

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

**Trabajo Final de Graduación para optar por el título de
Licenciada en Derecho**

**“EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE”**

PAULA AZOFEIFA CHAVARRÍA.

NOVIEMBRE DE 2002

**UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
FACULTAD DE DERECHO
AREA DE INVESTIGACIÓN**

San José, 23 de octubre del 2002

**Dr.
Rafael González Ballar
Decano, FACULTAD DE DERECHO**

Hago de su conocimiento que el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes:

PAULA AZOFEIFA CHAVARRIA


Titulado: "EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE" fue aprobado por el Comité Asesor a efecto de que el mismo sea sometido a discusión final. Por su parte, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Asimismo le hago saber que el Tribunal Examinador queda integrado por los siguientes profesores:

Presidente: DR. HUGO ALFONSO MUÑOZ QUESADA
Secretario: LIC. HENRY CAMPOS VARGAS
Informante: LIC. JUAN LUIS MONTOYA SEGURA
Miembro: LIC. RONNY BASSEY FALLAS
Miembro: DR. ROMÁN SOLÍS ZELEYA

La fecha y hora para la PRESENTACION PUBLICA de este trabajo se fijó para el día jueves 07 noviembre del 2002, a las 12:00 m.d horas.

Atentamente,


**DR. DANIEL GADEA NIETO
DIRECTOR
AREA DE INVESTIGACIÓN
FACULTAD DE DERECHO**

15 de octubre de 2002

Doctor
Daniel Gadea Nieto
Director Area de Investigación,
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

S. D.

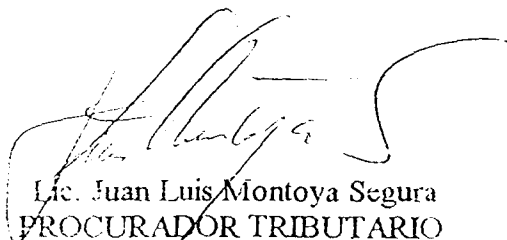
Estimado señor:

El suscrito, en mi condición de Director del Trabajo Final de Graduación de la egresada PAULA AZOFEIFA CHAVARRIA, intitulado "EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE, EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO COSTARRICENSE", lo apruebo, por considerar que cumple con los requisitos de forma y fondo para su presentación y réplica.


El trabajo realizado por la sustentante constituye un valioso aporte al Derecho Tributario, por contener un análisis serio de los derechos y garantías que le asisten al contribuyente en los diferentes procedimientos que integran los procedimiento tributario contenidos tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios como en el Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Y me refiero al procedimiento de fiscalización, recaudación, y régimen sancionatorio administrativo.

Lo valioso de la investigación, estriba precisamente en que se recurre a la doctrina y a la jurisprudencia de la Sala Constitucional que han desarrollado los principios tributarios que limitan la potestad tributaria del Estado, para así enmarcar los derechos y garantías del administrado en torno a la actuación de la Administración Tributaria.

Sin otro particular, suscribe atentamente;



Lic. Juan Luis Montoya Segura
PROCURADOR TRIBUTARIO



San José, 14 de octubre de 2002

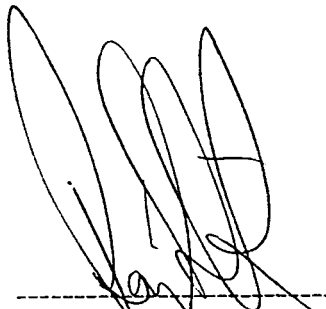
Universidad de Costa Rica
Facultad de Derecho
Área de Investigación
Director Área de Investigación
Dr. Daniel Gadea Nieto.

Estimado Señor:

He revisado la Tesis de Grado de la egresada: Paula Azofeifa Chavarría, denominada: “ El Estatuto del Contribuyente en el Ordenamiento Jurídico Costarricense”, la cual cumple a cabalidad con todos los requisitos para ser presentada a la réplica correspondiente.

Sin otro particular se suscribe.

Atentamente:



Dr. Román Solís Zelaya.

San José, 14 de octubre de 2002

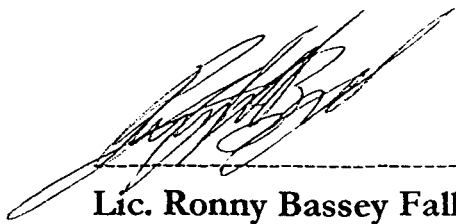
**Universidad de Costa Rica
Facultad de Derecho
Área de Investigación
Director Área de Investigación
Dr. Daniel Gadea Nieto.**

Estimado Señor:

He revisado la Tesis de Grado de la egresada: Paula Azofeifa Chavarría, denominada: “ El Estatuto del Contribuyente en el Ordenamiento Jurídico Costarricense”, la cual cumple a cabalidad con todos los requisitos para ser presentada a la réplica correspondiente.

Sin otro particular se suscribe.

Atentamente:



Lic. Ronny Bassey Fallas

DEDICATORIA

A DIOS, REY DEL UNIVERSO.

Por su amor incondicional, por las innumerables bendiciones que ha derramado en mi vida y por ser la fuerza que hizo posible la realización de este trabajo.

AGRADECIMIENTO

A mis padres, por haberme apoyado en todo momento y por impulsarme siempre a ser mejor, a **Vini** por sus atenciones, su ayuda y su comprensión, y a **mi familia** por sus oraciones.

Al Lic. Juan Luis Montoya Segura, por su ayuda incondicional y porque además de ser un excelente profesional, es un gran ser humano.

INDICE

Dedicatoria.....	i
Agradecimiento.....	ii
Indice General.....	iii
Resumen.....	v
Introducción General.....	1
TITULO PRIMERO: LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	6
CAPÍTULO I: Límites a la potestad tributaria del Estado en nuestro ordenamiento jurídico.....	6
Sección I: Concepto de potestad tributaria.....	6
Sección II: Límites a la potestad tributaria.....	10
CAPÍTULO II: Límites que deberían incorporarse a nuestro ordenamiento jurídico.....	22
TÍTULO SEGUNDO: DERECHOS Y GARANTÍAS GENERALES DE LOS CONTRIBUYENTES.	
CAPÍTULO I: Derechos y garantías del contribuyente en nuestro ordenamiento jurídico.....	26
Sección I: Derechos y garantías que derivan de nuestra Constitución Política.....	26
A- Derecho a trato igualitario.....	26
B- Derecho al debido proceso.....	33

C- Derecho a la intimidad.....	38
D- Non bis in idem.....	53
SECCIÓN II: Derechos y garantías consagrados en el ordenamiento jurídico tributario.....	55
A- Derechos reguladores de las relaciones con la Administración.....	58
B- Derechos reguladores de los procedimientos.....	63
C- Derecho a la información y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones.....	73
D- Publicidad de los criterios objetivos de selección.....	79
E- Consultas vinculantes y acuerdos previos de regularización.....	84
F- Derecho a la confidencialidad de los datos tributarios.....	97
Sección III: Derechos y garantías en el procedimiento de inspección tributaria... 103	
A- Alcances de la actuación de la auditoría fiscal.....	103
B- Plazo máximo para llevar a cabo la inspección de los tributos.....	110
C- El aplazamiento y el fraccionamiento de la deuda tributaria.....	116
Sección IV: Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación..... 121	
Sección V: Derechos y garantías en el régimen sancionatorio tributario..... 129	
Capítulo II: Derechos y garantías que deben incorporarse a nuestro ordenamiento..... 133	
Conclusiones..... 138	
Bibliografía..... 144	

FICHA BIBLIOGRÁFICA:

AZOFEIFA CHAVARRÍA, (Paula). “El Estatuto del Contribuyente en el Ordenamiento Jurídico Costarricense”. Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2002.-

DIRECTOR: Lic. Juan Luis Montoya Segura.

LISTA DE PALABRAS CLAVES:

- Potestad tributaria del Estado.
- Límites a la potestad tributaria del Estado.
- Derechos de los contribuyentes
- Derechos y garantías consagrados en nuestra legislación.

RESUMEN DEL TRABAJO:

En el presente trabajo nos hemos avocado a la tarea de estudiar los derechos y garantías que ostenta el contribuyente en nuestro ordenamiento jurídico, frente a la Administración Tributaria, haciendo un análisis de las potestades que han sido otorgadas a la Administración Tributaria y de los derechos que posee el sujeto pasivo, frente a estas.

Empezaremos por decir que la potestad tributaria del Estado 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 de aclarar 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 Constitución Política, y desarrollados por la Sala Constitucional, los cuales son parámetros que sujeta la actuación de la Administración, con el fin de resguardar los derechos de los administrados.

La Sala Constitucional ha determinado que estos límites son: uno) el de legalidad o reserva de ley, que establece que para que un sujeto sea sometido al pago de un tributo, debe haber una ley previa que así lo establezca; dos) el de igualdad, entendido como igualdad ante la ley y como igualdad ante las cargas públicas, que establece que todos los administrados deben estar sujetos por igual a las cargas impuestas por la Administración; tres) generalidad, que significa que todos los sujetos que viven bajo un mismo Estado, están sujetos a su potestad tributaria; cuatro) no confiscación; que resguarda el patrimonio del administrado, de forma tal que no sería posible imponer tributos que absorban totalmente o en gran medida, su patrimonio y cinco) un último límite de carácter político en la figura de la doble imposición, que quiere decir que no se permitirá gravar dos veces los mismos bienes o personas.

Ahora bien, además de esos principios, que al limitar la actuación de la Administración Tributaria, garantizan al contribuyente un mayor ámbito de protección a sus derechos, existen principios constitucionales de aplicación general que vienen a incidir en la esfera de derechos del contribuyente, como lo son : el derecho a trato igualitario, el debido proceso, el derecho a la intimidad y el principio de “non bis in idem”.

El contenido de dichos principios, ha sido retomado en las normas que regulan la materia tributaria, garantizándose de esta forma los siguientes derechos:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria: de forma tal que ésta le facilite al contribuyente mediante la información y la ayuda, el cumplimiento de los deberes que le establece la ley.
- Derecho de petición y respuesta: que permita al contribuyente realizar las consultas que considere necesarias y le garantice obtener respuesta pronta a sus inquietudes
- Derecho a ser notificado: que le brinde la certeza de que va a ser comunicado de todas las resoluciones que de una u otra forma determinen el estado de sus relaciones con la Administración Tributaria, para así poder impugnarlas en caso de que resulten contrarias a sus intereses.

- Derecho a formular alegatos y aportar pruebas: que le permitan dentro del procedimiento iniciado por la Administración Tributaria, rebatir lo que considere que carece de fundamento y aportar las pruebas que le permitan demostrarlo fehacientemente.
- Derecho a no aportar documentos ya presentados: de manera que no vaya a ser objeto de la irresponsabilidad y negligencia de la Administración Tributaria y sus funcionarios, en caso de que se extravíe un documento aportado por él.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos: lo cual le permita estar al tanto de la etapa procesal en que se encuentra y su conocimiento le permita ejercitar su derecho de defensa de la mejor manera.
- Derecho a la publicidad de los criterios objetivos de selección: de manera que conozca anticipadamente cuáles son los parámetros que regirán la selección de contribuyentes para actuaciones de fiscalización, y esto le evite el que sea objeto de la arbitrariedad de la Administración Tributaria.
- Derecho a realizar consultas cuyo carácter sea vinculante: para que la actuación que realice al amparo de lo resuelto por la Administración Tributaria, no pueda ser sometido a duda.
- Derecho a suscribir acuerdos previos de regularización: que le permitan arreglar sus diferencias con la Administración Tributaria

- Derecho a la confidencialidad de los datos tributarios: de manera que su información no pueda ser suministrada a un tercero sin su autorización.
- Derecho a aplazar o a fraccionar su deuda: para que cuando se encuentre en una situación que le impida hacer frente a sus obligaciones tributarias, pueda llegar a un arreglo que le evite ser objeto de cobro administrativo o judicial.
- Derecho a la compensación y devolución: de forma tal que, cuando el contribuyente halla pagado a la Administración Tributaria montos de forma indebida, éstos puedan ser usados en su propio beneficio, ya sea pagando otra deuda, o siendo devueltos.

Al finalizar este análisis, se ha llegado a la conclusión, de que efectivamente se encuentran consagrados una cantidad significativa de derechos, sin embargo estos deben ser fortalecidos y ampliados y otros ausentes deben ser introducidos, para así garantizar cada vez más, la plenitud de garantías necesarias para que los contribuyentes tengan una relación de mayor equilibrio frente a la Administración Tributaria.

INTRODUCCIÓN GENERAL

Sin duda alguna el ser humano desarrolla su vida en un espacio concreto, el cual le brinda una variedad de medios y posibilidades necesarias para su subsistencia. Este espacio concreto se encuentra enmarcado por unos límites que lo definen y le permiten tener una mayor ubicación del medio en que se desenvuelve, implicando desde el inicio de los tiempos, la necesidad indispensable de desarrollar un oficio o una tarea, que le permitan asegurar la subsistencia dentro de un determinado territorio.

Tenemos que tener muy presente que al hablar de la organización en la que el hombre se ha ido introduciendo, tenemos que hacer referencia a las formas de organización que desarrolló el hombre para garantizar de mejor forma la realización de todas las labores que le eran indispensables, de forma tal que en ese proceso, necesariamente tuvo que agruparse con otros para lograr tal objetivo, pasando por diversas etapas hasta llegar a conformar el Estado moderno.

Sin embargo, desde mucho tiempo antes de que se llegara a conformar dicho modelo de organización, se determinó la necesidad de establecer tributos o contribuciones, por medio de los cuales se pudiera mantener la organización, hasta llegar a la conclusión de que era indispensable la colaboración de cada

individuo que formara parte de un determinado territorio para poder brindar una variedad de servicios indispensables en la vida de cada uno, que permitieran mejorar las condiciones de vida.

Nuestra organización actual ha visto en los tributos la única forma viable de llevar a buen puerto todos los proyectos y de brindar todos los servicios, que se necesitan para que dicha organización se mantenga.

De ahí que la fuente primaria del Estado para solventar sus gastos se haya conformado por los tributos recolectados, para lo cual hubo necesidad de crear un ente cuya labor específica y única fuera la recolección de dichos tributos.

Es entonces como surge la Administración Tributaria, creada con todas las potestades necesarias para hacerle frente a su tarea, lo cual dejó en grave desventaja a los administrados, quienes se han visto sometidos a un sin número de facultades, todas ellas respaldadas legalmente, pero en algunos casos, violatorias de derechos fundamentales individuales en muchos casos.

Por esto, los estudios modernos de la Teoría de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en general, se han avocados a la tarea de desarrollar los presupuestos de hecho que han dado base a toda una corriente encausada a

defender los derechos del contribuyente, para plasmarlas en las legislaciones respectivas y así lograr una mayor protección frente al fisco.

De esta forma es que surge el deseo de analizar nuestro ordenamiento jurídico, para poder determinar el grado de protección que se le ha dado al contribuyente, ya que aunque en Costa Rica no existe un Estatuto del Contribuyente como tal, si existe una serie de normas de orden tributario, las cuales han de ser analizadas para determinar la forma en que se han regulado las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

El objetivo general de esta investigación es: Determinar la necesidad de establecer un Estatuto del Contribuyente donde se enmarquen las normas constitucionales y legales que amparen a los Contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

Los objetivos específicos que motivan el análisis del tema a investigar, se señalan a continuación:

1. Analizar la potestad tributaria del Estado, determinar sus alcances, así como los límites constitucionales y políticos a su actuación.
2. Estudiar los derechos del contribuyente que se han establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

3. Analizar el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, y estudiar los derechos de los contribuyentes establecidos en él.
4. Proponer los límites a la potestad tributaria del Estado, así como los derechos y garantías del contribuyente que no han sido consagrados aún en nuestro ordenamiento jurídico y que resultan indispensables para el mejoramiento de las relaciones Administración - administrado.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se pretende, que al desarrollar esta investigación, se pueda determinar la veracidad o falsedad de la siguiente hipótesis:

La existencia de un Estatuto del Contribuyente, es indispensable dentro de un Estado de Derecho para garantizar la defensa de los derechos de los contribuyentes y limitar la actuación de la Administración Tributaria en el marco constitucional y legal.

La metodología utilizada para lograr el correcto desarrollo de los objetivos planteados, tiene su base en el método deductivo, debido a que se realizó en primer lugar un análisis doctrinal, para obtener el marco teórico necesario para la adecuada comprensión del tema a tratar, y posteriormente se procedió a efectuar un estudio exhaustivo de la normativa vigente en el país y la respectiva

jurisprudencia, que se encuentra relacionada con el tema en estudio, para luego proceder a organizarla en forma lógica y estructurada, de modo que se hiciera posible obtener conclusiones precisas, claras y reveladoras a cerca de la realidad de los derechos del contribuyente en nuestro ordenamiento jurídico.

Este trabajo se ha estructurado en dos títulos, el primero de ellos referido a los límites impuestos a la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades, puntualizando cuáles de ellos tienen rango constitucional y cuál legal, y concluyendo con un capítulo en el que se realiza una propuesta de aquellos límites que deberían incorporarse a nuestro ordenamiento.

El segundo título avocado al estudio de nuestro ordenamiento jurídico para determinar la existencia de derechos del contribuyente, iniciando con aquellos que tienen rango constitucional, y continuando con los que se encuentran consagrados en nuestra legislación, analizando los derechos que ostenta el sujeto pasivo en cada uno de los procedimientos a que puede ser sometido, estos son: el de inspección, el de recaudación, y el régimen sancionatorio tributario, concluyendo con una propuesta de los derechos que deben ser incorporados a nuestro ordenamiento jurídico.

