

**UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
FACULTAD DE DERECHO**

**TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIATURA EN DERECHO.**

***LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE COMO OBLIGACIÓN JURÍDICA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA***

Estudiantes:

Brandon Muñoz Gamboa B34779

Alexander Salas Moscoso B46305

SAN JOSÉ, COSTA RICA, 2021



02 de junio de 2022
FD-1181-2022

Dra. Marcela Moreno Buján
Decana
Facultad de Derecho

Estimada señora:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de los estudiantes: Brandon Muñoz Gamboa, carné B34779 y Alexander Salas Moscoso, carné B46305, denominado: "La asistencia al contribuyente como obligación jurídica de la administración tributaria" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuse de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 35 de RTFG que indica: "*Los miembros del tribunal examinador recibirán para su evaluación una versión completa sin codificar del documento final de TFG, que señale claramente las secciones confidenciales de este. En la defensa pública se eliminará o clasificará la información definida como confidencial*".

Tribunal Examinador

Informante	Dr. Andrei Cambronero Torres
Presidente	MsC. Luis Alonso Salazar Rodríguez
Secretario	Lic. Esp. Frank Álvarez Hernández
Miembro	Lic. Modesto Vargas Castillo
Miembro	MsC. Erick Ramírez Vargas

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **29 de junio 2022**, a las 5:00 p.m. de manera virtual.

Atentamente,

Ricardo Salas Porras
Director, Área Investigación



LCV
Cc: arch.

14 de enero de 2022

Doctor
Ricardo Salas Porras
Director
Área de Investigación
Facultad de Derecho

Estimado profesor Salas Porras:

Previo, un cordial saludo. Como es de su conocimiento, formo parte del Comité Asesor del trabajo final de graduación (modalidad tesis) que sustentan los egresados Brandon Muñoz Gamboa, carné n.º B34779, y Alexander Salas Moscoso, carné n.º B46305, cuyo título es "*La asistencia al contribuyente como obligación jurídica de la Administración Tributaria*".

Luego de varias reuniones con los tesarios, de revisiones periódicas de avances y de una evaluación global del texto final, en mi condición de Director del TFG me sirvo informar que la tesis cumple con los requisitos de forma y fondo que prescribe la normativa universitaria, en especial el *Reglamento de Trabajos Finales de Graduación*.

Los estudiantes Muñoz y Salas han realizado un concienzudo trabajo que, importa señalar, trae consigo una aplicación concreta de teoría sobre los derechos y un desarrollo que evidencia solvencia argumentativa, propia del nivel académico que se espera de personas que culminan su formación de licenciatura en Derecho.

Por tales motivos, otorgo mi aprobación al documento adjunto y le solicito respetuosamente su admisión para la fase de defensa oral y pública ante el tribunal examinador que usted y la señora Decana lleguen a instalar.

Con mis muestras de consideración y estima,

ANDREI CAMBRONERO TORRES (FIRMA)
PERSONA FISICA, CPF-01-1319-0032.
Fecha declarada: 15/01/2022 08:41:22 AM
Esta representación visual no es fuente
de confianza. Valide siempre la firma.

Prof. Dr. Andrei Cambronero Torres

Director del TFG

Línea curricular de Teoría y Filosofía del Derecho

Marzo 7 del 2022.

Dr. Ricardo Salas.
Director Área de Investigación n.
Facultad de Derecho.
Universidad de Costa Rica

Estimado Ricardo:

Yo, Luis Alonso Salazar Rodríguez, mayor, abogado, vecino de Tibás, portador de la cédula de identidad número 1-0736-0761, en mi condición de lector del trabajo final de graduación intitulado **“La asistencia al contribuyente como obligación jurídica de la Administración Tributaria”**, propuesto por los estudiantes Brandon Javier Muñoz Gamboa, cédula 1-1611-0485, carne B34779, y Alexander Salas Moscoso, cédula 1-1636-0186, carne B46305, hago constar que he leído esta investigación.

Al respecto le informo que considero que el trabajo cumple con los requerimientos de forma y fondo solicitados por el Área de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica.

En razón de lo anterior, otorgo mi autorización para que el trabajo presentado pase a fase de réplica ante el tribunal correspondiente.

Sin más por el momento, se suscribe.

Atentamente

LUIS ALONSO
SALAZAR
RODRIGUEZ
(FIRMA)
Alonso Salazar.

Firmado digitalmente
por LUIS ALONSO
SALAZAR RODRIGUEZ
(FIRMA)
Fecha: 2022.03.08
00:01:52 +01'00'

San José, 28 de febrero de 2022

Dr. Ricardo Salas
Director del área de investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor director:

Yo, Modesto Vargas Castillo, mayor, casado, abogado, vecino de Vásquez de Coronado, portador de la cédula de identidad número 1-0820-0121, en mi condición de lector del trabajo final de graduación titulado “La Asistencia Al Contribuyente Como Obligación Jurídica De La Administración Tributaria”, propuesto por los estudiantes Brandon Javier Muñoz Gamboa, cédula 1-1611-0485, carné b34779, y Alexander Salas Moscoso, cédula 1-1636-0186, carné b46305, hago constar que he leído esta investigación y considero que la misma cumple con los requerimientos de forma y fondo solicitados por el Área de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. En razón de lo anterior, otorgo mi autorización para que el trabajo presentado pase a fase de réplica ante el tribunal correspondiente.

Atentamente:

MODESTO
VARGAS
CASTILLO (FIRMA)



Firmado digitalmente por
MODESTO VARGAS
CASTILLO (FIRMA)
Fecha: 2022.03.09 16:16:32
-06'00'

Lic. Modesto Vargas Castillo Lector de Tesis.

San José, 04 de abril de 2022

A quien interese:

Yo, Vivian Rodríguez Rojas, mayor, soltera, Bachiller en Filología española y perteneciente al Colegio de Licenciados y Profesores en Letras, Filosofía, Ciencias y Artes (Colypro), vecina de Sabanilla de Montes de Oca, portadora de la cédula de identidad número 1-1643-0425, leí y corregí el Trabajo Final de Graduación titulado:

**“LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE COMO OBLIGACIÓN JURÍDICA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**

Dicho documento fue realizado por los estudiantes Brandon Javier Muñoz Gamboa, cédula 1-1611-0485, y Alexander Salas Moscoso, cédula 1-1636-0186.

Esto con el fin de optar por el grado de Licenciatura en Derecho de la Universidad de Costa Rica. Por este motivo se revisó y corrigió aspectos tales como construcción de párrafos, vicios del lenguaje trasladados al escrito, ortografía, puntuación y otros relacionados con el campo filológico. En cuanto a lo anterior, considero que está listo para ser presentado.

Se suscribe de ustedes atentamente:



Vivian Rodríguez Rojas

Cédula 1-1643-0425

Carné 93248

Dedicatoria Brandon Muñoz Gamboa

A mi madre, María Eugenia Gamboa.
Mi mayor fuente de apoyo.

Dedicatoria Alexander Salas Moscoso

A mis padres Adán Salas Salazar y Marjorie Moscoso.
Quienes me lo han dado todo.

Agradecimientos Brandon Muñoz Gamboa

A mi madre, quien a través de un perfecto equilibrio entre valentía y empatía, me ha regalado invaluable enseñanzas en esta vida.

A mis hermanas, por apoyarme e instruirme en mi camino académico.

A nuestros profesores del Comité Asesor y miembros del Comité, por su valioso tiempo e instrucción.

A todos los compañeros y amigos quienes de alguna u otra forma me ayudaron a lo largo de esta travesía académica.

A todos los que se esfuerzan en ampliar los límites de nuestros conocimientos.

Agradecimientos Alexander Salas Moscoso

A mi padre, Adán Salas Salazar y a mi madre Marjorie Moscoso Solis, quienes con sus enseñanzas me han permitido cosechar los frutos del esfuerzo; sin su ayuda nada de esto sería posible.

A mis hermanos, Allan Salas Moscoso y Adrian Salas Moscoso por apoyarme en mi camino académico.

A mi novia, Isabela Villalobos Ferrero quien ha sido un apoyo invaluable en este proceso.

A nuestros profesores del Comité Asesor y miembros del Comité, por su valioso tiempo e instrucción.

A todos los compañeros y amigos quienes de alguna u otra forma me ayudaron a lo largo de esta travesía académica.

Índice General

Dedicatoria Brandon Muñoz Gamboa	i
Dedicatoria Alexander Salas Moscoso	ii
Agradecimientos Brandon Muñoz Gamboa	iii
Agradecimientos Alexander Salas Moscoso	iv
Índice General	v
Tabla de Abreviaturas	vii
Resumen	viii
Ficha Bibliográfica	xi
Introducción	1
CAPÍTULO I: EL DESARROLLO NORMATIVO EN COSTA RICA DE LOS DERECHOS DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN MATERIA TRIBUTARIA.	8
1. Constitución Política de Costa Rica:	8
1.1 Artículo 27.	8
1.2 Artículo 30.	10
2. Código de Normas y Procedimientos Tributarios:	11
2.1 Artículo 101.- Publicidad de las normas y jurisprudencia tributarias.	11
2.2 Artículo 119.- Consultas.	13
2.3 Artículo 171.- “Derechos generales de los contribuyentes”.	17
2.4 Artículo 172.- Respeto a los derechos de los contribuyentes:	22
2.5 Artículo 173.- Derecho a la información:	23
2.6 Artículo 174.- Publicidad de los proyectos de reglamentación:	24
3. Reglamento de Procedimiento Tributario:	25
3.1 Artículo 40.- Deber de determinación y declaración jurada:	25
3.2 Artículo 53.- Medios para dirigirse a la Administración Tributaria:	26
3.3 Artículo 54.- Solicitudes de información sobre trámites o requisitos:	27
3.4 Artículo 55.- Peticiones fundamentadas en el artículo 102 del Código:	27
3.5 Artículo 57.- Plazo para resolver las solicitudes de información:	28
3.6 Artículo 58.- Plazo para resolver las peticiones:	29
3.7 Artículo 60.- Consulta tributaria regulada por el artículo 119 del Código:	29
3.8 Artículo 61.- Efectos de la consulta:	30
3.9 Artículo 66.- Efectos del silencio positivo:	31
3.10 Artículo 70 al 75: Servicio al Contribuyente:	32
3.11 Artículo 104.- Elaboración de criterios institucionales.	39
3.12 Artículo 105.- Publicación de los criterios institucionales.	39

3.13 Artículo 177.- De la Recaudación.	40
4. Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Hacienda:	41
4.1 Artículo 8, inciso g.	41
4.2 Artículo 20.-	41
5. Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación	42
5.1 Artículo 4º-Ubicación y estructura:	42
5.2 Artículo 23.-Dirección de Servicio al Contribuyente.	42
5.3 Artículo 24.-Subdirección de Información y Asistencia al Contribuyente.	45
6. Análisis.	46
7. Conclusión.	56
CAPÍTULO II: LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL CONTEXTO DE LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE.	59
1. Introducción.	59
2. Dirección de Servicio al Contribuyente.	59
3. Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación.	62
4. Deducciones.	75
CAPÍTULO III: DERECHO A LA INFORMACIÓN Y LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS MODERNAS.	79
1. Conceptualización.	79
2 Derecho de Información y Asistencia en el ámbito tributario según la doctrina española.	88
2.1 Estructura de la comunicación tributaria.	89
2.2 La comunicación de servicio como flujo de comunicación administración-ciudadano.	92
2.3 Fundamento jurídico de la comunicación tributaria.	95
2.4 El principio de eficacia en el ordenamiento jurídico español.	98
2.5 Fundamento jurídico de la información a los ciudadanos y la asistencia.	101
3. Desarrollo normativo de los deberes de información y asistencia en España.	103
4. Deber de información y asistencia como obligación.	119
CAPÍTULO IV: LA OBLIGATORIEDAD DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE.	126
1. Resumen.	126
2. Importancia de ver la asistencia como un deber de la administración.	134
3. Responsabilidad Administrativa.	151
4. Asistencia e información al contribuyente como obligación jurídica.	160
Conclusiones	164
Bibliografía	169

Tabla de Abreviaturas

AT: Administración tributaria.

CNPT: Código de normas y procedimientos tributarios.

CP: Constitución Política.

DGT: Dirección general de tributación.

PGR: Procuraduría general de la república.

Resumen

Justificación: La presente investigación es producto de una preocupación que nace del creciente déficit fiscal presente en Costa Rica. La diferencia entre ingresos y gastos en el Gobierno de Costa Rica ha sido históricamente, deficitario; incluso así que en los últimos 30 años sólo en dos ocasiones hemos presentado un superávit, específicamente en los años 2007 (0.56% PIB) y 2008 (0.18% PIB)¹. A pesar de esta leve mejora en las finanzas del Estado, en el año 2009 se presentó un panorama negativo que empeoraría con los siguientes años hasta la época actual. Debido a esta preocupación en la capacidad de recaudación de nuestras autoridades tributarias es que se decide analizar la figura de la asistencia al contribuyente como pieza fundamental en el proceso de recaudación a través del pago voluntario. Mediante esta investigación se pretende, en primer lugar, acercarnos al tratamiento que le dan a dicha figura las administraciones tributarias más eficientes y modernas de la actualidad. Lo anterior mediante el establecimiento de la obligatoriedad de una asistencia adecuada a favor del contribuyente la cual le permita realizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en tiempo y forma. Así mismo, concomitantemente, consideramos que el establecimiento de la obligatoriedad de la figura de la asistencia al contribuyente podría ser una estrategia que en mayor o menor medida pueda tener efectos positivos en la recaudación, siendo esta la principal conclusión lógica de asistir al contribuyente.

Hipótesis: La asistencia al contribuyente es una obligación jurídica de la Administración Tributaria.

Objetivo General: Demostrar que la asistencia al contribuyente es una obligación jurídica de la Administración Tributaria para de esta forma proponer una reinterpretación del concepto de asistencia al contribuyente.

¹ Ministerio de Hacienda, "Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2009-2013", consultado el 07 de enero de 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/51dc1f7df3d8a_DocumentoMarcoPresupuestariodeMedianoPlazoact30100.pdf.

Metodología: La investigación se inscribe en el ámbito de tipo teórico, pues busca mediante el análisis de la normativa, jurisprudencia y derecho comparado, analizar la figura de la asistencia al contribuyente en Costa Rica de forma general, para posteriormente entrar a detallar los aspectos particulares de la figura en nuestro país, respondiendo a las necesidades establecidas en la hipótesis del estudio. La investigación comprende en primer lugar un análisis de la normativa actual costarricense en cuanto a la asistencia al contribuyente; este análisis se llevará a cabo exponiendo la normativa existente con el fin de determinar el tratamiento y relevancia dada en Costa Rica a la figura de la asistencia al contribuyente, lo anterior se realizará mediante la exposición de los fines de la norma y sus implicaciones en la práctica. En segundo lugar un abordaje teórico de las tendencias modernas (entiéndase estas como las tendencias empleadas por los países con los sistemas tributarios más eficientes y con mayor desarrollo académico en este ámbito) en materia de información y asistencia al contribuyente y los modelos aplicables en nuestro país para, por último, proponer un nuevo enfoque en lo relativo al derecho de asistencia al contribuyente en Costa Rica para que este sea visto no como una norma programática sino como una obligación jurídica de la Administración Tributaria. La naturaleza de la investigación es de tipo deductiva-analítica, pues busca partir de conocimientos generales para extraer conclusiones específicas, esto bajo una visión cualitativa, pues se estudiará la figura y los elementos relacionados a la hipótesis mediante un análisis profundo de información ya existente en este campo.

Conclusiones más importantes:

1. La asistencia al contribuyente y la información son deberes para la administración tributaria.
2. La obligación es un concepto que ha evolucionado a lo largo del tiempo y distintos autores han emitido criterios que diferencian unas teorías de las otras. Además, en ocasiones el concepto ha sido usado como sinónimo de soportar.

3. La obligación otorga un derecho subjetivo a una persona. Este derecho subjetivo es la capacidad de activar la tutela estatal para la satisfacción del interés concreto de dicha persona.
4. El deber busca fomentar y facilitar la consecución de un derecho pero no otorga un derecho subjetivo como tal.
5. La obligación jurídica nace como una respuesta de la sociedad que otorga un derecho subjetivo a un individuo para que éste reclame tutela judicial, si fuese necesario, con tal de satisfacer dicho derecho.
6. La asistencia al contribuyente y la información son derechos de los administrados y deberes para la administración.
7. El derecho de asistencia al contribuyente, debido a su importancia social, es merecedor de tutela jurídica y por ende es plausible exigir su satisfacción accionando el aparato estatal, cumpliendo con las características esenciales de la obligación, por lo que se puede hablar de una asistencia al contribuyente como obligación jurídica.
8. Por la naturaleza de la asistencia al contribuyente, sólo se puede exigir frente al mismo Estado, por lo que es factible hablar de que el Estado tiene el deber de soportar esta obligación siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos que den origen al nacimiento de la relación jurídica.

Ficha Bibliográfica

Ficha Bibliográfica

Muñoz Gamboa, Brandon y Salas Moscoso, Alexander. La asistencia al contribuyente como obligación jurídica de la administración tributaria. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2021. xi y 178.

Director: Dr. Andrei Cambronero Torres.

Palabras Claves: Asistencia al contribuyente, Cumplimiento voluntario, Derecho a la información, Deber de asistencia e información, Obligación.

Introducción

Justificación: La presente investigación es producto de una preocupación que nace del creciente déficit fiscal presente en Costa Rica. La diferencia entre ingresos y gastos en el Gobierno de Costa Rica ha sido históricamente, deficitario; incluso así que en los últimos 30 años sólo en dos ocasiones hemos presentado un superávit, específicamente en los años 2007 (0.56% PIB) y 2008 (0.18% PIB)². A pesar de esta leve mejora en las finanzas del Estado, en el año 2009 se presentó un panorama negativo que empeoraría con los siguientes años; la crisis financiera del año 2008, originada por el estallido de la burbuja inmobiliaria estadounidense provocó un efecto en cadena que perjudicó a casi todas las economías del mundo. En el país, previendo el inminente impacto que dicho evento tendría en la economía nacional, el gobierno, tomó una serie de medidas preventivas con el fin de mitigar los efectos de la crisis mundial en Costa Rica, sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados por el gobierno, el déficit fiscal creció en 3.09% del PIB llegando a un 3.27% en el año 2009³. A partir de ese momento las finanzas públicas se mantuvieron deficitarias, de forma tal que en el año 2019, Costa Rica cerró con su peor cifra en casi 4 décadas con un déficit del 6.96% del PIB⁴. Esto generó serias implicaciones en el ámbito internacional provocadas por el deterioro de la imagen del país frente a los organismos internacionales, calificadoras de riesgo, inversionistas y otra serie de actores en las economías globales.

Bajo este panorama, se han intentado una variada cantidad de estrategias procurando aumentar los recursos fiscales disponibles y hacer frente a las deudas adquiridas por parte del Estado costarricense. Algunos sectores sugieren que el Estado tome medidas de austeridad, recortando el gasto y evitando un mayor endeudamiento. Por otro lado, otros claman por una mayor recaudación,

² Ministerio de Hacienda, "Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2009-2013", consultado el 07 de enero de 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/51dc1f7df3d8a_DocumentoMarcoPresupuestariodeMedianoPlazoact30100.pdf.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

aumentando la contribución con más y nuevos impuestos de diversas índoles. A grandes rasgos pareciera ser que el camino tomado por la administración ha sido el segundo y esto podemos verlo reflejado en las políticas fiscales implementadas en Costa Rica en los últimos años; siendo la más reciente la Reforma Fiscal del año 2019. La Reforma Fiscal del año 2019 provocó una serie de cambios significativos dentro del sistema tributario costarricense los cuales, en gran medida, eran necesarios; no sólo para afianzar las finanzas públicas sino también para mejorar la imagen frente a los organismos internacionales cumpliendo con los parámetros establecidos por estos últimos. Dicho lo anterior es válido preguntarse: ¿Qué puede hacer la administración tributaria para paliar los efectos del creciente déficit fiscal sin el costo político que conlleva la creación de nuevos impuestos? Consideramos que se ha dejado completamente de lado un pilar fundamental necesario en cualquier administración tributaria del mundo, la asistencia al contribuyente de la mano con las tecnologías de la información.

