tributaria, Ley de Ajuste Tributario, entre otras), en donde se establecen límites al acceso del patrimonio de los ciudadanos y, de igual manera, las sanciones específicas por su incumplimiento. Además, se encuentra regulada la capacidad económica del contribuyente, en los reglamentos de criterios objetivos de selección del contribuyente para la fiscalización y general de gestión fiscalización y recaudación tributaria. En dichos cuerpos normativos, se encuentran lineamientos en donde se establecen los negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición de la capacidad económica y el objeto imponible de ella.

Doctrinariamente (Sainz de Bujanda, 1993) se ha formulado la distinción entre capacidad contributiva absoluta y la capacidad contributiva relativa. “ La primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. La segunda es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria ya que averigua en qué medida tal capacidad se da respecto de cada sujeto y se traduce en la determinación de la cuantía de la deuda tributaria individual la cual se determina mediante los elementos de cuantificación tributaria la cual resulta de la combinación de los criterios esenciales: la naturaleza, real o personal, de los hechos imponibles del tributo; la estructura, proporcional o progresiva, de los tipos

de gravamen, y el carácter, objetivo o subjetivo, del tributo. Cada una de estas especies de capacidad contributiva se tiene en cuenta en un momento distinto de establecimiento de los tributos. La primera, en el momento de la delimitación de los presupuestos de hecho. La segunda, en el de la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria” (p.107-108).

Cabe mencionar que existe una correlación entre la capacidad económica- noción económica- y el objeto imponible- noción jurídica- de cada impuesto, porque el legislador de cada país y de cada circunstancia histórica debe diseñar el “objeto imponible”, que constituye la razón de ser y el sustento del propio impuesto, que ha de traducir, a términos legales, la correspondiente capacidad económica.

Acerca de este principio, conviene mencionar que, en la jurisprudencia europea y especialmente en la alemana, se ha presentado un fenómeno llamado de “rehabilitación” de la capacidad económica (Herrera, 1998). Sobre este replanteamiento, el autor costarricense Navas (2001) indica los tres pilares básicos, en los que se fundamenta esa construcción dogmática:

...la consideración de la capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, fundado en las exigencias del Estado social y de otros preceptos constitucionales, y no sólo como un límite negativo que excluya supuestos concretos de legislación arbitraria; íntimamente relacionado con lo anterior, la exigencia de considerar la carga impositiva total que soporta el contribuyente, tomando también en cuenta el gasto público, que también debe regirse por el criterio de capacidad económica, para que este regule así la relación neta de transferencias económicas entre el Estado y cada ciudadano; consideración del principio como un derecho fundamental, lo que implica que este tiene un contenido esencial que nunca puede ceder frente a otros valores o principios; así como que, en los aspectos que no

formen parte de este contenido esencial, las restricciones de la capacidad económica sólo serán legítimas luego de superar una triple prueba: la idoneidad para conseguir el fin perseguido, la lesión mínima del derecho de contribuir según la capacidad económica y la ponderación de bienes jurídicos. Este triple examen suele denominarse control de proporcionalidad (p.80).

Con ello, se amplía el contenido del principio, en nuestro modo de ver las cosas, a un análisis valioso por la amplitud con la que se maneja el objetivo que se persigue. Sin duda, el análisis de la Sala Constitucional se ha limitado, normalmente, a discutir el tema desde el punto de vista negativo, como un límite infranqueable al respeto de un mínimo esencial, el cual no puede ser objeto de imposición.

La Sala Constitucional ha manifestado 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." (Voto 2197-92 de las 14:30 del 11-8-92.)

Del criterio citado anteriormente y en reiterada jurisprudencia, la Sala Constitucional ratifica la importancia de este principio, como parámetro para determinar la sujeción al pago de tributos; no obstante, el otro problema que se presenta es que, incluso, en ese aspecto, no se determina con exactitud su contenido, lo cual provoca la disminución de la garantía otorgada a los contribuyentes, ya que al no determinarse su contenido, habrá que recurrir a la interpretación y, en este caso, puede resultar en arbitrariedades o abusos por parte de la Administración Tributaria.

En consecuencia, es de suma importancia, para el sistema tributario costarricense, descifrar ese contenido de la capacidad económica como límite de imposición. Pero, igualmente importante será el análisis del contenido propuesto por la jurisprudencia europea y citado con anterioridad, en donde, coincidentemente con nuestra realidad, el desarrollo jurisprudencial es adoptado por sistemas que no contienen, en forma explícita, su aplicación. (Torrealba, 2001)

## **5. NO CONFISCACIÓN Y PROGRESIVIDAD:**

El poder tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio. La no confiscatoriedad del sistema tributario opera, en primer lugar, como límite de las facultades impositivas públicas, en el sentido de que habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, en la generalidad de los casos, suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor; de modo tal que el respeto a la propiedad privada y a la herencia puedan conectarse con la distribución equitativa de la renta (Villegas, 1992). En otras palabras, si mediante la aplicación de diversas figuras tributarias se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, tal práctica devendría en ilegal, por la vía de la Constitución.

La Constitución Política, de nuevo en forma indirecta, plasma el presente principio, en el artículo 45, que se refiere a la inviolabilidad de la propiedad privada y de los principios generales, también de orden constitucional, de razonabilidad y racionalidad y, de una forma un tanto más explícita, por el artículo 40 constitucional.

Doctrinariamente (Calvo, 1998) se ha determinado que es muy importante que se establezca un mínimo, imposible de gravar por parte de la Administración Tributaria, para que el contribuyente pueda solventar sus necesidades básicas:

...Se concibe así la riqueza necesaria para satisfacer las necesidades esenciales como un caso de exclusión general de la tributación, precisamente por ser no conforme a la Constitución su eventual afectación a fines de solidaridad. Como ha destacado recientemente la doctrina, estamos ante un caso, al menos sustancialmente, de inmunidad tributaria: es decir, se trata de una especie de exención contenida en la Constitución misma que determina la exclusión de la competencia tributaria. Marca sí el límite más allá del cual no es admisible someter al individuo concretamente considerado como sujeto incidido por la actividad tributaria, lo cual no obstante, no elimina su carácter de instrumento de discriminación cualitativa-cuantitativa...(p.140).

En un intento por establecer cuál debe ser ese mínimo exento, la Sala Constitucional se ha pronunciado al respecto de la siguiente forma:

“...no desconoce la Sala la inquietud sobre el efecto que pueda tener en el futuro el gravamen por renta aplicado a las jubilaciones y pensiones, que si bien de acuerdo con la normativa vigente, no aplica el impuesto a una parte de la pensión que podríamos llamar “mínimum minomorum”, en atención a un criterio elemental de subsistencia, ese límite no escapa a los efectos de la pérdida de valor adquisitivo de la moneda, de suerte que lo que hoy, o a la vigencia de la ley, es justo, bien puede dejar de serlo en el futuro...” (Voto No. 1341-93 y en el mismo sentido: 2273-93 y 2259-94).

De una discusión originada en la aplicación de las tarifas impositivas, originariamente proporcionales y luego progresivas, hoy se promulga en doctrina

junto con el establecimiento de un mínimo de necesidades que se deban respetar por el poder de imposición, el denominado principio de progresividad. Se afirma que un sistema tributario ideal debe tender hacia la progresividad por la vía de la igualdad, esto es que la efectiva igualdad se alcanza exigiendo más a quien más posee y exigiendo menos a quien menos tiene, en esa proporcionalidad. (Villegas, 1992). Sainz de Bujanda (1993) dice: “El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes” (p.111). En este sentido, consideramos que se puede analizar la disposición constitucional, que establece el Estado debe procurar el mayor bienestar de todos los habitantes “organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza” (Constitución Política, artículo 50).

## **6. DOBLE IMPOSICIÓN:**

Los cinco puntos anteriores representan la exposición que la doctrina tradicional reconoce como principios de justicia material y formal constitucionales en materia tributaria. No obstante, por ser el objetivo de este trabajo el análisis de los derechos y garantías de los contribuyentes, hemos considerado útil para el lector incorporar algunos conceptos diferenciados; pero que comparten en común su alta injerencia en el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos en general y particularmente del sujeto de imposición.

El primero de estos conceptos, que afecta la esfera constitucional y que está íntimamente relacionado con los criterios de sujeción analizados en la siguiente sección, es el denominado problema de la doble imposición. La doble imposición, en términos muy generales, consiste en gravar dos o más veces cuando se

presenta la identidad de sujetos activos y pasivos, de objeto o hecho imponible, de tributo del que se trate y en una coincidencia temporal (Salazar, 1991).

Cuando la doble imposición es internacional, se debe agregar a estos elementos la concurrencia de dos o más estados. En nuestro país, se ha establecido, claramente, que el problema de la doble imposición interna no es un problema constitucional por sí mismo, ya que no encontramos una prohibición expresa en la Constitución Política. Solo por la vía de la violación de otros principios constitucionales se podría hablar potencialmente, de inconstitucionalidades en esta materia específica.

Ahora bien, el problema de de la doble imposición internacional sí plantea una discusión en torno a la soberanía tributaria de los estados, cuando ella se enfrenta a la injusticia que representa el efecto económico de la doble imposición. Como es de todos sabido, las medidas que se adoptan para eliminar o aminorar este problema van, desde la aplicación de medidas unilaterales hasta la aplicación de convenios internacionales modelos (Sainz de Bujanda, 1993).

La Sala Constitucional , en forma atinada, ha enfocado el tema de la doble imposición como un límite de carácter político a la potestad tributaria. Combinado con los principios anteriores, la doble imposición es tema de análisis obligatorio:

Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario: a) los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley; el de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de no confiscación, como

consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la figura de la doble imposición, en razón de la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional. En términos muy generales, la doble imposición consiste en “*gravar dos veces la misma persona o la misma cosa*”, concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Por otro lado, la doctrina también es conteste en estimar que la doble imposición se da sólo respecto al objeto del impuesto, es decir, al ingreso o renta que el tributo afecta; sin embargo, no siempre que se afecta el objeto del impuesto, surge una doble imposición, sino que, se presenta una situación de impuestos excesivos o en demasía (S.C.V.5990-94).

Donde debe destacarse, en primera instancia, la imprecisión en que incurre el texto citado al indicar que existe doble imposición por doble afectación de autoridades al menos de manera local, cuando ha sido la misma Sala la que ha validado de manera correcta desde nuestro punto de vista la coexistencia de tributos establecidos por el Gobierno Central y los Municipales.

Se han creado, empero, diversos mecanismos para combatir la doble imposición como, por ejemplo, los tratados internacionales que la regulan, donde el Estado en el cual se genera la riqueza tiene una situación de privilegio, gravando esa renta en perjuicio de los restantes estados que, por situaciones jurídicas atinentes al contribuyente, pudieran acceder a la imposición de esa riqueza.

## **7. DEBIDO PROCESO:**

El debido proceso representa una garantía de protección a los derechos del administrado, de forma tal que, al establecerse un procedimiento reglado, se garantiza la erradicación del abuso y la arbitrariedad y, a su vez, se garantiza una conclusión justa y razonable para cada caso concreto.

El debido proceso se ha derivado del artículo 41 de la Constitución Política, que se expresa así:

...Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacerseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes...

Dicho principio se encuentra conformado por distintas garantías las cuales están debidamente normadas en la misma Constitución Política en los artículos 35,36,39 y 42, las que conforman el debido proceso en su integralidad y, por consiguiente, si se falta a alguna de ellas también se falta a éste proceso.

Debe tenerse muy presente lo que, jurisprudencialmente, se ha dicho por parte de la Sala Constitucional, en materia de procedimientos administrativos, como es el caso del tributario. Se puede citar el siguiente Voto:

“... el derecho de defensa garantizado por el artículo 39 de la Constitución Política y por consiguiente el principio del debido proceso, contenido en el artículo 41 de nuestra Carta Fundamental, o como suele llamársele en

doctrina, principio de “bilateralidad de la audiencia” del “debido proceso legal” o “principio de contradicción” (...) se ha sintetizado así: a) Notificación al interesado del carácter y fines del procedimiento; b) derecho a ser oído, y oportunidad del interesado para presentar los argumentos y producir las pruebas que entienda pertinentes; c) oportunidad para el administrado de preparar su alegación, lo que incluye necesariamente el acceso a la información y a los antecedentes administrativos, vinculados con la cuestión de que se trate; ch) derecho del administrado de hacerse representar y asesorar por abogados, técnicos y otras personas calificadas; d) notificación adecuada de la decisión que dicta la administración y de los motivos en que ella se funde y e) derecho del interesado de recurrir la decisión dictada” (...) “ el derecho de defensa resguardado en el artículo 39 ibídem, no sólo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la administración pública; y que necesariamente debe dársele al accionante si a bien lo tiene, el derecho de ser asistido por un abogado, con el fin de que ejercite su defensa...” (...) “... Esta Sala ha señalado los elementos de derecho al debido proceso legal, (...), aplicables a cualquier procedimiento sancionatorio o que pueda tener por resultado la pérdida de derechos subjetivos. La Administración debe, en atención al derecho de defensa del administrado: a) Hacer traslado de cargos al afectado, lo cual implica comunicar en forma individualizada, concreta y oportuna, los hechos que se imputan; b) Permitirle el acceso irrestricto al expediente administrativo; c) Concederle un plazo razonable para la preparación de su defensa; d) Concederle la audiencia y permitirle aportar toda prueba que considere oportuna para respaldar su defensa; e) Fundamentar las resoluciones que pongan fin al procedimiento; f) Reconocer su derecho a recurrir contra la resolución sancionatoria.... (Voto No. 5369 de las 10:15 del 31-5-2002).

Indica Gamboa (1997) que, tratándose del debido proceso, en general no implica únicamente el simple cumplimiento de requisitos procedimentales, sino que se trata de “toda una garantía constitucional consagrada”. Este hecho, sigue afirmando el autor, quedó así establecido por la propia Sala Constitucional, en reiteradas ocasiones.(p.40). Ha dicho la Sala Constitucional:

... el citado principio general, integra en su contenido, no sólo al derecho a la eficacia formal de la sentencia o cosa juzgada, sino a los derechos del procedimiento y principalmente a un procedimiento desarrollado de conformidad con las normas legales y sin defectos, vicios o errores que eventualmente puedan acarrear su nulidad. En ese sentido, es obligación del órgano jurisdiccional subsanar todos los defectos que se susciten en el transcurso del procedimiento, todo con el objeto de proteger los derechos del acusado y de velar por la legitimidad del proceso, como instrumento de ejercicio de la misma justicia. (Sala Constitucional, Voto 5967-93).

Con ello, la Sala protege no sólo la garantía constitucional, sino la propia seguridad jurídica de quienes se ven ante procesos que procuran la demostración de causales legales, que destinen a fines particulares; en este caso, la aplicación de una sanción a partir de ciertos motivos regulares de conducta.

El contribuyente, por su parte, no solo tiene el respaldo constitucional, sino que el debido proceso se encuentra plasmado en el artículo 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en el 148 del mismo cuerpo normativo. En forma conjunta con el Código Tributario, el Reglamento de gestión, fiscalización y recaudación tributaria materializan ese derecho fundamental, al reglar los procedimientos atinentes al tema tributario, en los cuales se garantiza al contribuyente la protección de sus derechos, frente a las potestades de la Administración Tributaria.

Como veremos, el Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y reforma fiscal estructural dedica un capítulo entero a la regulación de los derechos y garantías del contribuyente, en el ámbito procesal.

## **8. DERECHO A LA INTIMIDAD:**

Este derecho se encuentra consagrado en la Constitución Política (artículo 24), garantizando el secreto a las comunicaciones y la inviolabilidad de los documentos privados. Establece, a su vez, los casos de excepción, que serán determinados por los votos de dos tercios de los diputados a la Asamblea Legislativa, los cuales, mediante ley, podrán determinar en qué casos los Tribunales de Justicia pueden secuestrar y examinar documentos privados.

También cabe la posibilidad de que, mediante el mismo procedimiento, se autorice a funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República a revisar los libros de contabilidad y sus anexos y a órganos de la Administración Pública, a realizar precisamente una revisión de los documentos, mediante ley, siempre que tenga relación con competencias de regulación que estén encaminadas a conseguir un fin público.

La Sala Constitucional se ha pronunciado de la siguiente forma:

...el derecho a la vida privada es la esfera en la cual nadie puede inmiscuirse. La libertad de la vida privada es el reconocimiento de una zona de actividad que es propia de cada uno y el derecho a la intimidad limita la intervención de otras personas o de los poderes públicos en la vida privada de la persona; esta limitación puede manifestarse tanto en la observación y captación de la imagen y documentos en general, como en las escuchas o grabaciones de las conversaciones privadas y en la difusión o divulgación posterior de lo captado u obtenido sin el consentimiento de la persona afectada. (Voto No. 6776-94 de las 14: 57 del 22-11-1994)

Se ha dicho que, en nuestro país, la tutela de ese derecho se encuentra en entredicho, debido a que, a pesar de su amparo constitucional, la autorización de la información y la vulnerabilidad de los sistemas informáticos que la resguardan hacen que se convierta en material de fácil acceso, sin mencionar lo difícil que resulta para los individuos conocer la cantidad y la calidad de la información personal, a la que se puede tener acceso. Como reacción a esta problemática, la Sala Constitucional ha ampliado lo que tradicionalmente se ha conocido como derecho a la intimidad, a lo que se ha determinado como derecho a la autodeterminación informativa, el cual puede resumirse así:

“...Es reconocido así el derecho fundamental de toda persona física o jurídica a conocer lo que conste sobre ella, sus bienes o derechos en cualquier registro o archivo, de toda naturaleza, incluso mecánica, electrónica o informatizada, sea pública o privada; así como la finalidad a que esta información se destine y a que sea empleada únicamente para dicho fin, el cual dependerá de la naturaleza del registro en cuestión. Da derecho también a que la información sea rectificada, actualizada, complementada o suprimida, cuando la misma (sic) sea incorrecta o inexacta, o esté siendo empleada para un fin distinto del que legítimamente puede cumplir. Es la llamada protección a la autodeterminación informativa de las personas, la cual rebasa su simple ámbito de intimidad. Se concede al ciudadano el derecho a estar informado del procedimiento de datos y de los fines que con él se pretende alcanzar, junto con el derecho de acceso, corrección o eliminación en caso el que se le cause un perjuicio ilegítimo VI. El derecho de autodeterminación informativa tiene como base los siguientes principios: el de transparencia sobre el tipo, dimensión o fines del procesamiento de los datos guardados; el de correspondencia entre los fines y el uso del almacenamiento y empleo de la información; el de exactitud, veracidad, actualidad y plena identificación de los datos guardados; de prohibición del procesamiento de datos relativos a la esfera

íntima del ciudadano (raza, creencias religiosas, afinidad política, preferencias sexuales, entre otras) por parte de entidades no expresamente autorizadas para ello; y de todos modos, el uso que de la información se haga debe ser acorde con lo que con ella se persigue; la destrucción de datos personales una vez que haya sido cumplidos el fin para el que fueron recopilados; entre otros... (Voto S.C. No. 12695-03 de las 15: 18 del 31-10-2003)

De lo citado anteriormente, se puede deducir que la autodeterminación informativa se establece como una protección, no solo de la intromisión de los particulares, sino también del Estado, encargado de velar por su cumplimiento. Por lo tanto, ha de tenerse como garantía fundamental, también en lo concerniente a la relación Administración Tributaria-contribuyente, y a la forma en que se maneja y se obtiene la información de relevancia para el control del efectivo cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

El legislador ha previsto supuestos de hecho en los que el Estado puede solicitar y disponer de información privada del particular aún sin su consentimiento, esto con el fin de cumplir a cabalidad con la función pública que se le ha encomendado. En el caso de nuestro estudio en particular, se puede afirmar que la Administración Tributaria posee facultades para recabar la información del contribuyente, en aras de su justo cumplimiento en materia Tributaria. En referencia a lo anterior, los artículos 114,115,116 y 117 del Código Tributario se pronuncian en cuanto al manejo de recolección de la información. Este análisis se realiza en el capítulo correspondiente de garantías incorporadas por el Código Tributario.