TITULO PRIMERO: LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

CAPÍTULO I: LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.

SECCIÓN I: CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA.

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 aquellas deudas en que debe incurrir, a fin de cumplir de la mejor manera los fines públicos que le han sido asignados.

Para precisar mejor el concepto de potestad tributaria, podemos citar a VILLA JIMÉNEZ, quien lo define de la siguiente forma:

“...la potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, es decir, que estamos en presencia de un “poder coactivo estatal” de compeler a los particulares para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir, las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. Tal potestad, es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los particulares y de requerir el

cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención...”¹

Ahora bien, a la luz del texto supra citado, hemos de acotar, que la potestad tributaria tiene dos vertientes, la primera es la potestad tributaria normativa, la cual hace referencia a la facultad que le permite crear normas mediante las cuales se imponga el pago de un tributo al contribuyente y la segunda, que consiste en la potestad de imposición, que es aquella que le permite exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de los deberes que se le han impuesto, mediante los procedimientos determinados para tal efecto.

Esta potestad resulta de suma importancia, pues el Estado necesita dichos recursos, para brindar a los ciudadanos los servicios necesarios para la vida y el desarrollo en sociedad, sin embargo, ésta no puede ser ilimitada, porque esto podría generar abusos y arbitrariedades en detrimento de los derechos de los contribuyentes, por lo cual se ha hecho necesario establecer unos límites a sus posibilidades de actuación.

Resulta conveniente en este punto de nuestro análisis, citar el voto de la Sala Constitucional número 2273 – 93 de las dieciséis horas del veintiocho de

¹ VILLA JIMÉNEZ (Francisco José), “La potestad tributaria y el contrato ley” citado por MEDINA CALVO (Lorna), Los principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia Constitucional Costarricense, Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1998, pág. 1..

mayo de mil novecientos noventa y tres, el cual trata el tema de en la siguiente forma:

“... El llamado “Poder Tributario” – potestad soberana del Estado de exigir contribuciones 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 o 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 previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política.”

Así entonces, podemos afirmar, que existen límites a la actuación de la Administración Tributaria, que han sido derivados de nuestra Constitución Política, y que deben ser respetados en todo momento, para garantizar así la interdicción de la arbitrariedad.

Por todo lo expuesto anteriormente, podemos afirmar que la potestad tributaria del Estado no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a dichos límites, los cuales vienen a tutelar a su vez, los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

SECCIÓN II: LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

En este acápite nos avocaremos a la tarea de analizar cuáles son los límites establecidos en nuestra Constitución Política a las facultades de la Administración Tributaria, conceptualizando cada uno de ellos según lo dicho por la doctrina y la jurisprudencia.

Para iniciar, citaremos el Voto número 4829 – 98 de la Sala Constitucional, en el que se definen cuáles son los límites a dicha potestad:

“...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...”

Procederemos ahora a analizar cada uno de dichos principios en forma separada, iniciando de la siguiente forma:

1. Principio de legalidad o reserva de ley.

El significado de dicho principio desde el punto de vista del derecho tributario es que el sujeto pasivo no puede ser sometido al pago de un tributo, sin una ley que lo establezca previamente, lo que sería lo mismo que “nullum tributum sine lege” o “no taxation without representation”.

Este se encuentra regulado en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, el cual establece que: *...Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa (...) 13.- Establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales...”*

Respecto a lo dicho por la doctrina a cerca de dicho principio, podemos citar a SAINZ DE BUJANDA, quien lo explica de la siguiente forma:

“...Aparece, efectivamente, la reserva de ley como reserva de normación relativa a aquellas normas que tienen rango primario en el ordenamiento. Pero aun entendida así, la reserva de ley puede, a su vez, concebirse de dos modos distintos: el primero, muy estricto y riguroso, sostiene que existen materias que sólo pueden ser disciplinadas mediante normas primarias de rango legal, es decir, que sólo pueden ser objeto de regulación a través de leyes, es decir, sin que sea posible que ninguno de los aspectos de estas materias sea regulado por normas de rango secundario. El segundo modo, de índole más flexible, supone que, en determinadas materias, existan algunos aspectos primarios o sustanciales que deben ser regidos por normas de rango legal, lo que no excluye la concurrencia de otras normas secundarias que vienen a disciplinar aspectos accesorios o menos trascendentes a esas mismas materias...”²

Así las cosas entonces, el principio de legalidad implica el hecho de que el tributo halla sido creado mediante ley, pero no restringe la posibilidad de que dicha ley pueda ser objeto de regulación a su vez, por otras normas de rango inferior, por cuanto estas no modifican ni alteran el contenido inicial de la ley, sino que por el contrario, lo amplían regulando aquellos detalles que no han sido puntualizados.

² SAINZ DE BUJANDA (Fernando) Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Cuarta edición, 1986, pág. 96.

El fundamento del principio en estudio, se encuentra en la protección al derecho a la propiedad, como lo explica VEGA SÁNCHEZ:

“...Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los sujetos, además implica transferencias de ingresos de éstos a aquel y esa prestación coactiva solo tiene validez en tanto y en cuanto la ley – que resume el acto de legalidad – le brinde sustento y además se encuadre en los preceptos y cánones constitucionales que la condicionan...”³

De todo lo expuesto anteriormente podemos afirmar que el principio de legalidad constituye uno de los principales límites a la actuación de la Administración Tributaria, garantizando a los contribuyentes que para ser sometidos a un tributo, debe seguirse el procedimiento establecido constitucionalmente para tal efecto, el cual sería su debida aprobación mediante ley de la República, con lo cual se evita el abuso y se garantiza la interdicción de la arbitrariedad.

³ VEGA SÁNCHEZ (Maureen) La conciliación en el Derecho Tributario, Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, Universidad de Costa Rica, 2000 pág. 74

2. Igualdad.

Se deriva del artículo 33 de la Constitución Política, según el cual *"... todos los ciudadanos están sujetos a las mismas contribuciones (DEVOLVE). Es decir, los gobernados deben soportar igualmente las sujeciones impuestas por la Administración en aras del interés público y disfrutar de las ventajas colectivas (BURDEAU)..."*⁴

Respecto a este tema, ha dicho la doctrina:

"...La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales. La ciencia y las legislaciones se han esforzado en hallar el criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones.

⁴ HERNÁNDEZ VALLE (Rubén) El derecho de la Constitución, San José Editorial Juricentro, 1994 pág. 254

Desde antiguo, este criterio se ha encontrado en lo que usualmente se denomina “capacidad contributiva”...»⁵

En referencia al principio en estudio, podemos citar el voto número 580 – 95 de las dieciséis horas, dieciocho minutos del primero de febrero de mil novecientos noventa y cinco, el cual lo define de la siguiente forma:

“...El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, la uniformidad y 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 los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea de dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías

⁵ SAINZ DE BUJANDA (Fernando), *op. Cit*, pág. 100

de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio....”

Por todo lo expuesto anteriormente, podemos afirmar, que la igualdad como límite a la potestad tributaria del Estado, constituye una garantía para el contribuyente, de no ser discriminado, sin embargo es importante recalcar, que dicho principio no es absoluto; es posible que se establezcan desigualdades entre iguales, es decir, se permite hacer categorías, esto siempre y cuando no se incurra en arbitrariedad.

3. Generalidad.

Se deriva de los artículos 18 y 19 de la Constitución Política, y significa que *“... todos los sujetos ubicados dentro del territorio costarricense, independientemente de que sean costarricenses o extranjeros, están sujetos a la potestad tributaria del Estado, siempre y cuando se encuentren dentro de los supuestos de los respectivos hechos generadores...”*⁶

⁶HERNÁNDEZ VALLE (Rubén) *op. cit.*, pág. 255

Este tema ha sido ampliamente tratado por la doctrina, la cual lo ha definido de la siguiente forma:

“...El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva...”⁷

Su importancia radica en el hecho de que determina el deber de todos los habitantes del país, a contribuir al sostenimiento del Estado y por ende de todas las labores que realiza y de las cuales nos beneficiamos, erradicando la posibilidad de que existan discriminaciones en cuanto a sujetos no obligados a dicha contribución.

⁷ SAINZ DE BUJANDA (Fernando), *op. cit.*, pág. 98

4. Doble imposición

Se desprende de los artículos 40, 45 y 42 de la Constitución Política, y puede conceptualizarse de la siguiente forma: *“...de la combinación armónica de tales normas se deduce la prohibición de la doble imposición sobre el mismo hecho generador, pues en tal hipótesis se produce, por sus efectos, una legítima expropiación del patrimonio de los administrados, que, inclusive, podría llegar hasta la confiscación, con base en una doble sanción pecuniaria sobre el mismo hecho generador...”*⁸

La Sala Constitucional ha hecho referencia a dicho principio, haciendo la acotación de que este no es un límite constitucional, sino que su carácter es más bien político, y lo ha definido de la siguiente forma:

“...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

⁸ HERNÁNDEZ VALLE, (Rubén) *op. Cit.*, pág. 256

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...⁹

De lo dicho anteriormente, debemos destacar la importancia que conlleva este principio, por cuanto limita la actuación del Estado de forma tal que, no imponga a los contribuyentes tributos de manera tal que se violente su derecho a la propiedad, y que pasen de ser una colaboración al sostenimiento de las cargas públicas, en una expropiación de la riqueza de carácter privado.

5. Progresividad y no confiscatoriedad.

El principio de progresividad se deriva de los artículos 18 y 19 de la Constitución Política, cuyo significado es: *“...que en escalas más elevadas de*

⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5990- 94

tributos deben aplicarse también alícuotas más altas de gravamen, con el fin de obtener la igualdad de sacrificio del contribuyente...¹⁰

Con respecto a este principio, se ha manifestado la Sala Constitucional de la siguiente forma:

“...El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica y su límite es la capacidad tributaria del

¹⁰ HERNÁNDEZ VALLE (Rubén)) *op. Cit.*, pág. 255.

particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas...¹¹

Por lo antes expuesto, podemos afirmar la protección que otorga la Constitución Política a la propiedad, entendiendo que no es posible que se grave de tal manera los bienes del contribuyente, que redunden estos en una confiscación de su patrimonio, ya que esto violentaría la razonabilidad y la proporcionalidad del tributo.

¹¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5749 – 93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del 9 de noviembre de 1993.

CAPITULO II: LIMITES QUE DEBERÍAN INCORPORARSE A NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Consideramos que no sería conveniente introducir nuevos límites a la potestad tributaria del Estado, por cuanto éstos se encuentran ya desarrollados por nuestra Sala Constitucional, mas en cambio sería importante dimensionar los conceptos de capacidad tributaria y mínimo exento.

1. Capacidad contributiva.

Según lo explica MEDINA CALVO, *"... Los principios de justicia tributaria material, reunidos en el principio de capacidad contributiva económica, establecen límites sustanciales a la tributación en cuanto al objeto, la intensidad y la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes..."*¹²

Al respecto ha dicho la Sala Constitucional:

"...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

¹² CALVO MEDINA (Lorna). *Op. Cit.*, pág 116.

*contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica...*¹³

De la forma citada anteriormente, y en reiterada jurisprudencia, la Sala Constitucional ratifica la importancia de este principio como parámetro para determinar la sujeción al pago de tributos, sin embargo, el problema que presenta, es que no 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 y abusos por parte de la Administración Tributaria.

Por lo tanto, resulta vital para la consecución del fin querido por el constituyente, y por la Sala Constitucional, el que en nuestro ordenamiento jurídico se logre determinar con exactitud el contenido específico de la capacidad contributiva, para que de esta forma se garantice su correcta aplicación.

2. Mínimo exento.

La doctrina ha determinado, que es muy importante el que se establezca un mínimo, que sea aquella parte imposible de gravar por parte de la Administración

¹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2197 – 92 de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos, pg. 116.

Tributaria, debido a que es la necesaria para que el contribuyente solvente sus necesidades básicas.

Ha sido definida por TORREALBA NAVAS de la siguiente forma:

“...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...”¹⁴

Ahora bien, lo que ha sido difícil, es establecer cuál debe ser ese mínimo, cual debe ser el monto, lo cual también ha sido objeto del estudio de la Sala:

“...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

¹⁴ TORREALBA NAVAS (Adrián) citado por MEDINA CALVO (Lorna), Op. Cit, pág. 140

bien de acuerdo con la normativa vigente, no aplica el impuesto a una parte de la pensión que podríamos llamar “mínimum minimorum”, 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...”¹⁵

Es por la poca certeza que se tiene al determinar dicho monto, y por lo difícil de crear un monto capaz de soportar el paso del tiempo, que es necesarísimo establecer parámetros que permitan con mayor claridad establecer un monto, revisable cada cierto tiempo, que garantice su correcta aplicación.

¹⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 1341 – 93 de las diez horas treinta minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres.

TITULO SEGUNDO: DERECHOS Y GARANTÍAS GENERALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

CAPÍTULO I: DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.

SECCIÓN I: DERECHOS Y GARANTÍAS QUE DERIVAN DE NUESTRA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

A- DERECHO A TRATO IGUALITARIO

En primer lugar, debe advertirse que el derecho a la igualdad tiene rango de Derecho Fundamental, y no solo se encuentra tutelado por el ordenamiento interno, sino también a través de instrumentos constitucionales, mismos que como bien lo ha dicho la Sala en su Jurisprudencia al analizar el artículo 48 de la Constitución Política, tienen un rango igual o superior a la misma Constitución Política. Este derecho a la igualdad, o principio de igualdad no es absoluto y se encuentra establecido en forma genérica en el artículo treinta y tres de nuestra Constitución Política, como igualdad ante la ley¹⁶ el cual implica:

¹⁶ El artículo 33 reza: “Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana”

“... exigencia de trato igual y carente de discriminación por la ley y los poderes públicos que la aplican, derivada de la igualdad entre todos los hombres...”¹⁷

Este principio, ha sido analizado en diversas ocasiones por nuestra Sala Constitucional, la cual determina su significado como “trato igual entre iguales y desigual entre desiguales “. Este concepto ha sido desarrollado, en el Voto Número: 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001 el cual dice:

“...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 que naturales median entre los ciudadanos...”¹⁸

¹⁷ Diccionario Espasa 2001, pág. 1163.

¹⁸ En igual sentido, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Votos N° 01474-93, 03910, 05972 y 06097 todos de mil novecientos noventa y cuatro.)

Sin embargo, debe tenerse claro, que esto no implica que no sea posible establecer diferencias entre ciudadanos, sino que implica que estas deben tener una justificación razonable y proporcional, esto según lo ha dicho la Sala Constitucional en Voto Número: 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001 el cual dice:

"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 y 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.”¹⁹

La igualdad o desigualdad, deben ser analizadas en cada caso concreto, pero para esto se requiere de parámetros generales que sean los que ayuden al juzgador a determinar de manera cierta si existe o no una discriminación, tal y como lo ha esbozado la Sala Constitucional en reiteradas sentencias, al indicar:

“...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 no sea contraria a la dignidad humana, o que esté justificada en la protección de otros bienes constitucionales o en la tutela de otros derechos fundamentales, sino que debe estar determinada en la relación medio-fin de la norma...”²⁰

¹⁹ En igual sentido, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Votos N° 1770-94, y 1045-94

²⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001

Ahora bien, siendo nuestro objeto de estudio los derechos del contribuyente, es menester analizar este principio desde la perspectiva específica del derecho tributario, mismo que deriva de la relación de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, y qué mejor concepción que la establecida por la Sala Constitucional en su Voto Número 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del diez de octubre de dos mil uno:

“...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 de 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 los que están en igualdad de supuestos...” ²¹

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 ella no violente el principio de igualdad.

Sin embargo, es necesario hacer la acotación de que la igualdad en materia tributaria hace alusión a dos diferentes supuestos de hecho; el primero de ellos, el de la aplicación de un tributo a todos los sujetos que se encuentren en ese supuesto de hecho 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 su capacidad económica, al respecto explica el Magistrado Eduardo Sancho:

“...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

²¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001

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 reparte de las cargas tributarias...²²

De esta forma, podemos concluir que la igualdad es un derecho que poseen todos los sujetos como un derecho subjetivo, que abarca todas las relaciones jurídicas, que le es aplicable al derecho tributario, en su concepto de " igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, y que además de implicar un trato igual entre iguales y desigual entre desiguales, implica la existencia de un sistema tributario justo, en el que el tributo se establezca a la generalidad de sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho, sin dejar de lado su importancia como un límite a la actuación de la Administración Tributaria, la cual está obligada a circunscribir su actuación dentro del marco de legalidad que da la constitución, y por ende, de acuerdo al principio de igualdad desarrollado por ella.

²² SANCHO (Eduardo), materiales preparados con motivo del Seminario Internacional de Derecho Constitucional Tributario realizado en Ulacit. Junio de 1998. Citado por VILLALOBOS (Francisco) como materiales del curso de Derecho Tributario Costarricense de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 2000.

B- DERECHO AL DEBIDO PROCESO

Su nacimiento estuvo íntimamente ligado al derecho penal y procesal penal, sin embargo, con el paso del tiempo se ha consolidado como un principio rector, y de aplicación obligatoria en todos los ámbitos que atañen al Derecho, esto por cuanto, representa una garantía de protección a los derechos que posee, en nuestro caso, el administrado, de forma tal que, al establecerse un procedimiento reglado, se pueda garantizar la erradicación del abuso y la arbitrariedad, y se garantice una conclusión justa y razonable para cada caso concreto.

El debido proceso se ha derivado del artículo 41 de nuestra Constitución, el cual reza 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...”