Mediante esta investigación se pretende, en primer lugar, alcanzar el siguiente paso en lo relativo a la asistencia al contribuyente y así acercarnos al tratamiento que le dan a dicha figura las administraciones tributarias más eficientes y modernas de la actualidad. Lo anterior mediante el establecimiento de la obligatoriedad de una asistencia adecuada a favor del contribuyente la cual le permita realizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en tiempo y forma. Así mismo, concomitantemente, consideramos que el establecimiento de la obligatoriedad de la figura de la asistencia al contribuyente podría ser una estrategia que en mayor o menor medida pueda tener efectos positivos en la recaudación, siendo esta la principal conclusión lógica de asistir al contribuyente.

Objetivo General: Demostrar que la asistencia al contribuyente es una obligación jurídica de la Administración Tributaria para de esta forma proponer una reinterpretación del concepto de asistencia al contribuyente.

Objetivos Específicos:

- Analizar el desarrollo normativo en Costa Rica de los derechos de acceso a la información y asistencia al contribuyente en materia tributaria.
- Conceptualizar “la asistencia al contribuyente” desde las perspectivas administrativa, doctrinaria y normativa.
- Comparar el tratamiento que se le da en Costa Rica al derecho a la información y la asistencia al contribuyente respecto al tratamiento y vinculación de dichos conceptos en otras administraciones tributarias modernas con el fin de integrar posibles soluciones en nuestro ordenamiento jurídico.
- Analizar la relación existente entre el concepto de asistencia al contribuyente y el deber de información en materia tributaria.
- Proponer una reinterpretación del concepto de asistencia al contribuyente en la cual se contemple su obligatoriedad.

Hipótesis: La asistencia al contribuyente es una obligación jurídica de la Administración Tributaria.

Metodología: La investigación se inscribe en el ámbito de tipo teórico, pues busca mediante el análisis de la normativa, jurisprudencia y derecho comparado, analizar la figura de la asistencia al contribuyente en Costa Rica de forma general, para posteriormente entrar a detallar los aspectos particulares de la figura en nuestro país, respondiendo a las necesidades establecidas en la hipótesis del estudio. La investigación comprende en primer lugar un análisis de la normativa actual costarricense en cuanto a la asistencia al contribuyente; este análisis se llevará a cabo exponiendo la normativa existente con el fin de determinar el tratamiento y relevancia dada en Costa Rica al la figura de la asistencia al contribuyente, lo anterior se realizará mediante la exposición de los fines de la norma y sus implicaciones en la práctica. En segundo lugar un abordaje teórico de las tendencias modernas (entiéndase estas como las tendencias empleadas por los países con los sistemas tributarios más eficientes y con mayor desarrollo académico en este ámbito)

en materia de información y asistencia al contribuyente y los modelos aplicables en nuestro país para, por último, proponer un nuevo enfoque en lo relativo al derecho de asistencia al contribuyente en Costa Rica para que este sea visto no como una norma programática sino como una obligación jurídica de la Administración Tributaria. La naturaleza de la investigación es de tipo deductiva-analítica, pues busca partir de conocimientos generales para extraer conclusiones específicas, esto bajo una visión cualitativa, pues se estudiará la figura y los elementos relacionados a la hipótesis mediante un análisis profundo de información ya existente en el mundo jurídico, con la intención de aportar precisamente más información sobre un aspecto específico de la figura estudiada. La investigación comprende además un nivel exploratorio en cuanto a la actualidad del tratamiento dado por la administración tributaria costarricense en lo relativo a la información y asistencia al contribuyente. Finalmente realizaremos un análisis comparativo en el cual se estudiará la normativa existente en otras administraciones tributarias del mundo para ver como es posible integrar las soluciones empleadas por ellos en nuestro propio ordenamiento jurídico; los criterios de selección de estos países serán, en primer lugar, el cumplimiento con los parámetros solicitados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico así como la necesidad de que los países cuenten con amplio desarrollo doctrinario y normativo en el área de información y asistencia en materia tributaria.

Métodos y técnicas a utilizar: Para la realización de la investigación, vamos a partir de un análisis documental que trate los temas relativos al derecho de acceso a la información en materia tributaria y el derecho de asistencia al contribuyente así como de otras de índole jurisprudencial. Los documentos de referencia serán los siguientes:

- I. Libros: Las fuentes documentales que más se utilizarán para esta investigación corresponde a libros de texto y manuales sobre postulaciones teóricas de variados autores en temas relacionados con derecho tributario y más específicamente con temas referentes al acceso a la información y la asistencia al contribuyente.

- II. Tesis: Se hará uso de tesis de Derecho Tributario general y principios rectores, así como otras de temas referentes al acceso a la información y la asistencia al contribuyente.
- III. Normativa: Se hará uso de la normativa nacional con un enfoque en las normas y procedimientos tributarios. Además se utilizará jurisprudencia sobre el tema, así como resoluciones del Ministerio de Hacienda y de sus distintas dependencias. Esto se hará mediante los medios digitales actuales que permiten la búsqueda de normas con mayor facilidad y los criterios de búsqueda serán los casos prácticos en los que la figura de la asistencia e información al contribuyente hayan sido utilizados en nuestro país, que las normas estén vigentes y que no estén en desuso.
- IV. Publicaciones de revista: Para el desarrollo de los alcances del derecho de asistencia al contribuyente se hará uso de revistas especializadas en materia tributaria.
- V. Artículos: Servirán como complemento para todo lo anterior, publicaciones de profesores de diversas universidades alrededor del mundo, quienes plantean distintos enfoques en lo referente a la asistencia al contribuyente.

Los materiales bibliográficos sujetos a estudio en esta investigación se seleccionaron debido a su relevancia en cuanto al contenido de sus teorías en la actualidad, así como por su aplicabilidad en el ámbito costarricense.

Estructura de la tesis: La investigación se compone de 4 capítulos los cuales detallarán los siguientes aspectos:

- El Capítulo I de la presente investigación realiza una exposición de las normas tributarias y de otros cuerpos normativos que de alguna u otra forma encuentran un vínculo con los derechos de información y asistencia al contribuyente con el fin de crear una imagen que permita observar el estado actual, desde una perspectiva meramente legal, de estos derechos. Se desarrollan adicionalmente conceptos fundamentales que giran en torno a los derechos de información y asistencia tributarios con el fin de ubicar al lector dentro del mismo plano conceptual. A lo largo de este capítulo se busca

establecer el marco base mediante el cual se mostrará, posteriormente, la obligatoriedad y exigibilidad de su cumplimiento en nuestro ordenamiento jurídico al mismo tiempo que sintetiza las principales particularidades de las normas, contemplando sus principales efectos jurídicos.

- El capítulo 2 realiza un análisis detallado del tratamiento dado por la Administración Tributaria a las figuras de acceso a la información y asistencia al contribuyente en su ámbito práctico con el fin de comprender el impacto que tienen dichos derechos en cuanto al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y vislumbrar cuál ha sido el tratamiento que le ha dado la administración a los mencionados derechos. Se abordan aquellas dependencias que, de acuerdo con el organigrama de la dirección general de tributación, cumplen funciones de información y/o asistencia detallando sus objetivos y funcionamiento. Con el propósito de comprender la actuación de la administración tributaria costarricense en su función de asistencia se analizan 2 informes relacionados a la evaluación del servicio de al contribuyente y a la eficacia de la gestión de la dirección del servicio al contribuyente. El desarrollo anterior permite tener un mayor entendimiento de las implicaciones de los derechos de información y asistencia al contribuyente en su aspecto más práctico.

- El capítulo 3 de la presente investigación realiza un desarrollo amplio de las figuras de acceso a la información y asistencia al contribuyente a partir de los modelos planteados por otras administraciones modernas. Hace hincapié en detallar algunas de las características más comunes que suelen compartir los esquemas tributarios más modernos en la actualidad así como cuál es la misión de una administración tributaria avanzada. Explica conceptos claves relacionados al correcto funcionamiento de los sistemas tributarios como lo son la eficacia y el cumplimiento voluntario. Realiza un detallado abordaje acerca de la normativa española relacionada con los derechos previamente mencionados por medio de una exposición de su desarrollo histórico. Incorpora aspectos importantes en relación con la implementación de las

tecnologías de la información por medio de las administraciones modernas. Desarrolla los fundamentos jurídicos que respaldan los derechos de información y asistencia en España y se detalla el funcionamiento de los mecanismos que garantizan su exigibilidad. Por último procura analizar los pilares de la obligatoriedad de los mencionados derechos haciendo un amplio abordaje de los principales fundamentos teóricos que respaldan dicha visión.

- El capítulo 4 incorpora todos los contenidos desarrollados en los anteriores capítulos; Inicia con una explicación de la problemática que gira en torno a la falta de cumplimiento de los derechos de información y asistencia tributarios lo cual permite comprender las consecuencias que esto tiene para el funcionamiento del engranaje tributario costarricense. Se explica la evolución histórica que han tenido las cargas tributarias a lo largo de los años, específicamente en cuanto al traslado de las cargas tributarias hacia el administrado producto de la incorporación del principio del cumplimiento voluntario. Destaca el rol actual de los obligados tributarios dentro del funcionamiento del engranaje tributario y puntualiza la importancia que ello supone, para posteriormente desarrollar los efectos positivos que una mayor protección de los derechos de información y asistencia pueden causar en el sistema tributario actual. Se realiza un amplio abordaje de los principios rectores del sistema tributario costarricense y la importancia del fortalecimiento de los derechos de información y asistencia para la tutela de los mismos, para ello se analizan los principios de eficacia, eficiencia, seguridad jurídica y buena fé. Posteriormente se establecen los fundamentos doctrinarios que respaldan la obligatoriedad en cuanto al cumplimiento de los derechos de información y asistencia tributarios por parte de la administración tributaria. Por último se plantea un mecanismo moderno capaz de garantizar la tutela de los mencionados derechos en el ordenamiento jurídico costarricense.

CAPÍTULO I: EL DESARROLLO NORMATIVO EN COSTA RICA DE LOS DERECHOS DE ACCESO A LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN MATERIA TRIBUTARIA.

El derecho de acceso a la información y el derecho de asistencia al contribuyente son derechos que encuentran un ligamen muy estrecho entre sí, en muchas ocasiones y formas de manifestación incluso encuentran finalidades homogéneas, sin embargo, no deben verse como derechos homologables sino como dos figuras independientes; si se quiere complementarias. En aras de realizar una valoración completa e integral de ambos derechos y con el fin de posteriormente demostrar la obligatoriedad de los mismos en el territorio costarricense y para nuestros efectos su obligatoriedad concretamente en el ámbito tributario, se debe iniciar por estudiar su regulación, las normas que los contemplan y desarrollan para así determinar sus alcances, contenido y limitaciones. El objetivo principal de este primer capítulo es proporcionar un marco general en cuanto al tratamiento normativo que se le ha dado a ambas figuras en Costa Rica, específicamente en la materia tributaria, de manera tal que nos sirva como un punto de anclaje para desarrollar posteriormente el tema de la obligatoriedad y exigibilidad en su cumplimiento. Dicho lo anterior, realizaremos un análisis de los siguientes cuerpos normativos, siendo estos en donde se encontró un abordaje constitucional, legal y reglamentario de los derechos previamente mencionados.

1. Constitución Política de Costa Rica:

1.1 Artículo 27.

“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.”⁵

⁵ Asamblea Nacional Constituyente, “Constitución Política de la República de Costa Rica; 08 de noviembre de 1949”, Sinalevi: art.27, Consultado el 20 de enero del 2021, https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NR TC&nValor1=1&nValor2=871&nValor3=0&strTipM=TC

El artículo 27 constitucional puede ser dividido en dos partes de acuerdo a los diferentes derechos que contiene cada una de ellas. El primer fragmento de la norma hace referencia a la libertad de petición e inmediatamente indica algunos lineamientos relacionados al derecho de petición. El segundo fragmento de la norma se refiere al derecho de obtener pronta respuesta, el cual si bien está ligado al derecho de petición, podría ser no necesariamente el complemento por defecto del mencionado derecho. Sin embargo, tal y como está descrito en la norma, fue justamente el deseo del legislador el dar rango constitucional al derecho de petición y hacer de una pronta respuesta su complemento inmediato, funcionando ambos derechos como uno solo.

En cuanto al primer derecho referido en la norma, es decir, el de petición, se tiene claro que el objeto como tal de dicho derecho, o sea, su base elemental, es lo que se pide. Y los sujetos que completan la relación son el o los peticionarios, ya que puede ser uno solo el accionante o varios bajo la figura de un grupo de peticionarios, y el receptor de la petición, el cual tiene que ser necesariamente un funcionario público o una entidad pública. Este es el esquema básico del derecho de petición.

Como ya se mencionó, la segunda parte de la norma hace referencia a la respuesta que debe dar la administración. El constituyente únicamente aportó un elemento vital que conformaría la respuesta y es que esta debe ser emitida de forma pronta, es decir, de forma rápida. Tampoco aclaró el legislador qué entra en la categoría de “pronto” y que no lo es. No determinó un espacio temporal concretamente definido.

Posteriormente en el artículo 32 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, el legislador estipuló que una respuesta pronta para una petición simple, de requerimiento de información, que no requiera mayor complejidad, debe ser respondida en un plazo no mayor a 10 días.⁶

⁶ Asamblea Legislativa, “Ley 7135: Ley de la Jurisdicción Constitucional; 19 de octubre de 1989, Sinalevi:art.32, consultado el 19 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=38533&nValor3=127124&strTipM=TC

1.2 Artículo 30.

“Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado”⁷

El artículo 30 constitucional hace referencia al derecho de acceso a la información que tienen los ciudadanos del país, garantizando el libre acceso a las dependencias administrativas donde dicha información reside. Sin embargo, hace un hincapié en el hecho de que esta información no es de cualquier naturaleza, sino que, es información de carácter público o que contempla un interés para la generalidad.

De esta forma, se pueden extraer algunas conclusiones de la simple lectura del artículo. Primero, el derecho de acceso a la información al cual hace referencia es un derecho oponible a terceros, por lo que se puede calificar como un derecho erga omnes. Haciendo la salvedad de que para solicitar la información requerida, se debe realizar el acto lógicamente frente a la dependencia administrativa que posea la información o la que tenga mayor facilidad para brindarla.

La segunda conclusión importante y que ya fue mencionada brevemente, es que la simple descripción de la norma excluye ciertos tipos de información para ser accesada por terceros. La información de carácter no público o que no representa un interés para la mayoría, es decir, información privada, no puede ser accesada mediante esta forma. Si alguna dependencia administrativa poseyera información privada de terceros, esta no puede ser brindada a cualquiera que la consulte, no al menos mediante el uso de este artículo.

La información que es secreto de Estado queda también por fuera del acceso que brinda la norma constitucional citada ya que la misma expresamente así lo indica. Queda a discreción de la administración el determinar la información que es secreto

⁷ Asamblea Nacional Constituyente, “Constitución Política de la República de Costa Rica; 08 de noviembre de 1949”, Sinalevi: art.30, Consultado el 20 de enero del 2021, https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NR TC&nValor1=1&nValor2=871&nValor3=0&strTipM=TC

de Estado o la información que no reviste carácter público, esto de acuerdo a legislación no constitucional emitida posteriormente.⁸

En relación al aspecto tributario, debemos recordar que existen obligaciones tributarias no pecuniarias, entre ellas el deber de los administrados de contribuir con información. De esta forma, la AT utiliza la información que los contribuyentes entregan en sus declaraciones o mediante requerimientos, con la finalidad pública de mejorar la recaudación⁹. De esta forma, sabemos que la AT posee información en sus bases de datos sobre los contribuyentes, sin embargo, la determinación sobre cuál de esta información reviste interés público y por ende podría ser accedida, y cuál información es considerada como privada, es una situación compleja. La AT debe ser cuidadosa de emitir información considerada confidencial, pues podría con esto irrespetar el derecho de intimidad y el derecho de la protección de documentos privados. Sin embargo, y a modo de ejemplo, esa misma información privada, pero transformada en valores anónimos, podría ser utilizada para la realización de estadísticas que posean un interés para la generalidad, por parte de otra institución pública.¹⁰

De esta forma podemos concluir que en efecto la AT podría verse obligada a dar acceso a cierta información considerada de interés público, siempre y cuando el acceso a esta información no viole los derechos de confidencialidad de sus contribuyentes.

2. Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

2.1 Artículo 101.- Publicidad de las normas y jurisprudencia tributarias.

Sin perjuicio de la publicidad de las leyes, las reglamentaciones y las demás disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria en uso

⁸ Asamblea Legislativa, Ley General de Administración Pública. San José: Asamblea Legislativa, 1978, art 273. Consultado el 10 de enero de 2021. <http://www.pgrweb.go.cr/articulo>

⁹ Karen Villalobos, "El Tratamiento De La Información Financiera En El Derecho Tributario Costarricense" (Tesis de licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, 2017), 59.

¹⁰ Procuraduría de la República, "dictamen C-145-2008, 5 de julio del 2004", Sistema Costarricense de Información Jurídica, consultado el 31 de enero de 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=15155&strTipM=T

de sus facultades legales, la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de inmediato, por medio de la divulgación en su portal web, redes sociales, publicaciones en diarios de circulación nacional, impresos o electrónicos u otros medios idóneos conformes al avance de la ciencia y la técnica, adecuados a las circunstancias, las resoluciones o las sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117(*) de este Código.¹¹

El artículo 101 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios hace directa referencia a la publicidad de normas y jurisprudencia tributaria, pero añade al mismo tiempo algunos elementos novedosos al procedimiento optado para realizar dicha publicidad.

La primera parte de la norma intenta evitar cualquier conflicto que pueda surgir por la publicidad de las normas realizada por la administración tributaria de forma habitual, indicando que la administración tributaria puede optar siempre por el medio habitual que viniese utilizando para darle publicidad a las normas, en el tanto incluya también la divulgación por medio de las siguientes plataformas, enumerando una serie de medios digitales o de otra índole, por los cuáles la administración deberá (o debería) también darle publicidad a las normas. Además agrega que los medios por los cuales se le debe dar publicidad a las normas deben ser medios idóneos conforme al avance de la ciencia y la técnica, haciendo alusión con esto a los nuevos medios digitales y tecnológicos que puedan aparecer y que puedan servir para difundir las normas y la jurisprudencia. Deja, sin embargo, a criterio de la administración la selección de medios “idóneos”, pues se limita a indicar “adecuados a las circunstancias”, dejando en poder de la administración el definir cuál medio es adecuado según las circunstancias y cuál no lo es. Se limita además la norma a señalar unos cuantos medios probables para la difusión, como lo

¹¹ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.117, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

son el sitio web de la dependencia, las redes sociales o publicaciones en diarios de circulación nacional.

Es importante mencionar que la norma señala que la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos es la dependencia que debe dar a conocer de inmediato la jurisprudencia o el cuerpo normativo. Al estar el artículo 101 dentro del título IV del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el artículo 99 indica que debe entenderse para efectos de dicho título, como administración tributaria, a cualquier órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar tributos, se trate del fisco u otros entes públicos que sean sujetos activos.¹² Por lo que al señalar la norma dependencias, parece indicar que cualquier sujeto activo que gestione tributos tiene la obligación de darle publicidad a las normas o jurisprudencia de forma inmediata y a través de un medio idóneo. Finalmente es importante acotar que si bien la norma alega la obligatoriedad de la difusión jurisprudencial, no indica nada sobre las consecuencias de no hacerlo por parte de la administración.

2.2 Artículo 119.- Consultas.

El artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) es un artículo extenso que presenta elementos de fondo y de forma, por lo que debe ser examinado con especial atención.