La información obtenida solo puede utilizarse para fines tributarios de la Administración Tributaria que la recaba y ésta no puede ponerla en conocimiento

de otras oficinas o instituciones, ya sean públicas o privadas, so pena de incurrir en el delito de divulgación de secretos, el cual se encuentra tipificado en el artículo 337 (actual artículo del Código Penal). Podríamos afirmar, que incluso, esta obligación e impedimento de hacer pública tal información se hace extensiva a los casos en que el funcionario de la Administración Tributaria tiene evidencia -al analizar una declaración u otra información del contribuyente obtenida directamente de él - de la existencia de un delito distinto de los regulados por el mismo Código, salvo que los tribunales lo **requieran** para hacer pública esa información. Como consecuencia de lo anterior, este impedimento se constituye en una excepción del deber de denuncia, regulado en el artículo 281, inciso a), del Código Procesal Penal.

Acerca del tipo de información que puede ser solicitada y que no posee el carácter de confidencial se ha pronunciado la Sala:

...Estima la Sala que la información solicitada a la Administración Tributaria por parte del recurrente sólo abarca la que se encuentra en registros públicos –no privados- pues es claro que el amparado no está solicitando la cuantía o el origen de las rentas presentadas por la persona que está tributando, sino sólo el nombre de la persona a quien aparece registrado determinado negocio, de manera que existe, por parte de la entidad recurrida, una mala interpretación de la confidencialidad de las informaciones a las que se refiere el artículo citado, pues el mismo (sic) se refiere a los datos que figuren en las declaraciones. Consecuentemente, se estima violentado en perjuicio del accionante, lo dispuesto en el artículo 30 de la Constitución Política , por cuanto no se dan ninguna de las limitaciones indicadas en I considerando tercero de esta sentencia, para no proporcionar la información requerida... (Voto No. 9002-99 de las 8:57 del 19-11-1999).

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que el derecho a la intimidad se encuentra debidamente tutelado en la Constitución Política y en el Código Tributario; además, ha sido ampliamente desarrollado, tanto por la Sala Constitucional como por la Procuraduría General de la República y por los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, de forma tal que aunque existen potestades de fiscalización, que se le han atribuido a la Administración Tributaria y que le permiten requerir, de los contribuyentes, datos que pueden considerarse confidenciales, tales potestades se encuentran limitadas al cumplimiento de lo dicho por la Sala y de la normativa relacionada, de tal forma que se garantiza la protección del contribuyente ante los abusos que se puedan cometer en el buen desempeño de la función de la Administración Tributaria, en aras del cumplimiento del fin público que se le ha encomendado.

## **9. DIVISIÓN DE PODERES:**

Finalmente, el Derecho Constitucional, en materia tributaria, se ve afectado por una vertiente en la que se regula lo concerniente a la estructura del poder financiero, en cuanto al reparto de las competencias entre los distintos órganos que se integran en la organización estatal. La Constitución Política determina cuáles de ellos ostentan poderes de ese ámbito y su alcance.

Dentro de la separación de poderes, en nuestro ordenamiento jurídico y de gobierno, al órgano que le corresponde velar por el debido acatamiento de la Constitución Política es al Poder Judicial. Allí, la Sala Constitucional es la encargada de declarar inconstitucionales las leyes, sin perjuicio de que, mediante sus votos, se amplíen o modifiquen sus criterios.

En materia tributaria propiamente dicha, la creación o percepción de impuestos está sometida al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que, en forma directa o indirecta, protegen a los contribuyentes o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de las potestades tributarias de la Nación.

Este control judicial no se ejerce en forma arbitraria o al azar. Los Magistrados constitucionales no pueden tomar, per se, una ley tributaria cualquiera y declararla con el tinte de violatoria de una garantía constitucional.

Por haber sido analizado en su momento, solo mencionamos los beneficios generados por la separación de poderes, en el trámite de aprobación de normas tributarias.

Intentando esquematizar los principios garantistas recién analizados, los podemos ubicar en el marco constitucional de la siguiente forma. Nótese como las garantías constitucionales, en la materia que nos ocupa, son normalmente establecidas en forma indirecta.

### **Principio**

### **En la constitución Política**

#### **Legalidad**

Art 121.13. Asamblea Legislativa:  
establecer los impuestos y  
contribuciones nacionales

#### **Generalidad.**

Art.18 Los costarricenses deben  
observar la constitución .....y contribuir  
para los gastos públicos.

<b>Igualdad.</b>	Art.33 Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación.
<b>No confiscatoriedad</b>	Art 50 El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.
<b>Progresividad.</b>	Art 40 y 50 Nadie será sometido a tratamientos crueles..ni a la pena de confiscación.
<b>Capacidad económica</b>	Art. 50, 33 y 18
<b>Doble imposición</b>	Art. 18.
<b>Debido proceso</b>	Art 41. Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación.....art.35-36-39-42.
<b>Derecho a la intimidad</b>	Artículo 24. ...La ley fijará los casos en que los funcionarios del Ministerio de Hacienda...
<b>División de poderes</b>	Art.9...Lo ejercen el pueblo y tres

## poderes distintos

Muchos de los principios garantizados en la Constitución Política encuentran, igualmente, una referencia en tratados internacionales. La declaración Universal de los Derechos Humanos establece que toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a obtener la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de la personalidad.. Para lograr esa estructura, deben contribuir la organización y los recursos de cada Estado.

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece, como un reconocimiento de los estados parte, el derecho de toda persona a tener un nivel de vida adecuado para sí y su familia. La Convención Americana sobre derechos Humanos o Pacto de San José, en su artículo 26, compromete a los estados partes a adoptar las medidas necesarias en materia económica, para lograr la plena efectividad de los derechos que se derivan de la Carta de la Organización de los Estados Americanos. Este último establece que los estados miembros se comprometen a movilizar sus propios recursos nacionales y materiales, mediante una programación adecuada.

Así mismo los estados, reconocen la importancia de actuar dentro de una eficiente estructura interna, como condiciones fundamentales para su progreso económico y social. Con el fin de asegurar el cumplimiento de los logros anteriores, los estados convienen en dedicar sus máximos esfuerzos a lograr una distribución equitativa del ingreso nacional y a la implementación de sistemas impositivos adecuados y equitativos.

### **SECCIÓN III. RELACION JURÍDICA OBLIGACIONAL:**

Según lo dicho hasta acá, se puede afirmar que en la facultad del Estado para crear sus propios tributos, de manera unilateral, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas, consumos o patrimonios, para atender con dichos recursos las necesidades públicas. Sabiendo, entonces, que la actividad financiera y el poder financiero del Estado surge o se traduce con las entradas y salidas del dinero de la caja del Estado.

Así, las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias recaudadas de manera coactiva o voluntaria y que se realizan a favor de los organismos públicos. La potestad tributaria o poder tributario es la facultad del Estado para crear tributos unilateralmente, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. Según el hecho imponible, deben pagar tributo quienes están sujetos a la potestad de un Estado. Dicha sujeción puede determinarse, por distintos tipos de pertenencia (por ejemplo, la nacionalidad, el domicilio, etc.), que funcionan desde el punto de vista del sujeto activo de la potestad tributaria (Estado) y tienen repercusión en el aspecto subjetivo del hecho imponible, entendiendo tal aspecto como la vinculación legal entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo.

Los criterios de atribución de la potestad tributaria, reconocidos por la doctrina (Villegas, 1992) que informa la materia, son los siguientes:

:

a) Nacionalidad: Consiste en que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, es el vínculo que une al individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde este viva,

trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía.

b) Domicilio: Según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente radica con carácter de permanente y estable. Existe un domicilio civil y uno fiscal.

c) Residencia: Criterio que se diferencia del anterior en el que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia.

d) Establecimiento permanente o estable: Es el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero.

Según este criterio, el hecho de existir un "establecimiento permanente en un país", da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla. Suele considerarse que son "establecimientos permanentes": las sucursales, agencias, oficinas, etc. Pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc.

e) Fuente: Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad."

Por lo tanto, la discusión legislativa del Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural (Proyecto No. 15516, Alcance No 8, a la Gaceta No. 26 de 6-02-04), es, ante todo, una discusión de atribuciones del poder tributario.

En efecto, el proyecto plantea la posibilidad de pasar de un régimen de imposición, basado en la fuente, de carácter territorial y de manera cédular, a un régimen de atribución potestativa, basado en la imposición por la residencia, con

características globales y de renta mundial (artículo 70 del Proyecto, p.14). Desde este punto de vista, no son de extrañar las posiciones antagónicas de los grupos con representación política, así como de los grupos de presión del país; pues esta es, al final, una discusión que de llegar a ser implementada marcará un hito en la historia del Derecho tributario costarricense.

Como nota interesante de la cita en mención, se puede decir que en cuanto al concepto de establecimiento permanente que establece esta doctrina llama la atención como nuestra Ley de Impuesto sobre la renta en forma contraria considera como contribuyentes de ese impuesto las facilidades de almacenamiento inclusive temporales (Ley 7092, artículo 2. b).

Por otra parte, y a fin de concretar en el plano de las actuaciones, estamos de acuerdo con Sainz de Bujanda (1993), al decir que no debe confundirse al titular del poder financiero con el sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Este no es más que la persona encargada de la aplicación del poder financiero y a quien corresponderá, de igual manera, velar por el respeto y cumplimiento de las garantías y derechos de los contribuyentes. En la actualidad, este poder financiero siempre se resuelve en una relación jurídica. Cada una de las partes intervinientes en dicha relación de derecho, cuenta con obligaciones, derechos, potestades y facultades, según corresponda.

Una lectura de la doctrina existente sobre el tema planteado en el párrafo anterior, suele correlacionar los derechos y garantías del contribuyente, con el papel que juegan los sujetos tributarios en esa dinámica. Collado (2003), en la introducción al Curso de Posgrado, denominado “Control Tributario: Prerrogativas de la Administración y derechos del Contribuyente”, afirma lo siguiente:

La evolución de los sistemas tributarios actuales ha puesto de manifiesto la necesidad de actualizar las funciones que tradicionalmente han venido

desarrollando los sujetos tributarios en la dinámica aplicativa de los tributos. En efecto, diversos factores han incidido en las relaciones Fisco-Contribuyente (utilizando este término para referirnos genéricamente al ciudadano en sus relaciones con el Fisco); entre los que destacan, en primer lugar, la creciente colaboración de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos, no sólo con relación al desempeño de auténticas facultades liquidadoras o de cuantificación de la deuda tributaria, otrora llevadas a cabo obligatoriamente por las Administraciones tributarias; sino también respecto a la generalización de las prestaciones tributarias entre particulares (retención e ingreso a cuenta en la imposición directa y repercusión tributaria en el ámbito de la imposición indirecta) como mecanismos que forman parte de las técnicas de anticipación de ingresos tributarios; o la ampliación de los deberes tributarios de colaboración, de identificación fiscal, de carácter “censal”, etc. Igualmente, hay que destacar el progresivo ensanchamiento de las funciones tributarias a objetos, hechos, situaciones y sujetos, antes despojados de relevancia tributaria, originando un fenómeno de masificación en el marco de las relaciones de las Haciendas con los contribuyentes que trae causa, a su vez, del creciente aumento de declaraciones y autoliquidaciones que los obligados tributarios deben presentar ante las Administraciones tributarias. Y, por último, hay que tener en cuenta la falta de seguridad jurídica sobre el Derecho aplicable debido fundamentalmente a la complejidad y mutabilidad de la norma tributaria, de una parte, y a la excesiva libertad de las Administraciones tributarias a la hora de calificar hechos imposables, de otra.

Bajo este prisma, no cabe duda que tanto las prerrogativas de las Administraciones como el estatuto jurídico de los contribuyentes se han visto afectados (p.1).

Para concluir, en los últimos tiempos las prerrogativas de la Administración han mutado, de labores de control, en donde la potestad tributaria se presenta en el plano de la simple liquidación, a labores de fiscalización, en donde la potestad es, por tanto, inspectora y, más aún, sancionadora.

Coincidimos con este punto de vista, en cuanto a la constante evolución de los sistemas, siendo efectivamente esta época una de las más importantes para justificar la regularización de los derechos y garantías de los contribuyentes. El mejor ejemplo de esta situación, lo encontramos en nuestra propia realidad jurídica, en la que las prerrogativas de la Administración, en los últimos quince años, se han venido ensanchando y concretando en normas más precisas, adecuadas y con fuertes prerrogativas en favor de la Administración Tributaria.

Igualmente, la aplicación efectiva de dicha normativa, por fin se ha venido concretando. Así, en el campo de las prerrogativas fiscalizadoras debe destacarse, como una nota característica del sistema, la flexibilidad con que la Administración actúa en el procedimiento de fiscalización, en algunas ocasiones desaplicando, incluso, normativa especialmente de carácter reglamentario que busca marcar el rumbo por seguir. A manera de ejemplo, llama la atención la temporalidad ilimitada en la que puede llevarse a cabo un proceso de fiscalización; la sanción leve dentro del procedimiento, para los casos en que el grupo de inspectores a cargo incumple con el principio de continuidad de los actos de fiscalización; la falta de rigurosidad para la solicitud y obtención de prueba; la falta de reglas para recusaciones de funcionarios, entre otras cosas.

A ello debe sumarse, ahora sí, la existencia y aplicación del material sancionatorio, como consecuencia de un procedimiento de fiscalización. No se trata solo de enunciar acá la afectación económica del contribuyente en el pago de las multas y sanciones en dinero, las cuales, combinadas con el interés, son un fuerte incentivo para el cumplimiento voluntario, sino que aún más importante es

de destacar sanciones como el cierre de negocios o las mismas sanciones de privación de libertad; pues en ellas se manejan valores trascendentales como la libertad de comercio o el honor mismo de las personas.

Aún más, las modificaciones previstas en el Proyecto Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, en la búsqueda de una estructura tributaria más justa y equitativa, mejoran y aumentan las potestades de la Administración también en el campo fiscalizador y sancionatorio. Descartada por el momento, pero vigente aún en la mente de muchos especialistas en la materia, la agencia de recaudación tributaria es un buen ejemplo de cómo las actuaciones fiscalizadoras están siempre sujetas a la crítica y al dinamismo mismo del cambio.

Por ello, consideramos que, independientemente del momento y las circunstancias en que se discuta acerca de las actuaciones de ese sujeto activo de la relación tributaria, la conceptualización, la garantía normativa y la aplicación práctica de los derechos y garantías de los contribuyentes es algo que debe permanecer en el tiempo y en el espacio. Así como el titular del poder financiero cuenta con la capacidad-incuestionable-de solicitar la contribución tributaria, así el sujeto pasivo debe contar con mínimos garantistas y derechos a respetar, que no deben mirar siquiera, según nuestro modo de ver las cosas, la circunstancia coyuntural de esa relación obligacional.

¿Dónde son más necesarios los derechos y garantías de los contribuyentes: en un sistema tributario rico en normativa, pero pobre en su aplicación práctica o en un sistema en donde la Administración sea estructuralmente fuerte, pero sin respaldo normativo? Consideramos que la existencia y aplicación de los derechos y garantías del contribuyente, por tener su justificante en la idea misma de exigir el pago de un tributo, deben coexistir en todo ordenamiento jurídico, tanto en el aspecto normativo, como en la conciencia de sus aplicadores. Estamos de acuerdo con afirmar, tal y como lo hace Ollero

(1981), que la caracterización de un sistema tributario como justo y eficiente es consecuencia de la simbiosis de ambos factores:

El análisis de las relaciones del administrado con el Fisco ofrece un criterio de notable significación para precisar no sólo el grado de madurez y conciencia fiscal de un país, sino incluso el nivel de desarrollo logrado en la estructura y funcionamiento de su sistema tributario. Quizá ello se deba a que el clima de las relaciones Fisco-contribuyente es, a su vez, reflejo y consecuencia de la propia composición del cuadro tributario y, sobre todo, del grado de eficacia y operatividad con que éste resulta aplicado por la Administración fiscal.

En cualquier caso, no cabe desconocer que la “bondad” de un sistema fiscal no depende sólo, y casi se diría que ni siquiera principalmente, de la estructura y conformación de sus diferentes figuras impositivas, sino de la “funcionalidad” que, en términos de justicia y de eficiencia, sea capaz de imprimirle la Administración tributaria ocupada de su gestión (p.151)

## **CAPITULO II. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE**

Tal y como se ha venido analizando, la potestad tributaria del Estado costarricense deriva del artículo 121, inciso 13, de la Constitución Política que autoriza a la Asamblea Legislativa a establecer impuestos y contribuciones. Y, aunque este texto parece otorgar facultades ilimitadas, hemos indicado que dicha potestad no es absoluta, sino relativa, ya que la Administración Tributaria se encuentra sujeta a límites, que también han sido derivados de la propia Constitución y ampliamente desarrollados por la Sala Constitucional. Estos son parámetros que sujetan la actuación de la Administración, con el fin de resguardar los derechos de los administrados.

La Constitución y la propia Sala Constitucional han establecido que estos límites son: a) el de legalidad o reserva de ley, b) el de igualdad, c) el de generalidad, d) la no confiscación y e) el de la doble imposición. Además de estos principios, al contribuyente le asisten otros igualmente de carácter constitucional y de aplicación general, que inciden sobre su esfera de derechos, como lo son el derecho al trato igualitario, el debido proceso y el derecho a la intimidad.

Finalmente, hemos señalado, como una deficiencia del sistema, en el plano constitucional, el hecho de que haya tenido que ser la jurisprudencia la que, en gran medida, venga a completar el texto constitucional.

Conviene, ahora, abocarnos al estudio del cuerpo normativo vigente en materia tributaria, para establecer cuál es la situación de un potencial sujeto pasivo, desde la perspectiva actual, para luego realizar la propuesta normativa en este sentido.

## **SECCIÓN I. CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

En el caso de la legislación ordinaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante el Código Tributario) sí contiene una serie de normas que, de una u otra manera generan, derechos y garantías a favor de los sujetos pasivos. Afirma el economista costarricense Cornick (1997):

### **Protección a los derechos del contribuyente.**

Si el Código enfatiza únicamente las facultades de la administración, inmediatamente pierde legitimidad social. Es preciso que los derechos del contribuyente (a mantener la confidencialidad de su información, a recurrir las decisiones de la administración, etc.) estén claramente definidos y protegidos por el código tributario. El contribuyente debe tener acceso claro y expedito a la información que necesita para cumplir con sus obligaciones tributarias, debe tener acceso a asistencia de la administración cuando la necesite, y debe tener mecanismos que le permitan recurrir las decisiones de la administración cuando esté en desacuerdo con ellas (P.38).