Ahora bien, ha de entenderse que este principio está conformado por distintas garantías, que a su vez se encuentran reguladas en nuestra Constitución, en los artículos 35, 36, 39 y 42, las cuales se encuentran íntimamente ligadas a

dicho principio, de tal forma que de ausentarse alguna de ellas, se estaría violentando el debido proceso.

El artículo 39 resulta de especial importancia, debido a que del su texto pueden extraerse los principios que conforman el debido proceso, según lo explica Salazar Badilla:

“...deberá entenderse por debido proceso, que a nadie se le podrá privar de su vida, libertad, dignidad o bienes, si no es mediante un proceso legal, que sea tramitado con las formalidades de ley, basado en un juicio previo mediante el cual el individuo pueda ejercitar libremente su derecho de defensa que sea tramitado ante una autoridad competente y previa demostración de culpabilidad. Requisitos todos contenidos en el artículo 39 constitucional...”²³

Ha de tenerse muy en cuenta el análisis jurisprudencial que de el ha realizado la Sala Constitucional, y muy especialmente, para efectos de nuestro tema de estudio, los parámetros y lineamientos establecidos por la Sala en relación al debido proceso en materia de procedimientos administrativos, para lo

²³ SALAZAR BADILLA (Ana Isabel), El debido Proceso su tutela constitucional, Tesis de grado para optar por el título de Licenciada en Derecho, 1989, pag. 116

cual se hace necesario citar un extracto de lo dicho en el Voto N° 5369 de las diez horas con quince minutos del treinta y uno de mayo de 2002:

"... 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 de 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 del 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...²⁴

De esta forma, nuestra Sala Constitucional, puntualiza los elementos que debe contener un procedimiento que garantice los derechos establecidos en nuestra Carta Magna.

Ahora bien, el contribuyente no solo tiene el respaldo constitucional, sino que el debido proceso se encuentra consagrado también en forma expresa en el

²⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5469-95 de las 18:03 horas del 4 de octubre de 1995

artículo 77 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y se reitera de manera velada en el artículo 148 los cuales en lo conducente, dicen:

“...La Administración Tributaria deberá imponer las sanciones dispuestas en este capítulo, con apego a los principios de legalidad y al debido proceso..”²⁵

“...En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones. Siempre deberá respetarse el derecho de defensa...”²⁶

Asimismo, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, conjuntamente y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización, y Recaudación Tributaria, materializan ese derecho fundamental al reglar todos los procedimientos atinentes al tema tributario, y en los cuales se garantiza al contribuyente la protección de sus derechos frente a las potestades de la Administración Tributaria.

²⁵ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 77.

²⁶ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 148

C- DERECHO A LA INTIMIDAD

El derecho a la intimidad ha sido consagrado en nuestra Constitución Política con carácter de derecho fundamental, para conocer las implicaciones de dicha afirmación, resulta conveniente citar a PEREZ LUÑO quien explica que:

“...los derechos fundamentales, en el horizonte del constitucionalismo moderno, desempeñan una doble función: “en el plano subjetivo siguen actuando como garantías de la libertad individual, si bien a este papel clásico se aúna ahora la defensa de los aspectos sociales y colectivos de la subjetividad, mientras que en el objetivo han asumido una dimensión institucional a partir de la cual su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines y valores constitucionalmente proclamados...”²⁷

Existe una tendencia a referirse indistintamente a derechos humanos y a derechos fundamentales, como si de un mismo concepto se tratara, sin embargo, la doctrina se ha dado a la tarea de explicar la diferencia que existe entre estos conceptos, y sus implicaciones jurídicas, concibiendo la diferencia de la siguiente forma:

²⁷ PEREZ LUÑO, citado por HERNÁNDEZ VALLE (Rubén), La tutela de los Derechos Fundamentales, San José, Editorial Juricentro, 1990, pág. 12.

“...por derechos humanos se entiende el conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional. En tanto que con la noción de derechos fundamentales se tiende a aludir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional y que suelen gozar de una tutela reforzada...”²⁸

La doctrina ha afirmado que *“... su característica esencial (...) es que garantiza un ámbito privado reservado a la propia persona y del que quedan excluidos los demás, salvo, desde luego, que el titular del derecho desee compartir esa zona de privacidad con otros semejantes...”²⁹*

Se encuentra tutelado en el artículo 24 de la Constitución Política, 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 de 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

²⁸ PEREZ LUÑO, citado por HERNÁNDEZ VALLE (Rubén), op. cit, pág. 12

²⁹ HERNÁNDEZ VALLE (Rubén), HERNÁNDEZ VALLE (Rubén) El derecho de la Constitución, San José Editorial Juricentro, 1994 pág. 254

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 una revisión de los documentos previamente autorizada mediante ley, siempre que tenga relación con competencias de regulación que estén encaminadas a conseguir un fin público.³⁰

También se encuentra regulado en el artículo 5 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en el artículo 17 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos aprobado mediante Ley N°4229 del 11 de diciembre de 1968 y en el artículo 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos, aprobada mediante Ley N°4534 del 23 de febrero de 1970, como protección contra las agresiones de que puedan ser objeto las personas en cuanto a su honra, reputación y a su vida privada y familiar³¹

La doctrina concuerda en que es uno de los “derechos de la personalidad” y aunque no existe una definición unánime, podemos tomar el concepto dado por Rivera Llano:

³⁰ Constitución Política de Costa Rica, Artículo 24

³¹ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Artículo 5

“...suele definirsele como ese ámbito personal donde cada uno, preservado del mundo exterior, encuentra las posibilidades de desarrollo y fomento de la personalidad, lo que significa en otros términos que se trata de ese territorio personal no reservado a la curiosidad pública, absolutamente necesario para el desarrollo humano y donde enraíza la personalidad. La doctrina jurídica que se ocupa del tema, distingue en torno a la intimidad, tres sectores sobre los cuales se ha creado una cierta confusión terminológica: la esfera privada, esfera íntima y esfera del secreto y ello por cuanto la intimidad puede ser lesionada, no solo mediante la revelación de secretos, sino por medio de injurias, escuchas de conversaciones o ya, a través de la utilización indebida de la informática. Se alega también como la revelación de un secreto puede lesionar, no solo la intimidad, sino otros bienes jurídicos extremadamente dispares, como los intereses industriales, militares, políticos, etc...”³²

La Sala, en la sentencia número 06776-94 de las catorce horas cincuenta y siete minutos del veintidós de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, dio como posible definición del derecho a la vida privada la siguiente:

³² RIVERA LLANO (Abelardo), Consideraciones sobre la protección penal de la intimidad y el honor, e informática, En: Estudios Penales, Homenaje al profesor Luis Carlos Pérez, Bogotá, TEMIS Editorial, 1984, p 27.

"...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".

Para el autor nacional Carlos Chinchilla:

"...la intimidad de un sujeto se encuentra comprendida por una serie de componentes que, en términos generales y sin ánimo de delimitar en su variedad podemos decir que comprenden los sentimientos, valores, ideas políticas, convicciones religiosas, sexualidad, manías, gustos, aficiones, inclinaciones artísticas, desarrollo intelectual, etc." ³³

En nuestra sociedad actual, la tutela de este derecho se encuentra erentredicho, debido a que a pesar de su amparo Constitucional, la automatizaciór de la información y la vulnerabilidad de los sistemas informáticos que le resguardan hacen que se convierta en material de fácil acceso, sin mencionar lo

³³ Constitución Política Comentada de Costa Rica, McGraw-Hill, México, 2001, p.6

difícil que resulta para los individuos el conocer la cantidad y calidad de la información personal a la que se puede tener acceso, como reacción a esta problemática, nuestra Sala Constitucional ha ampliado lo que tradicionalmente hemos comprendido como derecho a la intimidad, a lo que se ha denominado el derecho a la autodeterminación informativa, el cual puede resumirse de esta forma:

“...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 esa 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 rectificadas, actualizadas, complementadas o suprimidas, cuando la misma sea incorrecta o inexacta, o esté siendo empleada para 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 procesamiento de los 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 la información se haga debe 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. .³⁴

De lo citado anteriormente, podemos 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 que es de relevancia para el control del efectivo cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

³⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 04398 de las 16 horas, 28 minutos del 14 de mayo de 1994

Ahora bien, refiriéndonos a lo establecido en materia administrativa, es de suma importancia lo dicho por la Procuraduría General de la República en el dictamen C-124-99 del 17 de junio de 1999, que hace un recuento de lo dicho en ocasiones anteriores a cerca del manejo estatal de datos e información particulares, estableciendo la confidencialidad de los documentos e informes privados como un límite para el ejercicio del derecho de acceso a la información en oficinas públicas.

Este límite en el acceso a la información implica que no debe ser suministrada información de carácter confidencial a terceros, entendiendo por terceros no solo a particulares, sino también a funcionarios públicos o entidades públicas que no sean aquellas que contienen la información y a las cuales les ha sido confiada, exceptuando por supuesto aquellos casos que encuentran su asidero en el artículo 24 Constitucional, ya que en caso de no encontrarse en alguno de los supuestos antes mencionados, solo podría permitirse el acceso en los casos en los que el titular de ese derecho halla consentido en permitir el acceso.

Ahora bien, aunque el principio que rige la actuación administrativa es el de publicidad, y cualquier persona puede inspeccionar su actuación, no todo lo que se encuentra en los expedientes administrativos puede ser de su conocimiento, ya que en ellos se encuentra información tanto pública como privada y por lo tanto

en toda ocasión debe hacerse la distinción entre documentos privados que no pueden ser de conocimiento de los particulares y aquellos públicos que pueden ser de su interés.³⁵

Sin embargo, el legislador ha establecido los 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, como en el caso en estudio, en el que la Administración Tributaria posee facultades para recabar información del contribuyente en aras del justo cumplimiento de las potestades que le han sido otorgadas.

Ahora bien, analizando lo establecido en materia tributaria sobre el derecho a la intimidad, encontramos en el Código Tributario los numerales 114, 115, 116 y 117, los cuales definen las potestades de la Administración Tributaria en cuanto al manejo y recolección de información de la siguiente forma:

Puede solicitar mediante resolución fundada a la autoridad judicial competente autorización para secuestrar documentos o bienes necesarios para determinar una obligación tributaria o para probar la comisión de un ilícito

³⁵ Ver en este sentido Procuraduría General de la República, Dictamen C-172-99 del 25 de agosto de 1999.

tributario, si se secuestran bienes, debe hacerse acorde con lo establecido en el Código Procesal Penal.

La información obtenida solo puede utilizarse para fines tributarios de la Administración Tributaria que la recaba y 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, tipificado en el artículo 337 del Código Penal.

Puede revisar libros, registros de contabilidad, y otros documentos, que le hagan posible la determinación de la obligación tributaria.

Por su parte el artículo 117 establece expresamente el derecho a la intimidad, como una ampliación del artículo 24 Constitucional, el cual reza así:

“...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 estas 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 aquel, 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 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 los 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 en 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 Entidades Financieras..."

Respecto al secreto de las informaciones tributarias, podemos citar el Voto número 99 – 5392 que en lo conducente dice así:

"...Sobre el acceso a información y dependencias públicas. El derecho de solicitar a las autoridades públicas información, otorgado por el artículo 27 de la Constitución a todas las personas que habiten nuestro territorio, no es irrestricto. Por una parte, lo limita el contenido de la información que se procura obtener según lo reglado por el artículo 30 que circunscribe ese derecho de petición y de acceso a los dependencias públicas, a la información "de interés público"; y por la otra la privacidad, la libertad y el secreto de comunicaciones escritas, orales y de cualquier otro tipo; de documentos privados protegidas por el artículo 24 según la última reforma introducida por Ley N°7242 de 27 de mayo de 1991. II.- De la interpretación armónica de estas tres normas, se concluye, que aún cuando estén en poder del Estado, algunos documentos conservan su carácter de privados, en la medida en que el interesado los ha suministrado a una oficina pública con el fin de producir de la administración algún resultado definido como lo sería una solicitud de concesión; o por serle exigido para cumplir con la ley, como el caso de la información tributaria. La información solicitada por la

persona, debe asimismo ser de interés público, entendido como todo asunto relacionado con la marcha de la institución de que se trate, con las salvedades que se dirán. El interés público de la información guardada en una oficina del Estado, evidentemente tiene relación con la actividad ordinaria del ente que de esa actividad se trate, según las definiciones constitucional y legislativa que se haya hecho, y esto en relación con los aspectos propios de la función administrativa, excluyéndose los datos sobre actividades privadas desplegadas en relación con el ente público. Así, puede existir información que sólo interesa al ciudadano que ha contratado o en alguna forma interactuado con el Estado o en una de sus dependencias, y que fue suministrada únicamente con un fin determinado, más no para ser difundida a terceros. "

Acerca del tipo de información que puede ser solicitada y que no posee el carácter de confidencial ha dicho la Sala en su Voto número 9002-99 de las ocho horas cincuenta y siete minutos del diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y nueve:

"...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 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 el considerando tercero de esta sentencia, para no proporcionar la información requerida...”

De acuerdo a lo analizado, podemos concluir que el derecho a la intimidad se encuentra debidamente tutelado tanto en la Constitución Política como en el Código Tributario, además de haber sido ampliamente desarrollado tanto por la Sala Constitucional como por la Procuraduría General de la República, y esto se confirma a su vez en los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, de forma tal que aunque existen potestades de fiscalización que se le han atribuido a la Administración Tributaria que le permiten requerir de los contribuyentes datos que pueden considerarse confidenciales, estas se encuentran limitadas al cumplimiento de lo dicho por la Sala y de la normativa relacionada, de tal forma que se garantiza tanto la protección del Contribuyente ante los abusos que le puedan cometer como el buen desempeño de la función que se le ha

encomendado a la Administración Tributaria en aras del cumplimiento del fin público que se le ha encomendado.

D- NON BIS IN IDEM

Esta es una expresión latina, que literalmente quiere decir: "no dos veces sobre lo mismo", ahora bien, cuando utilizamos dicho término para referirnos a una garantía procesal, el significado que adquiere es: que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo hecho.

Sus orígenes datan indudablemente del procedimiento penal y se puede ver enmarcado dentro de lo que conocemos como debido proceso, como una garantía para el imputado y modernamente para el administrado, ya que ha pasado de ser una garantía exclusiva del derecho penal, para empezar a regir también las relaciones que se establecen entre la Administración Pública y sus administrados.

Ha sido regulado en forma expresa en nuestra Constitución Política, en su artículo 42 el cual, en lo que resulta de importancia para nuestro estudio reza así:

*"...Un mismo juez no puede serlo en diversas instancias para la decisión de un mismo punto. **Nadie podrá ser juzgado más de una vez por el mismo hecho punible.** Se prohíbe reabrir causas penales fenecidas y juicios fallados con autoridad de cosa juzgada, salvo cuando proceda el recurso de revisión..." (La negrita y el subrayado no son del original)*

Respecto de su aplicación en el procedimiento administrativo, la Sala Constitucional ha dicho que la protección que otorga el principio de non bis in idem a los contribuyentes debe ser interpretada como imposibilidad de ser juzgados dos veces en la misma vía, pero nunca como en algunos casos han pretendido los recurrentes, alegando que al ser juzgados en vía administrativa, ya no lo podían ser en vía judicial, lo cual sería una incorrecta aplicación del artículo 42 Constitucional.

La correcta aplicación de los principios constitucionales ha sido materia de estudio de la doctrina a nivel internacional, como garantía de interdicción de la arbitrariedad a la que puede ser sujeto el contribuyente por la Administración Tributaria, en este sentido podemos señalar lo dicho por FENELLÓS PUIGCERVER :

“...La exigencia del respeto a los mandatos constitucionales viene reiterándose entre la doctrina, insistiendo en que la actuación de la Administración Tributaria cuando ejerce potestades públicas – precisamente por encaminarse a la realización de interés público – debe respetar los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución...”³⁶

³⁶ FENELLÓS PUIGCERVER, (Vicente), El estatuto del Contribuyente, Valencia, Editorial Tro, S. L., 1998 pág. 27

En este mismo sentido se ha referido GARCÍA AÑOVEROS quien al referirse al mismo tema, expresa lo siguiente:

“...El legislador ordinario es el peor enemigo de los derechos constitucionales, pues su desarrollo origina sólo su limitación. (...) los derechos públicos subjetivos, sustancia misma de la Constitución, nos defienden y limitan la acción de los poderes públicos. Como la realidad actual demuestra que la práctica totalidad de la legislación moderna es de origen administrativo, elaborándose y redactándose los Proyectos de Ley en las propias Administraciones que van a ser afectadas, las garantías que afloran después de la aprobación de la Ley parlamentaria suelen ser muy inferiores que las contenidas en nuestra Carta Magna (...) los derechos se ven, desde la Administración, como límites y barreras y por ello, los responsables de la función ejecutiva pública y los ejecutores se las ingenian para llegar a los bordes y límites mínimos de su contenido...”³⁷

En aras del efectivo cumplimiento de dichos principios, entre ellos el que ocupa nuestra atención, el Tribunal Fiscal Administrativo, se ha referido a su correcta aplicación, en su fallo número doscientos ochenta y tres, de cuatro de octubre de dos mil uno, en el cual manifestó la existencia de violación de dicho principio de la siguiente forma:

³⁷ GARCÍA AÑOVEROS, citado por FENELLÓS PUIGCERVER (Vicente), Op.cit.