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 debe expresar, asimismo, su opinión fundada. La nota o el escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente

¹² Asamblea Legislativa de Costa Rica, "Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971", Sinalevi: art.99, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

sellada y con indicación de la fecha de su presentación debe ser devuelta como constancia al interesado.¹³

Los primeros elementos que señala la norma, son los elementos objetivo y subjetivo que la conforman. El primer sujeto es cualquiera, un sujeto genérico, el cual debe necesariamente presentar un interés personal y directo en una situación concreta y actual sobre la cual se estén causando efectos jurídicos por la aplicación de una norma tributaria. El consultante que es un sujeto cualquiera pero que posee ese interés personal y directo podrá realizar la consulta al segundo sujeto de la relación, el cual es la Administración Tributaria. El elemento objetivo de la relación es la consulta en sí, la cual está motivada por una situación de hecho concreta. Además de esta situación concreta, para cumplir a cabalidad con la consulta, el consultante debe poseer además una versión de los hechos o una interpretación sobre los efectos que el evento tiene y debe describir esta posición propia a la Administración Tributaria en la misma consulta.

También señala la norma algunos elementos procedimentales en cómo debe ser realizada la consulta, elementos que no serán analizados en la presente.

Una vez realizada la consulta, el artículo 119 describe los efectos que nacen a través de la consulta y el cómo debe actuar la Administración Tributaria ante las consultas. “La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el interesado no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación; podrá hacerlo contra el acto o los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”¹⁴

Señala la norma la naturaleza meramente informativa que tendrá la contestación dada al solicitante, esto es, que desde el punto de vista del Derecho Administrativo, la respuesta dada por la administración no es vista como un acto administrativo en sí

¹³ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.119, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

¹⁴ Ibid.

mismo. Sin embargo, los criterios ahí plasmados y posteriormente ejecutados en una situación concreta, sí podrán ser objetados.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si dicho excedente es pagado dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. Para evacuar la consulta, la Administración dispone de cuarenta y cinco días y, si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.¹⁵

La consulta crea nuevos derechos al consultante en caso de que ésta fuese realizada antes del término del pago de un tributo, ya que le exime de sanciones por los excedentes generados, si estos son pagados 30 días después de la contestación.

Es importante señalar que si posterior a 45 días, la administración no ha dado respuesta al solicitante, se entiende por aprobada la interpretación del consultante. Sin embargo, la Administración podría incluso después de ese periodo responder con una versión distinta a la del consultante. De esta forma, si bien la figura de la consulta intenta crear certeza jurídica, en la práctica esta certeza jurídica es temporal en cuanto la administración no recibe ninguna “sanción” por emitir un criterio contrario al del obligado tributario una vez concluido el plazo previsto en la ley; incluso a pesar de que para el consultante, debido al silencio positivo que plantea la norma, la interpretación propia realizada era la única vía legal posible, con lo cual ese silencio positivo nunca adquiere una firmeza propiamente dicha lo que vulnera la posición jurídica del contribuyente. En resumen, si bien, desde la óptica jurisprudencial, la finalidad de la norma es crear seguridad en el proceder del

¹⁵ Ibid.

consultante,¹⁶ y no dudamos de que esa también haya sido la finalidad con la que el legislador crea la norma, como ya se mencionó, el hecho de que la Administración pueda no emitir respuesta, crea una falsa seguridad jurídica en el consultante, ya que puede verter posteriormente una opinión contraria a la interpretación que ya había sido aceptada por el contribuyente.

Es decir, efectivamente, cuando la Administración evacúa la consulta, crea una “(...) manifestación expresa de voluntad pública consistente en el criterio interpretativo del caso concreto consultado.”¹⁷ El problema reside en que la falta de respuesta puede ser contraproducente respecto a la finalidad de la norma, y esta falta de respuesta está aprobada de forma tácita en la misma norma, creando al final posibles escenarios de incerteza jurídica. La presunción generada en el consultante mediante la consulta, le exonera del pago de sanciones posteriormente, en caso de que la Administración le responda con una posición contraria a la interpretación del consultante y posterior a los 45 días (es decir, cuando ya existe la presunción en el consultante debido al silencio positivo), pero la afectación debida a esa falsa presunción podría ir más allá de un simple pago de excedentes, tema que se abordará con mayor profundidad en el análisis del artículo del reglamento de procedimiento tributario que contempla la consulta.

El Capítulo II del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se titula “Derechos de los Contribuyentes”, en dicho capítulo se regula todo lo referente a los derechos y garantías de los contribuyentes y consecuentemente comprende los alcances y límites de los mismos siendo este el marco normativo general en dicho ámbito. No obstante, previo a entrar a analizar las normas referentes a los derechos y las garantías de los contribuyentes resulta indispensable aclarar ciertos términos técnico-jurídicos para entender el contexto de aplicación de las normas, así como para aclarar, amparados en la normativa costarricense, cualquier tipo de confusión.

¹⁶ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, “Resolución 000289; 12 diciembre del 2012 8 horas”, expediente 12-000977-1027-CA, consultado el 20 de enero del 2020, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-554010>

¹⁷ Ibid.

En primer lugar, debemos puntualizar que se habla de contribuyente en el contexto de una relación jurídico tributaria, relación que nace del deber constitucional de contribuir con las cargas públicas y que más concretamente tiene su génesis en la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo, llámese, contribuyente. En términos generales, la ley supone que la realización del hecho imponible previsto, da nacimiento a una obligación tributaria para quien lo haya realizado; de esta manera se podría concluir que el contribuyente es una persona física o jurídica la cual está obligada a cumplir con una obligación tributaria producto de la realización de un hecho generador concreto.

Ahora bien, una vez definido de manera general, el concepto de “contribuyente” podemos entrar a analizar y delimitar cuales son los derechos que prevé el ordenamiento jurídico costarricense para los contribuyentes.

2.3 Artículo 171.- “Derechos generales de los contribuyentes”.

Establece 16 incisos contemplando distintos derechos y garantías para los contribuyentes, sin embargo, para efectos de la presente nos limitaremos a analizar el siguiente, en el tanto guarda relación directa con el objeto de nuestra investigación.

Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes:

- 2) “Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos o en relación con el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, así como del contenido y el alcance de estos.”¹⁸

El inciso 2 del artículo 171 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios incorpora 2 derechos, el derecho de ser informado y el derecho de ser asistido;

¹⁸ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.171, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

derechos que resultan esenciales para cumplir con la finalidad última de la Administración Tributaria cual es, el cumplimiento voluntario dentro de plazo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes u otros obligados tributarios. Por sí mismo el artículo no aporta mucho en cuanto a la conceptualización de dichos derechos y pareciera, a primera vista, que incluso los aborda como derechos equiparables, sin embargo, sería un error verlos de esta manera ya que cada uno contempla sus propias particularidades que los distinguen entre sí. Si bien la norma no nos proporciona una definición concreta de los derechos mencionados, sí cumple una función muy importante y es la de referirse a ellos como derechos de los contribuyentes; y aunque resulta particular que dentro de la norma no se establezca explícitamente el deber de la administración tributaria de informar y asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, esto se puede inferir fácilmente del texto de la norma lo que implicaría implícitamente una obligación a cargo de la administración tributaria de garantizarlos.

Ambos derechos responden a unas mismas necesidades y tienen unos fines sustancialmente iguales, sin embargo, constituyen dos figuras tributarias completamente independientes. El derecho de información en materia tributaria se limita a difundir conocimientos, se podría entender como “cualquier flujo de información que circule desde o hacia el público”¹⁹ y contempla 3 características fundamentales:

- I. La intersubjetividad: En el tanto consiste en una transmisión de información o conocimientos de un sujeto a otro.
- II. La circularidad: En el entendido de que la transmisión de información o conocimientos se pueden dar en una doble dirección, desde la administración o hacia la administración.
- III. La instrumentalidad: En el sentido de que es concebida como una herramienta para la consecución de unos fines u objetivos concretos previamente establecidos, siendo en el ámbito tributario, aquellas actuaciones

¹⁹ Joaquín Tornos Mas, Comunicación pública: La información administrativa al ciudadano(Madrid: Marcial Pons, 2000), 11.

administrativas encaminadas a facilitar el ejercicio de los derechos de los ciudadanos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Para los efectos de esta investigación nos enfocaremos en la información administrativa, es decir, la que proviene de la administración hacia los administrados, en este caso concreto, los contribuyentes. Nuestro enfoque se dirige a las comunicaciones que en menor o mayor medida estén encaminadas a garantizar una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; para ello haremos uso de la clasificación planteada por Arena²⁰ y la traducción realizada por Irene Rovira Ferrer de la misma. La autora categoriza la información administrativa dependiendo de la forma en la que se realice dicha comunicación y concluye en que se pueden circunscribir en 4 grandes categorías:

- I. **La Jurídico formal:** "Tiene por objeto la información jurídica de las relaciones entre los diferentes sujetos del ordenamiento, ya sea a través del suministro de certezas o de normas y actos."²¹
- II. **La de Imagen:** "Su principal finalidad es la de promover la percepción que tiene la ciudadanía de la Administración legitimando su propia existencia, aunque esta legitimidad está más enfocada a aumentar la confianza en el sistema que a favorecer la posición de los ciudadanos."²²
- III. **La de Servicio:** "La comunicación de servicio es aquella que está destinada a informar sobre los servicios que presta la Administración y sobre sus reglas de utilización, por lo que, además de perseguir la mejora de la posición de los ciudadanos, también pretende aumentar la eficacia administrativa."²³
- IV. **La administrativa:** "Trata de convencer a la ciudadanía para que colabore con la Administración con el fin de conseguir objetivos de interés público, por lo

²⁰ Francesco Gregorio Arena, *Profili giuridici della comunicazione delle pubbliche amministrazioni* (Italia: Economia pubblica, 1992), 623-631.

²¹ Rovira Ferrer, Irene, *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*. (Doctorado, Catalunya: Universitat Oberta de Catalunya), 226.

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

que es ésta la que constituye el paradigma del nuevo modelo administrativo.”

24

Conocer las distintas categorías en las que se pueden manifestar las comunicaciones nos permite delimitar aún más el ámbito en el cual se hacen efectivos los deberes de información y asistencia los cuales quedan claramente situados dentro de la información jurídico formal.

Por otro lado, tenemos el derecho de asistencia el cual se podría describir como el derecho que tienen los contribuyentes de ser asistidos por la administración tributaria en el entendimiento y ejercicio de sus obligaciones formales y materiales. Este segundo derecho mencionado en el artículo 171 del CNPT no fue incorporado por casualidad y es importante entender el trasfondo para comprender plenamente su importancia y razón de ser.

A partir de la implementación de nuevos mecanismos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como los son las tecnologías de la información y comunicación, se fue optando por dejar de lado el papel para que el nuevo pilar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias fueran los medios electrónicos. Con ello se implementaron las autoliquidaciones y consecuentemente se trasladaron numerosas obligaciones que en principio eran realizadas por la administración tributaria, a los obligados tributarios, quienes pasaron a ser los principales agentes en la aplicación y ejecución de los tributos, convirtiéndose en auténticos colaboradores de la administración tributaria. Sin embargo, como bien lo dice Rozas: *“Esta nueva forma de proceder no puede traducirse como una reducción del papel de la Administración a las tareas de comprobación, investigación o sanción, sino que debe entenderse precisamente como una reasunción de sus funciones gestoras, aunque centradas en la labor asistencial.”*²⁵ El traslado de dichas cargas a los contribuyentes debe implicar un mayor compromiso de las administraciones tributarias en los

²⁴ Ibid.

²⁵ José Rozas Valdés, Información y asistencia al contribuyente, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano” (Madrid: Marcial Pons, 2000), 314 y 315.

mecanismos de asistencia al contribuyente, en vista de que en muchas ocasiones los obligados tributarios se les dificulta la tarea de conocer y aplicar correctamente el complejo ordenamiento tributario y se ven en la necesidad de buscar asesoramiento, lo cual incrementa de nuevo las cargas sobre los contribuyentes y no propicia el cumplimiento voluntario y dentro de plazo de las distintas obligaciones tributarias. En esta línea podemos apreciar un par de comentarios que respaldan esta dirección de pensamiento:

Rovira: “la Administración debe actuar al respecto intentando compensar esta responsabilidad desproporcionada, y es que, más allá de las razones de justicia, no deja de ser una exigencia para alcanzar las mayores cotas de eficacia en la gestión tributaria.”²⁶

Galán: “en lógica correspondencia, el incremento de las cargas que se hacen gravar sobre los ciudadanos deben ser compensadas con la concesión de la posibilidad de acudir a la Administración en búsqueda no sólo de información, sino de orientación y asistencia general.”²⁷

El carácter obligacional y la potencialización de los mecanismos de información y asistencia al contribuyente no deben ser justificados únicamente por un orden lógico de justicia, no debemos olvidar que la prestación de dichos servicios y la garantía de estos derechos tiene efectos positivos tanto para la administración con una recaudación más eficiente como para los contribuyentes con un mejor entendimiento y cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de manera tal que se mejora indudablemente la viabilidad del sistema.

Regresando al artículo 171 del CNPT podemos notar una serie de falencias en cuanto al planteamiento de estos derechos, en vista de que si bien se establecen ciertas circunstancias dentro de las cuales se pueden ver ejercidos, no se contemplan

²⁶ Rovira Ferrer, Los deberes de información y asistencia, 223.

²⁷ Alfredo Galán, La comunicación pública, en “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano” (Madrid: Marcial Pons, 2000), 133.

consecuencias en caso de incumplimiento por parte de la administración tributaria; así como el hecho de que la obligatoriedad del servicio no resulta explícita en la norma, por el contrario, se tiene que inferir de la misma.

2.4 Artículo 172.- Respeto a los derechos de los contribuyentes:

“La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y las garantías del contribuyente, establecidos en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico, integrado por las normas escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás Derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política y en las leyes.”²⁸

El artículo 172 reitera nuevamente, de manera implícita, el deber que tiene la administración tributaria de respetar los derechos y las garantías del contribuyente. Sin embargo, el verbo empleado, “respetar” no es el más correcto, en razón de que no resulta muy claro qué implica ese “respetar”; podría ser desde no violentar estos derechos hasta garantizarlos mediante todos los medios disponibles por la administración tributaria. El problema de esta norma al igual que la anterior es la falta de desarrollo en cuanto a su materialización y consecuencias en caso de incumplimiento por parte de la administración; al no contemplarse mecanismos concretos de ejecución y no establecer plazos ni consecuencias cabe la posibilidad de convertirse en una norma programática con poca o nula aplicación y exigencia práctica. No obstante, el artículo 172 incorpora un elemento que no se contempla en el artículo 171 y es que no solo dispone dirigir la mirada a las normas escritas, sino que reconoce también la importancia de las normas no escritas como lo pueden ser los principios, la doctrina y la costumbre. Esta norma permite interpretar ese verbo “respetar” a la luz de los principios rectores del derecho tributario, dentro de los cuales se pueden mencionar al menos dos que cobran suma importancia cuando se

²⁸ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.172, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

habla de los derechos de acceso a la información y asistencia al contribuyente, como lo son el principio de servicio a los ciudadanos y el principio de seguridad jurídica; este primero procurando la continua mejora de los procedimientos, servicios, así como prestaciones públicas de diversa índole que propicien el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

El segundo principio mencionado, el principio de seguridad jurídica va ligado directamente con el siguiente artículo sujeto de análisis.

2.5 Artículo 173.- Derecho a la información:

Todo contribuyente tiene derecho a conocer la jurisprudencia administrativa tributaria que se genera en las direcciones generales, sus dependencias, así como en los tribunales administrativos. La Administración Tributaria pondrá a disposición de los usuarios, el texto íntegro de las consultas, los fallos o las sentencias dictadas por los citados tribunales, las directrices internas interpretativas, las resoluciones de carácter general, el criterio institucional, entre otros, con supresión de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere. Para estos efectos, el usuario podrá ingresar al módulo del digesto, que se encuentra en la página web del Ministerio de Hacienda, de Tributación o cualquier otro sitio electrónico empleado oficialmente por la Administración Tributaria. De igual forma, podrá obtener información general disponible en el sitio web del Ministerio de Hacienda. Lo anterior de acuerdo con lo establecido en este Código, en cuanto a la confidencialidad de la información.²⁹

El artículo 173 versa sobre el derecho a la información sobre el cual ya esbozamos las primeras ideas en cuanto a sus características y definición de manera general, si bien el artículo habla de derecho a la información y en el mismo se establecen mecanismos de cómo este se puede materializar, la razón de ser de la norma es garantizar cierto nivel de seguridad jurídica para los contribuyentes; la

²⁹ Ibid, art 173

importancia de brindarle información a los obligados tributarios radica en las consecuencias que podrían imponérselos en caso que el contribuyente incurra en una interpretación errónea de un criterio institucional o bien en cuanto a la interpretación de una norma tributaria. Con el modelo empleado de autoliquidación es el contribuyente quien interpreta, calcula, declara y cancela sus obligaciones tributarias y un error en cualquiera de estos pasos implica una sanción. Es por ello que existe la norma, para brindar la información necesaria a los obligados tributarios y con ello garantizarles cierto grado de seguridad jurídica y que en mayor o menor medida conozcan los lineamientos a los que deberían ajustarse. El artículo 173 no establece una obligación explícita; al igual que los demás analizados con anterioridad, se debe de inferir de que con la existencia del derecho quien debe garantizarlo es la administración tributaria pero nunca lo expresa de esa manera. Incluso a primera vista pareciera que la norma les hace un favor a los contribuyentes al brindarle la información, los servicios y las plataformas previstas en este artículo, cuando no es sino una obligación de la administración tributaria hacerlo. Dicho lo anterior, se mantiene el problema fundamental de la falta de desarrollo, en esta ocasión no de los mecanismos de materialización del derecho sino de las implicaciones en caso de incumplimiento por parte de la administración tributaria.

2.6 Artículo 174.- Publicidad de los proyectos de reglamentación:

“Los proyectos de reglamentación de las leyes tributarias deberán hacerse del conocimiento general de los contribuyentes a través del sitio en Internet de la Administración Tributaria, ya sea por las redes sociales o por los medios científicos y tecnológicos disponibles, procurando siempre la mayor difusión posible. Para estos efectos, será publicado un aviso en un diario de circulación nacional en el cual se haga, de conocimiento general, la existencia de la información electrónica y la dirección por medio de la cual se puede ingresar.”³⁰

³⁰ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.174, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

El artículo 174 es el primero que establece con carácter de obligatoriedad para la administración tributaria, en este caso, publicitar y hacer de conocimiento general los proyectos de reglamentación de las leyes tributarias en el tanto, en el mismo orden de ideas, cumplen un rol fundamental en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Incluso amplía al decir que se pueden emplear las redes sociales o cualquier otro medio científico y tecnológico disponible, no obstante, cae en el mismo error de no plantear consecuencias en caso de incumplimiento comprobado del mismo.

Con el análisis del artículo anterior se concluye un primer acercamiento a la normativa costarricense en cuanto a los derechos de acceso a la información y asistencia al contribuyente en materia tributaria, como se puede apreciar, al menos en el ámbito legal propiamente dicho, aunque se hace mención de los mismos no existe mayor desarrollo de ellos; esto resulta dentro de la normalidad de la naturaleza de las leyes, en el tanto las mismas establecen el marco, los elementos más amplios de la norma y corresponde a los reglamentos regular y profundizar en los elementos más específicos de la misma, claro está, sin ampliar o adicionar lo estipulado en la ley. Dicho lo anterior, resulta indispensable abordar lo que contempla el Reglamento al Código de Normas y Procedimientos Tributarios; para ello expondremos los artículos de dicho cuerpo normativo que contemplan los derechos de acceso a la información y derecho de asistencia en materia tributaria.

3. Reglamento de Procedimiento Tributario:

3.1 Artículo 40.- Deber de determinación y declaración jurada:

“En los casos en que la ley así lo disponga, los sujetos pasivos deben efectuar la autoliquidación y pago de los tributos mediante los formularios oficiales y en los medios que determine la Administración Tributaria. La información contenida en

tales medios tiene el carácter de declaración jurada y se presenta en el tiempo y condiciones que establezca la ley.”³¹

El primer artículo del reglamento sujeto de análisis versa sobre el deber de determinación y declaración jurada, resulta importante resaltar el hecho de que la norma en el mismo título determina el carácter obligatorio para el contribuyente al referirse a la misma como “deber” algo que no vimos, al menos explícitamente, en ninguna de las normas del CNPT que se referían a obligaciones de la AT. Posteriormente en el contenido de la norma se hace mención a la autoliquidación y pago de tributos de lo que podemos reafirmar lo que mencionamos con anterioridad, que la responsabilidad de dichas gestiones recae en el obligado tributario. Sin embargo, se incorpora un nuevo elemento; el carácter de declaración jurada que tiene dicha información con los efectos jurídicos que eso pueda tener y tiene para los contribuyentes.