En términos generales puede decirse que el Código Tributario es un instrumento que desarrolla el principio de seguridad jurídica, porque ofrece a las partes de la relación jurídico obligacional tributaria una serie de disposiciones, que establecen las “reglas del juego” de esa relación. Por ende, son destacables todas las normas relativas a la definición de conceptos, el desarrollo y valoración del tema de las fuentes en materia tributaria, el desarrollo del principio de legalidad, las normas relativas a la integración e interpretación de normas tributarias y la

vigencia y cómputos de plazos; temas que se desarrollan, principalmente en el Título Preliminar del mencionado cuerpo legal.

El Título 2. Obligación Tributaria ofrece, desde el punto de vista de los derechos y garantías de los contribuyentes, el desarrollo de la figura del sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico obligacional, en el cual, según se ha analizado, se concreta el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. En igual sentido, las normas que definen el hecho generador y los medios de extinción de la obligación tributaria.

Particularmente, en cuanto a los medios de extinción de la obligación tributaria, destaca el reconocimiento de i. Créditos tributarios: indica el Código Tributario que al contribuyente y responsable le acude el derecho para reclamar lo pagado indebidamente y, de igual forma, para reclamar los pagos debidos, reconociendo al efecto un interés en su favor. ii. Plazos de prescripción. Claramente establecido cuál es el plazo de la prescripción, la forma en que se computa y las causales de interrupción y suspensión de ella.

Por su parte, el Título 3 establece la regulación de los hechos ilícitos tributarios. Se introduce una materia que, por su propia naturaleza, coloca a prueba el rigor de la Administración, en el ejercicio de la potestad tributaria y los derechos y garantías que el contribuyente pueda establecer en su favor. De este título, se puede destacar el reconocimiento de los siguientes derechos y garantías del contribuyente.

Se establece el reconocimiento al principio de “non bis in idem”, con algunas particularidades de aplicación en materia tributaria, de las cuales es destacable lo indicado en el artículo 66, inciso a) que dice:

“Artículo 66: Comprobación de hechos ilícitos tributarios: La comprobación de los hechos ilícitos tributarios deberá respetar el principio de “non bis idem”, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) En los supuestos en que las infracciones puedan constituir delitos tributarios, la Administración trasladará el asunto a la jurisdicción competente, según el artículo 89, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición administrativa de los mismos hechos.

De no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como comprobados.

Siempre en el articulado de aplicación general, el artículo 77 obliga a la aplicación de los principios de legalidad y debido proceso, en materia sancionadora, e igualmente incorpora, de manera supletoria, la posibilidad de utilizar las disposiciones del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública. De esta forma, se incorpora a este apartado:

Artículo 77: Normativa Supletoria: La Administración deberá imponer las sanciones dispuestas en este capítulo, con apego a los principios de legalidad y al debido proceso. En esta materia de procedimientos, deberán aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la Ley General de Administración Pública.

Otra incorporación de posibles derechos y garantías se refieren a la aplicación de los delitos tributarios. El artículo 89 del Código Tributario determina:

Artículo 89: Principios y normas aplicables: Los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el

procedimiento estatuido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales estas prevalecerán sobre las generales

De forma atinada, este artículo reconoce la aplicación de la ley especial sobre la general y, a su vez, ordena la aplicación de la normativa penal ordinaria, en su caso, y del proceso establecido en el Código Procesal Penal, de forma tal que el contribuyente tiene sus derechos y garantías, establecidos en forma idéntica a los del imputado en materia penal, lo cual es, sin lugar dudas, un gran acierto en la aplicación del proceso sancionador.

El artículo 90, por su parte, establece un procedimiento tendiente a regular el acceso a la vía penal, en caso de que el Fisco se percate de la posibilidad de que un delito tributario.

Artículo 90: Procedimientos para aplicar sanciones penales: En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados en los hechos configurados de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas.

Uno de los problemas sin resolver aún por el derecho tributario, en su afectación al campo penal, es el tema del derecho a no autoincrimarse. Los problemas en esta materia se originan, desde la concepción misma del sistema que exige la autoliquidación de los tributos. El problema es todavía mayor para los procedimientos fiscalizadores; pues la determinación del momento en que se debe atender la suspensión del procedimiento, deja dudas a pesar de la existencia de oficios que, de parte de la Administración, buscan solventar el problema.

El Título IV Cuarto representa; desde el punto de vista del contribuyente, uno de los apartados en que se encuentra la mayor cantidad de derechos y garantías. En él se regulan los procedimientos ante la Administración Tributaria, por ello aquí se desarrolla el tema del debido proceso. Además, es importante indicar que algunos de estos procedimientos garantizan el acceso a la información y derechos, como el de petición y respuesta.

El Título IV consagra lo relativo a la publicidad de las normas y jurisprudencia tributarias. Sobre este particular, vale destacar la obligatoriedad de la publicidad de las leyes, reglamentaciones y disposiciones de carácter general. Igualmente, es destacable la obligación de publicar las resoluciones o sentencias que ofrezcan un interés general.

En nuestro criterio, esta norma debe ampliarse de forma tal que el contribuyente tenga acceso a información adicional de la indicada en el artículo. Por ejemplo, un sujeto pasivo, en un sistema como el nuestro, debería tener acceso a la generalidad de la jurisprudencia administrativa, así como a la judicial.

Está claro que las deficiencias de la legislación especial, en materia tributaria, normalmente se completan por medio de la jurisprudencia administrativa (recuérdense las consultas emitidas al amparo del artículo 119 del Código Tributario), de la cual la experiencia dice que la volatilidad en los cambios de

criterio es muy amplia. El derecho a ser informado se fortalecerá en el tanto la generalidad de los contribuyentes tengan acceso a información más amplia y completa y no sólo a aquella, que en forma parcial, convenga a los intereses fiscales.

En este sentido, es destacable el avance que ha experimentado el sistema legal costarricense, en el plano práctico, con páginas de Internet que permiten verificar la vigencia de las normas, por medio del Sistema Nacional de Información vigente (Procuraduría General de la República, 2000), así como el acceso a la jurisprudencia judicial y la os expedientes que se ventilan en esas instancias (Poder Judicial, 2000).

Específicamente en el caso de la información tributaria, consideramos que lo logrado hasta la fecha es quizás el mayor avance experimentado por la Administración, en los últimos años. El sistema jurisprudencial, en materia administrativa, pasó de estar en manos de unas pocas personas a ser del conocimiento general. Aún más, hoy en día es posible recibir, en forma electrónica y gratuita, un boletín de actualización tributaria, acceder a trámites y procedimientos por esta vía; y además es posible presentar declaraciones de impuestos con la utilización de la herramienta. (Ministerio de Hacienda, 2002)

En cuanto al procedimiento de fiscalización, este es un tema en el cual en el nivel de bloque de legalidad, la normativa que existe es insuficiente. En efecto, el Código Tributario se limita a enumerar las facultades de la Administración Tributaria, en el artículo 103, con labores de fiscalización sin que, en ese mismo nivel, exista una norma correlativa a los derechos y garantías de los contribuyentes en fiscalización. Dice el artículo 103:

Artículo 103: Fiscalización: La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para:

- a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;
- b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, al efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;
- c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación Directa está facultado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.

- d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado; y

e) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.”

Por su parte, la norma del artículo 104 del Código Tributario, establece una serie de facultades para obtener información de parte de los contribuyentes. En este sentido, pareciera que la norma legal no es necesariamente coincidente con la constitucional, en la que solo se permite el acceso por parte de la Administración a los libros legales y sus anexos (ver análisis del derecho a la intimidad). Está claro que la información autorizada por el texto constitucional es sumamente restrictiva, respecto de lograr una adecuada fiscalización de los contribuyentes, por lo que a fin de evitar posibles violaciones de la norma constitucional sería deseable adecuar su texto al de la norma legal y las consiguientes normas reglamentarias.

Por otra parte, también es destacable el último párrafo de este articulado en el que se otorga al administrado la facultad para brindar la información requerida a la Administración Tributaria, sin que tenga que realizar erogaciones económicas. A pesar de que se trata de un derecho formal, parece importante eliminar la práctica que opera en la actualidad, según la cual se deja la aplicación de esta norma a la discreción del contribuyente, de forma tal que solo es aplicable en el tanto él contribuyente la oponga. Expresa el artículo 104:

Artículo 104: Requerimientos de información al contribuyente: Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia

tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.
- b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.

Los gastos por la aplicación de los incisos anteriores correrán por parte de la Administración Tributaria.

Resultan de especial atención las facultades conferidas a la Administración y, generalmente, al ente fiscalizador, respecto de la información que puede solicitarse a terceros. Esto en relación con el derecho subjetivo que acude a algunos para eximirse de la obligación de brindar información, en donde destacan quienes por disposición legal expresa, puedan invocar el secreto profesional o estén en la obligación de guardar secreto de datos. Como parte de las técnicas de fiscalización, en algunas ocasiones se ha solicitado información a los asesores fiscales, en relación con sus clientes o directamente al contribuyente, dentro de un procedimiento de fiscalización. En nuestro criterio, esta práctica es manifiestamente ilegal para los terceros que se encuentran en alguna de las exclusiones del artículo 105.

Artículo 105: Información de terceros: Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria:

La Administración no podrá exigir información a:

- a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.
- b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.
- c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.
- d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

En el caso de que esa misma información sea requerida al contribuyente, el tema deberá resolverse por la vía del artículo 24 constitucional. Nota aparte merecen los llamados “asesores fiscales” (otros que no sean abogados), que no cuentan con la protección del artículo 105 y en cuyo caso el problema por resolver es si la función fiscalizadora puede utilizar información que revela la situación fiscal de un contribuyente, que ha sido valorado por un conocedor de la materia tributaria.

Una de las aplicaciones más claras del derecho a la intimidad se halla en los artículos 115 y 117, en lo relativo al uso de la información y el carácter confidencial de las informaciones. De esta forma, el contribuyente cuenta con la garantía de que la información recabada en un proceso de fiscalización solo se utilizará para fines tributarios. Concordado con el actual Código Penal, la violación o trasgresión de la norma que se va a citar, en principio es sancionada con el delito de divulgación de secretos, con una pena de privación de libertad de entre un mes y un año o treinta días multa. Para los funcionarios públicos, la pena implica la inhabilitación en el ejercicio del cargo de seis meses a dos años:

Artículo 115: Uso de la información: La información obtenida o recabada sólo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas. El incumplimiento de esta disposición constituirá el delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del Código Penal.

La prohibición indicada en este artículo no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes.

La información y las pruebas generales obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria, no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.

El artículo 117 les da el carácter de confidenciales a tales informaciones:

Artículo 117: Carácter de confidencial de las informaciones: Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que éstas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquél, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones.

La prohibición que señala este artículo no impide a la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes. Tampoco impide el secreto de las declaraciones la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan de tal forma que no pueda identificarse a las personas.

Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de las Entidades Financieras.

Es interesante observar como el legislador, en el Código Tributario, establece una serie de restricciones en el manejo de la información, al punto de catalogarlas como de “confidenciales”. Esta situación opera en la práctica con rigurosidad, hasta el agotamiento de la vía administrativa. Sin embargo, cuando el sujeto pasivo, un tercero interesado, o el mismo Estado deciden accesar el aparato judicial, muchas de las protecciones indicadas en los artículos citados desaparecen.

En este estudio se considera que el manejo confidencial de cierta información, en el expediente judicial, debe respetarse a fin de dar vigencia plena a la norma tributaria. Si la existencia de esta normativa es de aplicación en el ámbito administrativo, debería ser aplicada con mayor razón en el propio ámbito judicial. En materia sancionatoria, el acceso a la información, por las condiciones de la materia, resulta adecuado, no así en el acceso a la vía contenciosa o a la propia vía judicial.

Igualmente, es destacable el hecho de que la información obtenida por la Administración Tributaria no puede ser compartida con otras instituciones públicas con interés fiscalizador. La regla a la inversa sí es posible, legalmente hablando, por lo que otras instituciones públicas sí pueden remitir información de interés para la Administración Tributaria.

Sin duda, dos de los derechos más importantes que aparecen reconocidos en el Código de repetida mención, se refiere a la posibilidad de los contribuyentes para realizar peticiones y consultas a la Administración Tributaria. En ambos casos, el contribuyente cuenta también con la aplicación del silencio negativo (peticiones) o positivo (consultas), de forma tal que se insta a la oportuna actuación de la Administración y se logra la celeridad del procedimiento, tan menoscabada en los procedimientos o procesos, ya no solo tributarios, sino en la generalidad de ellos. Afirma el artículo 102:

Artículo 102: Plazo para resolver: La Administración Tributaria está obligada a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro.

Por petición se debe entender la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan.

En los casos de consultas se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 119 de este Código.

Artículo 119: Consultas: Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho o una situación de hecho concreta y actual.

A este efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta la resolución se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste lo ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

Uno de los derechos que ostenta el contribuyente, ante la Administración Tributaria, es el de la consulta. Como se puede inferir del primer párrafo del artículo 119, para que una consulta sea vinculante debe cumplir con ciertas características, las cuales se pueden desglosar de la siguiente forma: legitimación, la cual debe ser interpuesta por quien tenga interés personal y directo; fondo: debe versar sobre la aplicación del derecho y el objeto: que debe tratarse de una situación concreta y actual.

Esto lo ha estipulado la Dirección General de Tributación, en la siguiente resolución:

“...De previo a analizar qué naturaleza tiene la gestión que formuló el recurrente en su escrito original, conviene establecer los aspectos relevantes de la citada gestión, con respecto a aquellos, que la ley establece para otorgarle a una petición el carácter de consulta: A- Debe tratarse de una situación concreta y actual: (...) Al respecto, se evidencia que el recurrente no consulta sobre la aplicación o interpretación del decreto por parte de la Administración Tributaria, sino que su consulta se refiere a la emisión del decreto que a criterio suyo es inconstitucional e ilegal, aspectos que no son de conocimiento y resolución de la Administración Tributaria sino más bien el órgano que emite los actos impugnados, sea el Poder Ejecutivo en el ramo de Hacienda o eventualmente de los órganos jurisdiccionales competentes de revisar la legalidad de las normas jurídicas. B- Relativa a la aplicación o interpretación de la Ley tributaria: (...) Resulta criterio de esta Dirección, que la gestión planteada por el consultante, no reúne los requisitos de una consulta del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debido a que los argumentos planteados y los vicios denunciados contra los decretos números 29643-H, 29645-H y 29810-H, constituyen una impugnación por ilegalidad e inconstitucionalidad de actos administrativos generales, materia que se encuentra regulada en los artículos 49 y 10 de la Constitución Política, en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y en la Ley de Jurisdicción Constitucional... (Resolución. No R-01-0075-02 de las 12:00 del 14-03-2002).

De tratarse de una consulta concreta y actual, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributarias (artículo 122) establece la imposibilidad de realizar consultas sobre situaciones pasadas. El Tribunal Fiscal

Administrativo ha utilizado tal disposición para desconocer los efectos de la consulta, en una situación que se generó en el pasado, pero con vigencia actual y para el futuro. Afortunadamente, el Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda (No.568-2003) ha destacado el hecho de que las consultas, con vigencia actual y futura, pueden ser objeto de consulta y aunque su origen se haya dado en el pasado. Esta resolución también es elocuente en cuanto a las bondades y beneficios que significan la posibilidad de consultar, desde el punto de vista de los derechos y garantías del contribuyente.

En lo que interesa, el fallo dice:

Al respecto, conviene aclararle a la Administración que en virtud del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos tributarios, posee la facultad suficiente para evacuar legítimamente las consultas que los interesados directos y personales le efectúen, y que no debe tener el temor de que la misma (sic) sea confundida y entendida como sinónimo de “adelantar criterio”, sino que más bien se le aclara que la misma (sic) consiste en la potestad que se le confiere legalmente para fijar parámetros, antecedentes, y girar directrices y que a la postre pueden ahorrarse que el administrado al efectuar su autoliquidación de la deuda tributaria cometa errores que perjudiquen al fisco directamente y que en todo caso ameriten que éste inicie procesos onerosos para enderezar la situación, todo lo cual iría en detrimento del interés público y del interés general. **Recuérdese que si hay reglas claras hay certeza jurídica y una luz o una guía para las futuras determinaciones de obligaciones y esa es la filosofía detrás de las consultas.** Recuérdese además, que en materia de Estado carece de los medios para operar diferente, la Administración pide a los contribuyentes que sean éstos quienes determinen prima facie el quantum de sus obligaciones, y que muchas veces aunque éstos tengan buena voluntad no tienen los conocimientos

técnicos necesarios que les permita hacer dichas determinaciones con exactitud, por todo lo cual se justifica la existencia del instituto de la consulta, lo que a la postre podría servir para evitar muchos procesos posteriores a cargo de la Administración. Por otra parte, al estar reguladas las dimensiones de los efectos de la consulta vertida por la Dirección General de Tributación se evita que dichos pronunciamientos sean utilizados por sujetos a quienes no concurren las mismas circunstancias, por lo que no se corre el peligro de que exista resoluciones contradictorias, o que la administración se vea, por el solo hecho de haber emitido un criterio en determinado sentido en una consulta, obligada a aplicar criterios que no resulten aplicables a quienes hayan maliciosamente omitido datos importantes, todo esto, reitero, está previsto para ser evitado. **Finalmente, es conveniente que la Administración Tributaria tenga posiciones oficiales y criterios uniformes para que se respete el derecho a la igualdad entre iguales, la transparencia y la justicia en la aplicación del ordenamiento jurídico** (p.6-7, lo resaltado no es del original).

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 119 establece el beneficio que adquiere el contribuyente, cuando su consulta cumple con estos requisitos, el cual sería que al presentarla antes de que venza el plazo otorgado para la presentación de la declaración jurada o dentro del término para el pago del tributo, será eximido de sanciones por cualquier excedente que resulte de la resolución administrativa y se establecen el plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a aquel en el cual se haya notificado la resolución, para cumplir con el pago y permanecer libre de multas. Esto también configura una garantía, para quien, de forma honesta y previsoramente, consulta acerca de una situación respecto de la cual no tiene clara la forma en que debe ser reportada y tasada o en los casos en que no resulte fácil para él, comprender los alcances o la interpretación de la norma tributaria, de forma tal que su duda sea la evacuada sin causarle perjuicio alguno.

Ahora bien, hay un segundo beneficio que puede obtenerse de la consulta del artículo 119; se produce cuando la Administración Tributaria no cumpla con el plazo de cuarenta y cinco días, establecido en el mismo artículo para responder la consulta; siempre y cuando el consultante haya incluido su interpretación dentro de ésta así, entrará a operar el silencio positivo, de tal forma que la conclusión dada por el consultante se tendría válidamente aprobada. Si bien es cierto, este criterio solo operaría para el caso concreto consultado, se constituye en una garantía para el contribuyente, de que su consulta va a ser resuelta dentro del plazo establecido por ley y de que de no ocurrir esto, va a tenerse, de igual manera aprobada su interpretación.