“...Señala además esta Sala, conforme a lo dispuesto por el artículo 40 del Código Tributario, que la multa prevista en el artículo 13 inciso e) de la citada ley, constituye la única, específica y absoluta sanción pecuniaria que legítima y válidamente puede cobrar la Administración en casos como el que nos ocupa, no así los intereses y mora, previstos en los artículos 76 y 57 del Código Tributario, habida cuenta de la especialidad de aquella ley, la cual fue promulgada con posterioridad a aquellas disposiciones legales contenidas en el Código Tributario, porque tal disposición legal prevalece sobre éstas últimas, no siendo posible aplicar la concurrencia de todas esas disposiciones para sancionar la mora en los pagos de los tributos pues ello va en contra del principio de “NON BIS IN IDEM” establecido en el sistema impositivo costarricense, que dispone que a ninguna persona, se le podrá condenar dos veces por la comisión de una misma contravención o ilícito administrativo, sobre todo que la sanción indicada del 10% mensual, triplica el monto que por multa e intereses, se establece en el Código Tributario. Para la aplicación de la sanción prevista en la ley indicada, la Administración Tributaria deberá necesariamente incoar el procedimiento establecido en el artículo 148 y siguientes del Código Tributario con el objeto de garantizar el debido proceso...”

Así las cosas entonces, podemos afirmar que dicho principio constitucional es de vital importancia en la regulación de las relaciones que se establecen entre

el fisco y los contribuyentes, por cuanto constituye un límite a su actuación y una garantía dentro de los procedimientos a los que se puede ver sometido el sujeto pasivo por la Administración Tributaria.

SECCIÓN II: DERECHOS Y GARANTÍAS CONSAGRADOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO.

A- DERECHOS REGULADORES DE LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN

Procederemos ahora a analizar los principales derechos que han sido garantizados a los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, en lo que respecta al debido cumplimiento de sus obligaciones y al sostén que requiere de ésta para dicho cometido.

1. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria.

Si hablamos del derecho a ser informado de manera genérica, podríamos hacer alusión en primer lugar, al derecho a que la Administración Tributaria mantenga una publicidad constante de su jurisprudencia, y demás documentos emanados de la Dirección General de Tributación que atañen a su relación con los contribuyentes y que será desarrollado con propiedad más adelante.

Ahora bien, también podemos referirnos a las necesarias notificaciones que tiene que realizar la Administración Tributaria a los contribuyentes,

comunicándoles el haber sido seleccionados para ser objeto de actuaciones de fiscalización, según lo consagra el artículo 11 del Reglamento.

Por otra parte, el derecho a la información implica también el tener acceso a su expediente, y a saber en qué estado se encuentran aquellos procesos en que se ventilen asuntos de su interés personal, de forma tal que el contribuyente y su abogado puedan conocer cómo van dichos trámites.

Con respecto al derecho que tienen los contribuyentes a ser asistidos por la Administración Tributaria, hemos de decir que no es algo que se encuentre muy desarrollado por nuestra legislación, por cuanto el tipo de asistencia que da la Administración Tributaria es más que todo informativa, y por la desequilibrada relación que ha existido siempre entre el contribuyente y la Administración, parece poco probable que éste decida ir a consultarle cómo realizar sus declaraciones, por la desconfianza normal que rige sus relaciones.

Esto no quiere decir, que la Administración no brinde cierto tipo de asistencia, pero hemos de recalcar que ésta es mínima, y que no da ninguna garantía al contribuyente de que en un momento posterior, la Administración no va a revisar lo actuado bajo su supervisión, lo cual no parece incentivar en modo alguno dicha práctica.

Hemos de resaltar la importancia de la información para el contribuyente, quien depende de ella para realizar de forma correcta sus declaraciones, para dar seguimiento a sus procesos, para conocer la normativa que rige su actuación y de esta forma mantener en regla sus asuntos tributarios.

2. Derecho de petición y respuesta.

Se refiere al derecho genérico que tiene todo ciudadano a someter al criterio de la Administración Tributaria los asuntos que juzgue necesarios, en virtud de la relación que con ella sostiene, e implica el derecho a que dicha solicitud sea analizada y contestada por el órgano competente.

Este derecho se encuentra consagrado en el artículo 27 de la Constitución Política, el cual reza así:

“...Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho a obtener pronta resolución...”

La Sala Constitucional ha definido su interpretación y el contenido del mismo en su voto número 467-90 de las dieciséis horas con cuarenta y cinco minutos del cuatro de mayo de mil novecientos noventa de la siguiente forma:

“...El derecho de petición y respuesta (sic) a que se refiere el artículo 27 de la Constitución Política, si bien genéricamente se aplica a cualquier petición frente a la administración, se concreta en el artículo 32 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional en un sentido más restringido, como derecho a ser informado, sea la petición pura...”³⁸

Con respecto al plazo con que cuenta la Administración Tributaria para resolver las peticiones que sean sometidas a su conocimiento, se ha referido en el voto 669-91 de las trece horas con cincuenta y ocho minutos del veintisiete de marzo de mil novecientos noventa y uno estableciendo que: *“...cuando el particular se dirige, como en el caso bajo examen, con una pretensión determinada, la administración cuenta con el término previsto para agotar la vía administrativa para resolverla, sin que sea amparable el caso, mientras cuenta con plazo para hacerlo...”*

³⁸ En el mismo sentido, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 316-91, de las catorce horas con catorce minutos del ocho de febrero de mil novecientos noventa y uno.

De esta forma ha sido desarrollado el derecho del administrado a solicitar el criterio a la Administración Tributaria, la cual se encuentra obligada a resolver dentro de los plazos previstos por la ley, y conforme a lo que al respecto a señalado la Sala Constitucional, de manera que se garantice el derecho del sujeto pasivo a obtener respuesta pronta a sus interrogantes, lo que solo puede devenir en beneficios tanto para el contribuyente, que sabe cuál es el criterio que al respecto sostiene el fisco; como para la Administración Tributaria, que se asegura de dar claridad al contribuyente para que este realice de mejor forma lo requerido.

B- DERECHOS REGULADORES DE LOS PROCEDIMIENTOS

En este acápite nos avocaremos al estudio de aquellos derechos que ejercen principalmente su función de garantía dentro del procedimiento administrativo, tema que ha sido ampliamente tratado en el apartado correspondiente a derechos consagrados en nuestra Constitución.

Tratando de hacer un orden lógico de la sucesión de derechos que ostenta el contribuyente en el procedimiento administrativo para una mayor comprensión de sus alcances.

1. Derecho a ser notificado

El artículo 14 del Reglamento es el que viene a determinar en forma expresa el derecho que tienen los contribuyentes a que les sean notificadas *“...todas aquellas actuaciones susceptibles de ser recurridas y las que incidan en forma directa en la condición del contribuyente, responsable, declarante o informante frente a la Administración Tributaria...”*³⁹

³⁹ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Artículo 14

La importancia de la notificación radica en que pone en conocimiento del administrado el estado de sus relaciones con la administración y le permite ejercitar su derecho de oponerse a una decisión tomada por la Administración Tributaria, a nuestro criterio, es innecesaria la última parte del enunciado que establece que deben incidir en la condición del contribuyente, en primer lugar porque todo aquello que sea resuelto de forma negativa para sus intereses le afecta a él de manera directa, ya que evidentemente es él quien debe acatar lo resuelto por la Administración Tributaria.

La notificación puede realizarse de manera personal, por medio de correspondencia o carta debidamente diligenciada por la autoridad policial, o mediante un edicto⁴⁰ o en caso de vacío legal, deberá aplicarse supletoriamente la Ley General de Administración Pública, la Ley de Notificaciones, Citaciones y otras comunicaciones y el Código Procesal Civil.

También existe otra forma de notificación que puede utilizar la Administración Tributaria en caso de que realice programas masivos de control de obligaciones formales, en los cuales podrá hacer la comunicación mediante exhibición del oficio en que se ordene, en este caso es necesario que establezca el lugar o el área en que han de llevarse a cabo y puede llevar a cabo la

⁴⁰ Ver al respecto Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 137

notificación en el mismo momento y lugar en que se vayan a realizar las actuaciones.⁴¹

Si bien es cierto en actuaciones masivas, este tipo de notificaciones puede parecer a los ojos del contribuyente como una lesión a sus derechos, debido a que no existe un lapso de tiempo entre la comunicación y la realización de las actuaciones, sin embargo, esto es de suma importancia para la Administración Tributaria, por cuanto le permite utilizar a su favor el elemento sorpresa, de forma tal que ante el desconocimiento del contribuyente de que va a ser sometido a una actuación, el escrutinio se realizará sobre una base documental más veraz, de lo que podría ser en caso de alertar al sujeto por medio de una notificación anticipada.

Por todo lo anterior podemos afirmar, que nuestra legislación en materia tributaria, desarrolla el derecho del contribuyente a ser notificado, como elemento ineludible del debido proceso consagrado en la Constitución Política y desarrollado por la Sala Constitucional, permitiéndole al contribuyente, tanto estar informado de sus relaciones tributarias, como oponer sus derechos frente al fisco.

⁴¹ Ver al respecto Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 14

2. Derecho a formular alegatos y aportar pruebas

El derecho a formular alegatos y aportar pruebas, es uno de los requisitos fundamentales que debe verificarse al desarrollar un procedimiento, esto según lo establecido por la Sala Constitucional en materia de debido proceso, siendo imperativo su cumplimiento para garantizar los derechos del administrado frente a las potestades de la Administración.

De esta forma, en concordancia con lo dicho por la Sala, se ha establecido en el Código Tributario el artículo 145, la posibilidad de impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por la Administración Tributaria en su contra, de modo que pueda ejercer su derecho de defensa y su derecho a ser escuchado, en cuanto posibilidad de exponer los alegatos que considere pertinentes para el caso concreto.

Implica también el derecho a utilizar todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, esto según lo establece el artículo 140 del Código Tributario, mismo que establece la excepción de solicitar la confesión de funcionarios y empleados públicos, lo cual no se encuentra permitido.

3. Derecho a no aportar documentos ya presentados.

Este derecho no se encuentra regulado de forma específica dentro del cuerpo normativo del Código o su Reglamento, sino que su existencia ha venido a declararse por medio de la ley número 8220, de 4 de marzo de 2002 publicada en el Alcance número 22 a la Gaceta número 49, denominada “De Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos”, la cual tiene como objetivo:

“...paliar las omisiones, abusos y excesos que afecten al administrado y permitirle a la administración realizar una mejor labor de regulación de las actividades privadas mediante un uso más racional de sus recursos. Dentro de un marco sencillo y bajo principios básicos que orienten la actuación del servidor público y del administrado, se promueve racionalidad, celeridad y precisión de la Administración Pública con beneficios tanto para la Administración como para el administrado y buscando que la aplicación normativa y los requerimientos legales se haga de manera más congruente con los objetivos del legislador al establecerlas...”⁴²

⁴² Alcance número 46-A a la Gaceta número 115 del 15 de junio de 2001, página 1.

Para la correcta aplicación de esta ley, la Dirección General de Tributación ha emitido la directriz número 11-2002, de 6 de junio de 2002, la cual en lo conducente dice:

*“...El artículo 2 de la Ley No. 8220 establece lo siguiente: “La información que presenta un administrado ante una entidad, órgano o funcionario de la Administración Pública, no podrá ser requerida de nuevo por estos, para ese mismo trámite u otro en esa misma entidad u órgano. De igual manera, ninguna entidad, órgano o funcionario público, podrá solicitar al administrado, información que una o varias de sus mismas oficinas emitan o posean.” En consecuencia con la citada norma, la Administración Tributaria no puede requerir de nuevo la información que con anterioridad le ha sido presentada por los contribuyentes. En esta dirección, la División de Recaudación, la División de Gestión, y la División de Fiscalización, así como las Administraciones Tributarias, deben necesariamente modificar los trámites y procedimientos en los cuales exijan a los contribuyentes la presentación de documentos que con anterioridad le han sido presentados por estos mismos y mucho menos solicitar que estos sean certificados. (...)*El artículo 8 de la Ley No. 8220 establece un procedimiento de coordinación interinstitucional, de modo, que cualquier documento presentado por los contribuyentes en otros entes públicos, no le podrán ser requeridos. En esta dirección, las divisiones u otras dependencias de la

Dirección General de Tributación, así como las Administraciones Tributarias, deberán coordinar entre sí para dar cumplimiento efectivo a esta disposición...”

De esta manera, la directriz supra citada, viene a reiterar la vigencia y aplicación de la ley dicha y aunque resulta claro que no le añade nada en absoluto, si recalca la importancia que para dicho órgano comporta el debido cumplimiento de dicha ley, la cual busca garantizar al contribuyente el mayor grado de colaboración de parte de la Administración Tributaria.

4. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos.

Este derecho se encuentra regulado en el Reglamento, garantizando a los administrados el derecho a solicitar la información que sea necesaria para conocer el estado de aquellos procedimientos que le atañen.

Pero si vemos este derecho desde otro punto de vista, nos damos cuenta de que comprende también el conocimiento de los trámites definidos por la Administración Tributaria, lo cual ha sido analizado también a la luz de la ley “De Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos”

mediante la directriz supra citado, que en relación con la **publicidad de los trámites** estableció:

“...El artículo 4 de la Ley No. 8220 establece que todo trámite o requisito para que pueda exigirse debe: “b) Estar publicado en el Diario Oficial La Gaceta, junto con los instructivos, manuales, formularios y demás documentos correspondientes y estar ubicado en un lugar visible dentro de la institución. Asimismo en un diario de circulación nacional, deberá publicarse un aviso referido a dicha publicación. Dichos trámites o requisitos podrán ser divulgados también recurriendo a medios electrónicos.”En consecuencia con la norma en comentario, la División de Recaudación, la División de Gestión, la División de Fiscalización, la División Normativa, las demás dependencias de la Dirección General de Tributación y las Administraciones Tributarias, deben publicar de inmediato en la página de internet del Ministerio de Hacienda, y proceder a ordenar los documentos con las reformas que se requieran para ajustarlos a la nueva ley, para su publicación en el período oficial La Gaceta, de todos los procedimientos e instructivos en los cuales exijan requisitos a los contribuyentes. Se otorga un plazo hasta del 12 de junio de conformidad con el Transitorio I de la Ley No. 8220 para que cada una de las divisiones y administraciones tributarias, revisen, modifiquen- cuando corresponda- y ordenen los documentos que deben publicarse. A manera de ejemplo, se debe citar como documentos a

publicar, las directrices interpretativas (las cuales se encuentran actualmente en internet), manuales, procedimientos de gestión, recaudación y fiscalización, resoluciones internas, circulares, instructivos, entre otros, salvo que, por su naturaleza, su publicación pueda afectar los objetivos de gestión, recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria.

También se determina **la obligación de informar sobre el trámite** de los órganos en cuestión, lo cual es tratado también por la misma directriz en este sentido:

“...El artículo 5 de la Ley No. 8220 establece que todo órgano, entidad o funcionario público se encuentra obligado a dar información sobre los trámites y requisitos que se realicen en la respectiva unidad administrativa o dependencia. En esta dirección, se instruye a todos los funcionarios de la Dirección General de Tributación, que se encuentran obligados a brindar información a los contribuyentes aunque no formen parte de las unidades especializadas para tal fin, a saber, las de Atención al Contribuyente. Asimismo, se establece como obligación para todas las dependencias de la Dirección General de Tributación, que cuando establezcan un requisito o trámite deben indicar en el documento respectivo la norma legal que fundamenta aquellos y la fecha de su publicación. De igual forma, la

obligación de informar la norma legal y su fecha de publicación, deberá suministrarse por escrito o en forma verbal, según corresponda, en toda gestión realizada por el contribuyente.

Al final del tema en estudio, podemos afirmar que efectivamente la ley “De Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos” ha venido a llenar un vacío legal, en beneficio de los contribuyentes y ante lo cual la Administración Tributaria ha sabido responder, plasmando mediante una directriz su concreta aplicación en el ámbito de los procedimientos tributarios.

C – DERECHO A LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como el Reglamento de Gestión y Fiscalización, regulan el derecho que tienen los contribuyentes en general a obtener la información necesaria ya sea para el cumplimiento de sus obligaciones, así como para eventualmente conocer el estado en que se encuentran sus reclamos o procedimientos administrativos y el derecho a que la Administración Tributaria les asista en el cumplimiento de sus obligaciones,

En este apartado analizaremos la regulación existente en nuestro ordenamiento, así como la extensión de estos derechos, los deberes de la Administración Tributaria y las posibilidades reales que tiene el contribuyente de exigir el cumplimiento de dichos postulados.

La contraparte del derecho a la información que posee el contribuyente es el deber de la Administración Tributaria de poner a disposición de quien lo necesite dicha información; ahora bien, debemos preguntarnos cuál es la información que debe publicitar la A.T.y para definir este punto debemos necesariamente hacer referencia al artículo 101 del C.T., el cual, en primer lugar, recalca la ineludible obligación de hacer públicos los siguientes documentos:

- Leyes y reglamentos
- Las demás disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria. en uso de sus facultades legales
- Las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general.

Con respecto al primer punto, el Código Tributario no viene a decirnos nada nuevo, debido a que la publicidad es un requisito de validez de toda norma en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que este primer enunciado no aporta nada nuevo a nuestro estudio.

Respecto del segundo punto, podemos resaltar el hecho de que al referirse a disposiciones de carácter general, lo que quiere decir es que deben afectar a la generalidad de los contribuyentes y cuando nos habla de que deben emitirse en uso de sus facultades legales, nos da una luz a cerca de que la Administración Tributaria. solo puede emitir dichas disposiciones cuando para ello le han sido conferidas las potestades legales para tal acto, pudiendo derivarse de dicho enunciado el principio de legalidad al que está sujeto la Administración Tributaria.