3.2 Artículo 53.- Medios para dirigirse a la Administración Tributaria:

“Los obligados tributarios podrán dirigirse a la Administración Tributaria, por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Solicitudes de información.
- b) Peticiones al amparo del artículo 102 del Código.
- c) Consultas tributarias al amparo del artículo 119 del Código.”³²

El artículo 53 del reglamento se relaciona directamente con el derecho de acceso a la información en el tanto establece los medios mediante los cuales los obligados tributarios pueden dirigirse a la Administración tributaria. Los medios planteados en la norma son: las solicitudes de información, las peticiones y las consultas

³¹ Presidencia de la República de Costa Rica, “Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014”, Sinalevi: art.40, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

³² Ibidem, art 53

tributarias; el siguiente artículo aborda propiamente el caso de las solicitudes de información y desarrolla cómo se pueden y deben realizar las mismas.

3.3 Artículo 54.- Solicitudes de información sobre trámites o requisitos:

“Las solicitudes de información pueden versar sobre trámites o requisitos. Se pueden realizar en forma verbal, por vía telefónica, por medio electrónico o impreso. Las solicitudes de información realizadas vía telefónica se evacuarán por ese mismo medio de forma inmediata, siempre y cuando no se requiera de mayor investigación para proporcionar la información solicitada. En caso de requerir una mayor investigación, se debe indicar al obligado tributario que debe presentar la solicitud por escrito, por medio electrónico o impreso.”³³

El artículo 54 amplía uno de los medios mediante el cual los obligados tributarios se pueden dirigir a la administración y establece que las solicitudes se pueden realizar de forma verbal, telefónica, por medios electrónicos o de manera impresa. De esta manera se materializa nuevamente el derecho de acceso a la información con el faltante de disponer de plazos y consecuencias en caso de incumplimiento por parte de la AT en su deber de brindar información. Adicionalmente en el último párrafo del artículo se establecen una serie de requisitos para la presentación por medios distintos al telefónico, requisitos sin los cuales no es de recibo la solicitud, limitando el derecho del obligado tributario en vista que se formaliza el medio base planteado por las normas tributarias para comunicarse con la AT mismo que debería ser el más sencillo de utilizar.

3.4 Artículo 55.- Peticiones fundamentadas en el artículo 102 del Código:

“Las peticiones son reclamaciones sobre un caso real que se fundamentan en razones de legalidad”

³³ Ibidem, art 54

El artículo 56 define brevemente qué son las peticiones refiriéndose a las mismas como reclamaciones sobre un caso real fundamentadas en razones de legalidad y seguidamente establece una serie de requisitos para la interposición de las peticiones. En este caso se habla al igual que la norma anterior de solicitudes de información de carácter particular sobre un hecho fáctico concreto.

3.5 Artículo 57.- Plazo para resolver las solicitudes de información:

Las solicitudes de información deben ser atendidas en cada Administración Tributaria en un plazo máximo de 10 días hábiles, contados desde la fecha de presentación de la solicitud de información en la Administración Tributaria. En los casos en que por la naturaleza de la solicitud la Administración Tributaria requiera de un plazo mayor al señalado, se debe comunicar por escrito al interesado dentro de los 10 días hábiles siguientes la ampliación del plazo y las razones por las cuales este se prorroga.³⁴

El artículo 57 establece el plazo dentro del cual deben ser atendidas las solicitudes de información por parte de la Administración Tributaria, para lo cual establece un plazo máximo de 10 días hábiles; esto resulta ser un gran avance para los obligados tributarios en la garantía de sus derechos de acceso a la información y asistencia. No obstante, la norma deja un portillo al mencionar que en casos que se requiera de más tiempo la administración tributaria puede ampliar el plazo justificando las razones de su prórroga para lo cual no establece ningún criterio objetivo y tampoco establece de cuántos días puede ser la prórroga atención a lo cual se deja al obligado tributario en un indudable estado de incerteza jurídica. Nuevamente no prevé ningún tipo de sanción para la administración en caso de incumplimiento en su deber de brindar información.

³⁴ Ibidem, art 57

3.6 Artículo 58.- Plazo para resolver las peticiones:

El Director General de la Administración Tributaria o los Gerentes de las Administraciones Tributarias competentes y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición planteada por los interesados dentro de un plazo máximo de dos meses, contados desde la fecha de la presentación ante la Administración Tributaria. Vencido el plazo de dos meses sin que la Administración Tributaria resuelva lo que en derecho corresponda, se presume que esta es denegatoria, para que los administrados puedan interponer los recursos y acciones correspondientes; lo anterior, sin perjuicio de que la Administración Tributaria esté obligada a dar respuesta a la petición.³⁵

El artículo 58 sigue la misma línea del artículo 57 al establecer la obligatoriedad de resolver las peticiones planteadas por los obligados tributarios por ese motivo establece un plazo máximo de 2 meses contados a partir de la presentación de dicha petición ante la Administración tributaria. Establece posteriormente que, en caso de que concluya el plazo sin pronunciamiento alguno de por parte de la administración se presume la denegatoria de la petición realizada y no prevé ninguna sanción para la AT más que los recursos que pueda interponer el obligado tributario, recursos que bajo ninguna circunstancia se deben valorar como una consecuencia para la administración sino que resultan ser otro derecho de los administrados.

3.7 Artículo 60.- Consulta tributaria regulada por el artículo 119 del Código:

Quien tenga un interés personal y directo puede realizar una consulta a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. Se entiende que una situación de hecho es concreta cuando se

³⁵ Ibidem, art 58

individualiza en todas sus características particulares y es actual cuando se desarrolla u ocurre en el presente o cuando su inicio es inminente. En particular:

a) No es admisible la consulta que versa sobre hechos o situaciones pasadas. Se entiende que un hecho o situación es pasada, cuando se refiera a hechos generadores de la obligación tributaria, cuyo plazo para declarar o para pagar haya expirado.

b) Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impide la consulta sobre hechos actuales o situaciones futuras, aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En tal caso, los efectos de la consulta solo cubren los hechos o situaciones actuales o futuros.

c) Tratándose de una actividad o negocio en proyecto, la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio.³⁶

El artículo 60 del Reglamento de Procedimiento Tributario desarrolla lo previsto por no la norma de rango legal en cuanto a la consulta tributaria y establece que la misma se emplea para que el obligado tributario aclare las dudas sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual con lo cual tiene como objetivo, como se mencionó anteriormente, generar seguridad jurídica. Adicionalmente incorpora criterios de inadmisibilidad y establece brevemente el alcance de sus efectos, en tanto la siguiente norma profundiza en el tema.

3.8 Artículo 61.- Efectos de la consulta:

“La respuesta a la consulta tiene carácter informativo y este criterio sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria en el caso concreto consultado. La respuesta a la consulta evacuada sobre datos inexactos proporcionados por el consultante no surte efectos jurídicos para la Administración.”³⁷

³⁶ Ibidem, art 60

³⁷ Ibid, art 61

El artículo 61 versa sobre los efectos de la consulta y resalta el carácter informativo de la misma, al referirse sobre los efectos y alcances, establece que esta solo surte efecto vinculante para la administración tributaria en el caso concreto consultado. La consulta es una forma en la que se puede materializar el derecho que tienen los obligados tributarios de acceso a la información y asistencia, no obstante con la siguiente norma tributaria podremos ver un problema fundamental en cuanto a los efectos en el caso de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria.

3.9 Artículo 66.- Efectos del silencio positivo:

Para evacuar la consulta, la Administración Tributaria dispone de cuarenta y cinco días hábiles a partir del día siguiente de su presentación. Si al vencimiento de dicho plazo no se ha notificado la resolución opera el silencio positivo y se entiende como aprobada la interpretación del consultante. El silencio positivo opera cuando la consulta reúna todos los requisitos exigidos en este Reglamento, siempre que se exponga la interpretación del consultante y se limitará al caso concreto consultado. El transcurso del plazo no impide que la Administración se pronuncie con posterioridad. Si lo resuelto expresamente contradice la interpretación del consultante, se entiende revocado el acto.³⁸

El artículo 66 establece el plazo que tiene la administración tributaria para evacuar la consulta, para lo cual contempla 45 días hábiles a partir del día siguiente de su presentación; posteriormente se refiere a los efectos en caso de que no se haya evacuado la misma en el plazo establecido. El efecto concreto es el silencio positivo, es decir, se entiende por aprobada la interpretación del consultante y este se limita al caso concreto consultado lo cual es un gran paso para garantizar el derecho de asistencia que tiene el contribuyente. No obstante, se reserva el derecho de poder contestar fuera de plazo y en caso de que lo resuelto contradiga la interpretación del consultante se entiende por revocado el acto. Con este último fragmento podemos

³⁸ Presidencia de la República de Costa Rica, "Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014", Sinalevi: art.66, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

observar que al no establecerse un plazo máximo definitivo para el pronunciamiento, la AT podría pronunciarse cuando quisiera sobre la consulta y revocar el acto que le otorgó la razón al obligado tributario, lo que indudablemente no genera seguridad jurídica, por el contrario, los obligados tributarios se encuentran en un estado absoluto de incerteza hasta el momento que la AT se pronuncie al respecto, incluso si ya les fue otorgado el silencio positivo. Se entiende que esa revocatoria no puede tener efectos retroactivos, pero sin lugar a dudas puede afectar cualquier actividad económica que haya sentado sus bases en la interpretación “errada” de la norma que en su momento fue aceptada tácitamente.

3.10 Artículo 70 al 75: Servicio al Contribuyente:

“El servicio al contribuyente tiene por objeto facilitar, informar y promover por todos los medios -físicos o electrónicos- a disposición de la Administración Tributaria, el cumplimiento voluntario de las obligaciones formales y materiales establecidas por ley a cargo de los obligados tributarios; utilizando la estrategia institucional de servicio al contribuyente y canales de servicio electrónico, así como cualquier otro medio tecnológico que desarrollen las direcciones técnico normativas sobre los procedimientos de su competencia.”³⁹

El artículo 70 desarrolla el concepto de servicio al contribuyente en atención a lo cual detalla su objeto concluyendo que este consiste en facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En la norma, nuevamente no se establece de manera explícita la obligatoriedad de la Administración tributaria en el ejercicio del deber de asistencia y si bien menciona algunos mecanismos de cómo se puede manifestar, no establece criterios claros y concretos para su ejecución y cumplimiento; nuevamente, al no contemplar consecuencias para la AT en caso de incumplimiento se vuelve una norma programática. En pocas palabras, a pesar del establecimiento de los derechos de información y asistencia y la obligación implícita

³⁹ Presidencia de la República de Costa Rica, “Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014”, Sinalevi: art.70, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

de la administración de garantizarlos, la falta de organización y mecanismos adecuados para su materialización hacen evidenciar cada vez más el carácter programático de la norma. Es necesaria una elaboración jurídica adecuada que aborde elementos esenciales como los efectos de su ejercicio, consecuencias en caso de incumplimiento y los modos de ejecución.

De esta manera, como lo señala Cerrillo “la virtualidad de estos derechos está directamente relacionada a la articulación de los mecanismos necesarios para que puedan ser ejercidos y, por tanto, puedan ser efectivos”.⁴⁰

En otras palabras, el grado de concretización de estos derechos en el ámbito práctico está supeditado a la existencia y funcionamiento de los mecanismos necesarios para que puedan ser ejercidos.

Artículo 71.- Educación y Cultura Fiscal:

La Dirección General de Tributación debe promover y desarrollar todo lo referente a la educación y cultura fiscal, así como implementar el Plan Nacional de Educación Fiscal, promoviendo la conciencia ciudadana para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y el ejercicio de una ciudadanía participativa y responsable. Para ello, debe establecer los procedimientos de coordinación necesarios con los diferentes entes encargados de la educación a nivel nacional y con otras instancias, donde pueda desarrollarse el tema para la implementación de una estrategia nacional de Educación Fiscal, así como el planteamiento de la revisión de los contenidos curriculares en Educación Fiscal.⁴¹

Este artículo presenta un deber para la administración tributaria, una imposición por parte del legislador a través del poder reglamentario del ejecutivo, específicamente sobre una de sus dependencias, la Dirección General de Tributación.

⁴⁰ Agusti Cerrillo, Comunicación pública : la información administrativa al ciudadano (España: Marcial Pons, 2000), 214-292.

⁴¹ Presidencia de la República de Costa Rica, “Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014”, Sinalevi: art.71, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

El artículo puede ser dividido en dos secciones. En una primera sección se señala el sujeto encargado de promover la educación y cultura fiscal, es decir, esta parte del artículo señala sobre cuál ente recae la responsabilidad, siendo en este caso la Dirección General de Tributación. Además indica que debe promover la conciencia ciudadana con el objetivo de que los ciudadanos cumplan de forma voluntaria sus obligaciones tributarias; añade además el ejercicio de una ciudadanía participativa y responsable. Este último deber, si bien podría estar ligado a la materia tributaria, es de cierta forma secundario respecto de la finalidad primordial de la norma contenida en esta primera parte: fomentar la cultura fiscal para que los ciudadanos paguen responsablemente sus tributos sin ser requeridos o fiscalizados, es decir, que paguen sus tributos de forma voluntaria de forma tal que se evite un gasto innecesario para la administración.

En la segunda parte del artículo se indica la forma en cómo la Dirección General de Tributación debe fomentar esta conciencia fiscal, a través del sistema de educación nacional o mediante otros medios donde se pueda desarrollar este tipo de educación. Básicamente aquí señala la necesidad de cooperación entre las autoridades tributarias y las autoridades educativas del país para llevar a cabo el Plan Nacional de Educación Fiscal.

La finalidad del artículo es el deber de fomentar la cultura fiscal por parte de la Administración Tributaria. Sin embargo, la norma se limita a ser una norma de tipo programática, es decir, una norma que expresa lineamientos o valores, un deber ser, que sin embargo, no necesariamente se verá aplicada en la realidad. Esto por cuanto no existe ningún efecto o ninguna sanción, en caso de que la Administración Tributaria decida no aplicar el mandato establecido en la norma.

Dicho de otro modo, consideramos que la norma es sumamente escueta y que además la técnica utilizada para su creación no es la más adecuada; esto por cuanto el artículo nunca describe qué deberíamos entender por cultura tributaria, y, por el contrario, al mencionar la palabra “todo” deja una apertura tal que, por un lado, impide a la administración y a los funcionarios realizar un verdadero fomento de la cultura tributaria, pues no les suministra un marco estable sobre el cual puedan

desarrollar la cultura fiscal al mismo tiempo que les otorga una discrecionalidad mayúscula la cual permitiría un cambio de dirección total sobre la forma en que se fomenta la cultura tributaria (si es que se está fomentando) de una administración a otra, y, por el otro, refuerza la idea de que esta es una norma meramente programática que se limita a describir una ideología o un deber ser para la administración, sin implicaciones prácticas reales.

La cultura tributaria puede modificar la mentalidad que tienen los contribuyentes sobre los tributos, el por qué deben pagarlos, e incluso puede contribuir a la percepción que tiene el administrado sobre su papel dentro de la sociedad y por ende está íntimamente ligado con la cohesión social. La cultura tributaria, es hasta cierto punto, la información que tiene el ciudadano sobre el contrato fiscal al cual está adscrito y por ende es el lente a través del cual va a percibir con mayor o menor legitimidad a la administración tributaria que le obliga a entregar una parte de su renta⁴². Es debido a lo anterior que la asistencia al contribuyente, al mismo tiempo que el fomento de la cultura tributaria, son dos elementos vitales para que la mayoría de contribuyentes realicen el pago de sus obligaciones de forma voluntaria, contribuyendo así al mantenimiento de una estructura tributaria sana, sin embargo, este artículo no ayuda a desarrollar el potencial de ambas figuras.

3.12 Artículo 72.- Instructivos, software de ayuda e información en sitios Web:

“Instructivos, software de ayuda e información en sitios Web. La Administración Tributaria debe difundir y mantener actualizada toda la información que se refiera a instructivos, software de ayuda, trámites, solicitudes de información y obligaciones

⁴²María Luisa Delgado and María Goenaga, "Del Tributo Al Impuesto: La Legitimación De La Fiscalidad", *La Revista Del Instituto AFIP*, (2007), consultado el 28 de marzo de 2021, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/IR02.pdf>.

tributarias, entre otros, en sus sitios Web y en el Catálogo Nacional de Trámites, para garantizar un servicio de información y divulgación oportuno.”⁴³

El artículo 72 sigue la misma línea de los artículos del capítulo V del Reglamento de Procedimiento Tributario, llamado “del servicio al contribuyente”. En esta norma se establece un deber a la AT el cual consiste en mantener actualizados la información y los medios tecnológicos que funcionan como canales entre la AT y el usuario. El artículo busca obligar a la administración tributaria a una constante modernización de los medios por los cuáles se comunica con los contribuyentes y de la información que va a difundir y a proporcionar a estos. De esta forma la finalidad del artículo es, cómo bien lo indica en su última frase, garantizar un servicio de información y divulgación oportuno. El artículo no presenta ningún efecto inmediato en caso de incumplimiento por parte de la administración, por lo que podría catalogarse como una norma de tipo programática.

Artículo 73.- Jurisprudencia administrativa.

Este artículo pretende dar publicidad a la jurisprudencia administrativa tributaria, a través del sitio web del Ministerio de Hacienda o a través del Digesto Tributario, este último siendo también una plataforma digital.

Además de las resoluciones judiciales, la norma establece el deber de darle publicidad a las consultas tributarias, directrices, resoluciones generales y criterios institucionales, dejando abierta la posibilidad de publicitar otras informaciones que la Administración Tributaria considere de importancia. Finalmente, el artículo menciona que esta información también puede ser difundida a través de redes sociales.

Se debe ligar esta norma al artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto se deben mantener la confidencialidad de las partes en las resoluciones publicitadas.

⁴³ Presidencia de la República de Costa Rica, “Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014”, Sinalevi: art.72, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

Nuevamente, esta norma presenta una exposición de ideales o lineamientos a seguir por parte de la AT, sin ser realmente una norma de peso en cuanto a que no existe fiscalización sobre la forma en que se publicita la información. Es decir, creemos que las normas de este tipo para ser realmente un deber de la administración, deben contener alguna forma mediante la cual los administrados puedan efectivamente fiscalizar que la información publicada se dé a través de los medios más idóneos y que esté lo más actualizada posible. La norma es un deber para la administración, que no contempla efectos reales en caso de que la administración decida no cumplirla.

Artículo 74.- Publicidad de los proyectos de reglamentación.

El artículo 74 es una ampliación del artículo 174 del CNPT, y ambos establecen el deber de publicidad para la AT. Sin embargo, esta norma también otorga al contribuyente una serie de derechos, como lo son “derecho al debido proceso, derecho de defensa, derecho de información y de ser oídas en el trámite de audiencia, con carácter previo al dictado de un acto que tendrá efectos jurídicos en su esfera vital de intereses y derechos”⁴⁴. Se puede concluir de esta forma que la finalidad de este artículo es avisar a los contribuyentes en general y a los contribuyentes potencialmente afectados en específico sobre nuevas reglamentaciones y lineamientos que podrían tener un impacto en su situación jurídica y por ende es de suma importancia que los sujetos pasivos de la relación tributaria conozcan de antemano la forma de actuar de la AT.

La norma otorga además un derecho de respuesta a entidades representativas de carácter general o de intereses difusos para que estos se pronuncien sobre los nuevos proyectos reglamentarios, directrices o normas de carácter general.

Consideramos, que los contribuyentes no poseen un mecanismo que les permita fiscalizar adecuadamente la conducta de la AT respecto a su deber de publicidad

⁴⁴ Tribunal Contencioso Administrativo Sección V, “Proceso de conocimiento: Resolución 00052; 12 de junio de 2017 8 horas”, expediente 14-010303-1027-CA, consultado el 18 de junio de 2021, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-712967>

reglamentaria. Aunque, pueden acudir a la vía judicial en caso de creer que los derechos aquí mencionados han sido violentados.⁴⁵

Artículo 75.- Potestad de la Administración Tributaria.