Asimismo, debe tenerse presente que este mecanismo surte efectos, siempre y cuando los datos que se hallan suministrado como base, a la Administración Tributaria, sean exactos; según el mismo artículo en análisis; pues, de lo contrario, no sería una opinión válida.

La Procuraduría General de la República se ha referido al respecto:

... De la norma transcrita se desprende que su finalidad es la de asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, armonizando el interés del Fisco en el cobro de los tributos, con el de los particulares de actuar sobre bases seguras. Sobre este particular, resulta ilustrativa la justificación brindada por la Comisión Redactora del proyecto modelo del Código Tributario para América Latina, cuyos artículos 166 a 168 contienen opinión contraria dentro del plazo fijado al efecto por la ley...” (Edición publicada por la Unión Panamericana, Washington, D.C, 1967, páginas 114 y 115) No cabe duda, entonces, que en un sistema tributario como el nuestro, en donde la obligación tributaria en la mayoría de los casos determinada por el contribuyente o preceptor del tributo, el procedimiento de

consulta a la Administración Tributaria deviene indispensable para conciliar el interés del Fisco con el de los contribuyentes, asegurando la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias... (Dictamen C-264-98 del 9-12-1998).

Del análisis anterior, se puede concluir que la figura de consulta es una importante medida en la protección del contribuyente, por cuanto le permite solventar sus dudas acerca de sus deberes y obligaciones, siendo esto en extremo importante, dado que, en nuestro sistema, es el ciudadano quien debe autoliquidar su deuda.

Una serie de derechos asisten al contribuyente dentro de la tramitación de cualquier procedimiento. Así, por ejemplo, le acude el derecho de defensa, el derecho a ser notificado, la gratuidad del procedimiento, la amplitud en cuanto a la aportación de pruebas de descargo, el derecho al acceso a las actuaciones realizadas para un contribuyente, ya sea por medio del interesado directamente o bien de su representante o abogado, el derecho a resoluciones fundadas y el acceso a la vía judicial, mediante el juicio contencioso administrativo, principalmente.

## SECCIÓN II. DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS

Sin duda, el Código Tributario consagra una serie de derechos y garantías que, en algunos casos, se complementan con normas de carácter reglamentario e inclusive de rango inferior, tal y como se ha venido analizando y se estudiará a continuación. De igual forma, este análisis debe completarse con los derechos y obligaciones que aparecen en el ordenamiento; pero cuyo sustento no se encuentra dentro del bloque de legalidad, al menos en forma explícita. Estos derechos se dan por su propia disposición dentro del ordenamiento; en el campo del Derecho Tributario formal, cuando el administrador debe cumplir con determinados deberes formales, originados en la correlación de potestades administrativas. Estas potestades se ejercen, por medio de reglamentos.

Sobre el concepto de Derecho Tributario formal, doctrinariamente se dice (Villegas, 1992):

El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar (“*accertare*”) si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y – en su caso – cuál será el importe que para tal concepto le corresponderá percibir. Esa inseparabilidad es la misma de *todo derecho sustantivo* que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un *derecho adjetivo* que proporcione las reglas de aplicación. Efectuemos entonces el debido deslinde: el derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad. Es decir, el derecho

tributario material se ocupa – entre otras cosas – nada menos de que la *vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona*. Pero – claro está – no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Esas previsiones son sólo normas “actuables” cuya operatividad necesita de normas “actuantes”. *Es entonces cuando surge el derecho tributario formal*, porque tal sector normativo contiene las regulaciones en que se puntualiza concreta y detalladamente cuáles son las vías de acción que el organismo fiscal (brazo ejecutor de la norma) debe seguir para corporizar las previsiones generatrices abstractas. O sea: *El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.*(p.325).

Este es el caso del Reglamento sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización, en el cual se establece, en forma anual, cuáles serán los criterios objetivos por utilizar en el Plan de fiscalización tributaria. Los criterios objetivos de selección son los parámetros utilizados por la Administración Tributaria, para determinar a qué persona física o jurídica va a someter a las actuaciones de fiscalización. Se les ha catalogado de objetivos, por haber sido establecidos en forma expresa, para evitar que, en dichas elecciones, exista alguna arbitrariedad.

El hecho de que los criterios de selección sean sometidos a publicación, es una forma adecuada de tutelar los derechos de los contribuyentes, por cuanto no deja a la libre elección de la Administración Tributaria, la decisión de quién va a ser sujeto de fiscalización y quién no. De esta forma, se limitan sus potestades, dentro de parámetros razonables, que protegen al contribuyente de actuaciones arbitrarias y lesivas a sus intereses.

La publicación de tales criterios objetivos, permiten a la Administración Tributaria enfocar sus esfuerzos, mediante un plan sistemático y al contribuyente conocer los criterios que sirven de base para su fiscalización, de forma objetiva, como una garantía de que su elección no obedece al criterio personal de los funcionarios encargados de realizar esta labor de fiscalización.

Empero, igualmente se consideran que los criterios objetivos, que se hayan utilizado para elegir a un contribuyente para su fiscalización, deben ser comunicados en detalle al contribuyente, a fin de que sea conocedor de las bases, a partir de las cuales se origina la labor de inspección; según el principio de que al sujeto activo le acude el derecho de estar informado de todo lo que se refiera a su situación particular.

Mención aparte merece el denominado Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, por su aporte al tema en estudio. En él, se encuentran algunos derechos y garantías de los contribuyentes, en el área de aplicación de los procedimientos de gestión, fiscalización y recaudación.

Antes de enunciarlos, conviene realizar algunas apreciaciones generales. En primera instancia, se tiene la desventaja de estar en presencia de un reglamento administrativo y no de una norma de carácter legal, mínimo ideal para consagrar derechos y garantías de los contribuyentes. Relacionado directamente con lo anterior, este Reglamento no dispone el efecto en el procedimiento, para los casos en que los aplicadores incumplan con lo dispuesto en él. Parece difícil establecer alguna afectación en el procedimiento o una eventual responsabilidad de funcionario público, especialmente en materia penal, con base en una norma reglamentaria.

Sin que sea el objeto de este estudio, el Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria es criticable también por los excesos

reiterativos, con normas claras provenientes del Código Tributario, e igualmente por su tendencia a exceder facultades y obligaciones, vía reglamento y que, de alguna manera, podrían afectar los derechos y las garantías de los contribuyentes. En este sentido, el mejor ejemplo se puede encontrar en la interpretación incorrecta, planteada por el Tribunal Fiscal Administrativo, en torno al concepto de “actualidad” en las consultas, y que ya ha sido aclarado por el juzgado contencioso, según se analizó en líneas atrás.

Ahora bien, el Reglamento introduce normas críticas en pro de un reconocimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes. Ordenan los artículos 1 y 3 del Reglamento, en el capítulo de Disposiciones Generales:

Artículo 1: Obligaciones de contribuir: Los costarricenses están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas conforme con los postulados de justicia tributaria material y formal. Igual obligación recaerá sobre los extranjeros, en los términos que establece la ley.

Artículo 3: Principios de justicia e imparcialidad administrativa: Los funcionarios de la Administración Tributaria aplicarán leyes orientados por un espíritu de justicia, y bajo el principio de imparcialidad administrativa, de modo que no puede exigírsele al contribuyente más de aquello con lo que la propia ley ha querido que coadyuve al sostenimiento de las cargas públicas.

Ambas normas son pilares en la construcción de un sistema tributario, orientado hacia la justicia y equidad. Sin embargo, la inspiración de tales normas es más bien de carácter constitucional y es allí en donde corresponde su implementación. Lo positivo es que hasta en una norma reglamentaria, si el efecto en el aplicador de ella refuerza estos criterios, ese solo hecho justifica su cita. En este sentido, estamos igualmente conscientes de la dificultad de trámite político y legislativo, que significa una reforma a la Carta Constitucional, aunque, conforme

a la rigurosidad de la estructura de un sistema ideal, tarde o temprano tendría que plantearse la importancia de su reconocimiento.

Otros derechos y garantías pueden extraerse del Capítulo II, donde se regula el marco general de las actuaciones de la Administración. Específicamente, se reconoce:

1. la función última de la Administración Tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 5).

Para que dicha función sea cumplida, la Administración debe realizar estudios estadísticos, sectoriales o territoriales, sobre el comportamiento de los contribuyentes, responsables y declarantes, siguiendo los criterios de oportunidad y conveniencia.

Existe, además, la División de Gestión que es un ente encargado de programar y dirigir el Decreto Ejecutivo No 27146]-H del 21 de mayo de 1998 y sus reformas conforme a las disposiciones del reglamento en mención (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 6),

2. Todo funcionario de la Administración Tributaria debe acreditarse por medio de un carné creado al efecto, el cual debe ser exhibido de previo al inicio de actuaciones, salvo en los casos en que esto pueda entorpecer la labor por realizar, lo cual es una medida adecuada a fin de cumplir, adecuadamente, con la función encomendada (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 7).

3. Los funcionarios deben someterse a un horario para realizar sus actuaciones (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 10).

4. Al contribuyente le acude el derecho de información, en relación con el alcance de las actuaciones que se vayan a realizar (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 11). La Administración Tributaria deberá informar a los contribuyentes, responsables y declarantes, el alcance de la actuación por desarrollar, cuando se estén efectuando actuaciones emanadas de programas del control de cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales. No obstante, dicha obligación no será necesaria cuando se esté en presencia de programas de control del cumplimiento de los deberes formales o de sanción, en caso de incumplimiento.

5. Al contribuyente le acude el derecho para que una vez iniciada una actuación, ésta se continúe hasta su conclusión. La norma establece que una actuación solo podrá ser suspendida cuando resulte conveniente a los intereses de la Administración Tributaria, caso en el que deberá informársele al interesado, indicándole el tiempo de la suspensión.

6. La Administración tiene la obligación de mantener un expediente administrativo, foliado en orden secuencial, para garantizar su conservación. Tal y como ya se indicó esta norma en relación con la del artículo 141 del Código Tributario, otorgarían el derecho a todo contribuyente de obtener, en cualquier momento, copia foliada del expediente en el cual se les estén practicando ajustes o reclamaciones.

Estas disposiciones se complementan con la directriz (DN-4-99, de 27-4-99), en la cual se regula el procedimiento para conocer los reclamos de los contribuyentes contra los traslados de cargos y los recursos posteriores contra las

resoluciones administrativas. En dicha Directriz se establece la obligación de los funcionarios encargados de confeccionar el expediente administrativo, cuando el contribuyente impugne o presente un reclamo y en esa misma resolución se establece la forma en que debe ordenarse. De este modo, se garantiza el debido acceso del expediente, por parte de quienes, mediante el recurso o impugnación, muestran una inconformidad manifiesta con las actuaciones de la Administración, por lo menos en forma parcial. No obstante, en nuestro criterio, el levantamiento del expediente debería ocurrir desde el inicio de cualquier actuación de la Administración; en especial de una actuación fiscalizadora; pues con ello se garantizaría al contribuyente el valorar la información con la que cuenta la Administración, en cualquier momento, y garantizarse, desde ese momento, el derecho de defensa y motivación al cumplimiento voluntario.

7. Al contribuyente le acude el derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria, llevadas a cabo en el local o sede del sujeto pasivo, no perturben el desarrollo normal de las actuaciones que allí se cumplan.

8. Son destacables igualmente las normas relacionadas con los medios de prueba y en especial la carga de la prueba. El Reglamento establece que la determinación de los tributos, las sanciones y todas las decisiones de la Administración deben fundamentarse en hechos probados con base en la información que conste en el expediente administrativo. En este sentido, destacamos lo dicho por Salto, D (2004, 23-29 de agosto): "...la Administración revierte constantemente la carga de la prueba en el proceso de fiscalización para que sea el contribuyente quien tenga que probar todo aquello que la Administración esté dispuesta a argumentar. Esta común práctica es incorrecta y causa problemas de indefensión a los contribuyentes, por cuanto genera procesos innecesarios, en algunos casos injustificados y costosos tanto para el estado (sic) como para el Contribuyente" (p.42).

9. En cuanto al procedimiento de fiscalización, destaca el hecho de que los funcionarios encargados de realizar una fiscalización deben llevar a cabo sus actuaciones en el lugar donde el contribuyente realice sus actividades económicas, o donde esté centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios, salvo la existencia de alguna circunstancia justificada. En nuestro criterio, esta es una protección para el sujeto pasivo, que podrá verificar el desarrollo y avance de la labor inspectora, en cumplimiento del principio de continuidad enunciado, de forma tal que la labor fiscalizadora se realice en el menor tiempo posible y de la manera más eficiente. Protección igualmente valiosa, pero normalmente incumplida por los funcionarios encargados de la fiscalización tributaria, es la que se refiere a la interrupción de las fiscalizadoras, su debida comunicación y los efectos en el cómputo de la prescripción, al entenderse como no interrumpida la misma cuando supere los dos meses contados a partir de de la última actuación practicada (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 64).

10. Por otra parte, es importante destacar la garantía de que los funcionarios designados para realizar una fiscalización deben ser los mismos que las concluyan, salvo una causa justa (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 71).

11. Adicionalmente a la obligación de documentar, indicada atrás, el Reglamento precisa algunos aspectos de tal documentación en las actuaciones fiscalizadoras (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 76).

12. En el procedimiento de recaudación, puede citarse la regulación del derecho del contribuyente en cuanto a solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria (Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, artículo 79).

Como puede observarse, la gama de derechos y garantías de los contribuyentes es muy amplia y a la fecha de escribirse estas líneas parece clara la necesidad de implementar un cambio constitucional, seguido de una sistematización de esta materia, principalmente en el orden legislativo. Este esfuerzo, por lo menos en lo que se refiere al cambio legislativo, es un tema de discusión en el seno de la Asamblea Legislativa, tal y como se analizará posteriormente.

De lo analizado hasta el momento, se infiere que el ordenamiento costarricense otorga al contribuyente tributario una serie de derechos y beneficios, contenidos en distintos cuerpos normativos, incorporados o no dentro del bloque de legalidad. Por ello, el primer llamado de atención debe ir en el sentido de determinar la conveniencia de que algunos de estos derechos y garantías sean incorporados directamente en el bloque de legalidad. Desde esta perspectiva, se considera que el efecto de incluir en una ley o en una norma, con rango superior a la ley, derechos y garantías no incluidos solo puede ir en favor de mejorar el equilibrio que debe existir entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Lo que sí debe destacarse es la carencia de eventuales sanciones, para el incumplimiento de la normativa analizada hasta el momento. Así, la gran mayoría de derechos del contribuyente y consecuentes obligaciones para la Administración no tienen una sanción precisa dentro del ordenamiento, lo que produce que, en muchas ocasiones, no exista ninguna sanción o bien se deba acudir a la aplicación de normativa supletoria, como la Ley General de la Administración Pública, para identificar si el régimen administrativo general establece efectos jurídicos para las conductas descritas (por ejemplo, el régimen de nulidades de los actos administrativos). Es recomendable que estas obligaciones de la Administración precisen la sanción correspondiente, para que no estemos en presencia de letra “muerta” de la norma.

En segundo lugar, conviene cuestionarse si la inclusión de estos principios, al bloque de legalidad, debe efectuarse dentro de un cuerpo normativo ya existente o bien si se justifica la creación de una ley específica que regule la materia. Desde nuestra perspectiva, lo importante es que estos derechos y garantías se enuncien en una norma legal, aunque su ulterior desarrollo se dé en normas reglamentarias o de menor valor jerárquico, desde la perspectiva de las fuentes del derecho. Empero, consideramos necesario que, indistintamente de su ubicación como un capítulo separado dentro del Código Tributario o bien como una ley diferenciada (aunque nos decantamos por la primera de las opciones), los aplicadores puedan diferenciar, por lo menos en forma enunciativa y con carácter programático, una declaración de principios de aplicación general dentro del sistema tributario, que permita, con certeza, ubicar al contribuyente en cuanto a los derechos y garantías que le asisten, frente a su obligación primordial de pagar tributos al Estado.

De esta manera, el nuevo cuerpo normativo debería contener una enunciación general de los principios constitucionales, particularizada para el sujeto pasivo y una enunciación de los derechos y garantías primordiales que el ordenamiento debe reconocer a los sujetos pasivos. Esto es, el desarrollo pormenorizado de los principios que, en tesis de principio, debería enunciar el propio texto constitucional.

En este sentido, debe traerse a colación la Ley española de derechos y Garantías de los Contribuyentes; pues en ella, de una muy buena manera, se refleja un catálogo de derechos y garantías de los contribuyentes, que sirve de base para saber a qué se puede acceder en las relaciones con el Fisco.

Independientemente de la posibilidad de entrada en vigencia de un cambio legislativo, subsiste, en nuestro modo de ver las cosas, la aplicación de todos los derechos y garantías que, con un gran poder de síntesis, hemos venido analizando

hasta el momento. Por ello, es útil intentar enlistarlos de forma tal que al operador de la norma se le facilite su correcta aplicación. Así, derivados de los principios constitucionales, es posible identificar los siguientes derechos y garantías de los contribuyentes de acuerdo con el ordenamiento costarricense vigente en la actualidad.

1. Desarrollo del principio de legalidad.
2. Enunciación del principio de justicia tributaria material y formal.
3. Enunciación del principio de justicia e imparcialidad administrativa.
4. Reglas para el nacimiento, vigencia y extinción de la obligación tributaria
5. Derecho a solicitar aplazamientos y fraccionamientos.
6. Orientación al cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.
7. Publicidad de las normas y jurisprudencia tributarias
8. Publicidad de los criterios objetivos de empresas para fiscalización.
9. Garantías en cuanto al uso adecuado de la información.
10. Carácter confidencial de la información del contribuyente
11. Derecho de defensa, que incluye el acceso a la justicia judicial en todos los casos.
12. Principio de gratuidad en sede administrativa.
13. Respeto del secreto profesional y otros.
14. Derecho de petición.
15. Derecho a consultar.
16. Reglas para la vigencia y cómputo de Plazos.
17. Obligación de ser notificado.
18. Derecho a obtener resoluciones fundadas.
19. Derecho a acceder a los expedientes por la parte o su representante, y a que estén debidamente foliados.
20. Reglas para la valoración de la prueba y flexibilidad para el aporte de prueba para mejor resolver.
21. Derecho a estar informado del alcance de las actuaciones fiscalizadoras

22. Derecho a acreditarse tributos
23. Sujeción a horario para las actuaciones fiscalizadoras
24. Aplicación del principio de continuidad de las actuaciones
25. Derecho a que las actuaciones se den en el domicilio del contribuyente.
26. No perturbación de la marcha del negocio.
27. Identidad de los funcionarios encargados de la fiscalización.
28. Aplicación de normativa supletoria, especialmente acceso a la Ley General de la Administración Pública y por su importancia práctica a la Ley 8220 de 4 de marzo de 2002, Ley de Protección al Ciudadano de exceso de Requisitos y Trámites Administrativos. En particular esta Ley otorga al Administrado sea persona física o jurídica que, en el ejercicio de su derecho de petición, información y/o derecho o acceso a la justicia administrativa, se dirija a la Administración Pública, una protección especial que incluye: a) la presentación única de documentos ante una misma entidad u órgano. b) el respeto de competencia jerárquicas, c) Publicidad de los trámites y sujeción a la Ley, d) Unidad de calificación e) trámites especiales para la aplicación del silencio positivo y finalmente el régimen de responsabilidades para el funcionario público que incumpla esta normativa.
29. En materia de ilícitos tributarios: aplicación del non bis in idem, principio de legalidad, debido proceso, aplicación supletoria del Código Penal y Código Procesal Penal, Principio de ley especial sobre ley general, y acceso al proceso penal.
30. Derecho a no aportar documentos ya presentados.
31. Derecho a la regularización.