El tercer punto nos habla de sentencias, pudiendo inferir de esto que se trata de las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo; respecto de lo cual podemos afirmar que se ha hecho un verdadero esfuerzo por parte de la

Administración Tributaria., para poner en conocimiento de los obligados dichas resoluciones, lo cual no había sido posible sino hasta setiembre del año en curso, en el que por medio de Internet y el Sistema Costarricense de Información Jurídica, se ha sistematizado toda la información emanada de dicho Tribunal, respetando el mandato de confidencialidad y omitiendo todas aquellas referencias que puedan poner en riesgo los datos de carácter confidenciales, todo lo cual representa un gran avance en materia de información tributaria.

Ampliando el contenido del artículo 101 del Código Tributario, podemos citar el artículo 23 del Reglamento, el cual establece que los instructivos directrices y criterios emitidos por la Dirección General de Tributación deberán ser divulgados en procura de un mayor conocimiento por parte de los contribuyentes y lo más importante, establece una garantía concreta para los administrados respecto de la Administración Tributaria, ya que cuando dichos documentos (instructivos, directrices y criterios) hallan sido publicados, adquirirán un carácter de obligatorio para los funcionarios de la Administración Tributaria.; sin embargo al llegar a la parte final del enunciado se agrega la frase: “...*mientras no sean modificados...*”, lo cual nos vuelve a dejar el sin sabor de la duda; entrará a regir la modificación hecha sin necesidad de más trámite?, o deberá ser sometido al procedimiento de la publicación para poder ser considerado como tal.

Pues bien, nos inclinamos por la segunda opción, debido a que si para que sean obligatorias deben ser publicadas, debería entenderse como requisito sine qua non la publicación del cambio de criterio o directriz o instructivo, para que se modifiquen los términos en los que se obliga la Administración Tributaria.

Es importante rescatar, que si bien es cierto, esta garantía está establecida expresamente, no existe ningún tipo de sanción para su incumplimiento, ni ningún procedimiento a seguir en caso de que la Administración Tributaria. no siga el criterio emitido anteriormente y que la obliga por haber sido publicado, de forma tal que estamos en presencia de lo que Palao Taboada define como “... *norma sin sanción o lex imperfecta, cuyo cumplimiento dependerá de la buena voluntad de la Administración....*”⁴³

Pasemos ahora a analizar el derecho a la información en un ámbito más reducido, el cual sería el derecho que tiene el contribuyente, a conocer aquello que le afecta en forma individual, y al respecto tenemos el artículo 141 del Código Tributario, el cual establece que:

“...los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones relativas a aquellos, inclusive a las actas donde conste la

⁴³ PALAO TABOADA citado por FERNÁNDEZ JUNQUERA (Manuela), Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág. 84

investigación de las infracciones y pueden consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad o personería...”

A este artículo cabe agregarle la especificación del numeral 11 del Reglamento, en el que se establece el deber de la Administración Tributaria. de informar al contribuyente desde el inicio, del alcance de aquellas actuaciones que se lleven a cabo bajo programas de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, de forma tal que se evite en lo posible cualquier tipo de arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria.

Del recorrido por la normativa vigente que hemos realizado podemos concluir que si bien es cierto se encuentran regulados tanto el derecho a la información como a la asistencia, ésta es apenas un primer paso hacia una verdadera actitud de apoyo al contribuyente por parte de la Administración Tributaria. , por cuanto la complejidad en la aplicación e interpretación de las normas tributarias hace cada vez más difícil su correcta aplicación por parte de los obligados tributarios, lo cual les puede acarrear perjuicios por una mala determinación de su obligación tributaria, sin que exista claramente un afán de defraudar al fisco.

Con respecto al derecho a la información, si bien es cierto ha avanzado en cuanto a su verdadera proyección a los contribuyentes, se ha quedado corto en su

regulación, por cuanto los conceptos indeterminados y los vacíos legales, siguen convirtiendo las obligaciones de la Administración Tributaria. en meros deberes formales sin sanción alguna ni mecanismos de control para su efectivo cumplimiento, de forma tal que aún falta mucho camino que recorrer.

D- PUBLICIDAD DE LOS CRITERIOS OBJETIVOS DE SELECCIÓN

Los criterios objetivos de selección, son aquellos 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 tildado de objetivos, por cuanto han sido establecidos en forma expresa, para evitar que en dichas elecciones exista arbitrariedad alguna, sino que puedan ser considerados por los obligados tributarios como claros y transparentes.

Es en el artículo 56 del Reglamento, donde se establece la obligación de elaborar un plan de fiscalización, que regirá por período de un año, y en el cual deberán incluirse los criterios de selección que seguirá la Administración Tributaria. , esto según las políticas que al respeto siga la Dirección General de Tributación; los cuales deberán ser emitidos por medio de reglamento, y entrarán en vigencia hasta que hallan sido publicados.

El Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización fue promulgado mediante Decreto Ejecutivo 25925-H del 13 de marzo de 1997, y en su artículo 2° establece: *“...que las variaciones a los criterios de selección deberán publicarse con anticipación a la fecha de inicio del Plan Anual de Fiscalización y que en el tanto en que no se efectúe la publicación de un nuevo decreto, seguirán rigiendo los criterios en vigencia...”*

El hecho de que los criterios de selección sean sometidos a publicación, puede ser considerado como 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, y de esta forma se limitan sus potestades, dentro de parámetros razonables, que protegen al contribuyente de actuaciones arbitrarias y lesivas a sus intereses.

Sin embargo, esto puede tomarse en un arma de doble filo para la Administración Tributaria. , por cuanto los criterios de selección pueden ser tan específicos que permitan al contribuyente saber de antemano si va a ser o no sujeto de fiscalización y la seguridad de saber que no entra dentro de los parámetros establecidos para dicho efecto, le hagan defraudar en forma alguna a la Administración Tributaria. ; al respecto ha dicho Aguillo Aviles A. :

“...el contenido informativo que tenga su publicación dependerá del grado de concreción de dichos criterios. Una excesiva vaguedad convertiría la publicación en un gesto meramente formal; por el contrario, una concreción suficientemente indicativa de las direcciones en que se moverán las actuaciones inspectoras puede incluso ser eficaz instrumento recaudatorio,

por el efecto disuasorio o efecto “anuncio” que la publicidad puede producir...”⁴⁴

Independientemente del grado de concreción con que se formulen dichos criterios, resultan de vital importancia en la defensa de los derechos de los contribuyentes, esto debido a que:

“...la publicidad de tales normas ofrecería los suficientes puntos de referencia para que, con un análisis realizado desde una perspectiva temporal razonable, pudiera concluirse el respeto o no al principio de igualdad mediante esas técnicas que ponderan la adecuación de la medida en cuestión a los fines empleados (..) aun sin llegar a admitir que la fijación de tales criterios selectivos pueda llegar a fundamentar un derecho subjetivo a no ser comprobado, aumentan considerablemente las posibilidades de control de la actividad administrativa pues resulta mucho más perceptible la sintomatología de la desviación de poder en el momento de aplicación de tales normas por parte de los órganos inspectores (...) Naturalmente, la publicidad de tales criterios se convierte en condición necesaria para que pueda ser controlada su aplicación por parte de los contribuyentes,

⁴⁴ AGUALLO AVILÉS, (A.) citado por ALVAREZ ARROYO (Francisco) Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág.

*comportando así la posibilidad de impugnación de la discrecionalidad administrativa bajo el perfil sintomático del exceso de poder...*⁴⁵

Ahora bien, si entramos a analizar el tipo de publicidad que se le da a los criterios de selección, fácilmente podemos darnos cuenta de que, si bien es cierto, cumplen con el requisito formal de la publicación que se realiza en la gaceta, esto no implica que halla un verdadero conocimiento del sujeto pasivo del contenido de esos criterios.

Y si entramos a analizar el contenido de los criterios vigentes para el período del año 2002, nos damos cuenta que no hay en ellos la precisión necesaria para que un contribuyente objete el ser sometido a actuaciones de fiscalización, por cuanto, si bien es cierto, cada uno de los criterios enfoca un supuesto de hecho específico, cualquier contribuyente puede encontrarse en al menos uno de esos supuestos de hecho.

Tampoco cabe la posibilidad de que se tenga por excluido de las actuaciones de fiscalización, sin embargo, esto debe verse como positivo, por cuanto no es nuestra tesis la de que los derechos del contribuyente deban estar por encima de los de la Administración Tributaria, sino que lo ideal sería un

⁴⁵ DE JUAN LOZANO (A.M.) Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág.. 140

equilibrio, y a nuestro parecer, el hecho de que no se de la posibilidad a un sujeto pasivo de tenerse por excluido definitivamente de dichas actuaciones, redundando en una garantía para la Administración Tributaria, ya que los contribuyentes acostumbrados a incumplir con sus obligaciones tributarias, no podrían hacerlo con la tranquilidad del conocimiento previo de su exclusión de dichos actos.

Del análisis realizado anteriormente, se puede desprender que, si bien es cierto, la publicidad de los criterios de selección representa una garantía para los contribuyentes, pues de alguna forma limita las potestades de la Administración Tributaria, esta no es del todo extensa, por cuanto los supuestos de hecho son tan amplios que casi cualquier contribuyente podría ser requerido en las actuaciones, de forma tal que una mayor concreción en ellos sería de desear, para una mejor protección de los derechos de los obligados tributarios.

E- CONSULTAS VINCULANTES Y ACUERDOS PREVIOS DE REGULARIZACIÓN

Como se mencionó en un apartado anterior, uno de los derechos que ostenta el contribuyente ante la Administración Tributaria es el de consulta; ahora nos avocaremos a estudiar la figura de la consulta vinculante, y los requisitos que establece la ley para que pueda dársele éste carácter.

La figura de la consulta vinculante se encuentra expresamente regulada en el artículo 119 del Código Tributario, el cual textualmente dice:

“...Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese 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....”

Como se denota de este primer párrafo, para que una consulta sea vinculante debe cumplir con ciertas características, las cuales podemos desglosar de la siguiente forma:

- Legitimación : debe ser interpuesta por quien tenga interés personal y directo
- Fondo: debe versar sobre la aplicación del derecho
- Objeto: debe tratarse de una situación concreta y actual

Así lo ha entendido la Dirección General de Tributación, quien se ha referido al tema en reiteradas ocasiones, citamos ahora la resolución N° R-01-0075-02 de las doce horas del catorce de marzo del dos mil dos, en la que resuelve lo siguiente:

“...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 del 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 la Jurisdicción Constitucional...”

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, estableciéndose el plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a aquel en el cual se le haya notificado la resolución, para cumplir con el pago y permanecer libre de multas; esto configura también una garantía para aquel que

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 aquellos casos en los que no resulte fácil para él comprender los alcances o la interpretación de la norma tributaria, de forma tal que su duda sea evacuada sin causarle perjuicio alguno.

Ahora bien, hay un segundo beneficio que puede obtenerse de la consulta del artículo 119, y es que en caso de que la Administración Tributaria no cumpla con el plazo de cuarenta y cinco días que le establece el mismo artículo para responder a la consulta, y siempre que el consultante haya incluido su interpretación dentro de la misma, entrará a operar el silencio positivo, de tal forma que la conclusión dada por el consultante se tendría por 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 la ley y que en caso de que esto no suceda, va a tenerse de igual manera aprobada su interpretación.

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

Respecto a la consulta vinculante como garantía frente a la actuación de la Administración Tributaria, ha dicho la doctrina:

"...obliga a la Administración a respetar sus términos, no tanto como actos propios cuanto como respecto al principio de seguridad jurídica y, derivativamente, al de evitación de cuestiones litigiosas entre Administración y obligados tributarios, cuyas relaciones deben basarse en el compromiso previo al respeto de interpretaciones emitidas y por tanto admitidas, por la parte a quien pueden perjudicar en el futuro..."⁴⁶

La Procuraduría General de la República se ha referido respecto a este tema en su Dictamen C-264-98 de fecha 9 de diciembre de 1998 manifestando lo siguiente:

"...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

⁴⁶ MORILLO MENDEZ (Antonio) Procedimientos ante la Administración Tributaria, Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, 1997, páginas 324 y 325.

normas similares al numeral antes transcrito. En lo que interesa, la citada Comisión señaló: "... La Comisión ha considerado oportuno regular tal procedimiento, adoptando normas que permitan armonizar el interés del Fisco al rápido cobro de los tributos, con el de los particulares de actuar sobre bases seguras que lo ponga a cubierto de interpretaciones desconocidas por ellos. Esta solución que obedece a razones de orden general, fácilmente explicables, está especialmente justificada en aquellos sistemas que, como el proyecto en este Código, asignan al contribuyente, en principio, la función de aplicar la ley y liquidar la deuda. En la adopción del instituto influye también las circunstancias notorias de la complejidad y variabilidad de las normas tributarias, que hacen verdaderamente dificultosa la aplicación del derecho positivo vigente y abren posibilidades a diversas interpretaciones, todas ellas provistas de fundamento. Tales circunstancias aconsejan dar al contribuyente la oportunidad de reclamar un pronunciamiento administrativo previo, el cual debe ajustarse, y a obligar a la administración a expresar su opinión sobre el caso concreto consultado. También está justificada, a juicio de la Comisión, la solución no siempre admitida, de que cuando el contribuyente expone su caso y manifiesta su opinión sobre el significado de la norma, el silencio de la administración se tenga por aceptación tácita del criterio del contribuyente. De esa manera se da al instituto la eficacia imprescindible que justifica su adopción, sin afectar los intereses fiscales, pues nada impide que la administración exprese su

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 es determinada por el contribuyente o perceptor 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..."

Del análisis realizado al artículo 119 del Código Tributario, podemos concluir que la figura de la consulta vinculante es una importante medida en la protección del contribuyente, porque le permite solventar sus dudas a cerca de sus deberes, siendo en extremo importante debido a nuestro sistema, en el que es el ciudadano el que debe autoliquidar su deuda de forma tal que se le da la posibilidad de eliminar sus dudas, y así declarar correctamente sus impuestos; además se convierte en una garantía ante la Administración Tributaria, que al emitir un pronunciamiento se ve obligada a respetarlo, de forma tal que no puede exigirle una conducta diferente a la indicada por ella misma al contribuyente.

Acuerdos Previos de Regularización

Se encuentran insertos dentro del procedimiento de fiscalización que realiza la Administración Tributaria, por medio del cual comprueba la veracidad de las declaraciones realizadas por los contribuyentes, no solo en cuanto al hecho generador de la obligación tributaria, sino también en relación con el cálculo del impuesto que debe pagarse.

El Código Tributario en su artículo 124 le otorga a la Administración Tributaria la potestad de determinar de oficio la obligación tributaria, en dos supuestos básicos, el primero de ellos es que no se hayan presentado las declaraciones juradas, lo cual resulta lógico, por cuanto las funciones otorgadas a la Administración, implican por un lado el deber de requerir de los contribuyentes su declaración, y por el otro el de establecer el monto adeudado en aquellos casos en los que el contribuyente incumpla con sus deberes y en este caso, lograr para sí la recuperación satisfactoria de lo adeudado.

El segundo supuesto en el que puede determinar de oficio la obligación tributaria, es cuando habiéndose presentado las declaraciones, le parezcan falsas, ilegales o incompletas, esto siempre y cuando se encuentre en alguno de los supuestos de hecho establecidos en el mismo numeral:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 (*) de este Código;
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.⁴⁷

Ahora bien, una vez que la Administración Tributaria decide que debe actuar y determinar de oficio la obligación tributaria, procede a realizar actos de fiscalización o comprobación, mediante los cuales pueda establecer, ya sea lo que debió de haber sido declarado o en su defecto, la veracidad de lo declarado.

Según lo establece el artículo 144 del Código Tributario y los artículos 47 y 72 del Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, una vez que se han terminado estas diligencias, el órgano encargado de las actuaciones debe llegar a una conclusión y los resultados obtenidos deben ser notificados mediante un acta al sujeto pasivo, indicando, en caso de que existan, "... las diferencias observadas en los rubros, bases o en el impuesto, e informará sobre la cuantía de los intereses acumulados a esa fecha; así como de las

⁴⁷ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Artículo 124

infracciones y las respectivas sanciones que se estime ha cometido...”⁴⁸ el funcionario encargado de la fiscalización es quien deberá proponer al sujeto pasivo la regularización y debe también dejar constancia expresa de la aprobación o desaprobación manifestada por el sujeto pasivo con respeto de la propuesta.

Ahora bien, una vez que se le ha notificado dicha acta a quien ha sido sujeto de la fiscalización, empieza a contar el plazo para que este pague lo establecido en la propuesta de regularización. Debemos de detenernos un poco en el análisis del momento a partir del cual empieza a correr el plazo, esto por cuanto el artículo 47 del Reglamento dice lo siguiente: “...*se notificará al sujeto pasivo los resultados de la comprobación y se le extenderá una propuesta de regularización para que en el plazo máximo de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación proceda a la correspondiente regularización...*”, pero en el artículo 72 del Reglamento se establece que: “...*Dentro de los cinco días siguientes a la notificación de dicha acta, el superior jerárquico inmediato podrá dejarla sin efecto en el caso de que encuentre errores materiales o de concepto o en los casos en que considere necesario ampliar las actuaciones. Transcurrido el plazo anterior sin que se hubiese dejado sin efecto, si en tal acta se hicieron constar diferencias en los rubros, bases o en el impuesto, el sujeto pasivo contará con un plazo de cinco días para, si lo desea, regularizar su*

⁴⁸ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Artículo 72 Reglamento

situación tributaria, utilizando el formulario D.115...” (La negrita y el subrayado no corresponde al original)

La diferencia de plazos establecida en los artículos es fácilmente subsanable, debido a que el artículo 72 en su párrafo quinto fue modificado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 29802 del 12 de setiembre de 2001, de forma tal que al ser ésta una norma posterior, modifica tácitamente lo establecido en el artículo 47 del mismo Reglamento, teniéndose entonces por correcto el cómputo del plazo a partir del sexto día siguiente a la notificación del acta al sujeto pasivo, en el tanto en que dicha acta no halla sido modificada.