Potestad de la Administración Tributaria. La potestad de la Administración Tributaria surge de forma expresa del ordenamiento jurídico, cuyo propósito es la implementación, ejecución de sistemas, procedimientos eficientes de planificación, coordinación y control, para lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias, por parte de los obligados tributarios y la detección oportuna de los incumplimientos de las obligaciones tributarias.⁴⁶

En el artículo 75 se presenta una función atributiva pues evidencia que la AT tiene facultades de coordinación y control entre otras, para la detección oportuna de incumplimientos por parte de los contribuyentes. En todo caso, el artículo demuestra que la detección oportuna de los incumplimientos es solo un objetivo secundario pues de su redacción se puede concluir que el propósito de la potestad de la AT es lograr que el contribuyente cumpla de forma voluntaria sus obligaciones tributarias. Es por eso que además del control, señala que la potestad debe procurar la implementación y ejecución de sistemas y procedimientos eficientes.

Este artículo muestra el cambio de paradigma que se ha venido gestando en las administraciones tributarias modernas, donde se procura la obtención de ingresos principalmente a través del pago voluntario de los contribuyentes, siendo esto el objetivo primordial del sistema tributario⁴⁷, ya que permite una mayor eficiencia en la recaudación beneficiando de esta forma a la administración, a los contribuyentes y a los administrados en general:

⁴⁵ Ibid, art 74

⁴⁶ Ibid, art 75

⁴⁷ Contraloría General de la República , El Sistema Tributario Costarricense(San José, 2002), 244, consultado 22 de marzo , 2021, <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>

“Ahora bien, en un sistema tributario basado en el principio del cumplimiento voluntario, es evidente que las funciones de control procuran disuadir a los contribuyentes de la tentación del incumplimiento, pero no son la principal fuente de ingresos para la administración. Lo normal debe ser que el contribuyente determine por sí mismo y en forma correcta sus obligaciones tributarias y proceda a pagarlas, sin intervención administrativa.”⁴⁸

El artículo en cuestión se apega a lo que señaló la Contraloría General de la República en su informe sobre el sistema tributario nacional, que es una estructura de control que busca ser una opción alternativa únicamente en caso de que los contribuyentes no cumplan, pero fomentando siempre el pago voluntario que beneficia en mayor medida a la colectividad.

3.11 Artículo 104.- Elaboración de criterios institucionales.

Esta norma es una norma de tipo atributiva al otorgar a la AT una potestad, un poder deber, el cual es la realización de criterios institucionales los cuales a su vez buscan guiar en cómo se deben interpretar las normas o temas tributarios considerados relevantes. La misma norma establece el deber de seguir estos lineamientos por parte de la misma administración al obligar a sus funcionarios a cumplirlos. Estos criterios tienen también un evidente efecto en los contribuyentes, pues se entiende que estos actuarán de acuerdo a los criterios institucionales emitidos.

3.12 Artículo 105.- Publicación de los criterios institucionales.

Siguiendo la línea del artículo anterior, en este se nos presenta un complemento de publicidad a los criterios institucionales ya elaborados. La norma presenta un deber a la administración el cual consiste en publicitar los criterios en el sitio web del digesto y además mantener constantemente actualizados estos criterios en el mencionado sitio. La norma no contempla la fiscalización o mecanismos de fiscalización de este deber en favor de los contribuyentes.

⁴⁸ Ibid, 247.

3.13 Artículo 177.- De la Recaudación.

El artículo 177 da inicio al capítulo VIII del Reglamento, llamado, Recaudación de los tributos. El orden establecido para este artículo, siendo el primero de este capítulo, nos ayuda a entender la magnitud de su importancia.

El primer párrafo del artículo, fue introducido a través de una reforma realizada en el año 2016 por el decreto ejecutivo N° 39673 del 28 de enero. En este primer párrafo se señala la importancia de la recaudación, sin importar en qué etapa se realice. Es decir, el artículo invita a la AT a recaudar, ya sea en etapa de pago voluntario o incluso a través de la vía judicial. Establece además el deber de la administración de definir los medios por los cuales se va a obtener el pago material de los contribuyentes.

Posteriormente el artículo contempla su concepción original. Esta segunda parte del artículo enumera tres etapas de la recaudación: voluntaria, administrativa y ejecutiva e inmediatamente define a que se refiere cada una, siendo la etapa voluntaria cuando el contribuyente cumple con su obligación de forma voluntaria, sin necesidad de aviso por parte de la administración. La segunda etapa es cuando la AT debe realizar un requerimiento de pago al contribuyente para que este cumpla con su obligación. En la última fase corresponde a la AT intentar cobrar la obligación de forma extrajudicial o por la vía judicial.

Este artículo es importante para la investigación porque expone vía reglamentaria la etapa de pago voluntario, el cual a su vez está íntimamente ligado con la asistencia al contribuyente⁴⁹. Sin embargo, el artículo en su primer párrafo a través de la reforma, deja claro que la AT procurará recaudar el pago en cualquiera de sus etapas, no estableciendo un orden de importancia o jerarquía. El pago voluntario ha sido catalogado en el informe del Sistema Tributario costarricense realizado por la Contraloría General de la República, como el parámetro de medición de la eficiencia del marco jurídico tributario,⁵⁰ y al mismo tiempo ha señalado que una buena capacidad de cumplimiento voluntario por parte de los actores depende de la

⁴⁹ Ibid, 285.

⁵⁰ Ibid, 163.

claridad y coherencia del propio marco jurídico de cada tributo.⁵¹ Desde un punto de vista meramente lógico, entre mayor cumplimiento voluntario, menor necesidad de la AT de fiscalizar y controlar a los que incumplen y por ende, una menor necesidad de gastar recursos.

Ahora bien, el artículo en cuestión parece no darle ninguna prioridad al pago voluntario, más bien, se limita a explicar la función recaudadora y a reconocer que la AT deberá buscar el pago del cumplimiento en cualquiera de las etapas de la recaudación. Consideramos que al ser este un artículo importante que explica la función recaudadora, debería señalar también la importancia de la primera etapa de esta función, como lo es la etapa del cumplimiento voluntario.

4. Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Hacienda:

4.1 Artículo 8, inciso g.

El inciso g del artículo 8 establece una de las funciones del área técnico jurídico de la Dirección General de Hacienda, como lo es la publicidad de los criterios técnicos más relevantes de la Dirección y su deber de mantener este registro actualizado, todo con la intención de que el público pueda consultarlo con facilidad.

4.2 Artículo 20.-

El artículo 20 de este reglamento señala los deberes del departamento de evaluación de gestión de la DGH. Sin embargo, en ninguno de sus 8 artículos señala expresamente como parte de la evaluación del desempeño, la opinión de los contribuyentes. Consideramos que es importante que sean los mismos contribuyentes quienes den insumos a la AT sobre cómo consideran ellos que está siendo el desempeño de la institución o de la normativa y de los sistemas tributarios.

Otro cuerpo normativo que cobra particular importancia es el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación en el tanto

⁵¹ Ibid, 180.

pretende, a primera vista, reforzar mediante la creación de direcciones y subdirecciones especializadas los derechos de información y asistencia al contribuyente.

5. Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación

5.1 Artículo 4º-Ubicación y estructura:

4. Dirección de Servicio al Contribuyente, conformada por las Subdirecciones de:

- a. Información y Asistencia al Contribuyente
- b. Educación y Cultura Fiscal
- c. Administración de Canales
- d. Técnico-Jurídica en Servicio al Contribuyente.⁵²

El inciso 4 de la norma en cuestión establece que una de las oficinas que conforman la Dirección General de Tributación es la Dirección de Servicio al Contribuyente, misma que se subdivide en la Subdirección de Información y Asistencia al Contribuyente, Subdirección de Educación y Cultura Fiscal, Subdirección de Administración de Canales y Subdirección Técnico – Jurídica en Servicio al Contribuyente. El artículo 4 inciso 4 parece darle la importancia que merecen los derechos de información y asistencia al contribuyente al crear una dirección especializada que los contempla; es necesario ver el desarrollo normativo de las funciones de dicha oficina para dilucidar si se trata o no de una mera norma programática.

5.2 Artículo 23.-Dirección de Servicio al Contribuyente.

“Corresponde a esta Dirección realizar las siguientes funciones:

⁵² Poder Ejecutivo, “Decreto 35688-h, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa; 21 de enero de 2010”, Sinalevi, consultado el 15 de enero del 2021. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

- a) Participar en la formulación del Plan Estratégico de la Dirección General de Tributación.
- b) **Elaborar el plan táctico de Servicio al Contribuyente** de conformidad con el plan estratégico de la Dirección General de Tributación para su aprobación por parte del Director General.
- c) Elaborar el plan anual operativo de la Dirección de Servicio al Contribuyente para su aprobación por parte del Director General.
- d) Dirigir y emitir los lineamientos generales para la elaboración de los planes anuales operativos por parte de las Direcciones Regionales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.
- e) **Consolidar el plan anual operativo de la Dirección de Servicio al Contribuyente** como resultado de la actuación conjunta entre la Dirección de Servicio al Contribuyente y las Direcciones Regionales en el proceso de la planificación operativa para su aprobación por parte del Director General.
- f) Valorar y aprobar las propuestas de planes especiales de control tributario sobre sectores económicos y clases de contribuyentes que presenten las Direcciones Regionales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales para su incorporación en el plan operativo regional.
- g) **Establecer y actualizar sus propios indicadores de gestión, y estándares de rendimiento para la planificación y seguimiento del desempeño.**
- h) Investigar los canales y medios de contacto para la comunicación interna y externa hacia el contribuyente y proponerlos a la Dirección General de Tributación para su aprobación.
- i) **Mantener actualizados los procedimientos para la realización de los diferentes trámites en materia de su competencia.**
- j) Identificar oportunidades de mejora tanto en los planes y procedimientos como en la legislación aplicable a la materia de su competencia y presentar ante las instancias

que corresponda para su valoración, las necesidades o los proyectos de reforma legal.

k) Elaborar y canalizar los proyectos de circulares, resoluciones, directrices interpretativas, para la aprobación del Director General. Los proyectos de decretos y leyes, así como reformas a la normativa vigente, relacionada con materia técnica jurídica de la función de su competencia, deberán contar con el aval del Director General, y éste proponerlos para su aprobación al Despacho del señor ministro(a).

l) Analizar y proponer necesidades de desarrollos informáticos o modificaciones a desarrollos existentes relacionados con la materia de su competencia, ante la Subdirección Centro de Competencias para su estudio.

m) Propiciar el desarrollo profesional de los funcionarios asignados a esta función, estableciendo estrategias que fortalezcan las habilidades y conocimientos necesarios para su correcto desempeño en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria.

n) Realizar cualesquiera otras tareas incluyendo las que le asigne el director (a) o subdirector (a) General de Tributación, no expresadas anteriormente, pero **que puedan incluirse dentro del ámbito de sus competencias y responsabilidades.**⁵³

(El resaltado no es propio de la norma)

La norma plantea una serie de funciones para la dirección que sin duda van encaminadas a garantizar en mayor o menor medida los derechos de acceso a la información y asistencia al contribuyente y desarrolla con mayor detalle mecanismos para hacer efectivos dichos derechos; pero el error de no contemplar sanciones en caso de incumplimiento en el cuerpo normativo más amplio, es decir, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin lugar a dudas se traslada a este cuerpo normativo lo que puede dejar esta norma casi sin efectos prácticos. Aunque hace un mayor desarrollo que la de los otros cuerpos normativos ya analizados tampoco se

⁵³ Poder Ejecutivo, "Decreto 35688-h, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa; 21 de enero de 2010", Sinalevi: art.23, consultado el 15 de enero del 2021.

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

preocupa mucho por su materialización y delega la concreción de los mecanismos de ejecución en otros.

5.3 Artículo 24.-Subdirección de Información y Asistencia al Contribuyente.

Corresponde a esta Subdirección realizar las siguientes funciones:

- a) Establecer el programa anual de divulgación tributaria, para promover en forma general el conocimiento de las obligaciones y derechos de los contribuyentes.
- b) Organizar el servicio de información al contribuyente en las Administraciones Territoriales Tributarias y de Grandes Contribuyentes, para informar adecuadamente a los contribuyentes, responsables y declarantes sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales y al público en general, en las peticiones de información que formulen.
- c) Establecer, en el marco de sus funciones, los procedimientos y directrices necesarias para facilitar a los contribuyentes, responsables y declarantes, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias en fase de gestión.
- d) Elaborar directrices y procedimientos para regular la presentación, tramitación y resolución de las solicitudes de legalización de libros, emisión de recibos de pago, emisión de constancias y certificaciones, compras autorizadas sin impuesto y demás trámites análogos instalados por los contribuyentes, así como todo lo relativo al servicio al contribuyente.
- e) Proveer a la Subdirección General la información a suministrar en los diferentes canales de comunicación.
- f) Realizar cualesquiera otras tareas incluyendo las que le asigne el director (a) de Servicio al Contribuyente, no expresadas anteriormente, pero que se puedan incluir dentro del ámbito de sus competencias y responsabilidades.⁵⁴

⁵⁴ Poder Ejecutivo, "Decreto 35688-h, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa; 21 de enero de 2010", Sinalevi: art.24, consultado el 15 de enero del 2021.

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

El artículo 24 va un poco en la misma línea del artículo 23 y no le otorga mayor importancia a garantizar los derechos mencionados al no contemplar el desarrollo normativo para su materialización y garantía. En este cuerpo normativo si bien se hace mención de los derechos e incluso se crean oficinas y direcciones específicamente diseñadas para su garantía podemos ver las deficiencias que se acarrearán a partir del vacío en el CNPT al no contemplar efectos en caso de incumplimiento; En el capítulo 2 analizaremos más a profundidad la labor realizada por esta y otras oficinas para lograr determinar si estamos frente a una norma programática o no.

6. Análisis.

Durante la realización del anterior análisis normativo individual, se hacen presentes ciertos elementos que muestran relaciones entre algunas normas. Lo usual es que exista coherencia entre las distintas normas que forman un cuerpo normativo, y es también normal que los distintos artículos se relacionen entre sí, dependiendo de sus finalidades, funciones y características. Sin embargo, no siempre se cumple con el principio de coherencia que todo ordenamiento jurídico eficiente debería contemplar o, en ocasiones, se debe realizar un esfuerzo interpretativo entre las distintas normas para comprender de mejor manera el panorama que el legislador deseó plasmar en su momento.

Consideramos que, en cuanto a regulación, el desarrollo de estos derechos se queda corto en muchos aspectos siendo uno de los problemas más graves los mecanismos de ejecución y su exigibilidad. En este último punto encontramos una problemática que se reitera a lo largo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y se traslada a su respectivo reglamento el cual es, el carácter indefinido de los plazos y las prórrogas para el cumplimiento del deber de brindar información por parte de la Administración Tributaria.

Relacionado con los mecanismos de intercambio de información presentes en la normativa costarricense concretamente en el Reglamento de Procedimiento

Tributario podemos observar que los 3 medios contemplados normativamente: solicitudes de información, peticiones y consultas presentan la misma problemática en cuanto a los plazos y más concretamente en cuanto a las prórrogas de dichos plazos, sin embargo, las 3 figuras, siendo de naturaleza distinta requieren un tratamiento diferenciado. El problema fundamental que se presenta se puede resumir en el carácter indeterminado de las prórrogas contempladas en el la ley y en el reglamento, periodo de tiempo que tiene la administración tributaria para responder las mencionadas solicitudes de información, peticiones y consultas.

Haremos uso del siguiente cuadro para dilucidar de forma más clara la presente problemática:

Medio	Plazo	Prórroga
Solicitudes de Información: Solicitudes de información que versen sobre trámites o requisitos.	El artículo 54 del RPT establece que las solicitudes de información realizadas de manera presencial o telefónica deberán ser atendidas de manera inmediata salvo que se requiera de mayor información, para lo cual se le insta al obligado tributario a realizarla por escrito. Las solicitudes de información realizadas por escrito, estipuladas en el artículo 57 del RPT contemplan un plazo máximo de 10 días hábiles	Para las solicitudes realizadas de manera presencial o telefónica no se establece una prórroga como tal, sino que simplemente se insta al obligado tributario para que la realice por escrito en caso de que no pueda ser contestada de forma inmediata. En el caso de las solicitudes realizadas por escrito se establece que para casos en los que la administración requiera de un plazo mayor se le debe comunicar al interesado dentro de los 10 días

	contados a partir de la fecha de presentación.	hábiles siguientes la ampliación del plazo y las razones de su prórroga, no obstante, la norma (Artículo 57 RPT) no establece los límites de dicha prórroga.
Peticiones: Reclamaciones sobre un caso real que se fundamentan en razones de legalidad.	El artículo 58 del RPT establece un plazo máximo de 2 meses contados a partir de la fecha de presentación para brindar respuesta al obligado tributario.	En las peticiones no se establece una prórroga, sin embargo, en caso de no contestación la consecuencia jurídica es la aplicación del silencio negativo, es decir la presunción de denegatoria.
Consultas: Aplicación de derecho a una situación de hecho concreta y actual.	El artículo 66 del RPT establece un plazo máximo de 45 días hábiles a partir del día siguiente de su presentación.	El artículo 66 del RPT establece que la consecuencia jurídica en caso de la no contestación por parte de la AT es la aplicación del silencio positivo, no obstante reserva el derecho que tiene la AT para que esta pueda contestar con posterioridad al cumplimiento del plazo y en caso de contrariar la interpretación del consultante se entiende por revocada la aplicación del silencio positivo.

En cuanto a las solicitudes de información podemos observar 2 problemas fundamentales, el primero es la falta de mecanismos de exigibilidad en caso de incumplimiento por parte de la AT en su deber de brindar información y el segundo es la indeterminación del plazo de la prórroga contemplado en el párrafo segundo del artículo 57 del RPT, problema que se traduce en inseguridad jurídica para el interesado en vista de que se ven obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias (formales y materiales) y no encuentran respuesta por parte de la AT para hacerlo. La administración tributaria no es congruente en cuanto supuestamente busca propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, pero al mismo tiempo establece este tipo de normas que no hacen más que obstaculizar al contribuyente en su afán por cumplir con sus obligaciones a tiempo y sin ningún requerimiento por parte de la AT. Aunado a ello tenemos el problema que como se mencionó con anterioridad no se establece ninguna consecuencia a la AT. Se supone que la solicitud de información es el medio más sencillo, el medio base para que los obligados tributarios evacuen sus dudas y desde esta figura podemos notar las complicaciones prácticas producto de la indeterminación presentada en la norma.

Realizando un análisis en conjunto nos atrevemos a brindar una solución a dicha problemática estableciendo de esta manera un plazo máximo para la prórroga. Para tales efectos resulta necesario hacer mención del artículo 32 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, el cual establece lo siguiente:

“Cuando el amparo se refiera al derecho de petición y de obtener pronta resolución, establecido en el artículo 27 de la Constitución Política, y no hubiere plazo señalado para contestar, se entenderá que la violación se produce una vez transcurridos diez días hábiles desde la fecha en que fue presentada la solicitud en la oficina administrativa, sin perjuicio de que, en la decisión del recurso, se aprecien las

razones que se aduzcan para considerar insuficiente ese plazo, atendidas las circunstancias y la índole del asunto.”⁵⁵

Si bien el artículo, en principio parece estar hablando del amparo, podemos ver que realmente versa sobre el derecho de petición y de obtener pronta respuesta contemplado por el artículo 27 de la Constitución Política; esta norma constitucional señala el derecho de pronta respuesta que nace del derecho de petición. Debe entenderse la petición como una herramienta a favor del ciudadano que le permite acceder a información en poder de la administración y ante “cualquier funcionario público o entidad estatal”⁵⁶. En el caso concreto de las solicitudes de información si bien se establece un plazo para la contestación no se contempla plazo alguno para la prórroga con lo cual podría ser aplicable el plazo planteado en el artículo 32 de la Ley de Jurisdicción Constitucional al no establecerse plazo para contestar en cuanto a la prórroga; para lo cual, la respuesta más lógica sería entender que existe violación del derecho transcurridos 10 días hábiles a partir de la fecha del establecimiento de la prórroga. En conclusión, podríamos determinar que el plazo máximo de la prórroga es de 10 días, sin embargo, esto no resuelve el problema de la falta de consecuencias para la administración en caso de incumplimiento en sus deberes de brindar información y asistencia al contribuyente.