Empero, todos estos derechos deben de ser fortalecidos y ampliados, con las garantías necesarias al contribuyente de tener un mayor equilibrio frente a la Administración Tributaria. Por estas razones, es necesario implementar un nuevo carácter normativo que llene y corrija todas las lagunas jurídicas que existen en este momento, en materia de los derechos y garantías de los contribuyentes.

### **SECCIÓN III. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA**

Antes de iniciar el análisis del Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural de nuestro país, analizaremos la “Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, española, mejor conocida como “Estatuto del Contribuyente”. Hemos escogido esta legislación del derecho comparado, por la ya apuntada influencia del bloque de legalidad español en nuestro país, en el nivel de normativa vigente y sobre todo de normativa propuesta.

Para muestra, la siguiente anotación que, de paso, nos permite realizar una aclaración terminológica: tanto en el estatuto español, como en el proyecto de ley costarricense, los derechos y garantías se establecen con atribución al “contribuyente”. Como es bien sabido, la figura genérica con la cual se reconoce al obligado tributario es la de sujeto pasivo, siendo el contribuyente el obligado por deuda propia, sobre quien se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. El resto de sujetos pasivos no son mencionados en la rúbrica de la ley española ni en el proyecto de ley costarricense, cuando está claro que el alcance de estos derechos y garantías debiera, como en efecto lo hace, abarcar el resto de figuras comprendidas en la gama de sujetos pasivos. Esta coincidencia terminológica muestra cómo, en nuestro criterio, la fuente de inspiración del proyecto de ley fue el estatuto español. Esta apreciación se corrobora cuando se analizan las estructuras de ambos textos, su creación mediante una ley especial (no en la Ley General Tributaria lo que ha generado fuertes críticas) y la coincidencia de nuestras críticas con las esbozadas por la doctrina española. Como se verá, el problema terminológico, para el caso del proyecto de ley se resuelve a través de un artículo aclaratorio (artículo 220.1), al igual que en el caso español, como explica (Carrasco, 1999):

Por otra parte, la utilización del término «contribuyentes» merece una aclaración, que asimismo se encarga también de ofrecernos la propia Ley en el apartado tercero de su artículo. 1 que en concreto dice: “Las referencias que en esta ley se realizan a los contribuyentes, se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria”: El significado del término contribuyentes» se enmarca, en el contexto general de nuestro sistema tributario, dentro del artículo. 31 de la Ley General Tributaria . Por contra, la Ley le atribuye un sentido distinto, más amplio, que viene a coincidir con lo que se conoce como “obligados tributarios”. Por ello consideramos que hubiese sido más preciso desde el punto de vista técnico-jurídico utilizar este segundo término, dentro del cual habría que incluir, a los efectos de esta Ley, a otras personas que puedan tener relación con las Administraciones tributarias, por ejemplo, a los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria (p.1874).

Con la aprobación del Estatuto del Contribuyente se consiguió, en España, establecer un compendio de los derechos que asisten al ciudadano en sus relaciones con la Hacienda Pública. Esto no quiere decir que, hasta el año 1998, los contribuyentes españoles carecieran de cualquier derecho frente al Fisco, sino que la Ley 1/1998 lo que hizo fue una recopilación de los derechos, ya existentes en el ordenamiento jurídico (tanto en la Constitución como en el resto de leyes) y sistematizar dichos derechos, junto con otros nuevos o no reconocidos expresamente en textos legislativos.

En la práctica, la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente fue de suma importancia, ya que le permitió al contribuyente, lego en la materia, contar

con un “manual” de sus derechos y garantías ante las siempre complicadas y burocráticas relaciones con la Hacienda Pública.

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente supuso un importante cambio de mentalidad de la Hacienda Pública, en sus relaciones con los contribuyentes. En concreto, dicha ley supuso una importante mejora de las relaciones de la Administración con los contribuyentes, el reconocimiento de los derechos de estos y el fortalecimiento de su seguridad jurídica; aspecto, este último, de mayor utilidad práctica a la hora de acudir a instancias, tanto administrativas como judiciales, en orden a reclamar los derechos del contribuyente.

En este sentido, si bien el Estatuto del Contribuyente introdujo temas, meramente de estilo en la forma y buena educación que debe informar las relaciones de la Administración con el administrado, es mucho más importante destacar limitaciones, sobre todo temporales, que se imponen a la Administración, en sus actuaciones de inspección, lo cual contribuye a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

Por esto, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente introduce, por un lado, modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico, tales como la reducción del período de prescripción, reducción del período de inspección o el derecho a la devolución del costo de las garantías sobre las deudas tributarias. En otros, reproduce los principios básicos, a los que se debe acoger la Hacienda Pública en sus relaciones con el contribuyente. Es decir, que esta ley tiene, fundamentalmente, un carácter programático que declara los principios de aplicación general, con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario.

Además, los objetivos de la aprobación del Estatuto del Contribuyente en España fueron, fundamentalmente, los siguientes:

- a) Mejorar sustancialmente el funcionamiento del sistema tributario, intentando conseguir un mayor cumplimiento, por parte de los contribuyentes que conocerán con mayor claridad el alcance de sus derechos y de sus obligaciones,
- b) Disminuir el nivel de fraude fiscal, al establecer una adecuada regulación de las relaciones entre Administración y contribuyente.
- c) Disminuir el nivel de litigiosidad en materia tributaria, debido a la seguridad y certidumbre que se estableció con el nuevo sistema de asistencia e información al contribuyente y de la posibilidad de establecer acuerdos previos, entre la Administración y el contribuyente en materia tributaria.

En resumen, lo que la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente venía a establecer era un equilibrio entre las relaciones administración-administrado.

Dicha conclusión se puede extraer de la exposición de motivos de la ley, que establece:

“La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de estos. (Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, No. 1/1998 de 26-2-1998.)

Debe destacarse que parece contradictorio tratar de establecer un equilibrio en las relaciones administración-administrado, mediante una ley que solamente introduce derechos y garantías de una de las partes de esa relación, es decir, del administrado. No deben olvidarse los límites a los derechos y garantías del

contribuyente que no son otros que sus obligaciones de cumplir con lo establecido en las leyes tributarias generales e impuestos particulares, como consecuencia del deber constitucional del ciudadano de contribuir con las cargas públicas.

En este sentido, el contrapeso de los derechos y garantías de los contribuyentes, que sirven de equilibrio a la relación de estos con la Hacienda Pública, se encuentra en el resto del ordenamiento jurídico español, también de obligatorio cumplimiento, al igual que el Estatuto del Contribuyente, y en especial en la Ley General Tributaria.

Entonces, ¿cuál es el motivo de no establecer, dentro del Estatuto del Contribuyente, el contrapeso de las obligaciones antes mencionado? La respuesta la da la propia exposición de motivos de la ley, en el sentido de tratar de dotar de mayor fuerza los derechos y garantías del contribuyente, ante la generalidad de la Administración:

La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario.

En cuanto al contenido de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, se estructura en ocho capítulos, en los que se establecen, por un lado, los derechos del contribuyente y, por otro, las obligaciones de la Administración Tributaria en aras de conseguir, además de una mayor celeridad en sus actuaciones de investigación y en la emisión de sus resoluciones, establecer el límite de sus actuaciones en los procedimientos tributarios, asuntos estos que establecen, a contrario sensu, las garantías del contribuyente en dichos procedimientos.

A continuación se efectúa una breve mención del contenido de la Ley, capítulo por capítulo con el fin de lograr una mejor comprensión de la estructura de derechos y garantías que ella pretende:

## **Capítulo I. Principios generales y derechos de los contribuyentes**

Este capítulo primero posee un carácter meramente programático y establece los principios generales que inspiran la Ley.

Es importante destacar que la propia ley reconoce que los derechos recogidos en su texto deben ser considerados como básicos; es decir que constituyen un “números apertus” y que debe entenderse que, cualquier derecho no recogido en dicha ley pero sí reconocido por el resto del ordenamiento jurídico, jurisprudencia, doctrina o mera costumbre, es plenamente aplicable al contribuyente, en sus relaciones con la Administración Pública.

Además, se repiten los principios generales que deben informar la ordenación de los tributos, cuando menciona, expresamente, que “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”; principios que ya contaban con su correspondiente mención constitucional, en el artículo 31.1, que establece:

### **Artículo 31**

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Este primer capítulo indica los derechos generales del contribuyente y luego los desarrolla a lo largo del cuerpo de la ley.

Asimismo, es importante destacar el artículo 4 que cierra este capítulo relativo a la normativa tributaria, en el que se establecen los límites de las regulaciones en esta materia. Se ordena así, que (i) las regulaciones con contenido tributario deben mencionar expresamente este extremo en su título, (ii) las normas sancionatorias tendrán carácter retroactivo, cuando sean más beneficiosas para el contribuyente, (iii) las presunciones en materia tributaria serán consideradas “iuris tantum” (admiten prueba en contrario), salvo que se disponga expresamente otra cosa y (iv) las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. Esta última disposición es porque con ella se pretenden evitar las derogaciones tácitas en materia tributaria, por lo que se da un paso importante en aras de la seguridad jurídica y la claridad del sistema tributario.

## **Capítulo II. Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.**

En este capítulo II, se establece la obligación para la Administración Tributaria de poner a disposición de los contribuyentes, toda la información disponible sobre normativa tributaria y sobre la interpretación que la propia Administración Tributaria realice en la aplicación de dicha normativa. Incluye una mención al instituto de la consulta tributaria, aunque remite a su regulación específica en la Ley General Tributaria. Además, se obliga a la Administración a prestar asistencia al contribuyente, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este capítulo es de suma relevancia puesto que introduce obligaciones de publicidad de normas y doctrina administrativa, imprescindibles para la claridad del contribuyente en un entorno de creciente complejidad.

Por último, debe destacarse la referencia de este capítulo a la posibilidad con que cuenta el contribuyente para efectuar con la Administración acuerdos previos de valoración, siempre que la ley específica de cada tributo así lo contemple, como es el caso de valoraciones de operaciones vinculadas y supuestos de subcapitalización.

### **Capítulo III. Devolución y reembolsos.**

En el capítulo III, se contienen los preceptos relativos a la devolución de ingresos indebidos, las devoluciones de oficio y el reembolso de los costos de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria.

Debe tenerse en cuenta que en el sistema tributario español rige el principio de “solve et repete”, desde la comunicación del traslado de cargos, de forma que el contribuyente cuenta en ese momento, con dos posibilidades, pagar la deuda reclamada (incluyendo los correspondientes intereses y las sanciones en los expedientes sancionatorios), o bien garantizar el pago de las sumas reclamadas mediante el correspondiente aval bancario. En todo caso, este capítulo regula un procedimiento expedito para obtener la devolución de ingresos indebidos y de costo de garantías.

### **Capítulo IV. Derechos y garantías en los procedimientos tributarios.**

Los derechos de los contribuyentes de carácter general en los procedimientos tributarios, se regulan en el capítulo IV.

Este capítulo contempla un número muy amplio de derechos generales, con un alcance variado que va desde un carácter meramente programático, como

pueden ser los derechos a un trato respetuoso o la obligación de la Administración a facilitar el ejercicio de los derechos o conocer el estado de tramitación de los procedimientos, hasta otros derechos más concretos, como el derecho a obtener certificaciones de documentos, la obligación de resolver de la Administración, la identificación de los funcionarios responsables del procedimiento (a efectos de posibles responsabilidades), derechos de efectuar alegaciones y ser recibidos en audiencia, en cualquier momento, entre otros.

Aquí conviene realizar una mención especial a los derechos que se contienen en los artículos 23 y 24 de este capítulo, que se refieren a plazos para la Administración, en concreto el primero de ellos, que impone un plazo de seis meses para la consecución de procedimientos de gestión tributaria y que es considerado como un plazo de caducidad, y el segundo de los artículos mencionados que establece el plazo de prescripción general en cuatro años.

### **Capítulo V. Derechos y garantías en el procedimiento de inspección.**

Se establecen los derechos particulares en el procedimiento de inspección. Se trata de derechos o garantías generales, como puede ser la obligación de la Administración de hacer públicos los criterios del plan nacional de inspección, lo cual, en la práctica, no tiene mucho efecto, puesto que dichos criterios son tan generales que todo contribuyente puede ser objeto de inspección.

Es importante destacar el plazo de doce meses, que se establece como máximo para llevar a cabo las actuaciones de inspección, como la posibilidad de ampliarlo doce meses más, salvando, eso sí, previos requisitos de estricto cumplimiento. Dicho plazo es de caducidad, de forma que, en caso de incumplimiento, se retrotraerían las actuaciones al momento de la apertura del proceso de inspección, de modo que se entiende que cualquier actuación posterior no tiene efectos de interrupción de la prescripción .

## **Capítulo VI. Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación.**

En este capítulo, se reitera el principio de “solve et repete”, de manera que el contribuyente tiene derecho a obtener la suspensión del ingreso de la deuda cuando presente el correspondiente reclamo, eso sí previa verificación de que la deuda ha sido garantizada.

Por supuesto, se garantiza la inembargabilidad de los bienes hasta que la liquidación correspondiente quede firme.

## **Capítulo VII. Derechos y garantías en el procedimiento sancionador.**

En este capítulo, como en los anteriores, existen derechos y garantías generales o programáticas. Es importante destacar que si bien este capítulo supuso procedimientos separados en la legislación española, por cuanto incorpora expresamente principios como el de buena fe, procedimiento separado y suspensión de las sanciones sin necesidad de garantía, se pierde la oportunidad de sistematizar e incorporar formalmente los principios de derecho penal al derecho administrativo sancionador; tema sobre el cual la doctrina es pacífica.

Por último, destacamos en este asunto la limitación temporal a la resolución del expediente, dentro de seis meses desde su apertura. De nuevo nos encontramos ante un plazo de caducidad.

## **Capítulo VIII. Recursos y reclamaciones**

En este capítulo, se contempla el derecho general de los contribuyentes a presentar recursos y reclamaciones.

Analizado el contenido de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en vigor en España, a continuación se efectuará un resumen de las

principales medidas, que se pueden destacar y que introdujo dicho cuerpo normativo en el sistema tributario español.

**a) Asistencia e Información:**

Se establece la obligación de la Hacienda Pública de prestar asistencia e información a los contribuyentes, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en concreto:

- Es obligatoria la publicación de textos actualizados de las normas tributarias durante el ejercicio.
- Es igualmente obligatoria la publicación periódica de las contestaciones a las consultas más relevantes, que se le hayan planteado a la Administración, así como la publicación de las resoluciones económico-administrativas (Tribunal Fiscal Administrativo) de mayor trascendencia y repercusión..
- La Administración Tributaria tiene la obligación de contestar, por escrito y de forma vinculante en materias novedosas.
- Toda modificación de norma tributaria incluirá la relación de las normas derogadas de una forma expresa.
- Los proyectos de ley o reglamentos con contenido tributario deberán mencionarlo de forma expresa.
- Los contribuyentes podrán negociar y obtener con la Administración acuerdos previos de valoración de bienes y operaciones, de carácter vinculante.
- Es obligatoria la publicidad de los criterios que informan cada año el plan nacional de inspección.

**b) Establecimiento de limitaciones temporales a las actuaciones de la Administración tributaria:**

- Seis meses en los procedimientos de gestión tributaria, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto.
- Doce meses en las actuaciones de inspección, para casos de especial complejidad en los que el plazo se podrá extender hasta veinticuatro meses.

Estos límites temporales supusieron una verdadera novedad en el sistema español, por cuanto hasta la entrada en vigor del Estatuto del contribuyente no había límites temporales, en las actuaciones de la Administración Tributaria, siempre que no se interrumpieran por más de seis meses.

- Los plazos de prescripción se establecen, para todos los casos, en cuatro años. Esta medida supone que la Administración tendrá que agilizar sus actuaciones de comprobación al tener un menor plazo.

**c) Novedades en procedimiento de inspección:**

- Los contribuyentes tienen derecho a ser informados sobre el alcance de las actuaciones de la inspección a la que van a ser sometidos.
- Derecho a pedir ampliación de una actuación inspectora parcial a una general, que la Administración deberá iniciar antes de seis meses.

**d) Devoluciones tributarias e intereses moratorios:**

- Se agilizan las devoluciones tributarias al establecer un plazo máximo de seis meses, a partir del cual la Administración Tributaria tendrá obligación de satisfacer intereses de demora.

- Se establece el mismo interés de demora para la Hacienda Pública y para los contribuyentes. Anteriormente, el interés de demora, que pagaba la Administración, era inferior al que pagaba el contribuyente.
- El pago de intereses moratorios, por parte de la Administración Pública, es automático, sin necesidad de que el contribuyente los solicite.

**e) Responsabilidad patrimonial de la Hacienda Pública, reembolso del Costo de avales:**

La Administración responde, patrimonialmente, por el costo de los avales y cualquier otra garantía que se preste, por suspender la ejecución de deudas tributarias que se declaren improcedentes. Esta responsabilidad es total y alcanza el costo del aval prestado por cuota e intereses.

**f) Expedientes administrativos:**

- El contribuyente que sea parte en un procedimiento tiene derecho a conocer en cualquier momento, el estado de tramitación del procedimiento y a obtener copia de los documentos del expediente.
- También tendrá derecho el contribuyente a identificar al personal de la Administración que tramita su procedimiento.
- El contribuyente no tendrá que aportar documentos, que ya estén en poder de la Administración o que no exija la ley.
- Los contribuyentes podrán rehusar la presentación de documentos que obren en poder de la Administración y acceder a archivos y registros administrativos en los que sean interesados.

**g) Alegaciones y audiencia:**

Los contribuyentes podrán presentar alegaciones en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria y la Administración Tributaria tiene la obligación de dar audiencia a los interesados en los procedimientos, antes de redactar la propuesta de resolución.

#### **h) Garantías sobre el patrimonio del contribuyente:**

La Administración Tributaria no podrá enajenar los bienes y derechos embargados, hasta que la liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme.

#### **i) Derecho Administrativo sancionador:**

- Se establece la separación del procedimiento sancionador, mediante un expediente distinto del de inspección y, por lo tanto, se tratan las sanciones como un concepto diferenciado de la deuda tributaria.
- La ejecución de sanciones queda suspendida por la simple interposición de un reclamo, sin necesidad de garantizar o avalar hasta que no sean firmes en vía administrativa.

Por último, se puede concluir, a la vista de la regulación española de un estatuto del contribuyente, que éste se dirige, por un lado, a reforzar los derechos del contribuyente y garantizar su participación en los procedimientos tributarios, en un ambiente de seguridad jurídica y, por otro, que se trata de reforzar las obligaciones de la Hacienda Pública, en aras de simplificar y dotar la de una mayor agilidad en la obtención de las resoluciones que emita.