Si el sujeto pasivo decide acogerse a la propuesta de regularización y realizar el pago de lo adeudado, se estaría dando por terminado el procedimiento, de no ser así, se proseguiría a la fase siguiente que sería el traslado de cargos.

Ahora bien, el contribuyente no necesariamente tiene que estar de acuerdo con la propuesta realizada por la Administración Tributaria. , sin embargo, según lo establece el artículo 72 del Reglamento, “... *El sujeto pasivo no podrá solicitar la revisión de la regularización, salvo manifiesto error de hecho, en cuyo caso deberá plantearse la solicitud respectiva de conformidad con el artículo 102 del Código de*

*Normas y Procedimientos Tributarios...*⁴⁹ el cual a su vez lo que establece es la posibilidad de plantear un recurso ante el director general de la Administración Tributaria o ante quienes él delegue, el cual tiene un plazo de dos meses para resolverlo; en caso de que transcurra el período y no halla sido resuelto, se tiene por denegada la solicitud, y de estas forma se posibilita al recurrente para interponer los recursos y acciones que correspondan.⁵⁰

La otra opción que posee el contribuyente se encuentra establecida en el artículo 144 del Código Tributario, que es la siguiente: "*...El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos (...) y En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición del sujeto pasivo...*"⁵¹

⁴⁹ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Artículo 72

⁵⁰ Ver artículo, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Artículo 102

⁵¹ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Artículo 144

La importancia que tiene la regularización es que según lo establece el artículo 72 del Reglamento, cuando el sujeto acepta la propuesta y regulariza su situación, ésta adquiere carácter vinculante para la Administración Tributaria que la realiza, de forma tal que no podría ser sujeto de nuevo a actuaciones de comprobación e investigación, pues la liquidación obtenida de tales actuaciones adquiere un carácter de definitiva.

Así pues, podemos concluir que la propuesta de regularización es una garantía para el contribuyente de que una vez realizadas las actuaciones de fiscalización, no podrá volver a ponerse en tela de duda lo investigado, adquiriendo de esta forma el carácter de definitivo ante la misma Administración Tributaria y permitiéndole realizar el pago de lo adeudado antes de iniciar un procedimiento sancionador administrativo.

F- DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD DE LOS DATOS TRIBUTARIOS

Del derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 24 constitucional y que ha sido tratado en un apartado anterior, se deriva el derecho a la confidencialidad de la información que el contribuyente suministra a la Administración Tributaria. en cumplimiento del deber que le impone la ley, el cual se encuentra tutelado en el artículo 117 del C. T que en su primer párrafo dice así:

“...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 estas 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...”⁵²

De la redacción de este primer párrafo del artículo 117, podemos denotar un ámbito protector de carácter muy amplio, por cuanto la protección se extiende a la información adquirida por cualquier medio, por lo cual podemos afirmar que

⁵²Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Artículo 117, párrafo primero.

incluye no solo a aquella contenida en las declaraciones, como lo dice expresamente el artículo, sino también todo aquello que llegue a manos de la Administración Tributaria. , ya sea por medio de actuaciones de gestión, fiscalización, recaudación, como por el control cruzado que realice con otras Instituciones, de forma tal que esta protección se haría extensiva a toda la información que sobre los obligados tributarios posea la Administración.⁵³

No podemos dejar de lado, que esta prohibición de brindar información tiene una excepción, contemplada en el mismo artículo, la cual se refiere a “... *la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes...*”⁵⁴, con respecto a lo cual ha dicho en reiteradas ocasiones, ha dicho la Dirección General de Tributación en relación con las peticiones de acceso a la información que le realizan los particulares:

“...Esta Dirección General, siempre ha interpretado que cuando el Código Tributario, indica Tribunales Comunes se refiere a aquellos órganos del Poder Judicial encargados de impartir justicia (Alcaldías, Juzgados, Tribunales, Salas), razón por la que sólo a petición de uno de esos órganos

⁵³ Ver en tal sentido, a LUCAS DURÁN (Manuel), Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág. 220

⁵⁴ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 117.

estamos autorizados para proporcionar la información solicitada por usted...⁵⁵

Contempla el mismo artículo algunos supuestos de hecho que no pueden ser considerados como una violación a la confidencialidad, los cuales serían: *“...la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los 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 en tal forma que no pueda identificarse a las personas...”*

En este párrafo encontramos una falta de precisión por parte del legislador, por cuanto al establecer la posibilidad de proporcionar a los personeros de los Poderes Públicos “informes” parece que deja un portillo abierto para el suministro de información confidencial, ya que no especifica qué tipo de información es la que se va a poder brindar a los Poderes Públicos, lo cual a la luz del párrafo primero del artículo 117 sería prohibido, ya que no importa que no pueda individualizarse al sujeto, el numeral prohíbe en todos los casos el suministro de dicha información, siendo ésta una de las contradicciones que encontramos en la regulación de este derecho.

⁵⁵ Dirección General de Tributación, resolución número 308 de catorce de marzo del 2000

El único con potestad para permitir que alguien tenga acceso a la información que de él posee la A. T., es el mismo contribuyente, quien por el artículo 117 tiene esa posibilidad, así como su representante legal o cualquier persona que éste autorice para tal efecto.

Si hacemos referencia a los sujetos obligados a cumplir con el deber de no brindar la información confidencial, tenemos que son:

- Empleados y funcionarios de la Administración Tributaria.⁵⁶
- Miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo.⁵⁷
- Servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional⁵⁸
- Sociedades financieras de inversión y crédito de carácter no bancario⁵⁹
- Las entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras.⁶⁰

Con respecto a la Administración Tributaria, el artículo 115 del Código Tributario, establece que:

⁵⁶ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 117

⁵⁷ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, op. cit.

⁵⁸ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, op. cit.

⁵⁹ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, op. cit.

⁶⁰ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, op. cit.

“...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...”

El numeral antes citado, termina de moldear el ámbito de protección de la información, debido a que vuelve a ratificar lo dicho en el párrafo primero del artículo 117, al impedir que dichos datos sean suministrados a otras entidades públicas o privadas, de forma tal que vuelve a aflorar la duda a cerca de la posibilidad establecida en el mismo numeral de suministrar informes a los Poderes Públicos, lo que a la luz de este artículo 115, tampoco parece factible, reiterando el caso de excepción del examen de los datos por parte de los Tribunales de Justicia, únicos órganos a los que se les ha dado la potestad de conocer dicha información.

Podemos concluir que el derecho a la intimidad se encuentra ampliamente tutelado en lo que respecta a la materia tributaria, a manera de confidencialidad de los datos tributarios, los cuales se encuentran protegidos en toda su extensión, de

terceros no autorizados y hasta de los mismos entes públicos, los cuales no se encuentran autorizados para acceder a dicha información.

Para su efectivo cumplimiento, se establece el deber de guardar dicha información a todos los funcionarios públicos que tienen contacto con ella y estableciendo sanciones de carácter penal en caso de incumplimiento y de esta forma garantizar la tutela a dicho derecho.

SECCIÓN III: DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

A- ALCANCES DE LA ACTUACIÓN DE LA AUDITORÍA FISCAL

En aras de procurar el cumplimiento de los fines públicos impuestos a la Administración Tributaria, se le ha dado la potestad de realizar inspecciones a los contribuyentes, que le permitan confirmar lo reportado por ellos en sus declaraciones, así como obtener información que le sea de utilidad a la hora de determinar si se han realizado de manera correcta las declaraciones.

Dicha potestad se encuentra regulada en el artículo 103 del Código Tributario, que en su inciso b) autoriza a la Administración Tributaria para:

“...Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente...”

El mismo postulado supra citado, es consagrado de manera similar en el artículo 52 del Reglamento, mismo cuerpo normativo en el cual se desarrollan las pautas a seguir dentro del procedimiento de fiscalización.

El procedimiento de fiscalización contempla tres diferentes tipos de actuaciones que pueden ser realizadas por la Administración Tributaria, según lo señala el artículo 59 del Reglamento, las cuales se citan a continuación:

“...a) De comprobación e investigación: Con ocasión de estas actuaciones, la Fiscalización comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia que sean desconocidos totalmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las liquidaciones tributarias practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquellos.

b. De obtención de información. Son aquellas actuaciones que tienen por objeto el conocimiento de datos o antecedentes que se encuentren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquella, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones (...).

c. De valoración. Las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general de personas y entidades públicas y privadas, tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente. No se considerarán actuaciones de valoración aquellas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios resulte directamente de la aplicación de normas legales o reglamentarias.

Ahora bien, independientemente del tipo de actuación que se esté llevando a cabo, la Administración Tributaria puede requerir del sujeto investigado los elementos que considere necesarios para llevar a cabo una buena labor investigadora, de forma tal que los artículos 116 del Código Tributario y 58, 60 y 61 del Reglamento le facultan para requerir e investigar lo siguiente, sin que deban ser tomados como taxativos:

- Los libros y registros de contabilidad
- La documentación que compruebe las operaciones efectuadas
- sistemas, programas y archivos de contabilidad
- Verificar las cantidades, calidades y valores de bienes y mercaderías.
- Confeccionar inventarios y confrontarlos con las existencias reales
- Verificar el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios.

- Citar a sujetos pasivos y terceros a rendir declaraciones o presentar informes.
- Requerir de toda persona información que deduzca de sus relaciones económicas financieras y profesionales con otras personas.
- Fiscalizar el transporte de bienes
- Obtener información de otras entidades públicas
- Verificar los sistemas de control interno
- Solicitar el dictamen de peritos o traductores.

Después de conocer un poco más a cerca del procedimiento de fiscalización, pasaremos a desarrollar el punto en cuestión, este se encuentra regulado en el artículo 63 del Reglamento el cual define el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación de la siguiente forma:

“...Las actuaciones de comprobación e investigación podrán tener carácter total o parcial, según tengan por objeto la verificación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, en relación con los tributos que administra la Dirección General de Tributación, o bien se trate de una parte de uno o varios de los impuestos o deberes del sujeto pasivo, o haga referencia a hechos imponibles determinados...”

Ahora bien, al momento de iniciar el procedimiento, el contribuyente debe ser debidamente informado del tipo de actuación al que va a ser sometido, estableciendo para tales efectos el artículo 67 del Reglamento el deber de la Administración Tributaria. de notificarle de forma escrita el nombre del funcionario encargado de realiza el estudio, el criterio por el cual fue seleccionado (tema que ya fue objeto de análisis en un apartado anterior), los documentos que debe poner a disposición de la Administración Tributaria., la fecha de inicio y lo más importante para efectos de nuestro estudio: los tributos y períodos a fiscalizar

Si continuamos leyendo el artículo en cuestión, nos damos cuenta de que a pesar de que la comunicación escrita establece un determinado período y tributo a revisar, éste puede ser ampliado por la Administración Tributaria. y aunque no se plasma expresamente el deber de notificar la ampliación de las actuaciones, podemos inferirlo del último párrafo del numeral en cuestión, cuando niega la posibilidad de interponer recurso alguno “...*contra la comunicación de inicio o ampliación de actuaciones...*”⁶¹

Al notificar al sujeto pasivo de las actuaciones de que va a ser objeto, se pone de manifiesto el cumplimiento del debido proceso y se garantiza el derecho del contribuyente, a saber qué es lo que va a investigar la Administración Tributaria.; y aunque esto pueda parecer una garantía incompleta, por cuanto el

⁶¹ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 67.

contenido de la notificación inicial puede ser variado a discreción de la Administración Tributaria., sin posibilidad a ser objetado de manera alguna por el administrado, nos parece que forma parte de la necesaria libertad que debe de gozar la Administración Tributaria., ya que el hecho de no poder revisar períodos diferentes a los ya comunicados, en muchos casos imposibilitaría el buen desempeño de las funciones que le han sido otorgadas.

En relación con la garantía más importante que a nuestro parecer contiene el procedimiento de fiscalización, podemos citar nuevamente el artículo 63 del Reglamento, el cual establece:

“(...) En todo caso, sean totales o parciales, la conclusión de las actuaciones tendrá como efecto la conformidad definitiva de la Administración Tributaria con los aspectos de los tributos y períodos revisados y no objetados por la fiscalización y de los objetados también si hay conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización ...”

Su importancia radica en el hecho de que una vez revisado un período determinado, no puede la Administración Tributaria volver sobre el mismo, es decir, le da un carácter de definitiva a la conclusión obtenida, de forma tal que ya sea que no encontrara ninguna anomalía o que esa fuera corregida mediante la

regularización correspondiente, su potestad fiscalizadora se habría extinguido respecto a ese período en cuestión.

De acuerdo con Ibáñez García, esta garantía que se establece en beneficio de los contribuyentes:

“... persigue incrementar la seguridad jurídica de los contribuyentes, evitando que quienes sean objeto de una actuación de comprobación e investigación referida a algún aspecto concreto de su tributación por cualquier impuesto puedan ser de nuevo investigados por ese mismo impuesto y ejercicio, pero en relación con aspectos distintos del mismo...”⁶²

Por lo antes dicho, podemos concluir que si bien es cierto, existe cierto grado de desprotección del contribuyente, al poder ampliar los períodos y tributos objeto de fiscalización, también existe un elemento de seguridad jurídica, como lo es el hecho de que una vez fiscalizado un período determinado, no hay posibilidad para la Administración Tributaria de volver a investigarlo, lo que redundaría en beneficio del propio contribuyente.

⁶² IBÁÑEZ GARCÍA, citado por GONZALEZ CHECA (Clemente)), Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág. 220

B- PLAZO MÁXIMO PARA LLEVAR A CABO LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Hemos de iniciar este acápite poniendo de relieve el hecho de que no existe en el Código Tributario un apartado específico que haga referencia al plazo máximo de duración de las actuaciones de fiscalización, a diferencia de otras legislaciones en las que se encuentra regulada de forma expresa.

Es el Reglamento, el que define algunos de los parámetros que deben ser tomados en cuenta a la hora de referimos a los plazos dentro de un proceso de inspección tributaria estableciendo las consecuencias jurídicas para dos supuestos de hecho diferentes.

El primero de ellos es, que una vez notificado el sujeto pasivo de que va a ser objeto de actuaciones de fiscalización, transcurra el plazo de un mes sin que la Administración Tributaria realice efectivamente lo comunicado, por razones imputables únicamente a ella, lo cual según el artículo 67 del Reglamento producirá en lo que corresponda los siguientes efectos:

“...a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

b) Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las actuaciones, presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente...⁶³

El segundo supuesto se encuentra contemplado en el artículo 70 del mismo cuerpo normativo, el cual contempla la posibilidad de que las actuaciones de comprobación sean interrumpidas, esto será factible siempre y cuando esto sea “...conveniente a los intereses de la Administración Tributaria...” frase que nos parece no solamente vaga e imprecisa sino peligrosa, ya que pone de relieve la inseguridad jurídica en la que se encuentra el contribuyente frente a la Administración Tributaria, pues al no encontrarse reglados los elementos que deberían presentarse para justificar una interrupción, la Administración Tributaria puede tomar esa decisión sin motivación alguna, lo cual viene a menoscabar los derechos de los contribuyentes.

En caso de que las actuaciones sean interrumpidas, los efectos dependerán del plazo que dure dicha interrupción de tal forma que, según lo establece el mismo numeral, si es menor de diez días, no existe ningún efecto, pero si es mayor a diez días, se ha de comunicar de forma escrita al sujeto fiscalizado de la reanudación de las actuaciones.

⁶³ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 70

Ahora bien, si sobrepasa los dos meses, produce los mismo efectos antes citados del artículo 67 del Reglamento, que serían:

“...a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

b) Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las actuaciones, presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente (..)

c) La continuación de las actuaciones deberá hacerse mediante comunicación escrita previamente notificada al contribuyente, entendiéndose válidas todas las actuaciones realizadas antes de la fecha de interrupción...”

Presenta el inciso a) un efecto beneficioso para el contribuyente y una presión para la Administración Tributaria, que si no desea ver suprimida la interrupción de la prescripción, debe avocarse a la tarea de realizar las actuaciones dichas dentro del plazo establecido para tal efecto.

Con respecto al inciso c), podemos afirmar que, el hecho de que baste solamente la notificación para reanudar las actuaciones y que siempre se tengan

por válidas las efectuadas antes de la interrupción, viene a confirmar la libertad en que se ha dejado a la Administración Tributaria en cuanto al tiempo que debe durar su escrutinio, lo cual nos parece una evidente violación al principio de seguridad jurídica consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.⁶⁴

Por lo tanto, a falta de norma expresa, deberíamos buscar otros parámetros que nos permitan definir el tiempo de duración de dichas diligencias, lo que nos lleva a la conclusión de que éste sólo podría ser marcado por el período de la prescripción, en cuanto que hasta tanto no halla prescrito el período determinado que se hallaba en estudio antes de la suspensión, la Administración Tributaria podría entrar nuevamente a continuar con las actuaciones de fiscalización, (recordemos que la suspensión de más de dos meses produce el efecto de eliminar la interrupción de la prescripción.)