El tratamiento de las otras 2 figuras contempladas por el RPT debe ser distinto al de las solicitudes de información, se hace necesario indicar que a pesar de los nombres dados a estas figuras, la petición y la consulta, están reglamentadas de tal forma que siguen un proceso estricto y formalizado en el que se deben cumplir ciertos requisitos, y no son una simple solicitud de información. En la consulta se contempla un elemento adicional el cual es el silencio positivo, se debe entender que el silencio

⁵⁵ Asamblea Legislativa, “Ley 7135: Ley de la Jurisdicción Constitucional; 19 de octubre de 1989, Sinalevi:art.32, consultado el 19 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=38533&nValor3=127124&strTipM=TC

⁵⁶ Asamblea Constituyente, “Constitución Política de la República de Costa Rica; 08 de noviembre de 1949”, Sinalevi: art.27, Consultado el 20 de enero del 2021, https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&nValor3=0&strTipM=TC

positivo por parte de la administración es un acto administrativo en sí mismo; al respecto se ha indicado:

“La característica distintiva del acto presunto positivo frente al negativo, recogida por la doctrina y nuestra jurisprudencia judicial y administrativa, consiste en que el positivo es un verdadero acto administrativo, equivalente al acto que sustituye”⁵⁷

De forma tal que como acto administrativo que es, va a crear una presunción en el contribuyente y esta presunción incidirá en la actuación posterior del mismo. La norma crea un portillo que forma una especie de “prórroga” infinita a favor de la administración, donde esta puede contestar en cualquier momento, incluso en un momento en el que ya no es útil para el administrado y, además, podría revocar este acto en el cual el contribuyente estaba basando sus actuaciones. El plazo de 45 días que plantea la norma es, hasta cierto punto, un espejismo que permite evadir la “residualidad” del derecho de petición y pronta respuesta.

La norma no plantea ninguna sanción o efecto en contra de la AT por responder fuera de plazo. Consideramos, que una forma de resarcir el daño al contribuyente en caso de respuesta contraria fuera de plazo, podría ser otorgarle un periodo de gracia que sea igual al plazo que la AT tomó en responder, para que pueda revertir sus actuaciones y se base en la nueva interpretación de forma adecuada.

En el caso de la petición, esta se realiza por razones de legalidad sobre un caso concreto, y en el caso de la consulta, el consultante debe poseer un interés personal y directo sobre el derecho a aplicar en una situación concreta. Por ende, si bien estas figuras están relacionadas con la petición de la que se habla en el artículo constitucional y merecen también pronta respuesta al ser una forma de acceso a la información, consideramos que es el caso de la simple solicitud de información en el que el artículo 27 constitucional es plenamente aplicable, al tratarse de una solicitud simple de información, la cual no requeriría mayor esfuerzo para la administración más que entregar una información que ya posee, información que a pesar de su simpleza podría ser muy importante para el contribuyente así lo dicho y debido a la

⁵⁷ Procuraduría de la República, “dictamen C-220-2004; 5 de mayo del 2008. Consultado el 15 de enero de 2021. <http://www.pgrweb.go.cr/scij/>

complejidad de las otras 2 figuras no consideramos que sea estrictamente aplicables los plazos contemplados en el artículo 32 de la LJC.

El sentido de la pronta resolución es dar una respuesta oportuna al administrado, una respuesta dentro de un plazo que aún le conviene. No tiene sentido, pues, emitir una contestación fuera del plazo en el tanto ya no le es útil o beneficioso al administrado, esto la convertiría en una respuesta “no oportuna”⁵⁸.

Por otro lado, en un ejercicio de determinación de la coherencia entre las normas analizadas, se puede destacar una contradicción ideológica dentro de los mismos cuerpos normativos tributarios. Por un lado se tiene el capítulo V del reglamento de procedimiento tributario, donde varios artículos hacen referencia a la asistencia al contribuyente con la finalidad expresa, como bien lo señala el artículo 71 de dicho reglamento, de promover la conciencia ciudadana para el pago voluntario de las obligaciones tributarias a través de facilidades a favor del contribuyente. Pareciera de esta forma que la legislación tributaria nacional busca acercarse a un modelo de autoliquidación y cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, y una postura pasiva y fiscalizadora por parte de la AT. Sin embargo, en el mismo reglamento, en el artículo 177 sobre la recaudación, se señala que la AT procurará la cobranza de todos los tributos en cualquiera de las etapas del cobro, y hace el artículo ningún énfasis en la primera etapa de cumplimiento voluntario, la cual se limita simplemente a describir.

Esta aparente contradicción se presenta en varias ocasiones en torno a la figura del pago voluntario de la obligación tributaria a tiempo; la cual, como ya se mencionó, es pieza fundamental del engranaje administrativo y por eso se resalta su importancia y su relación con la asistencia al contribuyente. Esto se explica debido al hecho de que el cumplimiento voluntario es esencial en las dinámicas de la hacienda pública, no tanto por cuestiones éticas o morales propias de los contribuyentes, sino, porque es la forma más efectiva para la recaudación de impuestos, es, por así decirlo, la forma natural del sistema de recaudación; una administración tributaria donde

⁵⁸ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, “Recurso de amparo: voto 06914 del 2017; 22 de mayo de 2017 14 horas”, expediente Expediente: 07-003371-0007-co, consultado el 31 de enero del 2021, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-381586>.

todos sus contribuyentes paguen de forma debida sus obligaciones de forma voluntaria y en tiempo, es una administración tributaria perfecta. Esto se debe a que la AT, es incapaz por sí sola de determinar y cobrar cada impuesto a cada contribuyente de forma activa. Lo anterior no es nada nuevo para la doctrina tributaria internacional, desde donde se llevan más de 20 años pregonando consideraciones sobre este tema:

“El tema del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias aparece recurrentemente abordado en los estudios sobre administración tributaria. Su importancia deriva de la imposibilidad de concebir la aplicación de un sistema tributario que requiriese la participación activa de la administración, ante cada contribuyente y ante cada hecho generador de tributos. Los impuestos generales, especialmente sobre el consumo y la renta, tienen el carácter de tributos de autoliquidación (...)”⁵⁹

Un sistema de autoliquidación, donde el Estado se limite a fiscalizar que las determinaciones realizadas por los contribuyentes sobre sus impuestos sean correctos, o, donde se recurra a sanciones u otros medios correctivos para aquellos contribuyentes que han decidido evadir su obligación o cumplirla fuera de plazo, es la forma más eficiente que se ha desarrollado hasta el momento para cumplir de forma adecuada con la función recaudadora de la administración; es una postura pasiva de la administración que le ahorra el desperdicio de recursos utilizados en una posible búsqueda activa de ingresos. Ahora bien, entendiendo la importancia del cumplimiento voluntario, se debe comprender también que existen varios factores o elementos que potencian esta conducta entre los administrados,⁶⁰ entre ellos: la comodidad y la coherencia. La coherencia se puede entender como la carencia de lagunas o contradicciones en el sistema tributario y la comodidad como las facilidades que permiten a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias. Respecto de las facilidades, se ha señalado:

⁵⁹ Claudino Pita, "El Cumplimiento Voluntario De Las Obligaciones Tributarias", *Revista De Administración Tributaria*, No.12, (1993):1, consultado el 31 de enero de 2021, https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_12/cumplimiento_tributario_voluntario_pita_ciat.pdf

⁶⁰ Ibid, 3.

La comodidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias consiste en otorgar al contribuyente el máximo de facilidades posibles para ese cumplimiento. Este aspecto se relaciona con las funciones de asistencia al contribuyente desarrolladas por la administración tributaria, las cuales comprenden actividades dirigidas a facilitar el esclarecimiento de las dudas de los contribuyentes sobre las normas tributarias, como así también determinar procedimientos lo más simples posibles para la presentación de las declaraciones y pago de tributos⁶¹

Se mencionó que la AT tiene por lo menos dos opciones: tomar una postura pasiva de fiscalización o una postura activa de búsqueda, determinación y cobranza de impuestos. Las facilidades que la administración puede ofrecer a los contribuyentes, se enmarcan por lógica simple dentro de una postura pasiva pues busca justamente mejorar la eficiencia del cumplimiento voluntario del contribuyente, a pesar de que requiera cierta acción por parte de esta.

Tomando la información anterior en cuenta, resaltan algunos detalles presentes en las normas. Entre ellos, resulta llamativo el hecho de que el artículo 54 del Reglamento de Procedimientos, establezca que en la solicitud de información, es decir, la forma de comunicación más simple entre contribuyente y AT, deba hacerse de forma escrita o por correo electrónico en caso de que la misma AT considere que la petición del contribuyente es compleja y requiere por ende una mayor investigación. No se establece en el artículo el alcance del término “complejo” por lo que esto parece quedar a discreción del funcionario obligado a evacuar la consulta. Además, en el caso anterior, debe indicar el contribuyente la exposición clara y precisa del por qué requiere dicha información. De alguna forma, estas medidas establecen pasos adicionales y atrasos en un medio que debería ser libre y fácil para que el contribuyente consulte a la administración con aras de realizar el pago voluntario de su obligación, más si consideramos que es el primer nivel de comunicación, el más simple del cual tienen a disposición los contribuyentes.

Sin embargo, la contradicción se hace patente en el artículo 58 del mismo reglamento, respecto a las peticiones, donde se indica que la AT está obligada a

⁶¹ Ibid, 4.

contestar la petición en el plazo de dos meses, sin embargo, si no lo hace, el contribuyente deberá entender que por silencio administrativo negativo, su petición fue denegada. Lo anterior a pesar de que la AT está obligada a contestar dicha petición y a pesar de que en efecto la AT puede contestar la petición en cualquier momento posterior a esos 2 meses y a pesar de las acciones judiciales que el contribuyente haya o no tomado.

El silencio negativo se ha entendido como:

El silencio negativo por su parte, surge de la necesidad de atribución de algún valor a la inactividad de la Administración, para asegurarle al administrado el ejercicio de sus derechos y de poder recurrir a los tribunales jurisdiccionales. Esta necesidad de acceso a la justicia es lo que justifica que se presuma denegada la gestión para evitar retrasos innecesarios o injustos por la inactividad del Estado. Este no es visto como un acto administrativo en sentido desestimatorio, por lo que no conlleva los efectos de un acto como tal; más bien pretende crear una ficción legal procesal, por lo cual sus efectos lo son para cumplir con dicho fin en tanto beneficie al particular, es decir, dar por agotada la vía administrativa, lo que permite acceder a la jurisdicción correspondiente.⁶²

De forma tal que, el silencio negativo es una justificación a la inactividad de la administración la cual crea una presunción por necesidad de tener alguna especie de certeza jurídica.

Entonces, la legislación entrega un medio de comunicación al contribuyente, en el caso de la petición, donde este solicita a la AT una reclamación sobre un caso real basado en razones de legalidad y, sin embargo, la normativa establece de forma tácita un plazo de contestación indefinido suplido por una figura residual como lo es el silencio negativo y sin establecer ninguna sanción a la AT por dicha falta de inactividad. De modo tal que la petición como medio de comunicación entre

⁶² Procuraduría de la República, "Dictamen C-281-2002; 21 de octubre del 2002", Sinalevi, consultado el 15 de enero, 2021. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=11498&strTipM=T

contribuyente y AT podría resultar en una potencial pérdida de tiempo, esfuerzo y recursos en el contribuyente. El panorama legal puede resultar complejo al contribuyente, la petición tributaria por ende, debería ser un mecanismo de solución a dicha confusión. Una petición que puede ser no contestada por la AT dentro del plazo establecido sin ninguna consecuencia para la misma AT, contribuye a ampliar ese ambiente legal general⁶³ confuso para el contribuyente ya que no le permite comprender la solución a un problema legal propio y real, funcionando de esta forma como un factor que influye en el incumplimiento voluntario,⁶⁴ es decir, un desincentivo al cumplimiento voluntario.

Finalmente, esta norma también presenta disonancia con el derecho de petición y pronta respuesta mencionado anteriormente, al permitir la posibilidad de una no contestación por parte de la AT, sumada a un silencio negativo que se entiende como una denegatoria de la petición sin ninguna fundamentación hacia el contribuyente.

7. Conclusión.

A lo largo del presente capítulo se ha realizado una exposición a nivel superficial de las normas tributarias y en general de las normas de nuestro ordenamiento jurídico que de alguna forma u otra están ligadas con la asistencia al contribuyente y el acceso a la información. También se ha realizado un análisis de las normas en forma individual y de cómo estas se relacionan con otras para crear sinergias o contradicciones. Lo que se busca con este análisis es crear una radiografía a nivel legal de la asistencia al contribuyente y el acceso a la información en el país, es decir, mostrar el contexto jurídico en el cual estas dos figuras encuentran sustento en Costa Rica. Luego de realizado el análisis, fue posible extraer algunas ideas generales que permiten comprender de mejor manera el panorama jurídico en el que se encuentra la asistencia al contribuyente en el país.

⁶³María José Prieto Jano, "Medidas Para Mejorar El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias: Las Amnistías Fiscales.", *Anales De Estudios Económicos Y Empresariales*, 1994, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=116379>.

⁶⁴Ibid, 222.

La primer y más evidente conclusión es que, con la excepción de algunos cuantos artículos que mencionan brevemente la asistencia al contribuyente, no hay realmente una base legal sólida que establezca esta figura de forma contundente o que permita comprender los efectos y la importancia que esta figura legal tiene sobre el desarrollo de las conductas de los contribuyentes.

La asistencia al contribuyente, como ya se expuso, es mencionada brevemente en el artículo 171 del CNPT en su inciso 2, así como en el capítulo V de su reglamento. Pero las normas que encontramos aquí son breves, sin peso en el ejercicio real del funcionamiento tributario costarricense, y sin la importancia que esta figura legal merece.

El derecho de acceso a la información está levemente mejor regulado, en cuanto existe normativa no tributaria y normativa constitucional que respalda esta figura y proporciona herramientas a los administrados para hacer valer este derecho.

Otro aspecto importante a tomar en consideración es la fragmentación que ambas figuras presentan en el ordenamiento jurídico costarricense. Tal y como quedó plasmado a lo largo del capítulo, se deben recorrer diversas leyes para encontrar pequeños fragmentos de información que permitan descifrar la forma en la que operan el acceso a la información o la asistencia al contribuyente. No existe, por ejemplo, un capítulo en el CNPT que enumere una serie de artículos referentes a la asistencia al contribuyente, donde se describan las formas y medios en los que la administración tributaria va a proveer herramientas al usuario para que este cumpla de la mejor manera posible con sus obligaciones, y que al mismo tiempo incluya normas donde se sancione a la AT en caso de incumplimiento de sus deberes de asistencia.

Luego del análisis de la poca normativa referente a la asistencia al contribuyente, parece que esta se enmarca más dentro de un contexto programático, donde las normas se inclinan por promulgar ciertos lineamientos sin especificar adecuadamente los medios o pasos que debe seguir la AT para seguirlos, y, sin establecer tampoco ningún efecto en caso de que estos lineamientos no se sigan.

También del análisis efectuado, se puede concluir que no existe cohesión, sincronía ni finalidades conjuntas entre los derechos de asistencia al contribuyente y acceso a la información. Dicho de otro modo, ambos derechos aparecen fragmentados y lejos entre sí en el ordenamiento jurídico sin relación aparente; no coinciden juntos en algún apartado como derechos necesarios entre sí y tampoco se aprecia que el legislador haya tomado en cuenta en algún momento que la finalidad de ambos derechos está estrechamente ligada, al contrario, parece ser que les da importancias distintas y se cree que sus finalidades no están relacionadas. Por la forma en la que están distribuidas las normas referentes a estos dos derechos, y por la descripciones de las mismas normas y la técnica legislativa utilizadas en su creación, todo parece indicar que se le da una mayor importancia al derecho de acceso a la información por respeto al derecho de petición y pronta respuesta constitucional, pero a nivel tributario el ordenamiento no logra compenetrar este derecho con el derecho de asistencia al contribuyente, ni logra entender que ambos derechos deberían coincidir en sus finalidades ya que desde el punto de vista tributario ambos deberían aparecer unidos en tanto su fin es el de lograr una recaudación tributaria voluntaria puntual y por ende acabar creando sistemas tributarios más eficientes. De esta forma, se pierde la oportunidad de utilizar el potencial de ambas normas de forma armoniosa para alcanzar el fin en común que presentan estas figuras.

También se infiere del análisis capitular, que existen algunas contradicciones dentro del propio ordenamiento jurídico. Algunas normas tributarias parecen no estar en sintonía con otras normas de rango legal e incluso con otras normas de rango constitucional.

Finalmente, a pesar de lo anterior, parece ser que al menos a nivel jurídico se ha hecho un intento de incorporar de algún modo la figura de asistencia al contribuyente, entendiendo en parte su importancia, pero sin conocer a profundidad las potenciales aplicaciones y los efectos positivos que esta figura, plenamente implementada, tendría sobre las dinámicas del sistema tributario costarricense.

CAPÍTULO II: LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL CONTEXTO DE LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE.

1. Introducción.

El objetivo del presente capítulo es analizar el tratamiento dado por la AT a las figuras del acceso a la información y la asistencia al contribuyente, en aras de alcanzar una comprensión integral del impacto que ambos derechos tienen en el diario vivir de los contribuyentes. Para lo anterior, se procedió a examinar ampliamente los dictámenes de la DGT y otras dependencias tributarias emitidas sobre el tema de la asistencia al contribuyente o ligados al derecho de acceso a la información. Luego de un exhaustivo análisis de este tipo, no se encontró material suficiente para poder ser evaluado. De alguna forma, esto refleja por sí mismo una carencia ya que deja en evidencia la falta de atención por parte de la AT respecto a la asistencia al contribuyente. El no encontrar pronunciamientos sobre asuntos ligados al deber de asistir, no es una señal de correcto funcionamiento, al contrario, indica que es un tema que está por fuera del radar de la administración tributaria costarricense, un tema que está siendo dejado de lado por otros que son considerados de mayor importancia.

Es por lo anterior, que se procede a investigar algunos órganos y dependencias de la AT los cuales podrían servir para asistir al contribuyente. Entre ellos, la Dirección de Servicio al Contribuyente, como sección especializada de la Dirección General de Tributación Directa, entendiéndose que esta tiene un ligamen directo con la asistencia al contribuyente.

2. Dirección de Servicio al Contribuyente.

En el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa se define la existencia de la DSC dentro del organigrama de la DGT. Se detalla, en dicho cuerpo normativo, las funciones de esta dependencia y su

estructuración. Dentro de las funciones de la DSC en el artículo 23 del mencionado reglamento, podemos encontrar algunas orientadas a asistir al contribuyente, entre ellas: el inciso h se señala que la DSC deberá investigar los canales y medios de contacto para la comunicación interna y externa hacia el contribuyente y proponerlos a la Dirección General de Tributación para su aprobación; por su lado el inciso i apunta a mantener actualizados los procedimientos para la realización de los diferentes trámites en materia de su competencia. También en su inciso l señala la función de Analizar y proponer necesidades de desarrollos informáticos o modificaciones a desarrollos existentes relacionados con la materia de su competencia, ante la Subdirección Centro de Competencias para su estudio; y, finalmente, en su inciso m menciona la necesidad de propiciar el desarrollo profesional de los funcionarios asignados a esta función, estableciendo estrategias que fortalezcan las habilidades y conocimientos necesarios para su correcto desempeño en coordinación con el Centro de Investigación y Formación Hacendaria.