#### **SECCIÓN IV. CONTENIDO GENERAL DEL MARCO NORMATIVO PROPUESTO**

En la Asamblea Legislativa y con el número de Expediente 15.516, se encuentra el Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.. No. 15516, publicado en el Alcance No. 8, a La Gaceta No. 26 de 6-2-2004.

La Comisión Mixta, creada por la Asamblea Legislativa para analizar dicho Proyecto de ley, ha tenido como objetivo principal la búsqueda de soluciones estructurales al desequilibrio de las cargas públicas, mediante un pacto fiscal de los grupos de interés político, representados en la Asamblea Legislativa y los llamados grupos de interés social, en donde lo que se pretende es dar solución al problema del déficit fiscal.

Dentro de las reformas que plantea el Proyecto de ley y en lo que interesa a la presente investigación, se plantea un cambio, tanto cualitativo como cuantitativo, del manejo, por parte de la Administración tributaria, haciéndola más eficiente y fortaleciendo sus instrumentos de actuación. La finalidad que se persigue es que todo sujeto pasivo cumpla con los deberes formales, establecidos en el Código Tributario, a efecto de que la Administración pueda cumplir con sus funciones primordiales de gestión, fiscalización y recaudación de tributos.

Se plantean reformas del sistema sancionatorio, reglando, con mayor precisión, temas como los referentes a las sanciones en general, el principio de “non bis in idem”; la autoría y la participación; el régimen sancionador para las personas jurídicas; las causas eximentes de responsabilidad y el concurso de infracciones. Asimismo, se corrigen algunos defectos de redacción de los tipos

que han generado dificultades de interpretación. En el caso de la sanción por inexactitud en la declaración, se aclara que esta se aplica a las rectificaciones de una declaración anterior. Se redefine el delito de defraudación tributaria para que también abarque incumplimientos graves en materia de disfrute de beneficios fiscales; pues, hoy en día, existe la dificultad de aplicarlo, debido a que muchos incentivos son administrados por órganos que no pertenecen al Ministerio de Hacienda.

Se dispone la emisión y firma de las resoluciones determinativas de tributos, para permitir que los gerentes regionales puedan delegar, en los funcionarios a su cargo, la resolución de casos relacionados con sus competencias, así como la firma de tales asuntos.

Se proponen reformas sobre libros contables, sistemas informáticos para llevar la contabilidad, facturación digital y control de facturación y registro de transacciones, mediante tales sistemas.

Se crea, como instrumento de fiscalización, la “lotería fiscal”, que constituirá un medio auxiliar de fiscalización para la Administración Tributaria. Con ella, se persigue concursar la emisión de facturas, por parte de los contribuyentes, para ejercer un mejor control sobre el cobro de los impuestos.

Frente a todas estas reformas, que buscan dar mayores y mejores facultades a la Administración Tributaria, el proyecto plantea la creación de un título que regule el tema de los derechos y garantías del contribuyente, por medio del cual se establezcan, expresamente, los derechos y garantías más importantes de todo contribuyente, a efecto de que conozca con exactitud sus derechos; cómo debe actuar ante la Administración y cómo debe defenderse, con fundamento en qué normas y en cuáles casos puede hacerlo.

Esto significa, a nuestro modo de ver las cosas, un gran avance para el derecho tributario costarricense, en la búsqueda de un sistema más justo y equitativo, toda vez que estos derechos y garantías, a pesar de existir, en gran parte en diferentes normas tributarias, se encontraban dispersos y especialmente descuidados, en cuanto a su aplicación práctica.

De aprobarse la reforma, se estarían unificando, en un solo título, lo que permitirá al contribuyente identificarlos y conocerlos mejor y con mayor facilidad. Sin embargo, tal y como se ha analizado hasta este momento, el Código Tributario, como fuente normativa de aplicación general, debería ser el instrumento llamado a contener la regulación de este aparatado de derechos en garantías del contribuyente; pues es en ese cuerpo normativo que se da contenido a los principios constitucionales y a la relación tributaria concreta, tanto en el nivel de partes, como desde el punto de vista procedimental. Incluir un capítulo dedicado a salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, en el Código Tributario, hubiese salvado también el infortunio de la Ley propuesta en cuanto duplica derechos y garantías debidamente cubiertos por el Código de repetida cita. En esta crítica es coincidente la Comisión para el estudio de la reforma a la Ley General Tributaria Española (2001), sobre la base del estatuto de los Contribuyentes y la Ley General Tributaria:

C. Inclusión de preceptos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La Comisión entiende que los preceptos de la LDGC que tienen conexión con el Título de la LGT dedicado a la aplicación de los tributos deben incorporarse a esta última, tal y como prevé la propia Exposición de Motivos de la LDGC, al señalar la “posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”. De aquí que la nueva LGT deba establecer de forma expresa, que la LDGC queda derogada tras su entrada en vigor.

La Comisión recomienda que dicha integración se realice en el lugar de la LGT que corresponda a la materia tratada. De esta manera la LGT desarrollará las potencialidades de los derechos y libertades previstos en la CE, garantizando su tutela, de forma que se logre un justo equilibrio entre ellos y el interés colectivo representado por la Hacienda Pública, que también está protegido por la CE. (p.109-110).

Con este señalamiento, coincide Carrasco (1999), quien en forma conclusiva indica, a propósito del Estatuto del Contribuyente español: “En realidad nos encontramos ante una reforma más de la Ley General Tributaria, plausible en algunos de sus aspectos, fundamentalmente por cuanto supone la incorporación de los principios de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios, pero realizada fuera de ella. Debido a las remisiones que en ella se hacen a normas futuras para el desarrollo de algunos de sus preceptos, así como al no haber sido integrada en la Ley General Tributaria, no podemos sino unirnos a todos aquellos que reivindican la necesaria y urgente reforma de la Ley General Tributaria que integre los dictados de esta Ley” (p.1876).

Dada la importancia del tema, vamos a analizar el articulado propuesto y a realizar simultáneamente los comentarios que se consideren oportunos:

-La primera norma del proyecto, la cual responde, acertadamente, al desarrollo de gran parte de las inquietudes esbozadas en este tesis, se refiere al objeto y campo de aplicación. El artículo 220 reza de la siguiente manera:

Artículo 220: Objeto y campo de aplicación:

1. El presente título regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes, responsables y de toda persona física o jurídica a la cual la ley creadora del tributo, le asigne el cumplimiento de deberes u obligaciones, ya sea como retenedores, obligados a ingresar a cuenta,

sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración con la Administración Tributaria, todos los cuales denominamos en el presente título como “contribuyentes”

2. Los derechos y garantías contenidos en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los demás reconocidos en el ordenamiento jurídico.

El punto 1. de este artículo efectúa una aclaración terminológica, al incluir, en el concepto de “contribuyentes”, a una serie de actores de la escena tributaria que, técnicamente no corresponden con ese concepto. En primera instancia, más que al “contribuyente”, la norma debiera referirse a los “sujetos pasivos”, pues, tal y como se ha analizado, este es el género de una serie de obligados tributarios, dentro de los cuales se encuentra el contribuyente propiamente dicho. La mención de terceros, a los que les acuden los derechos y garantías es acertada; pues, en definitiva, la ley les otorga obligaciones que deben tener su correlativo derecho.

El punto 2. realiza una aclaración, a nuestro juicio trascendental, para el buen entendimiento del cuerpo normativo, previsto para la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, toda vez que no excluye beneficios ya incorporados dentro del ordenamiento jurídico, en donde, como ha quedado demostrado a lo largo de esta investigación, la existencia de derechos y garantías es suficiente en el campo tributario y este se vale de otras ramas del derecho para lograr la protección efectiva, en el campo normativo, frente a la acción de la potestad de actuar concedida a la Administración.

-Un artículo muy importante, para efectos de la presente trabajo, es el artículo 221, el cual regula los “Principios Generales Tributarios” lque son de acuerdo con el Proyecto de Ley:

1. La creación de tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, neutralidad, igualdad, progresividad, reserva de ley, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.
2. Por medio de la Tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, o que limite de manera significativa, el ejercicio de un derecho fundamental tutelado por la Constitución Política.
3. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, neutralidad, proporcionalidad, eficacia. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes establecidos en el presente Título
4. Los citados principios deberán ser interpretados en consideración a criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad.

Este artículo aborda dos temas de especial importancia. En el punto 1. se establecen los principios que, en esta investigación, hemos denominado como constitucionales tributarios. Pareciera existir, en su redacción, una preferencia hacia la protección de la capacidad económica de los contribuyentes, por su cita separada y en el encabezado del articulado. Sin embargo, consideramos que la valoración de los principios debe ventilarse, de una manera homogénea, siendo la composición práctica del sistema tributario la que dicte, al aplicador de la norma, dónde establecer el énfasis correspondiente. El punto 2. es, de nuevo, una alusión a la protección de la capacidad económica del contribuyente. En este caso, resguardando los derechos individuales de los ciudadanos establecidos en la propia Constitución.

Por otra parte, el punto 3. es, más bien, un enunciado de lo que el legislador entiende propio de un sistema tributario de avanzada, basado en los principios de

generalidad, neutralidad, proporcionalidad, eficacia. Luego, el punto 4. indica que el sistema tributario, basado en estos principios, debe respetar los derechos y garantías de los contribuyentes.

Está clara la importancia de una norma de esta naturaleza, como punto de partida para la correcta protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. Aún más, consideramos que la enunciación de este tema debiera ser, no solo legal sino también constitucional; recogiendo la experiencia del derecho comparado y la creación jurisprudencial de la Corte Constitucional costarricense, a la fecha de hoy. En efecto, se trata, en todos los casos a los que se refiere este artículo, de protecciones genéricas y de una conceptualización de cómo debe ordenarse el sistema tributario. La importancia de la norma, hace pensar que su ubicación, de no poder ser constitucional, debiera ser propia del Título preliminar del Código Tributario o bien, por lo menos como encabezado del Título que se pretende introducir.

-El Proyecto incluye un artículo referido a las fuentes del ordenamiento jurídico. El artículo 222 dice que es aplicable La Ley General de la Administración Pública, en su artículo 6.1; la jurisprudencia sentada por la Sala Constitucional y los dictámenes vinculantes, emitidos por la Procuraduría General de la República. Por su parte; las resoluciones y directrices generales de la Administración Tributaria son tomadas, como interpretativas de las leyes y reglamentos, pero no podrán ser innovativas de situaciones jurídicas objetivas. Ordena, dicho artículo, que las citadas resoluciones y directrices, deberán estar ajustadas a las fuentes primarias y que no podrán suplir los reglamentos, ya que, en esta materia, el único que puede dictarlos es el Poder Ejecutivo de conformidad con el artículo 140, incisos 3 y 18, de la Constitución Política.

En nuestro criterio, este tema no debiera tratarse como una especialidad, dentro del Título sugerido en la reforma para inclusión. El objeto de lo que se

regula en este artículo es de aplicación general para todo el sistema tributario, por lo que no debe llamarse a confusión, entendiendo indebidamente que el orden y aclaración sugerido de las fuentes del derecho es exclusiva para esta norma de los contribuyentes. Más bien, lo correcto pareciera ser incluir esta norma en el artículo 2 del Código de repetida cita, en donde se regula, específicamente, el tema de las fuentes del derecho en general. Así, el Título respetaría la concepción de catálogo u ordenador de normas dedicadas a la protección de los derechos y garantías representándose ese respeto en toda la relación jurídico obligacional.

Por técnica legislativa y en aras de una mejor interpretación de las normas tributarias, nos inclinamos por considerar que este artículo debe reubicarse, como una reforma de las disposiciones preliminares del Código Tributario. Admitir lo contrario estaría haciendo que debamos permitir, en este Título, inclusión de normas de aplicación adecuada de la obligación tributaria como, por ejemplo, las normas relativas a la interpretación e integración de normas, el concepto de sujeto activo y pasivo y de hecho generador de la obligación tributaria o una alusión al sistema de extinción de la obligación tributaria, como se hizo, en el caso español, para la prescripción tributaria; a nuestro modo de ver las cosas, de forma incorrecta, no en cuanto a su contenido, sino en cuanto a la técnica legislativa utilizada. No olvidemos que el tema de las fuentes es abordado en el artículo 2 del Código Tributario.

-El artículo 223, al menos en el punto 1. y 2. es una norma que consideramos sumamente valiosa, en aplicación del deber de información de la Administración Tributaria y el correspondiente derecho del contribuyente a ser informado. Expresa el artículo 223 que las leyes y los reglamentos, que contengan normas tributarias, deberán mencionarlo expresamente en su título y en un epígrafe, con el cual debe titularse cada uno de los artículos. En cuanto a las normas, derogadas por las leyes y los reglamentos en materia tributaria, se debe contener una relación completa de la norma nueva con la norma derogada. De esta forma, se busca dar

claridad a un sistema que, por su dinamismo, sufre reformas de modo constante. Quizá la norma se pudo haber completado con una identificación similar para toda normativa no legislativa o reglamentaria, tales como directrices o resoluciones generales internas, la jurisprudencia que se publique, oficios, etc. Es omisa la norma en indicar que pasa en aquellos casos en que por negligencia o descuido, el legislador no hace esta relación de normas derogadas. Sin embargo, entendemos, que lo correcto sería aplicar, cuando corresponda, la interpretación normativa por la vía de las derogaciones tácitas.

Ahora bien, el punto 3. se refiere al régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de recargos, multas e intereses, indicando que la norma tributaria tendrá efectos retroactivos, cuando su aplicación sea más favorable para el contribuyente afectado.

De nuevo, consideramos que no es propio tratar el tema de la retroactividad de las normas en un acápite de un artículo que, por su contenido, se refiere a distintas materias. Por otra parte, en el tema de la aplicación retroactiva en materia sancionatoria consideramos que es una extensión adecuada de los principios que en nuestro país rigen la ley sancionatoria en forma general, dando ese beneficio al sancionado al considerar que el sistema se depura con formas futuras. No obstante, no estamos de acuerdo en dar ese efecto retroactivo a la norma relacionada con los intereses; pues en ella no priva el interés de sancionar, sino el de retribuir el valor del dinero que se ha perdido, con el no pago en tiempo. Esa es una circunstancia histórica, que en nada debería afectar una eventual aplicación futura de la norma. Una determinada situación económica del país puede hacer a la Administración disminuir el porcentaje de interés por cobrar, de parte de los contribuyentes, sin que esa situación deba afectar, en forma alguna, las circunstancias económicas vividas temporalmente en el pasado.

Finalmente, el punto 4. establece que las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden combatirse, mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que ellas expresamente lo prohíban. No está muy clara la intención de introducir esta norma, particularmente en este apartado. Igualmente, entendemos como una aplicación del debido proceso y del derecho de defensa el que un determinado contribuyente pueda oponerse a una presunción tributaria, si cuenta con prueba cierta que desvirtúe la presunción. De esta forma, no parece correcto eliminar tal posibilidad, cuando la alusión de no admitir prueba en contrario aparece en la ley que contiene la presunción.

-El artículo 224 es sumamente innovador en su contenido Dice textualmente:

Artículo 224. Consulta previa a los contribuyentes.

1. Los proyectos de reglamentación de las leyes tributarias, así como de resoluciones generales y directrices interpretativas de la Administración Tributaria deberán hacerse del conocimiento general de los contribuyentes a través del sitio en Internet de la citada Administración. Para estos efectos se deberá publicar un aviso en un diario de circulación nacional en el cual se informe de la existencia de la información electrónica y la dirección a través de la cual se pueda ingresar.

2. Los contribuyentes con interés legítimo y las entidades representativas de intereses de carácter general o corporativo que se consideren afectados por los citados proyectos de reglamentos, resoluciones generales o directrices interpretativa tendrán la oportunidad de exponer su parecer, dentro del plazo de diez días, contados a partir del día siguiente hábil al día de publicación en *La Gaceta*, o del aviso en un diario de circulación nacional, en el que se informe de la existencia citada en el inciso 1-anterior salvo cuando se opongan a ello razones de interés público o de urgencia debidamente consignados en la respectiva disposición.

De esta manera, el sistema estaría equiparando, en cuanto al trámite de publicación se refiere, garantía similar a la que se emplea en el trámite de creación de normas legales. Innovadora y valiosa resulta una norma de esta naturaleza, pero siempre vale hacer algunas precisiones. Aún y cuando el punto 2. dispensa del plazo de diez días, establecido por razones de interés público o urgencia, lo cierto es que la sola publicación en el diario oficial La Gaceta, del proyecto de reglamento, resolución general o directriz interpretativa, puede generar un atraso importante, por lo que nos inclinaríamos por una dispensa completa, cuando razones como las indicadas se oponen, debiendo únicamente justificarse el acto, en cuanto a la dispensa y homologándose con su posterior publicación.

Igualmente en el punto 2. y dado que la oportunidad de “oír opiniones” no obliga a la Administración a realizar ningún acto adicional, nos parece importante eliminar el interés legítimo para actuar y dejar claro que se trata de “tomar el parecer”, a quien considere puede aportar, sin que necesariamente tenga un interés directo.

-El artículo 225 se refiere a la aplicación de la justicia e imparcialidad administrativa, en la aplicación de normas tributarias, por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, con lo cual estamos claramente de acuerdo, aunque sí consideramos que esta norma podría reubicarse en el contenido del artículo 228, parte 1, en el cual se establece la forma en que la Administración Tributaria debe actuar, en su actividad en general. Aún más, ambos artículos pueden analizarse como un desarrollo explicativo de la norma del artículo 221, punto3, de la reforma propuesta.

-La norma del artículo 226, solo puede observarse como un simple recordatorio de lo establecido en el artículo 190 de la Ley general de la Administración Pública. Vale preguntarse si aún más valioso que la inclusión de esta norma, es el estudio,

en el nivel de capacitación, de los límites garantistas que debe respetar el funcionario público, en este caso de la Administración Tributaria, sobre todo para evitar hipótesis en la práctica que puedan comprometer al funcionario por acciones de tipo culposas.

-Los derechos generales de los “sujetos pasivos” (Nótese como el Proyecto de reforma habla en este caso de los sujetos pasivos, apartándose de la metodología conceptual adoptada a que se refiere el artículo 220 de “contribuyentes “Algunos de los derechos incluidos en el listado, pueden aplicarse a las relaciones de terceros con la Administración; pero no queda clara su aplicación. Entendemos nosotros que la norma es aplicable también para este tipo de relaciones), se encuentran tipificados en el artículo 227 y son los siguientes:

- a) Derecho a ser informado por la Administración Tributaria, en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios acerca del contenido y alcance de los mismos.
- b) Derecho a obtener en los términos previstos en el presente Código, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, más los intereses que correspondan de conformidad con el artículo 58 de este Código.
- c) Derecho a consultar a la Administración Tributaria y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos establecidos por el presente Código.
- d) Derecho a conocer cuando así lo solicite, el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración Tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión y cobro en los que tenga condición de interesado.