El plazo establecido en el artículo 51 del Código Tributario determina la prescripción de la acción para determinar la obligación y cobrar los tributos y sus intereses a los tres años para los contribuyentes registrados ante la Administración Tributaria y cinco años para aquellos que no lo estén, que hallan omitido presentar sus declaraciones, o *"...a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas..."*⁶⁵

⁶⁴ Ver en tal sentido PALAO TABOADA citado por CHECA GONZÁLEZ (Clemente), *op. cit.* Página 390

⁶⁵ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 51.

Esta última parte del artículo, abre los portillos para que la Administración Tributaria extienda el plazo de los tres años a cinco, porque las declaraciones le parecen fraudulentas, pero la pregunta sería, qué parámetros sigue para determinar que las declaraciones son fraudulentas?, podría el sujeto que está siendo fiscalizado objetar en forma alguna la calificación otorgada a sus declaraciones?, podría ser indemnizado en caso de que se compruebe que no había tal fraude?... de nuevo la respuesta es no, aunque pudiera recurrir de alguna forma dicha calificación, ésta no podría darse por definitiva hasta tanto no se realicen las actuaciones de fiscalización, por otro lado, tampoco hay posibilidad alguna de ser indemnizado por haber sido sometido a un plazo que no era el aplicable a su caso concreto.

De todo lo anterior podemos concluir que el vacío existente en nuestra legislación viene a causar una grave lesión a los derechos de los contribuyentes y viene a socavar la seguridad jurídica en los procedimientos de fiscalización, por cuanto al no haber un plazo determinado para la duración de las actuaciones de investigación, hemos de remitirnos forzosamente al plazo general de prescripción establecido en el Código Tributario, el cual establece períodos que si bien es cierto, son razonables para el propósito de cobrar los tributos, son completamente irracionales para la duración de un períodos de fiscalización, y al postular un plazo mayor fácilmente justificable por la Administración Tributaria, queda a su libre

albedrío el extender el plazo de tres años a cinco años aún en caso de haber presentado puntualmente la declaración

Todo lo cual pone de relevancia, que las modernas tendencias de un mayor equilibrio en las relaciones de la Administración Tributaria y los contribuyentes, dista mucho de convertirse en una realidad en nuestro país.

C- EL APLAZAMIENTO Y EL FRACCIONAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

Iniciaremos este acápite remitiéndonos a lo dicho por la doctrina con respecto al aplazamiento fraccionamiento de la deuda tributaria.

Han sido definidas por numerosos autores, sobre todo de la doctrina española, entre ellos MORENO FERNÁNDEZ quien ha dado el siguiente concepto:

“...El aplazamiento consiste en el pago total de la deuda pero diferido a una fecha posterior, mientras que el fraccionamiento implica el pago en varias partes diferenciadas en tantas fechas posteriores como fracciones en que se divida la deuda. El aplazamiento consiste, pues, en la concesión al deudor de una obligación tributaria de un nuevo y único plazo para que haga efectivo el cumplimiento de la misma en un momento posterior al que debía haberlo efectuado, mientras que en el fraccionamiento, se autoriza para que cumpla su obligación por partes, otorgándole tantos nuevos plazos de pago como parte en las que se fraccione su deuda...”⁶⁶

⁶⁶ MORENO FERNÁNDEZ citado por GALAPERO FLORES (Rosa) Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998, pág. 437

Por su parte, otros autores haciendo referencia a las diferencias entre aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria han dicho:

“...se trata de instituciones bien diferenciadas, que responden a necesidades y situaciones diversas y que gozan de su propio régimen jurídico. Básicamente, porque la primera va ligada a una discusión sobre la legalidad, validez o eficacia del acto, mientras que el segundo parte de la existencia y plenitud de efectos de éste, conforme al ordenamiento jurídico. Acompañando la primera a una pretensión anulatoria del mismo y consistiendo el segundo en una petición de mayor tiempo para su cumplimiento...”⁶⁷

Tanto la figura del aplazamiento como la del fraccionamiento han sido consagradas en el artículo 38 del Código Tributario, el cual reza así:

“...En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo...”

⁶⁷ LOZANO SERRANO, citado or GALAPERO FLORES (Rosa) *op. cit.*, pág. 437

Así en nuestra legislación se contempla dicha posibilidad, como una especie de ayuda a un contribuyente que se encuentra en una situación económica desfavorable, que no le permite hacer frente a las obligaciones adquiridas frente a la Administración Tributaria, la cual es de carácter temporal, por lo cual, una vez recuperada su estabilidad se avocará a la tarea de liquidar su deuda.

Nos parece de gran importancia la consagración de estas figuras jurídicas en nuestro ordenamiento, ya que toman en cuenta la situación económica real de los contribuyentes en un momento determinado y establece la posibilidad de ayudarlos de manera que una vez recuperado su estado financiero normal, hagan frente a sus obligaciones.

Ahora bien, el artículo 39 del Código, establece el lugar, la fecha y la hora en la cual debe realizarse el pago debido a la Administración Tributaria en la siguiente forma:

*“...El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o en su defecto, el reglamento respectivo. **La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales...**”(La negrita y el subrayado no son del original)*

De esta forma, se recalca ya no solo la posibilidad, sino el deber de fraccionar la deuda, sin que establezca este artículo presupuestos de hecho necesarios para que dicho fraccionamiento pueda ser autorizado.

De suma importancia es el artículo 94 del Reglamento, que es la concordancia del artículo 38 del Código Tributario, el cual expresa:

“...La facultad prevista en el artículo 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias se ejercerá de conformidad con el reglamento específico sobre aplazamientos y fraccionamientos de pago. Mientras no se dicte dicho reglamento, las solicitudes correspondientes se resolverán de acuerdo con las directrices que dicte o haya dictado la Dirección General...”

El numeral supra citado establece la creación de un reglamento que haga referencia específica a la forma en que ha de ser desarrollada la potestad otorgada en el Código Tributario, sin embargo aún no ha sido creado dicho instrumento, por lo que a la fecha, las peticiones que realice un contribuyente son resueltas por medio de directrices o según el caso concreto, lo cual evidencia un vacío legal, que deriva en disminución de garantías de una resolución basada en elementos reglados y determinados, que permitan al sujeto pasivo conocer sus posibilidades, así como saber los elementos tomados en cuenta para su otorgamiento, ya que si

nos quedamos con lo establecido por el Código Tributario, nos daremos cuenta de que la determinación de quién “...se encuentra en una situación económica desfavorable que no le permite hacer frente a las obligaciones adquiridas frente a la Administración Tributaria...”,⁶⁸ queda a completa discrecionalidad del órgano que revise la solicitud, debido a la indeterminación de este supuesto de hecho.

Así las cosas entonces, podemos concluir que si bien es cierto, a intención del legislador fue buena al introducir en nuestro ordenamiento dichas figuras jurídicas, su indeterminación vía reglamentaria viene a generar un vacío legal que redundará en una disminución de la garantía consagrada.

⁶⁸ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 38.

SECCIÓN IV.- DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

La función de recaudación es *"...el conjunto de actividades que realiza la Administración Tributaria, destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes..."*⁶⁹

Se encuentra a su vez conformada por tres etapas, que son las que sigue la Administración Tributaria para alcanzar el objetivo final de recolectar en su totalidad los impuestos debidos al Estado.

La primera de ellas es la voluntaria, que es realizada por una gran mayoría de sujetos pasivos, quienes determinan la cuantía de su obligación, la plasman en su declaración y realizan el pago debido, todo esto en aras del cumplimiento de su deber, sin requerir para esto de ningún tipo de intervención por parte de la Administración Tributaria.

La segunda de ellas es la administrativa, ésta se da cuando el sujeto pasivo no ha efectuado el pago de la deuda en el plazo previsto para tal efecto, lo que obliga a la Administración Tributaria a actuar, requiriendo del contribuyente moroso el cumplimiento forzoso de su deber.

⁶⁹ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 78

La tercera y última etapa es la ejecutiva, en la que debido a la negativa del contribuyente de realizar el pago debido, la Administración Tributaria se ve forzada a recurrir a los órganos jurisdiccionales, para que por medio de su intervención, se logre obtener el monto adeudado al Estado.

Empezaremos nuestro análisis con los derechos que tiene el contribuyente cuando realiza voluntariamente el pago de la obligación tributaria

1. Derecho a hacer pagos parciales.

La Administración Tributaria se encuentra obligada a recibir pagos parciales, que se efectúen de impuestos en los cuales se halle consagrada dicha posibilidad, y podrán realizarse en la misma modalidad del resto de impuestos, mediante autoliquidación.⁷⁰

Esta posibilidad otorgada a los contribuyentes es de suma importancia, por cuanto garantiza al contribuyente que de buena voluntad desea pagar su deuda, pero que se encuentra en una situación económica que le impide cumplir con su cometido, que en caso de no poder hacerle frente a la totalidad de lo adeudado,

⁷⁰ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 90

podrá llegar a un arreglo que le permita ir solventando poco a poco su situación y le evite el verse inmerso en un procedimiento judicial en el que pueda perder sus posesiones.

Con respecto a la Administración Tributaria, si bien es cierto no recibirá en un solo abono la suma total adeudada, le resulta beneficioso, debido a que el tener un acuerdo de pago con el contribuyente le evita tener que accionar contra éste en la vía judicial, lo cual implica para ella el gasto innecesario de recursos humanos y materiales, y le permite recibir, aunque sea en tramos la totalidad adeudada.

2. Derecho a la compensación.

Se encuentra establecido en el artículo 95 del Reglamento, el cual consagra el derecho que tiene el contribuyente a que le sean reconocidas aquellas sumas de dinero que hallan sido dadas a la Administración y que *“...deriven sea de pagos indebidos por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, sea de pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a su favor, a través de la compensación...”*⁷¹

⁷¹ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 95.

La compensación puede realizarse de oficio o a petición de parte, en el primer caso, la Administración Tributaria lo hará con base en los tributos que tenga registrados en sus sistemas de registro de créditos y débitos; en los casos en que no haya sido realizada la compensación mediante este procedimiento, corresponde al contribuyente solicitarla.

Si la solicitud del contribuyente resulta omisa en alguno de los aspectos que requiere la Administración Tributaria para determinar la procedencia de la compensación, se procederá a prevenirlo y se le otorgará un plazo de diez días hábiles para que proceda a subsanar el defecto en cuestión, en caso de que haga caso omiso de la prevención, se procederá a declarar la inadmisibilidad de lo solicitado.⁷²

Ahora bien, también cabe la posibilidad de que dicha solicitud sea denegada por la Administración Tributaria, pero solamente en aquellos casos en los que con base en la ley resulten improcedentes, lo cual sería en aquellos casos en los que se considere que el pago realizado no ha sido indebido, esto según los presupuestos establecidos en el artículo 95 del Reglamento.

La compensación constituye una forma de utilización de los pagos indebidos que beneficia tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria,

⁷² Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 97.

ya que, por un lado, el sujeto pasivo ve reutilizada aquella suma de dinero que aportó de más, de manera que se le reconoce su error y se le aplica a una obligación que también debió de satisfacer; por el otro lado, la Administración Tributaria ve satisfecho un crédito que hasta el momento se le adeudaba, con lo que ambas partes quedan satisfechas.

3. Derecho a la devolución.

La devolución de una suma de dinero sólo será posible en aquellos casos en los que previamente se hallan realizado las labores de compensación,⁷³, garantizándose con esto la Administración Tributaria, que en caso de que el contribuyente halla realizado un pago indebido, éste no va a ser devuelto hasta tanto no se satisfaga cualquier tipo de obligación que le adeude.

Antes de resolver, la Administración Tributaria le notificará al contribuyente, la lista de pagos pendientes que obren en su poder (lo cual puede ser objetado por el contribuyente) y le exigirá poner de manifiesto por escrito aquellas deudas de las cuales no tenga conocimiento, para lo cual se le conferirá un plazo de cinco días hábiles. En caso de no obtener respuesta alguna, se entenderá que no existe

⁷³ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 98.

ninguna deuda pendiente y se procederá a devolver la suma pagada indebidamente.

En aquellos casos en los que la devolución no haya sido aprobada por la Administración Tributaria, el contribuyente tiene derecho a interponer los recursos de revocatoria y apelación en subsidio ante el Tribunal Fiscal Administrativo, para lo cual se le otorga un plazo de quince días a partir del día siguiente a la fecha de su notificación.⁷⁴

El derecho del contribuyente a que le sean devueltas las sumas pagadas indebidamente a la Administración Tributaria es fundamental, debido a que constituye una garantía de que se le devolverá lo que en derecho le corresponda, por el hecho de que ese dinero ha sido obtenido debido al error del administrado, sin embargo, la forma en que se encuentra planteado el procedimiento a seguir en este caso, nos lleva a concluir que la garantía otorgada se ve disminuida, debido a que para que el sujeto pasivo pueda dar uso alguno a lo que ha pagado de más necesariamente debe pasar por la etapa de la compensación, lo que hace que dicho derecho se vea sometido a un requisito previo antes de ser entregado.

Pasaremos ahora a analizar aquellos derechos que se desarrollan dentro del procedimiento mismo de recaudación en sus fases administrativa y ejecutiva,

⁷⁴ Ver Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 104.

las que inician con la falta de pago del deudor, lo que obliga a la Administración Tributaria a activar los mecanismos de coacción necesarios para el cumplimiento de sus deberes.

4. Derecho a ser notificado.

La etapa de recaudación inicia con la fase administrativa, en la cual ante la falta de pago del contribuyente, la Administración Tributaria debe proceder a notificar al deudor, el monto adeudado, para que este proceda en el plazo de quince días siguientes a la notificación a realizar el pago debido, caso contrario, se emitirá un certificado de adeudo, para de esta forma pasar de esta fase a la ejecutiva.⁷⁵

La importancia de la notificación radica, en el hecho de que se pone en conocimiento del contribuyente el estado de sus relaciones con la administración tributaria, de forma tal que, aunque ya de antemano conoce el hecho de que tiene una deuda que no ha sido cancelada a la Administración Tributaria, se le indica la fase procesal en la que se encuentra, y se le da la posibilidad de rectificar su

⁷⁵ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, artículo 115 y Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 169

situación, procediendo al pago de la suma adeudada, para de esta forma detener el avance de dicho cobro a la etapa ejecutiva.

De esta forma podemos concluir que el procedimiento de recaudación contempla ciertos derechos fundamentales, como lo es el de notificar al contribuyente, el de la compensación y devolución de pagos indebidos, así como la posibilidad de llegar a un arreglo de pago que le permita al sujeto pasivo evitar que el cobro de la deuda le lleve a un procedimiento judicial.

Todo esto resulta fundamental en lo que respecta a la defensa del contribuyente, lo cual no significa que no pueda hacerse más para que la defensa de sus derechos sea más efectiva, sino que lo que implica es el deber de garantizar cada vez más al sujeto pasivo el hecho de que no será objeto de desconocimiento que lo pueda llevar a error, o ignorancia que lo perjudique en sus relaciones con la Administración Tributaria.

SECCIÓN V.- DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO.

Procederemos a analizar en este acápite los derechos que se encuentran consagrados en nuestra legislación dentro del régimen sancionatorio, una de las partes más delicadas de la función tributaria, por cuanto lleva implícita la posibilidad de concluir imponiendo una sanción o declarando la existencia de un delito tributario.

Iniciaremos nuestro estudio, realizando un análisis del artículo 150 del Código Tributario, que es el que establece en términos generales el procedimiento a seguir en la imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria.

Dicho numeral establece en primer lugar la forma en que se iniciará dicho procedimiento, lo cual se hará mediante una propuesta debidamente motivada en las actas o diligencias que se hayan realizado y de las cuales se desprenda que se ha cometido una infracción tributaria, ésta propuesta debe provenir de un funcionario competente, para que pueda surtir los efectos deseados por la Administración Tributaria.

Ahora bien, en este punto existen dos posibilidades que deben ser tomadas en cuenta para la continuación del procedimiento, la primera de ellas consiste en

que el infractor haya determinado por sí mismo la multa que le ha de ser impuesta como consecuencia de la sanción cometida y luego halla liquidado el monto adeudado, en este caso se dictará una resolución resumida, culminando así con el procedimiento.

La otra posibilidad contempla el supuesto de que el contribuyente no halla autodeterminado su sanción, en este caso, se procede a notificar al infractor los cargos que se le imputan y a su vez se le concede audiencia por un plazo de diez días hábiles para *“...expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente...”*⁷⁶

Este párrafo del numeral 150, consagra dos derechos fundamentales dentro del régimen sancionatorio, los cuales serían en primer lugar, el derecho a ser notificado, al que hemos hecho referencia en ocasiones anteriores y reitera el derecho de defensa, ya consagrado en el artículo 148 del mismo cuerpo de normas, concretando de esta forma su ejercicio a expresar alegatos y aportar pruebas

Una vez transcurrida esta etapa procesal, la Administración Tributaria procederá a dictar la resolución que corresponde, esto dentro de un plazo de quince días hábiles, la cual debe ser notificada al interesado, quien podrá recurrirla dentro de los tres días posteriores a dicha comunicación, mediante recurso de

⁷⁶ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 150

revocatoria con apelación en subsidio ante el Tribunal Fiscal Administrativo, con lo cual se agota la vía administrativa, quedando de esta manera facultado para accionar en vía judicial.