Además, dentro del artículo 4 inciso 4 se enumeran las subdirecciones que componen la DSC. Estas son:

- a. Información y Asistencia al Contribuyente
- b. Educación y Cultura Fiscal
- c. Administración de Canales
- d. Técnico-Jurídica en Servicio al Contribuyente.⁶⁵

De una simple lectura de las funciones y subdirecciones que componen la DSC, se extrae que podría considerarse una dependencia de suma importancia para promover y desarrollar la asistencia al contribuyente. Al tener dentro de sus subdirecciones, áreas como información y asistencia al contribuyente y educación y cultura fiscal, se podría considerar a este órgano como la representación de mayor importancia respecto a la asistencia al contribuyente dentro de toda la AT debido a

⁶⁵ Poder Ejecutivo, "Decreto 35688-h, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa; 21 de enero de 2010", Sinalevi, consultado el 15 de enero del 2021. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

que tiene una relación directa con el contribuyente y su objetivo, en términos generales, es el de capacitar al contribuyente, guiarlo y asistirlo en todo lo referente al cumplimiento de su obligación tributaria.

Tomando en cuenta lo anterior, se decide analizar el informe INF-DGAI-012-2013 sobre la evaluación del servicio al contribuyente en las Administraciones Tributarias de San José Este y Oeste, con el objetivo de recabar información valiosa sobre el funcionamiento de dichas dependencias además de poder captar cuál es la percepción de la misma administración tributaria sobre sus esfuerzos en asistencia o servicio al contribuyente, y si esta considera que hay posibilidad o margen de mejora. Adicionalmente, se analiza la asistencia al contribuyente brindada por la AT a través de su órgano encargado de servir al contribuyente, esto mediante el estudio del informe DFOE-SAF-IF-00009-2017 de la Contraloría General de la República, llamado Informe de auditoría operativa sobre la eficacia de la gestión de la dirección de servicio al contribuyente de la dirección general de tributación.⁶⁶ El estudio se concentra en dos grandes áreas como lo son la asistencia al contribuyente a través de los canales de información puestos a disposición de los contribuyentes y por otro lado la asistencia al contribuyente vista desde una perspectiva activa a través de la cultura o enseñanza fiscal. Adicionalmente,

Se espera con esto dilucidar, al menos de forma parcial, la actuación de la administración tributaria costarricense en su función de asistencia al contribuyente, entendiendo que la carencia de actuaciones formales por parte de la AT respecto al tema de la asistencia, deja en evidencia que este no ha sido un tema prioritario dentro de la actuación tributaria y se ha mantenido alejado de los focos de atención de las autoridades tributarias.

⁶⁶ Contraloría General De La República, "Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación", Consultado El 22 De Marzo De 2021, https://Cgrfiles.Cgr.Go.Cr/Publico/Docs_cgr/2017/Sigyd_d_2017019354.Pdf.

3. Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación.

Como ya se mencionó, la Contraloría General de la República a finales del año 2017 realizó una auditoría operativa sobre la eficacia de la gestión de la Dirección de Servicio al Contribuyente de la Dirección General de Tributación bajo el informe número DFOE-SAF-IF-00009-2017, con el fin de evaluar la eficacia de dicha dirección en los procesos de declaración tributaria. El enfoque de la auditoría se dio dentro del marco del servicio al cliente, siendo los principales indicadores: la calidad del servicio, conocimiento de los canales de información y declaración, satisfacción con el servicio recibido así como la complejidad de los procesos en los sistemas de satisfacción y declaración tributaria.

En la auditoría se determinó:

“a partir de los indicadores asociados a la calidad del servicio y complejidad de los procesos, que la gestión en términos del Servicio al Contribuyente no es eficaz y es susceptible de mejoramiento, por cuanto los anteriores son elementos que inciden en la facilitación del proceso de preparación y declaración tributaria.”⁶⁷

“en el tema de calidad del servicio, persiste un desconocimiento de los canales de servicio al contribuyente para la elaboración y declaración tributaria con los que cuenta la Dirección de Servicio al Contribuyente”⁶⁸

“la complejidad de los procesos también es susceptible de mejoramiento. Esto obedece a que la facilidad de búsqueda de información contenida en la página web del Ministerio de Hacienda no alcanza los parámetros establecidos y se requiere de mayor claridad y simplicidad del lenguaje de los contenidos”

“Lo anterior puede incidir de manera negativa en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, principalmente generando mayores costos de reprocesos

⁶⁷ Contraloría General de la República, "INFORME DE AUDITORÍA OPERATIVA SOBRE LA EFICACIA DE LA GESTIÓN DE LA DIRECCIÓN DE SERVICIO AL CONTRIBUYENTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN", consultado el 22 de marzo de 2021, https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2017/SIGYD_D_2017019354.pdf.

⁶⁸ Ibid

para el contribuyente y para la administración lo que también podría aumentar el riesgo de operar en la informalidad.”

En rasgos generales podemos darnos cuenta de que el nivel de eficacia mostrado por la Dirección de Servicio al Contribuyente no es el óptimo y que por el contrario requiere de intervención y reestructuración de inmediato. Sin embargo para comprender realmente la ineficacia de esta dirección es necesario analizar detenidamente el informe y sus resultados.

El informe señala la importancia de facilitar a los contribuyentes las herramientas necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y otros deberes fiscales, hace énfasis en que la asistencia al contribuyente fomenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y de esta manera constituye un punto de apoyo básico en las políticas preventivas del fraude fiscal.

La Dirección de Servicio al Contribuyente cuenta con una serie de canales, que permiten orientar y facilitar al contribuyente la elaboración y entrega de las declaraciones tributarias, los mencionados canales son: Centro de Asesoría Fiscal brindado por el Ministerio de Hacienda de la mano con las Universidades Públicas conocido como NAF, los Quioscos tributarios, las plataformas de servicios de cada administración tributaria, los “Call Centers” y el Correo institucional para la atención de consultas. El informe determinó que la calidad del servicio brindado por la Dirección de Servicio al Contribuyente mediante estos canales obtuvo una calificación promedio de 49.3% (Promedio de las notas obtenidas en las métricas de conocimiento de los canales y satisfacción del usuario en cada uno de sus aspectos); de acuerdo con los criterios de riesgo establecidos por la Contraloría, al obtener menos de 70 puntos, la gestión requiere “Acciones inmediatas de mejora”

En el mencionado informe la calidad del servicio se valora desde dos perspectivas: el conocimiento de los canales de servicio al contribuyente y la satisfacción en el uso de los canales. En términos de conocimiento de los canales un 33% de los usuarios desconoce por completo la existencia de cualquiera de los canales mencionados con anterioridad y ninguno de los canales supera el 50% en el resultado, en pocas palabras, los usuarios desconocen en un porcentaje importante la existencia y

disponibilidad de los servicios ofrecidos. El porcentaje de conocimiento de los canales brindados por la DGT se puede observar con mayor detalle en el siguiente cuadro:

Canal Brindado por la DGT	Porcentaje de conocimiento
Plataforma de servicios de las distintas administraciones tributarias	49.7%
Quioscos Tributarios	32.1%
Call Center	30.3%
Correo electrónico para la atención de consultas	30.1%
Núcleo de Asistencia Fiscal	5.7%

La nota promedio en cuanto al porcentaje de conocimiento de los canales ofrecidos por la Administración Tributaria es de 29.6%, lo que indica que se encuentra dentro del parámetro más bajo de calificación y requiere “acciones inmediatas de mejora”.

En cuanto a la satisfacción en el uso de los canales de servicio al contribuyente un 19.9% de los usuarios señala que su consulta no fue resuelta o si fue resuelta no se resolvió de forma rápida. En cuanto a las consultas resueltas, el promedio de los canales alcanza un 71.5% con lo cual se circunscribe dentro de la categoría de “oportunidades de mejora”. En cuanto a la rapidez de la atención brindada, el promedio es de 46.8% lo que se ubicaría dentro del parámetro de “acciones inmediatas de mejora” y constituye el elemento que más afecta el grado de satisfacción de los usuarios. El porcentaje de satisfacción de los canales brindados por la DGT se puede observar con mayor detalle en el siguiente cuadro:

Canal Brindado por la DGT	Porcentaje de satisfacción en la resolución de la consulta	Porcentaje de satisfacción en la rapidez	Satisfacción Promedio
Plataforma de servicios de las distintas administraciones tributarias	76.7%	42.6%	59.6%
Quioscos Tributarios	79.7%	47.1%	59.1%
Call Center	63.2%	38.3%	50.8%
Correo electrónico para la atención de consultas	72.2%	42.9%	57.5%
Núcleo de Asistencia Fiscal	65.7%	38.3%	50.8%

Los parámetros utilizados por la Contraloría para categorizar la eficacia en el servicio son los siguientes:

85% - 100%	“Bueno”
70% - 85%	“Oportunidades de Mejora
0% - 70%	“Acciones Inmediatas de Mejora”

A partir de los indicadores mencionados y los resultados expuestos, la Contraloría concluye diciendo “es evidente que la calidad del servicio no presenta niveles satisfactorios desde la perspectiva de servicio al cliente, por un lado por un relativo desconocimiento de los canales con los que cuenta la Dirección de Servicio al Contribuyente, sumado a niveles moderados de satisfacción con la solución de sus consultas y bajos niveles en la rapidez de la atención de estas”.⁶⁹

Aunado a la baja calificación en cuanto a la eficacia de los servicios, se evidencio que los procesos encaminados a facilitar y encontrar la información presentan un nivel de complejidad importante y presenta falencias en cuanto a la claridad del lenguaje empleado, lo anterior se puede ver representado en el siguiente cuadro:

Información	Facilidad de ubicación de la información	Claridad del lenguaje	Nota Promedio
Normativa tributaria	50.6%	69.1%	59.9%
Guías de uso de los sistemas de declaración	52.3%	67.6%	60%
Manuales de uso de los sistemas de declaración	49.9%	72%	61%
Videos informativos	66%	61%	63%

La CGR con estos datos, evidencia que a pesar de que la Dirección de Servicio al Contribuyente cuenta con gran cantidad de material e información relevante, mucha

⁶⁹ Ibid.

de esta información requiere de una búsqueda exhaustiva y de conocimientos técnicos tributarios.

Ahora bien en cuanto a la facilidad en el uso de los sistemas informáticos de declaración propiamente se presentan los siguientes resultados:

Sistema de declaración	Facilidad en el uso	Lenguaje Claro	Nota Promedio
ATV	74%	67%	70.5
EDDI 7	68.4%	64.7%	66.6%
TribuNet	71%	63.7%	67.4%
Sistema de Identificación de Contribuyentes	73.4%	64.5%	68.9%
Declar@Web	67.4%	62.3%	64.9%
Tributación Digital	67.2%	63.3%	65.2%

En promedio, en cuanto a facilidad en el uso de los sistemas informáticos de preparación y declaración el indicador alcanza un 70.2 lo que lo sitúa en “oportunidades de mejora” no obstante por decimales, lo que lo sitúa en esta categoría y no en “Acciones Inmediatas de Mejora” es un 0.2% lo que es realmente preocupante.

Como si no fuese suficiente, no podemos dejar de lado otra gran problemática relacionada con el cumplimiento tributario, como lo son los costos de transacción tributarios. Los costos de transacción tributarios son aquellos costos que, aunque en muchas ocasiones latentes o poco evidentes, los contribuyentes y las administraciones tributarias deben realizar producto de la mera existencia del

sistema tributario. Dentro de los factores de carácter económico que afectan el cumplimiento tributario podemos encontrar el tema de los costos de transacción tributarios los cuales se pueden definir como los gastos en los que tienen que incurrir los obligados tributarios para efectivamente cumplir con sus obligaciones formales y materiales. Los costos de transacción o cumplimiento tributario están relacionados con la carga tributaria en el tanto la distribución de la misma incidirá directamente con los gastos en los que se incurre para cumplir con dichas cargas. La “carga” se puede dividir en 3 elementos fundamentales:

- La carga tributaria: “Generada por los diversos gravámenes que deben soportar los contribuyentes en forma de impuestos sobre ganancias o sobre bienes y servicios”⁷⁰
- Costos de eficiencia: Son aquellos derivados del nivel de eficacia de los mecanismos facilitados para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales.
- Gastos de operación: “los costos invertidos por los contribuyentes en el cumplimiento (o a veces en el incumplimiento) de sus obligaciones tributarias, conocidos como costos de cumplimiento”⁷¹

En resumen se podría concluir que los costos de transacción tributarios son la suma de los costos de tener que cumplir con el sistema tributario. Los distintos obligados tributarios incurren en gastos adicionales para cumplir con la legislación tributaria vigente; se consideran la adquisición o contratación de recurso humano, materiales, tecnología informática, costo de tiempo asumido en obtener información, asistencia y orientación necesaria para el cumplimiento tributario.

Los mencionados costos de cumplimiento tributario se pueden dividir en:

- Costos de iniciación: Estos costos se generan ante la introducción de un nuevo gravamen o un cambio significativo en materia impositiva. En el caso

⁷⁰ Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, Medición de los costos de transacción tributarios en pequeñas y medianas empresas(Nueva York: Naciones Unidas, 2014), 105-107.

⁷¹ Ibid

costarricense podemos, a manera de ejemplo, pensar en la reforma tributaria del año 2018 con la incorporación del impuesto al valor agregado, son los costos encaminados a ajustarse a la nueva legislación o panorama tributario.

- Costos transitorios: Son los costos adicionales en los que incurre quien cumple con sus obligaciones tributarias durante el tiempo de implementación del nuevo sistema hasta el momento en el que se genera una estabilidad o costumbre.
- Costos regulares: Corresponde a los costos corrientes de someterse a un impuesto o sistema tributario.

Es necesario recordar que el principal objetivo de las administraciones tributarias es el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias dentro de plazo, es por esa razón que la simplicidad del sistema tributario es tan importante, en el tanto implica una reducción en los costos de administrar por parte de la administración y los costos de cumplir por parte de los obligados tributarios.

Continuando con el ya mencionado informe, DFOE-SAF-IF-00009-2017, este realiza también algunas aseveraciones en materia de cultura fiscal, enfocándose en la subdirección de Educación y Cultura Fiscal de la Dirección del Servicio al Contribuyente de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda. Antes de entrar a detallar estas conclusiones vertidas en la sección final del informe, es importante retomar la importancia que presenta la cultura fiscal, entendida como parte de la asistencia al contribuyente.

La cultura fiscal o tributaria puede entenderse como "(...) el conjunto de valores, creencias y actitudes, compartidos por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales."⁷²

⁷² Miguel Oseguera y María de Lourdes Elena García, "Cultura Tributaria Para Una Mayor Recaudación Fiscal", en *XVII Congreso Internacional De Contaduría, Administración E Informática* Ciudad Universitaria México DF: Universidad Nacional Autónoma de México, 2012, 1, <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>.

Dicho de otro modo, la cultura fiscal es la forma en que los ciudadanos perciben y entienden el tributo, la aplicación de este y sus motivos. Es también la representación que tienen de los entes encargados de ejecutar los tributos. Esta percepción de los ciudadanos va a influir directamente en las actitudes y comportamientos que estos van a mostrar en contra o a favor del esquema tributario, dependiendo de si los valores con los que asocian las cargas tributarias son positivos o negativos, es decir, estas percepciones crean finalmente presunciones tanto en los contribuyentes como en el ente tributario.⁷³

Estas presunciones pueden ser negativas, como por ejemplo una presunción de fisco-usurpador en la percepción del contribuyente o una presunción de contribuyente-ladrón en el lado de la administración.⁷⁴ La presunción fisco-usurpador en forma resumida es la visión que tienen algunos contribuyentes de concebir a la administración como un ente falto de honestidad, que va a utilizar los recursos públicos para cuestiones que no son provechosas o que no le causan ningún beneficio, que los va a utilizar en cuestiones que no responden al bien común si no al beneficio propio de los administradores o que los tributos no cumplen con la igualdad en la distribución de la carga impositiva ni con los principios de progresividad⁷⁵. Esta presunción genera malestar en el contribuyente y causa una férrea oposición a la causa impositiva, ejemplo de esto ha sido recientemente la población costarricense y las protestas generadas por causa de la negociación con el Fondo Monetario Internacional y la posibilidad de aumentar las tasas impositivas.⁷⁶ Pero, además del malestar general que esta presunción ocasiona en los ciudadanos, promueve en los contribuyentes la motivación necesaria para evadir impuestos, para no contribuir con las cargas pues les da un sustento moral e intelectual, una buena razón, para explicar el porqué de su evasión. Al respecto se ha señalado:

⁷³ Sergio Siverio, "La Educación Cívico Tributaria: Una Asignatura Pendiente Y Un Instrumento Necesario Contra El Fraude Fiscal" (Tesis de grado en Derecho, Universidad de La Laguna, 2018), 8.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibidem,10.

⁷⁶ Deutsche Welle, "Costa Rica: tres días de protestas contra posible acuerdo con FMI", consultado el 22 de marzo de 2021, <https://www.dw.com/es/costa-rica-tres-d%C3%ADas-de-protestas-contra-posible-acuerdo-con-fmi/a-55142724>.

“De esta forma, al presumir algunos contribuyentes que el Estado malgasta el dinero público que detrae de sus economías, éstos justifican el incumplimiento de sus obligaciones tributarias; justifican, por tanto, el fraude fiscal en su desconfianza en el Estado para gestionar con responsabilidad los recursos de la colectividad. Al fin y a la postre, estos contribuyentes presumen que la Hacienda Pública usurpa su dinero para utilizarlo, no en beneficio de la colectividad, como debería, sino, todo lo contrario, en cuestiones que no reportan en el bien común y, por consiguiente, no cumplen con sus obligaciones para con el Fisco.”⁷⁷

Esta justificación a evadir impuestos es además, señal expresa de desconfianza en el sistema de administración pública, muestra un deterioro del pacto social⁷⁸, y revela problemas sociales graves que van más allá de la simple esfera legal tributaria.

Como ya se mencionó brevemente, estas presunciones negativas no sólo afectan al contribuyente, sino que podrían también afectar a la misma administración con la inversión de la presunción: el contribuyente ladrón. Esta presunción crea una visión en la administración de que cada contribuyente es un potencial evasor, y que, de hecho, cada contribuyente intentará evadir al menos en una porción el pago de sus obligaciones tributarias. Esta presunción motiva a la administración a tomar decisiones que afectan al contribuyente, creyendo que se debe ampliar la base imponible por ejemplo para percibir ese ingreso extra que está siendo defraudado por la gran masa de contribuyentes.⁷⁹ Incluso, podría esa presunción negativa afectar en gran medida la asistencia al contribuyente, al considerar la administración que el asistir al contribuyente, es decir, al potencial defraudador, es darle herramientas que le permitan seguir evadiendo el fisco.⁸⁰ Si esta presunción afecta la asistencia y guía que la AT otorga a los contribuyentes, definitivamente va a potenciar el círculo vicioso y negativo de las presunciones.

⁷⁷ Sergio Siverio, “La Educación Cívico Tributaria: Una Asignatura Pendiente Y Un Instrumento Necesario Contra El Fraude Fiscal” (Tesis de grado en Derecho, Universidad de La Laguna, 2018), 9.

⁷⁸ Ibid, 10.

⁷⁹ Ibid, 11.

⁸⁰ Juan Luis Montoya Segura (procurador tributario) entrevistado por Brandon Muñoz y Alexander Salas, medio virtual San José, febrero de 2021.

De forma tal que, estas presunciones o visiones que tienen los contribuyentes y la hacienda pública respecto de sí mismos, termina al final de cuentas moldeando la realidad tributaria en gran medida. Es por esto que la cultura fiscal, como parte de la asistencia al contribuyente o más bien como potenciadora de esta, en una relación que podríamos denominar de bidireccional, puede contribuir en gran medida a crear la realidad tributaria de forma totalmente distinta, a la hora de fomentar ciertos valores en la ciudadanía. Dicho de otro modo, la cultura fiscal como extensión de la asistencia al contribuyente puede cimentar las bases de un sistema tributario y financiero sólido, eficiente y confiable. Lo anterior a través de la enseñanza en los ciudadanos del impacto social del tributo, fomentando de esta forma la responsabilidad moral de los contribuyentes⁸¹ y también el rechazo a las conductas injustas de la administración,⁸² ya que la educación fiscal⁸³ no solo contribuiría a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sino que generaría ciudadanos con pensamiento crítico ávidos de fiscalizar las actuaciones de la hacienda pública y de mantener a esta dentro de los límites que le establece la ley.