- f) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones, así como de los documentos anexos, por él presentados.
- g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y recibidos, que deberían encontrarse en poder de la Administración actuante,
- h) Derecho en los términos legalmente previstos, al carácter confidencial de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recurso cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos expresa y específicamente en las leyes.
- i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- j) Derecho a formular en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y actos jurídicos en general.
- k) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos.
- l) Derecho a ser informado de los valores y de los parámetros de valores, que se empleen para fines tributarios.
- m) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, a que no pueda ser modificados sus fines sin previo aviso, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tale actuaciones, y a que se desarrollen mediante procedimientos y plazos previstos por ley.
- n) Derecho a que la Administración Tributaria le advierta de manera explícita, cuando ha concluido la actualización fiscalizadora ya antes de dictar el acto final, de las consecuencias jurídicas y económicas, que

conlleva la aceptación de la determinación de oficio o de las infracciones cometidas, tanto en cuanto al tributo por pagar, como a los accesorios.

El listado desarrolla una serie de derechos tendientes a garantizar el genérico derecho a ser informado, con el que cuenta todo contribuyente. En este sentido los incisos a), c),d), e), f) l), m) n). También se establecen, en forma combinada con los citados incisos, derechos relacionados con los procedimientos tributarios, a los cuales se adicionan los incisos: b), g), i), j), k) y n). Una alusión al derecho a la intimidad mediante la protección a la información brindada a aparece en el inciso h). Da la impresión de que el listado busca reforzar elementos ya contenidos en el ordenamiento tributario, más no así en muchos casos en el bloque de legalidad.

-El artículo 228 parte 2. dice, textualmente, lo que sigue:

Respeto a los derechos de los contribuyentes:

1....

2. La violación de esos derechos, y de los principios fundamentales consagrados en el capítulo siguiente, acarreará la nulidad absoluta del acto o de la actuación administrativa, sin posibilidad alguna de saneamiento.

Nos parece que esta norma merece algunas precisiones. En efecto, otorgar el carácter de nulidad absoluta a la violación de los derechos, entendemos nosotros de los contribuyentes, sin mayor grado de precisión no parece correcto. Recordemos que, en la interacción del administrado con el sujeto activo, pueden producirse muchas y muy distintas formas de violación a los derechos y garantías de los contribuyentes, las cuales deberían analizarse en función del régimen de nulidades, contenido en la Ley General de la Administración Pública. Por otra parte, la nulidad, a que se refiere la norma en cuanto a las violaciones del capítulo de Garantías Procesales, debe armonizarse con la establecida en el artículo 247;

pues en ella se precisa qué tipo de violaciones al debido proceso son las que generan nulidad absoluta. Desde ese punto de vista, consideramos innecesaria la alusión en el 229.

Otra norma que se refiere igualmente al derecho de información es la establecida en el artículo 229, señalando una vez más, que el contribuyente cuenta con el derecho a ser informado de sus derechos y obligaciones. El párrafo 1., al que hacemos referencia, incluye una obligación adicional de asistir al contribuyente, para el correcto desarrollo de sus obligaciones y derechos. El punto 2. de este artículo indica que la Administración puede instrumentalizar esa actividad, por medio de publicaciones de textos actualizados, remisión de comunicaciones y contestación, en tiempo, de consultas tributarias. Finalmente, el punto 3. establece un eximente de responsabilidad, cuando el contribuyente adecua su conducta a lo informado por la Administración Tributaria, adicionando igual efecto para criterios de jurisprudencia de los tribunales de justicia y del Tribunal Fiscal Administrativo. En relación con estos dos últimos puntos, quedan algunos asuntos sin resolver: 1. no está claro si la referencia a “consultas tributarias” del punto segundo se refiere a las consultas del artículo 119 del Código Tributario o no. Si el término consultas tributarias incluye o se refiere a aquellas del 119 del Código Tributario, nos parece que los efectos en este caso ya están regulados por el párrafo segundo del artículo de cita. Si se tratase de consultas en general, no revestidas de la formalidad del artículo 119, pareciera excesivo que cualquier consulta, realizada por el contribuyente, le permita exonerarse del pago de eventuales infracciones administrativas (Puede pensarse en el caso de los gestores de la Administración de Grandes Contribuyentes que por la vía verbal brindan interpretaciones ordinariamente a los Contribuyentes a su cargo). En este caso, la recomendación va en el sentido de normar qué clase de consultas producirían ese efecto legal. 2. En cuanto a la posibilidad de que los criterios judiciales o del Tribunal Fiscal Administrativo eximan de la aplicación de eventuales infracciones administrativas, también nos parece un tanto excesivo.

Entendemos que, para que esta situación pueda ocurrir, el contribuyente realizará una conducta, atendiendo a un fallo del Tribunal Fiscal o tribunales de justicia, según la premisa de estar vigente en el momento. Si el Ministerio de Hacienda mantiene una posición opuesta a la establecida en estos fallos y logra un cambio en la tendencia jurisprudencial, no vemos cómo se deba eximir al contribuyente del pago del tema sancionatorio. En este potencial caso, con que la Administración informe al contribuyente acerca de su posición opuesta a la jurisprudencial, e informe, además, acerca de la posibilidad de eventuales sanciones, entendemos que cumple con sus obligaciones en esta materia. 3. Finalmente, ya sea según el sistema sancionatorio actual o bien conforme al sistema propuesto en el proyecto de ley, no se entiende la razón por la que la exención en los términos de la ley solo aplica para infracciones tributarias y no para sanciones como la del cierre de negocios y delitos tributarios, estos últimos por cuanto el sistema nuestro establece el sistema de bandas como diferenciador entre una y otra tipificación, aunque ambas conductas compartan la intención manifestada en el dolo evidente y notorio, en este caso en la adecuación al criterio permisivo.

-El artículo 230 consagra, de nuevo, parte del derecho a ser informado, esta vez en función de la publicidad de las normas que sufren variantes, consultas, resoluciones, instrucciones, circulares y directrices interpretativas internas. Para nadie es un secreto que la materia tributaria es una de las más dinámicas que existen en el campo del derecho. Su dinamismo es tal que, en determinadas ocasiones, resulta difícil para el intérprete no letrado conocer la normativa vigente aplicable en un determinado momento. Pero el problema no queda aquí, toda vez que al contribuyente le interesa conocer cuál fue la situación de la norma en el tiempo, por lo menos en el plazo de la prescripción. Por ello, es necesario que al contribuyente le acuda el derecho a ser informado de cuáles son las normas que la Administración Tributaria entiende vigentes y cuáles de ellas han sufrido modificaciones en el pasado, por lo menos hasta el plazo de la prescripción tributaria.

El Proyecto va aún más allá y obliga a la Administración Tributaria y al Tribunal Fiscal Administrativo a entregar el texto íntegro de las consultas y resoluciones concretas. En este punto en particular, nos parece que el contribuyente debe tener acceso a todo este tipo de resoluciones, en orden cronológico, sin que la Administración pueda elegir, libremente, a cuáles dar acceso y a cuáles no. Esto nos parece de suma importancia, toda vez que en la actualidad no se respeta este orden de publicidad y, en muchas ocasiones, beneficios y ventajas fiscales de los contribuyentes no son accedidos adecuadamente, de forma tal que se hace nugatorio el derecho a la igualdad en la aplicación de los tributos. El derecho a ser informado y asistencia al contribuyente lo pregona, igualmente, el artículo 231.

Los artículos 232 y 233 se refieren a garantías de procedimiento. Como garantía de imparcialidad, el artículo 232 separa las funciones de los órganos de gestión, consulta y control. Por su parte, el 233, acertadamente, otorga un plazo de quince días, como mínimo, para atender de parte del contribuyente cualquier solicitud de la Administración, en la que la normativa es omisa en cuanto a otorgar un plazo.

Finalmente, el Título en estudio elabora un articulado que se refiere a las garantías procedimentales de los contribuyentes. Es importante destacar que las garantías de este tipo, como conducto para el ideal de un sistema tributario justo y equitativo se revisten de especial importancia. Acerca del tema, el informe para la reforma de la Ley General Tributaria (2001), elaborado por la Comisión para su estudio y propuesta de medidas para reforma, se refiere a la importancia señalada así:

En efecto, hoy ya nadie cuestiona que el grado de adecuación a los principios de justicia tributaria no depende únicamente del establecimiento y

configuración de los tributos, sino también de los resultados globales alcanzados en su aplicación mediante la actuación administrativa que discurre por los procedimientos tributarios. También resulta ya clásica la afirmación de la relevancia que adquiere la normativa procedimental en la medida en que cualquier procedimiento administrativo, en cuanto cauce formal en que se concreta una actuación de la Administración, supone una doble garantía. De un lado, para el ciudadano, del respeto de sus derechos individuales. De otro, para la propia Administración, del correcto cumplimiento de las funciones que tiene atribuidas (p.166).

Propiamente, en cuanto a la reforma, tenemos: el artículo 234 coloca el tema procesal como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente, criterio con el cual comulgamos plenamente. Se reconocen, entonces, los siguientes principios procesales:

- a. Obtención de la verdad real
- b. No aplicación de métodos presuntivos, salvo disposición de ley
- c. Aplicación del principio de realidad, ya sea a favor o en contra del administrado. Aunque no es el propósito de esta investigación, consideramos que, dentro de una reforma estructural del sistema tributario, como la que se está planteando, debe cuestionarse incluso la continuidad de la aplicación de este principio
- d. Presunción de buena fe.
- e. Carga de la prueba, a cargo de la Administración en la aplicación del aspecto sancionatorio (culpabilidad).
- f. Impulso procesal y caducidad: aquí el reformador solo realiza una referencia a que el impulso procesal debe darse en forma acelerada y eficiente. No hay referencia alguna a temas de caducidad. En nuestro criterio, la reforma planteada debe de una vez convertir los plazos de la Administración en perentorios y no únicamente ordenatorios, como sucede

en la actualidad, independientemente de la aplicación del tema en cuanto al cómputo de los intereses. Si la reforma es para darle al contribuyente una Administración Tributaria de país de primer mundo, lo correcto es que el administrado cuente con su derecho al acceso a una justicia pronta y cumplida.

- g. Interpretación basada en la racionalidad y razonabilidad
- h. Actuaciones basadas en órdenes, circulares e instrucciones del superior jerárquico, dentro de los límites de la ley. Presunción de nulidad absoluta, en caso de incumplimiento
- i. Derecho de acceso al expediente administrativo, el cual debe estar debidamente foliado. Esta nos parece una de las disposiciones más importantes, como garantía del derecho de defensa del contribuyente, sobre todo en un sistema que castiga, con pena privativa de libertad, la defraudación fiscal; en donde, cualquier contribuyente con un expediente abierto puede convertirse en un potencial actor de este u otros delitos. Se incluye la posibilidad de realizar alegatos en cualquier momento, antes de la decisión final. Se regula la posibilidad de declarar el expediente secreto, con un plazo temporal determinado en un mes prorrogable a dos meses más.
- j. Derecho de audiencia escrita u oral. Particularmente importante en este caso, en especial en cuanto a la, posibilidad de que la audiencia se lleve a cabo en forma oral. De este modo, se evitan, por un lado, las audiencias informales con los contribuyentes y, por otra parte, se permite al contribuyente presentar de, “viva voz”, su posición respecto al tema de determinación de la obligación tributaria u obligatorio de que se trate.
- k. Derecho de defensa en forma razonable.
- l. Acceso a los medios de prueba, establecidos en el Código Procesal Civil, con excepción de la confesión a los funcionarios de la Administración Tributaria.

- m. Regulación de la carga de la prueba: Es de la Administración respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria.
- n. Lealtad en el debate.
- o. Seguridad jurídica.
- p. Suspensión del acto final en el procedimiento sancionatorio, hasta que se encuentre firme la determinación de la obligación tributaria, lo cual es de aplicación en la actualidad.
- q. Motivación de los actos, so pena de nulidad

Uno de los temas más importantes que introduciría la reforma en el ordenamiento jurídico es el tema de las nulidades procesales. En este sentido, debemos indicar que se establece y regula posibilidad de plantear un incidente de nulidad, por la vía excepcional, el cuál será de previo y especial conocimiento:

Artículo 246.—Incidente de nulidad de previo y especial pronunciamiento.

1. Se reconoce el derecho del contribuyente a combatir los actos jurídicos y actuaciones materiales de la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación o sancionatorio, tanto por medio de los recursos ordinarios establecidos en este Código, como de manera excepcional, por medio de incidentes de nulidad de previo y especial pronunciamiento, planteables ante el órgano competente de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal Administrativo, cuando se alegaren motivos razonables de violación a los derechos individuales consagrados en la Constitución Política, cuando se alegare indefensión o se hubiesen violado normas fundamentales que garanticen el curso normal del procedimiento.
2. Tales incidentes pueden plantearse, incluso, antes del dictado de la decisión final, cuando se hubiesen dictado actos jurídicos, o se hayan adoptado decisiones materiales, que causan perjuicio o afectan los derechos e

intereses del contribuyente, aunque fueren actos de carácter preparatorios del acto final.

3. El órgano competente de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, según el caso, deberá dictar la resolución anulando el acto o decisión combatida, cuando comprobare la violación de un derecho constitucional y, en particular, los principios del debido proceso y derecho de defensa o hubiesen violado normas fundamentales del procedimiento establecidas como garantías de la seguridad jurídica, la eficiencia y la razonabilidad

A pesar de que el acceso a esta vía incidental se tiene en la actualidad, por aplicación supletoria de la Ley general de la Administración Pública, sí es valioso el aporte dentro del sistema tributario, propiamente dicho, con regulaciones especiales y adaptadas a la materia que nos ocupa, procurando evitar un daño de difícil reparación para el contribuyente.

Finalmente, veamos qué sanción se da a la violación de estas garantías procesales. El artículo 234 y 247 de la reforma expresa:

Artículo 234. Observancia del procedimiento.

1. Las normas del procedimiento administrativo tributario serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. El órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso, declarará la nulidad del acto, prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando existiere una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente.
2. Las actuaciones administrativas contrarias a derecho, así como la información y demás pruebas obtenidas por la Administración Tributaria en forma ilegal, no podrán surtir efecto alguno en contra del contribuyente.

Artículo 247.—Nulidades.

1. Sólo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico.
2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión.
3. La inobservancia de normas de procedimiento, aunque no causaren indefensión, serán absolutamente nulas, si aquéllas se han establecido como garantía de la legalidad y la eficiencia administrativa.

De esta forma, y como garantía para el administrado, se fija la nulidad absoluta para violaciones que importen una violación a una formalidad sustancial o al ordenamiento jurídico en general. Además lo serán las normas de procedimiento que afecten la legalidad o eficiencia administrativa.

El proyecto de ley plantea una mejora sustancial en el manejo de los derechos y garantías de los contribuyentes. Será la práctica cotidiana la que permita determinar si estos artículos cobrarán una vigencia sustantiva y no únicamente formal, aún en el caso de que se apruebe el proyecto de ley. En este sentido, la disposición del funcionario público será un factor determinante, pero también lo será el actuar de los contribuyentes, en sus relaciones con la Administración. Sobre este particular, manifiesta Casado (1998):

Y es precisamente esta última perspectiva la que, en nuestra opinión mayor interés ofrece en la actualidad, puesto que los límites constitucionales establecidos para la realización de la justicia fiscal deben ser observados no sólo en el *plano normativo* – como límites al legislador – sino que han de cumplirse también en la actuación de la norma tributaria, por consiguiente, en la *gestión y aplicación del tributo*. No basta, pues, con detenerse en la fase de “establecimiento” del tributo para verificar la medida en que resultan

observados los mandatos constitucionales, sino que es preciso atender resueltamente al momento de su “aplicación” (p.1167).

Con lo cual coincidimos, plenamente, toda vez que, como ha quedado demostrado a lo largo de esta investigación, la consagración de derechos y garantías, en cuanto a su conceptualización y vigencia normativa, puede ser completa; pero en el tanto los aplicadores no den el valor y contenido real a estas normas, en esa misma proporción, todo el esfuerzo normativo será vano. A pesar de lo difícil de las comparaciones, puede pensarse como en países con sistemas tributarios basados en estructuras similares, cuando son valorados en su integridad, no necesariamente tienen una coincidencia con el grado de alcance de objetivos tales como la moralidad, justicia y seguridad, principalmente.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Al Estado soberano le acude el llamado poder de imperio, el cual lo faculta, en el campo del Derecho Tributario, a exigir de sus moradores una prestación económica, en forma coactiva, conocida como poder tributario. Este poder tributario se ha caracterizado como abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable y ha respondido al hecho de que el Estado debe lograr la generación de los ingresos suficientes para cubrir las necesidades básicas de sus ciudadanos.

La Constitución Política de la República de Costa Rica, partiendo del reconocimiento de que la soberanía reside en la Nación, otorgó el ejercicio del poder tributario a la Asamblea Legislativa y le confirió, aunque con serias imprecisiones terminológicas, la facultad de establecer los tributos, en forma exclusiva.

En íntima conexión con el reconocimiento del poder tributario y su titularidad, la misma Constitución Política -en forma explícita- y la jurisprudencia constitucional -en forma implícita- han reconocido una serie de principios de orden constitucional que, finalmente, se han traducido en derechos y garantías para los contribuyentes. La doctrina que informa la materia ha separado los principios constitucionales en “materiales” y “formales”.

El Principio de Legalidad Tributaria, como principio “formal”, expresa que en materia tributaria solo una ley puede crear tributos. La aplicación de la legalidad tributaria, en nuestro medio, permite señalar que la estructura básica del impuesto debe establecerse por ley (hecho generador, base de imposición, sujeto activo y sujetos pasivos y tarifa impositiva), mediante el sistema de legalidad “relativa”. El

aporte de este principio a la seguridad y certeza jurídica ha sido ampliamente reconocido.

La aplicación de los llamados principios constitucionales “materiales” o “sustanciales”, deben ser analizados en su conjunto y como parte del contenido del principio de justicia en materia tributaria. Un enunciado de lo anterior puede establecerse de la siguiente manera: en forma general (Principio de Generalidad), e igualitaria (Principio de Igualdad), todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en relación con nuestra capacidad económica, expresada en nuestro consumo, riqueza o patrimonio (Principio de Capacidad Económica); pero deben respetarse los mínimos necesarios (Principio de no Confiscación), en función de lograr el ideal de un sistema tributario justo y con tendencia hacia la progresividad. (Principio de Progresividad del Sistema).

Adicionalmente a esta gama de principios constitucionales, se consideró que los derechos y garantías de los contribuyentes encuentran parte de su contenido, en el respeto de otras máximas de rango constitucional, como la variable de la doble imposición (local e internacional), en relación con la justicia y equidad del sistema en la obligación de contribuir.

Igualmente, se sumó a este contenido constitucional la aplicación de garantías individuales, normalmente invocadas por otras ramas del derecho, como el contenido del debido proceso, el derecho a la intimidad y el consecuente problema del derecho a la no autoincriminación, así como el reconocimiento de la división de poderes.

El tema que nos ha ocupado se materializa en la llamada relación jurídica obligacional, en materia tributaria, en donde al sujeto activo de esa relación se le encarga la aplicación efectiva del poder financiero, pero igualmente le corresponde velar por el cumplimiento y respeto de los derechos y garantías de los

contribuyentes. Mediante el establecimiento del hecho imponible, se determina el criterio de sujeción por aplicar, en cabeza de los sujetos pasivos, sea: nacionalidad, domicilio, establecimiento permanente.

El ordenamiento tributario vigente reconoce una serie de derechos y garantías de los contribuyentes, que, vistos en su conjunto, han representado prerrogativas muy importantes para el administrado. Las fuentes normativas más importantes, en ese sentido, son el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, así como el Reglamento sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización.