Esta es la regulación contenida en el Código Tributario, el cual resulta ser escueto y poco preciso en la determinación de los detalles que atañen a un procedimiento de dicha magnitud, el cual no es objeto de desarrollo en el Reglamento, el cual solo hace referencia en su artículo número setenta y tres a los ilícitos tributarios, acotando lo siguiente:

“...Cuando los funcionarios de Fiscalización determinen la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los ilícitos tributarios regulados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, iniciarán el correspondiente procedimiento sancionador, de conformidad con el artículo 150 de dicho cuerpo legal...”⁷⁷

La duda que surge ante la escasa regulación de dicho procedimiento, es en cuanto a qué sucede en los supuestos no desarrollados por el Código?... Pues bien, en estos casos entraría a regir la norma 155 del mismo cuerpo normativo que establece que:

⁷⁷ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 73

“...En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, la de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate.

En esta forma antes descrita, se define el procedimiento en el régimen sancionatorio y los derechos que le rigen y que protegen al contribuyente de la arbitrariedad de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades.

CAPÍTULO II: DERECHOS Y GARANTÍAS QUE DEBEN INCORPORARSE A NUESTRO ORDENAMIENTO.

Al haber finalizado el estudio de los derechos y garantías que se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico costarricense, nos damos cuenta de que, a pesar de que las normas se encuentran dispersas en el Código Tributario y en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, hay un buen número de derechos del contribuyente que se encuentran garantizados legalmente, lo cual representa un avance.

Sin embargo, es importante destacar que muchos de ellos se deben extraer de los textos de las normas, debido a que no poseen una clara definición que los haga notarse como derechos de los contribuyentes, lo cual nos parece perjudicial, debido a que, si bien es cierto un profesional en la materia no tendrá problemas para analizar y deducir cuáles son los derechos garantizados, no podemos decir lo mismo del contribuyente común, que no posee dicho conocimiento y a lo cual tampoco se encuentra obligado, al que le sería difícil determinar dentro de un cuerpo normativo de carácter general, qué se encuentra establecido para su protección y qué no.

De tal manera que, la primera acotación que deseamos hacer es con respecto a lo importante que sería el lograr la producción de un cuerpo normativo,

el cual pueda recavar todos los derechos que se encuentran diseminados en distintos códigos y reglamentos y mejorar su redacción, para que resulten de clara comprensión para el ciudadano común, esto en cumplimiento de los deberes que posee la Administración Tributaria de facilitar al contribuyente el ejercicio de sus obligaciones.

Ahora bien, luego de esta sugerencia general, pasaremos a analizar algunos derechos que no se encuentran contemplados en nuestro ordenamiento jurídico, que se encuentran en forma alguna contemplados en la normativa de otros países, y que de ser integrados en nuestro sistema, proveerían al contribuyente de un mayor grado de protección.

Derecho a solicitar certificaciones y copias.

Si bien es cierto, el derecho a solicitar copias y certificaciones podríamos deducirlo del derecho general a la asistencia por parte de la Administración Tributaria, este no se encuentra contemplado de esta manera puntual y concreta, lo cual puede complicar la situación al contribuyente, recordemos también que la actuación del Estado se encuentra enmarcada dentro del principio de legalidad, lo que significa que solo le está permitido lo que la ley determine, lo cual podría

devenir en un sinnúmero de escollos para el contribuyente que necesite una certificación y ésta no le sea otorgada.

Derecho a la tramitación menos gravosa.

Lo cual implica que en aquellos casos en los que la Administración Tributaria le requiera para realizar un procedimiento o actuación, el desarrollo de dicha actividad debe procurar seguir aquellos mecanismos que resulten menos perjudiciales para el administrado, de forma tal que en la medida de lo posible, la realización de dichas actuaciones no cause mayor transtorno a sus actividades o a su persona.

Derecho a ser informado de sus derechos y obligaciones.

Si bien es cierto se encuentra establecido el derecho general a la información, éste debe ser especificado en los casos procedimentales, pues de su puntualización depende el efectivo cumplimiento de dicha garantía para efectos prácticos; de forma tal que, al inicio de todo procedimiento o actuación al que vaya a ser sometido un contribuyente, además de indicársele el tipo de actuación y sus implicaciones, resulta de vital importancia que sea informado de los derechos que

puede ejercer y de los deberes con los que debe cumplir, a efectos de que pueda afrontar de una manera más consciente y responsable la actuación a la que está siendo sometido, lo cual le permitiría defenderse en caso de violación a un derecho, y garantizaría a la Administración Tributaria que no podría alegarse posteriormente desconocimiento en caso de que incumpliera con sus obligaciones.

Acuerdos previos de valoración.

Regulados con este mismo término en el derecho español, constituyen el derecho del contribuyente a que previo a la realización de un hecho imponible, pueda consultar a la Administración Tributaria a cerca del valor que a efectos fiscales le ha sido otorgado a rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible, y cuya respuesta tendrá un carácter vinculante para el fisco, de forma tal que una vez externado su criterio con respecto de una situación específica, no podría cuestionar la valoración, por cuanto ha sido producto de sus propia valoración en sede administrativa. Este derecho resulta de vital importancia para el sujeto pasivo, por cuanto le permite analizar a priori los efectos jurídicos que tendría un acto específico.

Plazo máximo de resolución en los procedimientos.

Para garantizar la seguridad jurídica de quien está siendo objeto de un proceso, del tipo que sea, debe establecerse expresamente el plazo máximo que puede tardar la Administración realizando dichas actuaciones a un sujeto pasivo, por cuanto, en ausencia de dicha norma, se podría pensar que la Administración puede durar hasta dos o tres años sometiendo a actuaciones de investigación a un contribuyente, lo que a todas luces resulta violatorio de los derechos del sujeto fiscalizado.

Procedimiento separado

Hace referencia a los procedimientos sancionadores, en los cuales, debe garantizarse que su tramitación ha de realizarse en expediente distinto a aquel en el que se documentaron las actuaciones de investigación o fiscalización y que han llevado a determinar la posible existencia de una infracción, lo cual a su vez garantiza el debido proceso y la presunción de buena fe de la actuación del infractor.

CONCLUSIONES

A lo largo de esta investigación, hemos analizado el ordenamiento jurídico tributario, para determinar cuáles son aquellos parámetros que enmarcan la actuación de la Administración Tributaria y cuáles son los derechos que el contribuyente puede ejercer frente a esas potestades de imperio.

Al detenernos a examinar la Constitución Política, descubrimos que de ella se han derivado ciertos principios, que se han constituido a su vez en límites a la potestad tributaria del Estado, los cuales han sido desarrollados por la Sala Constitucional, determinando los siguientes: uno) el de legalidad o reserva de ley, que establece que para que un sujeto sea sometido al pago de un tributo, debe haber una ley previa que así lo establezca; dos) el de igualdad, entendido como igualdad ante la ley y como igualdad ante las cargas públicas, que establece que todos los administrados deben estar sujetos por igual a las cargas impuestas por la Administración; tres) generalidad, que significa que todos los sujetos que viven bajo un mismo Estado, están sujetos a su potestad tributaria; cuatro) no confiscación; que resguarda el patrimonio del administrado, de forma tal que no sería posible imponer tributos que absorban totalmente o en gran medida, su patrimonio y cinco) un último límite de carácter político en la figura de la doble imposición, que quiere decir que no se permitirá gravar dos veces los mismos bienes o personas.

Estos principios constituyen garantías fundamentales para el contribuyente, pues establecen un marco normativo indispensable para que la Administración Tributaria no cometa abusos y arbitrariedades.

Continuando nuestro análisis, pasamos al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, de los cuales se extraen los principales derechos que ostentan los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, los cuales serán enumerados brevemente:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria: de forma tal que ésta le facilite al contribuyente mediante la información y la ayuda, el cumplimiento de los deberes que le establece la ley.

- Derecho de petición y respuesta: que permita al contribuyente realizar las consultas que considere necesarias y le garantice obtener respuesta pronta a sus inquietudes

- Derecho a ser notificado: que le brinde la certeza de que va a ser comunicado de todas las resoluciones que de una u otra forma determinen el estado de sus relaciones con la Administración Tributaria, para así poder impugnarlas en caso de que resulten contrarias a sus intereses.

- Derecho a formular alegatos y aportar pruebas: que le permitan dentro del procedimiento iniciado por la Administración Tributaria, rebatir lo que considere que carece de fundamento y aportar las pruebas que le permitan demostrarlo fehacientemente.

- Derecho a no aportar documentos ya presentados: de manera que no vaya a ser objeto de la irresponsabilidad y negligencia de la Administración Tributaria y sus funcionarios, en caso de que se extravíe un documento aportado por él.

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos: lo cual le permita estar al tanto de la etapa procesal en que se encuentra y su conocimiento le permita ejercitar su derecho de defensa de la mejor manera.

- Derecho a la publicidad de los criterios objetivos de selección: de manera que conozca anticipadamente cuáles son los parámetros que regirán la selección de contribuyentes para actuaciones de fiscalización, y esto le evite el que sea objeto de la arbitrariedad de la Administración Tributaria.

- Derecho a realizar consultas cuyo carácter sea vinculante: para que la actuación que realice al amparo de lo resuelto por la Administración Tributaria, no pueda ser sometido a duda.

- Derecho a suscribir acuerdos previos de regularización: que le permitan arreglar sus diferencias con la Administración Tributaria

- Derecho a la confidencialidad de los datos tributarios: de manera que su información no pueda ser suministrada a un tercero sin su autorización.

- Derecho a aplazar o a fraccionar su deuda: para que cuando se encuentre en una situación que le impida hacer frente a sus obligaciones tributarias, pueda llegar a un arreglo que le evite ser objeto de cobro administrativo o judicial.

- Derecho a la compensación y devolución: de forma tal que, cuando el contribuyente halla pagado a la Administración Tributaria montos de forma indebida, éstos puedan ser usados en su propio beneficio, ya sea pagando otra deuda, o siendo devueltos.

Como se deduce de los derechos aquí puntualizados, podemos afirmar que, a pesar de no existir un cuerpo normativo en el que se haga un análisis exclusivo de derechos de los contribuyentes, existe una cantidad significativa de garantías consagradas para cada una de las fases en las que puede encontrarse un contribuyente respecto de la Administración Tributaria, lo cual constituye un avance en lo que a la protección del contribuyente se refiere.

Sin embargo, esto no quiere decir, que el tema se halla agotado aquí, por el contrario, falta aún mucho por recorrer en cuanto a este tema se refiere, es indispensable que exista una corriente continua de modernización, de forma tal que progresivamente se incluyan aquellos derechos que aún no han sido consagrados en nuestra legislación, pero también debe tenerse una conciencia crítica con respecto a los que ya se han establecido, para poder mejorar aquellos defectos que limitan su ámbito de protección.

Ahora bien, en cuanto a límites se refiere, consideramos que no existe una necesidad de establecer nuevos principios que restrinjan la potestad tributaria del Estado, pero sí se hace indispensable la determinación real de los conceptos de capacidad contributiva y mínimo exento, los cuales constituyen parámetros fundamentales a la hora de establecer al sujeto pasivo del tributo.

Respecto del objetivo general de este trabajo podemos afirmar que, no es necesaria la creación de un cuerpo normativo que se encargue de forma exclusiva de regular los derechos de los contribuyentes, para que dichos derechos se encuentren efectivamente regulados, como se ha comprobado a lo largo de esta investigación.

Sin embargo, es necesario recalcar, que una verdadera política de protección a los derechos del contribuyente, implica necesariamente la creación

de dicho cuerpo normativo, debido a que éste permitiría un mayor conocimiento por parte de los administrados, a quienes les sería mucho más clara la comprensión de sus derechos y por ende, el ejercicio de los mismos, ya que la abundancia de normativa, y la ausencia de conocimientos técnicos, impiden al contribuyente medio, poder visualizar el alcance de la letra de la norma

Por todo lo antes dicho podemos concluir respecto a nuestra hipótesis original, que si bien es cierto no es indispensable que exista dicho cuerpo normativo para que los derechos del contribuyente sean tutelados, si resulta indispensable para efectos de información y conocimiento de dichos derechos por parte de los mismos administrados, la confección de un solo cuerpo normativo, dirigido al contribuyente mismo, que no tiene un conocimiento técnico en la materia (y que no se encuentra obligado a tenerlo) y que es al fin y al cabo, el que necesita conocer las garantías que le amparan frente a la Administración Tributaria para hacerlas efectivas.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

AGUALLO AVILÉS, (A.) citado por ALVAREZ ARROYO (Francisco) Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998

AGURCIA DE HERNÁNDEZ (Gilma), MARTÍNEZ SILVA, (Víctor) Curso de procedimiento administrativo y tributario. Tegucigalpa, Honduras, Editorial Universitaria, 1995.

ALBIÑA GARCÍA-QUINTANA (Cesar) Sistema Tributario Español y Comparado. Madrid, España, Editorial Tecnos, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ (Luis Manuel) Jurisprudencia Constitucional Tributaria Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

ARIAS VELAZCO (José), SARTORIO ALBALAT (Susana) Procedimientos Tributarios Madrid, Editorial Marcial Pons, 1996.

CANO MATA (Antonio), El Principio de Igualdad en la doctrina del Tribunal Constitucional, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1983

DE JUAN LOZANO (A.M.) Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998

DE JUANO (Manuel) Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Argentina, Editorial Molachino, 1963.

ESPARZA LEIBAR (Iñaki), El Principio del Proceso debido , Barcelona, Editorial J.M. Bosch Editor S.A., 1º Edición, 1995

FAJARDO SALAS (Gonzalo) Justicia administrativo-tributaria: obstáculos para su realización en el derecho costarricense. San José, Costa Rica, Editorial UNED, 1976.

FENELLÓS PUIGSERVER, (Vicente), El estatuto del Contribuyente, Valencia, Editorial Tro, S. L., 1998

FERNÁNDEZ JUNQUERA (Manuela), Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998

FERREIRO LAPATZA (Jose Juan) Curso de Derecho Tributario: parte especial: sistema tributario: los tributos en particular. Madrid, Editorial Marcial Pons, 1999

GUIULIANI FONROUGE (Carlos) Derecho Financiero Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1993.

HERNÁNDEZ VALLE (Rubén) El derecho de la Constitución, San José Editorial Juricentro, 1994

HERNÁNDEZ VALLE (Rubén), La tutela de los Derechos Fundamentales, San José, Editorial Juricentro, 1990

JIMÉNEZ MEZA (Manrique) La legitimación administrativa para la defensa de los intereses legítimos y los derechos subjetivos: procedimiento administrativo, tributario y contencioso administrativo. San José, Costa Rica, Editorial LIL, 1990

LUCAS DURÁN (Manuel), Derechos y Garantías del Contribuyente, Valladolid, Editorial LEX NOVA, S.A., 1998

MARTÍN (Jose María), RODRÍGUEZ USE, (Guillermo) Derecho Tributario Procesal Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1987.

MARTÍN QUERALT (Juan), SERRANO LOZANO (Carmelo) Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, Editorial Tecnos, 1990

MORILLO MENDEZ (Antonio) Procedimientos ante la Administración Tributaria, Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, 1997

RIVERA LLANO (Abelardo), Consideraciones sobre la protección penal de la intimidad y el honor, e informática, En: Estudios Penales, Homenaje al profesor Luis Carlos Pérez, Bogotá, TEMIS Editorial, 1984

SAINZ DE BUJANDA (Fernando) Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962

SAINZ DE BUJANDA (Fernando) Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones, Cuarta edición, 1986

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ (Mayolo) Derecho Tributario. Tijuana, Editorial Cárdenas, 1988.

SPISSO (Rodolfo) Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1991.

SPISSO (Rodolfo) Derecho Constitucional Tributario: principios constitucionales del gasto público, doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma 2000

Tesis

MEDINA CALVO (Lorna), Los principios de Justicia Tributaria Material en la Jurisprudencia Constitucional Costarricense, Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1998

SALAZAR BADILLA (Ana Isabel) El debido Proceso su tutela constitucional, Tesis de grado para optar por el título de Licenciada en Derecho, 1989

SALAZAR BADILLA (Ana Isabel), El debido Proceso su tutela constitucional, Tesis de grado para optar por el título de Licenciada en Derecho, 1989

SOMARRIBAS ARIAS (Adolfo) El Debido Proceso como Garantía Constitucional, Tesis de grado para optar por el título de Licenciado en Derecho, 1988

VEGA SÁNCHEZ (Maureen) La conciliación en el Derecho Tributario, Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, Universidad de Costa Rica, 2000

Leyes

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, San José, Investigaciones Jurídicas S. A., 4° edición, 1996.

Constitución Política de la República de Costa Rica: concordada y anotada con jurisprudencia de la Sala Constitucional, México, McGraw-Hill, 2001.

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, San José, Investigaciones Jurídicas S. A., 7° edición, 1999.

Jurisprudencia

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5990- 94

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5749 – 93 de las catorce horas y treinta y tres minutos del 9 de noviembre de 1993

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2197 – 92 de las catorce horas y treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 1341 – 93 de las diez horas treinta minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 01474-93

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 10153 de las catorce horas, cuarenta y cuatro minutos del 10 de octubre de 2001

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5469-95 de las 18:03 horas del 4 de octubre de 1995

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 316-91, de las catorce horas con catorce minutos del ocho de febrero de mil novecientos noventa y uno

Dirección General de Tributación, resolución número 308 de catorce de marzo del 2000

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 04398 de las 16 horas, 28 minutos del 14 de mayo de 1994

Dictámenes de la Procuraduría.

Procuraduría General de la República, Dictamen C-172-99 del 25 de agosto de 1999

Otros.

SANCHO (Eduardo), materiales preparados con motivo del Seminario Internacional de Derecho Constitucional Tributario realizado en Ulacit. Junio de 1998. Citado por VILLALOBOS (Francisco) como materiales del curso de Derecho Tributario Costarricense de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 2000