A pesar de que los derechos y garantías de los contribuyentes encuentran su asidero legal en dichas normas, lo cierto es que no existe un sistema o estructura que los unifique, valore y sancione. Así, las disposiciones más sobresalientes, desde el punto de vista constitucional, están relegadas en normas de carácter reglamentario, en tanto que derechos y garantías dignos igualmente de ese bloque de legalidad -como se ha demostrado, en especial para el caso de los derechos procedimentales- son establecidos vía reglamento o con normas de rango aún menor.

Al contrastar los derechos y garantías establecidos en las normas, con su aplicación práctica, puede afirmarse que tanto la Administración como los administrados manejan un nivel alto de desconocimiento del material existente. Ello se traduce en actuaciones incorrectas por parte de la Administración y en una tolerancia por parte del administrado. Por ello, puede afirmarse que el “estatus quo” de la relación es pacífico, aunque normativamente incorrecto.

Bien entendida, la inclusión que plantea el proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural, de un nuevo capítulo en el Código de Normas y

Procedimientos Tributarios, que regule en “un solo lugar” los derechos y garantías mínimos de los contribuyentes, será una herramienta valiosa en la carencia sistemática que indicamos en el punto anterior. La certeza legislativa de establecer para cada causa un efecto dará, sin duda, la rigurosidad aplicativa que no se tuvo.

El proyecto citado se ha equivocado, en regular materia que no le compete y en su tendencia hacia la reiteración de otros temas, ya reconocidos en el mismo Código Tributario.

En el campo de las recomendaciones, existe una en particular que refleja uno de los mensajes más importantes, que deseamos transmitir y que pasamos a mencionar. Desde nuestro punto de vista, las características de un determinado sistema tributario, si bien pueden utilizarse como pretexto para la inclusión de normas garantistas o protectoras de los contribuyentes, no deben ser la razón principal para que los ordenamientos se refieran y profundicen en el tema. En efecto, la discusión de si es posible o no hablar de unos derechos y garantías de los contribuyentes, ha quedado clarificada desde las primeras páginas de esta tesis, cuando aceptamos la existencia de un poder de imperio reglado en un estado de derecho. Este debe ser, reiteramos, el motivo para que se discutan, analicen y mejoren las prácticas de protección al contribuyente. El hecho de mejorar las actuaciones de la Administración, aún en el campo fiscalizador por medio del otorgamiento de mayores prerrogativas, no va en contra de la idea del respeto de los derechos y garantías: más bien va en el mismo sentido.

Por ello, nuestra recomendación a la Asamblea legislativa es que, independientemente de la aprobación o no del proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural, el capítulo designado para los derechos y garantías de los contribuyentes debe ser aprobado e incorporado en nuestro ordenamiento

jurídico, con las precisiones que hemos indicado anteriormente y con algunas otras incorporaciones que pasamos a mencionar.

A propósito de la conclusión recién esbozada, consideramos que la creación de una oficina o ente, con autonomía funcional, respecto de la Administración Tributaria, encargada de velar por el cumplimiento y aplicación de los derechos y garantías de los contribuyentes, sería una buena forma de dar contenido práctico a la normativa vigente y a la que se encuentra en proceso de discusión.

Como se ha demostrado, algunos de los principios y normas que se pretenden introducir, ya cuentan con una regulación específica, en el ordenamiento vigente y específicamente en el mismo Código Tributario, por lo que, en aras de no llamar a error y para evitar la generación de interpretaciones incorrectas, conviene armonizar ambos cuerpos legales. Una razón más que justifica la reforma integral del Código Tributario.

Algunas precisiones puntuales son igualmente importantes:

Plazo de fiscalización. En la actualidad, las actuaciones de la Administración Tributaria, en un procedimiento de fiscalización, no encuentran ningún límite de carácter temporal. De esta forma, un procedimiento puede tardarse días, meses y años, sin que exista, de parte de los funcionarios de la Administración, ninguna obligación de dar cuentas al contribuyente de la actuación realizada, ni de parte de los contribuyentes, ningún derecho exigible para la terminación de esta fiscalización y a partir de ese momento la aplicación de los plazos reglados para continuar con el procedimiento. Esta situación podría prolongarse en el tiempo, en forma indefinida, sin que, necesariamente, se afecten los plazos de interrupción o suspensión de la prescripción. Tomando en consideración que existe un derecho a la continuidad del procedimiento y que los

funcionarios deben realizar su labor en las oficinas del contribuyente, consideramos que un año natural es un plazo más que suficiente, para que un equipo de auditoría tributaria sea capaz de presentar un informe de hallazgos, en contra o a favor de una persona o un ente fiscalizado.

Cómputo de plazos. A pesar de los atenuantes, especialmente respecto del cómputo de intereses, la Administración Tributaria debe encaminarse, desde ya, hacia el reconocimiento de plazos perentorios para sus actuaciones. Con ello, se refuerza, sin duda alguna, la seguridad y certeza jurídicas. Si se llegara a considerar que la Administración cuenta con recursos muy limitados, para sus actuaciones en general, la aplicación de plazos perentorios debiera implementarse, por lo menos en el procedimiento de fiscalización.

Estado de tramitación de los procedimientos. Dentro de cualquier procedimiento administrativo, pero especialmente en uno de fiscalización, el sujeto pasivo debe ser informado de toda la documentación que se adiciona al expediente, especialmente de la que corresponda a información obtenida de terceros, ya sean estos particulares o bien otras instituciones estatales. Dos razones de peso sustentan esta situación; en primer lugar, el hecho de que el sistema busca, en última instancia, propiciar el pago voluntario, por lo que el contribuyente podrá rectificar su conducta indebida, según sea el caso, y regularizar su situación incluso de forma espontánea o bien dar las explicaciones oportunas que correspondan a la Administración. En segundo lugar, consideramos que la exigencia misma del derecho de defensa justifica que el potencial infractor conozca la información, en manos de la Administración, y tome las medidas que considere oportunas, incluidas las que protegen el derecho a no autoincriminarse.

Derecho a no presentar documentos; salvo norma legal expresa que lo autorice. A pesar de que parezca obvio que un contribuyente se encuentre en su derecho de no presentar los documentos requeridos por la Administración

Tributaria, cuando no exista una norma legal que lo faculte para tal efecto, es importante que el contribuyente cuente con el derecho de poder presentar, en forma escrita y dentro del mismo plazo para presentar los documentos requeridos, los alegatos que considere respaldan su derecho a la no entrega de la documentación. Ahora la importancia práctica; en nuestro criterio ese derecho debe ir acompañado de otro consistente en obligar a la Administración a entregar la nota de negativa, junto con el resto del expediente, al juez tramitador de medidas cautelares, para que sea esta autoridad la que decida, con vista en la documentación correspondiente, si la negativa es legítima o bien si procede la aplicación de la medida cautelar.

Obligatoriedad de ser asistido por un profesional en derecho. La práctica profesional nos dice que los sujetos pasivos, desconocen en general cuáles son sus derechos y garantías, en el campo tributario. Con la participación de un profesional calificado, el cuál podría acreditarse, inclusive previamente, se fortalecen no solo el cumplimiento activo de parte del sujeto pasivo, sino también el cumplimiento activo del sujeto activo, toda vez que el profesional actuaría como un fiscalizador del cumplimiento de la normativa tributaria. Con algunas variaciones, podría considerarse la posibilidad de que esta asistencia sea no letrada. Claro está, la participación de este profesional no podría, en modo alguno, amparar incumplimientos de parte del obligado a contribuir o de un tercero con obligaciones legales, debidamente establecidas.

## BIBLIOGRAFÍA

### A. LIBROS Y REVISTAS

- Abad, M. y Otros. (1992). *Notas de Introducción al Derecho Financiero*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Albi, E. y otros. (1992). *Teoría de la Hacienda Pública*. (1ª. ed.). Barcelona: Editorial Ariel.
- Albiñana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. (2da.ed.). Madrid: Editorial Tecnos.
- Araya Pochet, C. (1994). *Métodos y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*. (2da.ed.). San José.
- Arias Velasco, J. y Sartorio Albalat, S. (1996). *Procedimientos Tributarios*. (6ª.e.d).Madrid: Marcial Pons.
- Brenes, J.R. (1997). *Política y Estructura Tributaria Actual*. San José: Seminario de Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo, Academia de Centroamérica.
- Cabanellas de Torres, G. (1982). *Diccionario Jurídico Elemental*. (2da. Ed.). Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Calvo Medina, L. (1998). *Los Principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia Constitucional Costarricense*. Tesis de Licenciatura no publicada, Universidad de Costa Rica, Costa Rica.

- Cárdenas Elizondo, F. (1992). *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. (1ºed.). México: Editorial Porrúa.
- Carrasco Parrilla, P.J. (1998). “La Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, *La Ley*.4705, 27.
- Carrera Raya, F.J. (1993). *Manual de Derecho Financiero*. (1º. ed.). Madrid, España: Editorial Tecnos.
- Casado Ollero, G. (1998). *Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos Axiológicos y valorativos del Derecho Financiero Actual*”. Material para el Seminario Internacional Derecho Constitucional Tributario. San José.
- Casado Ollero, G. (1981). “La colaboración con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Hacienda Pública Española*. 68. 31.
- Casás, J.O. (2002). *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Buenos Aires.
- Collado Yurrita, M.A. (1987). - “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano”, *Revista Española de Derecho Financiero*. 54. 51.
- Collado Yurrita, M.A. (2000). “La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova. Valladolid*. 57.

- Cornick, J. (1997). *La Administración Tributaria en Costa Rica: Situación Actual y Perspectivas*. Versión 2, San José, Seminario de Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo, Academia de Centroamérica.
- Cosciani, C. (1980). *Ciencia de la Hacienda*. (8va. ed.). Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Coto Jiménez, L. (1999) *Imposición Directa VRS Imposición Indirecta. Su adecuación al Principio de Justicia Tributaria*. Material del Curso de Asesoría Fiscal de Empresas. San José.
- Cubero Truyo, A.M. (1991). "Presunciones", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda*. Vol. 11. 111. Madrid.
- D'amati, N. (1985). *Derecho Tributario. Teoría y Crítica*. Torino: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Fernández López, R. (1998). *La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*: (1ª. ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J.J. (1994). *Curso de Derecho Financiero Español*. (16a.e.d.). Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J.J., Martín Queralt, J. y otros. (1993). *Curso de Derecho Tributario*. (9º Edición). Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.
- Gamboa C, F.A. (1997). "Violaciones al debido proceso en los procedimientos para la aplicación de sanciones administrativas por parte de la Dirección general de Tributación Directa. " *Revista IVSTITIA*, No. 130-131, 40-44.

- Godoy, N.J. *Teoría General del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- Giuliani Fonrouge, C.M. (1987). *Derecho Financiero*. (4a.ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma. Volumen I.
- GIULIANI FONROUGE, C.M. (1987). *Derecho Financiero*. (4a.ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma. Volumen II.
- Hernández Morales, I. y otra. (1991). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*. (1a.ed.). San José: Publicaciones de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT).
- Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán. Marcial Pons.
- Jarach, D. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (1ª.ed.). Argentina: Editorial Cangalo.
- Jarach, D. (1998). *Estudios de Derecho Tributario*. Argentina: Ediciones Cima Profesional.
- Jiménez Meza, M. (1997). *La pluralidad científica y los métodos de interpretación jurídico constitucional*. San José: Imprenta y Litografía mundo gráfico.
- Jiménez Meza, M. (1996). "Reformas a la justicia contenciosa administrativa" *Revista IVSTITIA*. No. 1118-119, 46-53.

Luqui, J.C. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

MARTIN, J. M. (1987). *Introducción a las Finanzas Públicas*. (2a.ed.).  
Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Martin Queralt, J., Lozano, C., Casado, G. y Tejerizo, J. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (13ª. ed.). Madrid: Editorial Tecnos.

Martínez Lago, M.A. (1992). *Manual de Derecho Presupuestario*. Editorial Colex.

Méndez Moreno, A. (1995). *Derecho Financiero y Tributario Español*. (7a.ed.). Madrid: Editorial Lex nova.

Ossa Arbeláez, J. (2000). *Derecho Administrativo Sancionador*. Colombia: Legis Editores.

Morillo Méndez, A. (1987). “Deberes de colaboración en el procedimiento de Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros”, *Impuestos*. 1111.123.

Palao Taboada, C. (1991). “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda*. Vol. II. 94. Madrid.

Pérez Royo, F. y otros. (1993). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Civitas.

- Ramírez Altamirano, M. (1994). *Manual de Procedimientos Legislativos*. (1ª.ed.). San José.
- Pita Grandal, A. Ma. (1991). "Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda*. Vol. 11. 100. Madrid.
- Sáinz Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. (10ª.ed.). Madrid: Servicio Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.
- Sáinz Bujanda, F. (1977). *Sistema de Derecho Financiero*. Madrid: Imprenta Aguirre. Tomo I, Volumen I.
- Sáinz Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho Financiero*. Madrid: Imprenta Aguirre. Tomo I, Volumen II.
- Salazar Portilla, F. (1997). "El criterio de territorialidad en el ordenamiento tributario costarricense" *Revista IVSTITIA*, 126-127, 21-34.
- Salazar Portilla, F. y otro. (1991). *El problema de la Doble Imposición en el Sistema Tributario costarricense*. Tesis de Licenciatura no publicada, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.
- Sánchez López, Ma.E. (2002). "El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario". *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*. 32. 139.

- Sánchez López, Ma.E. (2002). "Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios". *Crónica Tributaria*.1021. 156.
- Sánchez López, Ma.E. (2001). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid. 165.
- Sancho, E. (1998). *Materiales preparados con motivo del Seminario Internacional de Derecho Constitucional Tributario realizado en ULACIT*. Citado por Villalobos (Francisco) como materiales del curso de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, Año 2000.
- Sanz Díaz Palacios, J.A. (2002). "En busca del necesario equilibrio sobre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoincurparse". *Impuestos*. 141. 128.
- Soler Roch, Ma.T. (1980). "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Revista Española de Derecho Financiero*, 25, 3.
- Soler, O. (2001). *Derechos y defensas del Contribuyente frente al Fisco*. (2da.es.). Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Tejerizo López, J.M. (1993). "La reforma de la gestión tributaria". *Crónica Tributaria*. 68. 69.

- Tejerizo López, J.M. (1998). "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional". *Revista Española de Derecho Financiero*. 100. 76.
- Tena Ramírez, F. 1964). *Derecho Constitucional Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Tinoco, L.D. (1940). *Apuntes de Finanzas y Derecho Fiscal Costarricense*. (2da.ed.). San José: Escuela de Derecho.
- Torrealba Navas, A. (2001). *Principios de Aplicación de los tributos*. (1ª.ed.). San José: Editorial Investigaciones jurídicas.
- Torrealba Navas, A. (1997). "*Notas sobre el Derecho Tributario Formal Costarricense*". Material sin editar para Maestría en derecho tributario ULACIT.
- Torrealba Navas, A. (1994). "En torno a la constitucionalidad del impuesto sobre las rentas del trabajo personal dependiente". *Revista IVSTITIA*, 85, 23-31.
- Torrealba Navas, A. (1996). "El principio de territorialidad en materia tributaria y el proyecto de reforma del artículo 121, 13 de la Constitución Política". *Revista de Derecho Público*, 1, 271-280.
- Torrealba Navas, A. (1994). "Justicia Tributaria y Pensiones del Magisterio, 1era. parte". *Revista GAIVS*, 1, 57-78.
- Torrealba Navas, A. (1994). "Justicia Tributaria y Pensiones del Magisterio, 1era. parte". *Revista GAIVS*, 2, 7-24.

Torrealba Navas, A. (1997). *Los Hechos Ilícitos Tributarios en el derecho costarricense*. (1ª.ed.). San José: Imprenta y Litografía mundo gráfico

Valdés Costa, R. (2001). *Instituciones de Derecho Tributario*. (3ª.ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Vargas, T. (1997). *Racionalización del Sistema Tributario Costarricense*. Versión preliminar para discusión. San José: Seminario Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo, Academia de Centroamérica.

Villegas B., H. (1992). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (5ª.ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

## **B. CONSTITUCIONES**

*Constitución Política de la República de Costa Rica*: de 7 de noviembre de 1949, concordada y anotada con jurisprudencia de la Sala Constitucional, 2ª. ed. San José, Investigaciones Jurídicas S.A., 1996, 818 p.

*Constitución Política comentada de Costa Rica*, (2001). México: Mc Graw-Hill Interamericana editores.

Córdoba Ortega, J. y otros. (1996). *Constitución Política de la República de Costa Rica: concordada y anotada con jurisprudencia de la Sala Constitucional*. (2ª.e.d.). San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas.

## **C. LEYES, REGLAMENTOS Y PROYECTOS**

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755 del 29 de abril de 1971 y sus Reformas.

Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. España, Ley No. 1/1998 de 26 de febrero de 1998.

Ley del Impuesto sobre la Renta, No. 7092 de 21 de abril de 1988 y sus Reformas.

Ley de Justicia Tributaria, No. Ley 7535 del 1 de agosto de 1995.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República No. 7428 de 26 de agosto de 1994, San José, Investigaciones Jurídicas, S.A., 68p.

Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, No. 15516 Publicado en el Alcance No. 8 a La Gaceta No. 26 de fecha 6 de febrero de 2004.

Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 14082-H de 29 de noviembre de 1982

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Decreto Ejecutivo No 29264-H de 24 de enero de 2001.

Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, decreto Ejecutivo No25925-H de 13 de marzo de 1997 y sus reformas.

## **D. PERIÓDICOS**

Salto van der laet, D. (2004, 23-29 de agosto). Carga de la prueba. *El Financiero*, p. 42.

## **E. DIRECCIONES ELECTRÓNICAS**

Asamblea Legislativa. <http://www.asamblea.go.cr>

Contraloría General de la República. [http:// www.cgr.co.cr](http://www.cgr.co.cr)

Defensoría de los Habitantes. <http://www.crnet.cr>

Ministerio de Hacienda. <http://www.hacienda.go.cr>

Poder Judicial. <http://www.poder-judicial.go.cr>

Procuraduría General de la República. <http://www.pgr.racsa.co.cr>

Unión de Cámaras. <http://www.uccaep.or.cr>

## **ANEXO I**

### **ANTEPROYECTO PARA OPTAR AL GRADO DE MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

## **ANEXO II**

**CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. LEY  
NO 4755 DE 29 DE ABRIL DE 1971 Y SUS REFORMAS.**

## **ANEXO III**

**REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN, FISCALIZACIÓN  
Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. DECRETO EJECUTIVO  
NO.29264-H DE 24 DE ENERO DEL 2001.**

## **ANEXO IV**

**REGLAMENTO SOBRE CRITERIOS OBJETIVOS DE  
SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES PARA  
FISCALIZACIÓN. DECRETO EJECUTIVO NO. 25925-H DE  
13 DE MARZO DE 1997 Y SUS REFORMAS.**

## **ANEXO V**

**PROYECTO DE LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA  
FISCAL ESTRUCTURAL. NO. 15516. ALCANCE NO. 8 A  
LA GACETA NO. 26 DE 6 DE FEBRERO DEL 2004.  
ARTÍCULO 97.**