84

Una vez entendida la importancia de la cultura tributaria, es posible analizar las conclusiones vertidas en el informe de la contraloría ya citado y también, en el informe de auditoría interna del Ministerio de Hacienda, el cual presenta algunas conclusiones relacionadas a la cultura fiscal y a la asistencia al contribuyente. Indica el informe de la contraloría que la subdirección de Educación y Cultura Fiscal de la Dirección del Servicio al Contribuyente, en colaboración con otros entes, ha capacitado docentes mediante el llamado Plan de Formación Permanente.⁸⁵ A través de estos docentes se ha suministrado información a estudiantes de primaria y secundaria, alcanzando, según el informe, al menos un 48.6% del estudiantado que

⁸¹ Sergio Siverio, "La Educación Cívico Tributaria: Una Asignatura Pendiente Y Un Instrumento Necesario Contra El Fraude Fiscal" (Tesis de grado en Derecho, Universidad de La Laguna, 2018), 46.

⁸² Ibid, 47.

⁸³ OECD, Fomentando La Cultura Tributaria, El Cumplimiento Fiscal Y La Ciudadanía (París: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2015), 16.

⁸⁴ Ibid, 19.

⁸⁵ Contraloría General de la República, "Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación", consultado el 22 de marzo de 2021, https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2017/SIGYD_D_2017019354.pdf.

debería haber recibido clases mediante el programa, dejando un amplio margen de mejora.⁸⁶

Además, se señala que de las 27 secciones regionales educativas, por lo menos en 17 existe un profesor ya capacitado para impartir formación fiscal, es decir, en un 66.7% de las regiones educativas.⁸⁷

Otro dato de suma importancia que arroja el informe es el hecho de que, según la encuesta "Satisfacción con el Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda", un 69.7% de la ciudadanía desconoce en qué se gastan los tributos y de estos un 78% estarían interesados eventualmente en conocer cómo se gastan esos ingresos, evidenciando que existe voluntad por parte del contribuyente de adquirir más información en materia tributaria.⁸⁸ Será importante en el futuro re-evaluar esta categoría para de esta forma establecer conclusiones respecto de si el programa Plan de Formación Permanente ha producido un cambio en la ciudadanía.

Es importante recalcar que hasta cierto punto es esperable que la Dirección de Servicio al Cliente puntúe bajo en algunos indicadores, tomando en cuenta que por lo menos hasta el año 2012, no contaban con un manual de procedimientos integrado o lineamientos formales que guiaran a sus funcionarios, más allá de una serie de normativa aislada y fragmentada⁸⁹. Este detalle es de suma importancia para comprender a cabalidad el panorama de la cultura tributaria y la asistencia al contribuyente en el país, ya que, como se expuso anteriormente, el informe DFOE-SAF-IF-00009-2017 de la Contraloría General de la República señala deficiencias y carencias en la forma en cómo se hace llegar la información al contribuyente y, como ya se mencionó, parece ser que tampoco existe una ruta clara a seguir para los funcionarios que atienden o que interactúan con los contribuyentes.

⁸⁶ Ibid, 17.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid, 18.

⁸⁹ Ministerio de Hacienda, "Informe Sobre La Evaluación Del Servicio Al Contribuyente En Las Administraciones Tributarias De San José Este Y Oeste", consultado el 22 de marzo de 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/537ce8c603488_INF-DGAI-012-2013_Carlos%20Vargas%20Evaluacion%20servicio%20al%20contribuyente%20en%20las%20ATSJ%20Este%20y%20Oeste.docx, 4.

De forma tal que es posible inferir que este factor incide precisamente en la calidad de servicio al contribuyente. Al respecto, el la auditoría evaluatoria sobre la DSC se señala:

“Específicamente, de la parte de los procedimientos, directrices, lineamientos, instrucciones y manuales dirigidos al funcionario, se evidencia que poco detallan la operatividad de sus funciones, es decir, el paso a paso de cómo atender cada trámite o desarrollar las funciones, a fin de mantener la uniformidad en la atención que se le brinda al contribuyente, pues en su mayoría se orienta a lo que se le debe solicitar al contribuyente, así como los criterios o lineamientos para resolver sus trámites y solicitudes.”⁹⁰

El hecho de que los funcionarios trabajen sin una ruta adecuada, no solo influye directamente en la calidad del servicio, sino que podría incrementar las presunciones negativas mencionadas anteriormente, provocando una falta de confianza por parte del contribuyente hacia el funcionario público.⁹¹

Pero más allá de eso y retomando la finalidad de la cultura tributaria, parece lógico indicar que para contar con una educación fiscal adecuada, que permita fomentar los valores correctos en los ciudadanos, se debe contar con los mecanismos y medios adecuados así como con funcionarios suficientemente capacitados en dicha tarea. Entonces, parece natural indicar que antes de intentar educar a los ciudadanos en materia fiscal, primero se debe capacitar a quienes soportan la tarea de educar a dichos contribuyentes.

Hasta el año 2012, parecía urgente cambiar las formas en cómo se capacitaban los funcionarios encargados de las plataformas de servicios, y de información y asistencia a los contribuyentes, de las administraciones tributarias de San José Este y

⁹⁰ Ibid, 4.

⁹¹ Contraloría General de la República , El Sistema Tributario Costarricense(San José, 2002), 498, consultado 22 de marzo , 2021, <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>

Oeste.⁹² La normativa tributaria está en constante evolución y es necesario que los funcionarios de las distintas dependencias tributarias actualicen periódica y sistemáticamente sus conocimientos normativos.

La estrategia de capacitación presente en las administraciones tributarias de San José este y oeste, consistían, en el año 2012 en: “la remisión de los cambios de la normativa, directrices, lineamientos, plataforma de servicios, entre otros, por correo electrónico; conversatorios, charlas, videoconferencias, reunión en grupos pequeños; así como trabajar al lado de otro compañero para aprender de las labores que éste realiza y retroalimentarse”.⁹³ La falta de coordinación y sistematización en la forma en que los funcionarios reciben la información, tendrá definitivamente un impacto en cómo estos a su vez transmiten la información a los contribuyentes.

4. Deducciones.

A modo de resumen, con lo analizado hasta el momento sobre la actuación tributaria administrativa en lo referente a la cultura tributaria, se pueden producir algunas conclusiones valiosas, en cuanto a la cultura fiscal y las acciones del Estado tendientes a promoverla, no sin antes recordar que la doctrina ha remarcado a lo largo del tiempo, incluso ya desde el año 1967 con Sainz de Bujanda⁹⁴, la importancia de la educación de la ciudadanía en los valores tributarios, para promover de esta forma contribuyentes respetuosos de la norma y con la comprensión suficiente del impacto que provoca en la sociedad el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La primera conclusión valiosa es que en efecto hay esfuerzos por promover la cultura tributaria, ejemplo de ello es el ya mencionado Plan de Formación

⁹² Ministerio de Hacienda, "Informe Sobre La Evaluación Del Servicio Al Contribuyente En Las Administraciones Tributarias De San José Este Y Oeste", consultado el 22 de marzo de 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/537ce8c603488_INF-DGAI-012-2013_Carlos%20Vargas%20Evaluacion%20servicio%20al%20contribuyente%20en%20las%20ATSJ%20Este%20y%20Oeste.docx, 10.

⁹³ Ibid, 10.

⁹⁴ Siverio, 20.

Permanente, donde se han capacitado educadores que a su vez han llevado la enseñanza a estudiantes de primaria y secundaria.

También, se puede concluir que la cultura tributaria es parte de la asistencia al contribuyente ya que es un medio o mecanismo por el cual la administración puede informar al ciudadano. La peculiaridad de este medio es que la enseñanza se da, preferiblemente, a los jóvenes antes de entrar en etapa productiva o antes de ser contribuyentes como tal, no obstante la educación a cualquier sector de la ciudadanía es de igual importancia.

Adicionalmente, existen deseos por parte de un sector importante de la población de adquirir más información en materia tributaria. Sin embargo, al mismo tiempo, una gran parte de la población tiene un desconocimiento generalizado sobre el uso que se le da a los tributos y sobre los canales de información o comunicación tributarios puestos a disposición de la comunidad.

Así mismo, existen carencias y limitaciones en el plan de enseñanza a nivel de primaria y secundaria. Ejemplo de esto es que no se han abarcado la totalidad de regiones educativas ni se han capacitado la totalidad de docentes presupuestados.

Adicionalmente, también hay un gran margen de mejora en las dependencias tributarias dedicadas a servir y proveer información al contribuyente, donde se necesitan mejoras en las capacitaciones de los funcionarios y en la sistematización en la forma en la que estos pueden brindar información a los contribuyentes.

Finalmente, y en concordancia con el propósito de este capítulo siendo el mismo, el análisis de las manifestaciones expresas o tácitas realizadas por la administración tributaria costarricense y con el fin de determinar el criterio o posición de la AT en temas de acceso a la información y asistencia al contribuyente podemos arribar a una serie de conclusiones generales importantes tomando en cuenta la información presentada con anterioridad. En primer lugar resulta notorio así como particular el escaso abordaje de los temas de acceso a la información y asistencia al contribuyente

en dictámenes, directrices o cualquier otro tipo de lineamiento emitidos por la AT costarricense, estos temas carecen de un adecuado desarrollo normativo como ya quedó demostrado en el capítulo I de la presente investigación y en la misma línea parece poco relevante para la administración tributaria en el tanto no son abordados en ninguna de sus manifestaciones de carácter formal. Como se mencionó con anterioridad esto no es más que un reflejo de la poca importancia que se le da a estas figuras en el ámbito costarricense; en la misma línea, tampoco la Procuraduría General de la república ha buscado esclarecer el tema ya que en ninguna de sus manifestaciones (vinculantes o no vinculantes) se ha referido al tema, no existe ningún dictamen, opinión jurídica y en general documento alguno que verse sobre el tema lo cual es verificable por los funcionarios del Digesto Tributario.

Resulta evidente la existencia de un vacío tanto normativo como de carácter administrativo en cuanto al conocimiento, desarrollo y alcance de estos temas dentro de la administración tributaria costarricense. En principio se podría pensar que esta escasez puede verse justificada por la existencia de oficinas especializadas cuya existencia radica justamente en asistir al contribuyente como lo es la Dirección de Servicio al Contribuyente, sin embargo a raíz del informe DFOE-SAF-IF-00009-2017 de la Contraloría General de la República titulado “Informe de auditoría operativa sobre la eficacia de la gestión de la dirección de servicio al contribuyente de la dirección general de tributación” podemos darnos cuenta fácilmente que la situación no mejora. De los resultados del informe podemos concluir que el nivel de eficacia mostrado por la Dirección de Servicio al Contribuyente es deficiente en todo sentido y que en la mayoría de sus áreas requiere de acciones inmediatas de mejora. En un primer lugar los porcentajes de conocimiento son sumamente bajos por ende los usuarios de los servicios brindados no se acercan al porcentaje real de obligados tributarios e incluso así los porcentajes de satisfacción de quienes sí usan los servicios son realmente preocupantes en el tanto en la mayoría de casos no supera el 60% de satisfacción; la CGR en cuanto a este punto concluye diciendo que desde la perspectiva de servicio al cliente, es evidente que no presenta niveles satisfactorios, a esto se le puede sumar que en la propia auditoría interna realizada por el Ministerio

de Hacienda titulado “Satisfacción con el Servicio al Contribuyente del Ministerio de Hacienda” tampoco se observan niveles satisfactorios. Ambos informes arrojan resultados preocupantes en cuanto a los niveles de eficacia y satisfacción lo cual dificulta la ya difícil tarea de los obligados tributarios de cumplir con sus obligaciones tributarias.

La problemática de carácter normativo aunado a la escasez de directrices y lineamientos de carácter administrativo así como la deficiente eficacia de los mecanismos empleados por la AT son rotundamente contrarios a la finalidad última de la Administración Tributaria, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias dentro de plazo, por el contrario esta serie de problemáticas no hacen más que aumentar los costos de transacción tributarios y en muchos casos fomentar el incumplimiento tributario. En el entendido que la asistencia al contribuyente fomenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y que el mismo constituye un punto de apoyo básico de las políticas preventivas del fraude fiscal se le debe dar el abordaje y tratamiento que merece, máxime que implica un beneficio no sólo para los obligados tributarios sino para la administración misma.

CAPÍTULO III: DERECHO A LA INFORMACIÓN Y LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS MODERNAS.

1. Conceptualización.

En la reciente historia moderna, nuestras sociedades se han visto sometidas a nuevas y convulsas dinámicas económicas y sociales fuertemente influenciadas por las tecnologías de la información y la globalización. En medio de esta vorágine, los distintos ordenamientos jurídicos y las distintas administraciones públicas se han visto forzadas a evolucionar.

Sin embargo, los Estados han tomado distintos caminos basados en los propios valores presentes en la sociedad. Esto se evidencia en el hecho de que los ingresos tributarios totales como porcentajes del P.I.B varían enormemente entre los distintos países. A modo de ejemplo, es posible analizar los ingresos totales tributarios como porcentajes del P.I.B de los Estados miembros de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, donde en el año 2000, Francia presentaba unos ingresos tributarios que representaban el 45,3% del P.I.B, al mismo tiempo que en México estos representaban apenas el 18,5% del P.I.B.⁹⁵ De igual forma, surgen diferencias en cómo organizan los Estados sus distintos entes públicos y los distintos tipos de estrategias utilizadas para la recaudación.⁹⁶

⁹⁵ Fernando Díaz Yubero, "Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas", *Revista De Administración Tributaria*, No.23, (2003): 4, Consultado 26 de marzo, 2021, https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_23/art_fondo_revista23_at_avanzadas_fdiazubero_2003.pdf

⁹⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)", consultado el 28 de abril de 2021, <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010-ESP.pdf>, 19-20.

A pesar de esto, es posible analizar algunas características en común que suelen compartir los países desarrollados en la aplicación de sus respectivos esquemas tributarios.

Existe consenso desde un enfoque técnico, de que el nuevo eje principal de las administraciones tributarias avanzadas debe ser el fomento del cumplimiento voluntario. La misión de una administración tributaria avanzada, debe ser:

“Recaudar los impuestos de los contribuyentes, poniendo énfasis en aumentar el nivel de cumplimiento voluntario de los ciudadanos. Ello exige dos líneas de actuación paralelas: Ofrecer las máximas facilidades a quienes quieren cumplir con sus obligaciones fiscales (servicios de información y asistencia amplios y cubiertos por personal cualificado) y, al mismo tiempo, reforzar la lucha contra el fraude fiscal.”⁹⁷

Es decir, desde un punto de vista técnico “(...) el objetivo de mejorar el cumplimiento del contribuyente es donde subyace la razón lógica de la existencia de un organismo de administración tributaria.”⁹⁸

Este pilar fundamental de las administraciones tributarias, nace justamente del estudio de administraciones tributarias eficientes de países desarrollados, donde se encuentra este elemento como característica común y por ende se busca su posterior difusión. El cumplimiento voluntario a su vez descansa en una atención mayor hacia el contribuyente:

“Las estructuras organizacionales de las Administraciones Tributarias más avanzadas presentan estructuras con fuerte énfasis en las necesidades de los contribuyentes, con el objetivo de facilitar la prestación de servicios, el cumplimiento voluntario y consecuentemente la recaudación de tributos.”⁹⁹

⁹⁷ Fernando Díaz, 11.

⁹⁸ Matthijs Alink y Victor Van Kommer, Manual para las Administraciones Tributarias Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias 2000 (Países Bajos: Ministerio de Finanzas, 2000), 117

⁹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias , Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias (s.l: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020), 3.

Incluso, el Fondo Monetario Internacional aconseja, en momentos de crisis fiscal, como en la actual epidemia de Covid-19, facilitar el cumplimiento voluntario.¹⁰⁰

El cumplimiento voluntario en las administraciones tributarias avanzadas, está íntimamente relacionado a otro pilar fundamental como lo es la eficiencia u optimización de los recursos. Es importante recalcar que las administraciones tributarias poseen recursos limitados para cumplir las funciones que la ley les ha asignado, de forma tal que deben optimizar la forma en la que usan sus recursos¹⁰¹.

Eficiencia y cumplimiento voluntario son elementos necesarios para el funcionamiento adecuado de la recaudación tributaria. Por un lado, porque es materialmente imposible¹⁰² que la AT pueda determinar los montos tributarios de cada contribuyente por lo que para hacer un manejo eficiente de los recursos, necesita de la colaboración del contribuyente, pero también porque el uso eficiente de los recursos, contribuye a aumentar el cumplimiento voluntario:

“La adecuada utilización de los recursos escasos con que cuenta cualquier Administración Pública es un requisito esencial especialmente para la Administración Tributaria, pues la percepción social de cómo se utilizan los ingresos públicos, condiciona, en gran medida, el nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.”¹⁰³

De este modo, es posible señalar hasta el momento, dos características que usualmente se hacen presente en las administraciones tributarias avanzadas ya que ayudan a cumplir diversas funciones necesarias para la consecución última de todo sistema recaudador.

Asimismo, una administración tributaria avanzada debe apoyarse en un sistema informático actualizado, es decir, en las tecnologías de la información, como medio

¹⁰⁰International Monetary Found, "Administración de ingresos públicos: Salvaguardar los ingresos fiscales de los países productores de petróleo", consultado el 06 de mayo de 2021, <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/covid19-special-notes/Spanish/sp-special-series-on-covid-19-safeguarding-revenues-for-oil-producing-countries.ashx>.

¹⁰¹ Organisation For Economic Co-Operation And Development, "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", consultado el 08 de mayo de 2021, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, 8.

¹⁰² Lenin José Andara Suárez, La Autoliquidación Y Su Incidencia En El Sistema De Aplicación De Los Tributos En España, 1st ed. (Barcelona: BOSCH, 2018), 115.

¹⁰³ Fernando Díaz, 41.

de comunicación idóneo para con los contribuyentes.¹⁰⁴ Las administraciones tributarias deben, por la naturaleza de su función, recibir una gran cantidad de información proveniente de los contribuyentes¹⁰⁵, computarla y posteriormente utilizarla. Esto debido a que la administración tributaria debe poseer un esquema de mecanización capaz de controlar toda esa información y canalizarla según los fines requeridos.¹⁰⁶

Este aspecto es esencial para catalogar una administración tributaria como “buena”. Al respecto:

“No puede existir una buena administración tributaria sin un sistema de información eficaz que asegure un adecuado tratamiento e imputación de toda la información manejada por la organización y facilite la adecuada realización de las tareas de campo de todos los departamentos de la organización (asistencia al contribuyente, control de declaraciones, inspección y recaudación), y la toma de decisiones del personal directivo, que precisa tener información permanente de los resultados de la organización.”¹⁰⁷

La mejora o actualización de estos sistemas de información deben ir aparejados con reformas en los esquemas operativos y organizacionales. Además, las administraciones tributarias deben implementar un modelo que permita un adecuado aprovechamiento de estas tecnologías, para que estas cumplan su propósito a cabalidad.¹⁰⁸

Los sistemas informáticos deben de estar constantemente en mejora si se quiere mantener un adecuado funcionamiento de estas tecnologías, sin importar si el Estado que los administra es un Estado de rentas altas o bajas, de forma que se infiere que las tecnologías de la información deben estar en constante actualización si se desea hablar de una administración tributaria avanzada.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Fernando Díaz, 12.

¹⁰⁵ José María Alonso, UF1814 - Información y atención tributaria al contribuyente(España: Elearning, 2015), 105.

¹⁰⁶ Fernando Díaz, 31.

¹⁰⁷ Fernando Díaz,31.

¹⁰⁸ Fernando Díaz,32.

¹⁰⁹ Fernando Díaz,32.

Se puede realizar una clasificación sobre los niveles de avance de un sistema informatizado dentro de una administración tributaria, y al mismo tiempo catalogar a esa misma administración tributaria según el nivel de desarrollo del uso que da a las tecnologías de la información.

Un primer nivel sería meramente informativo, en el cual el uso principal de las tecnologías de la información y los medios digitales es el de comunicar a los contribuyentes o a la sociedad cuestiones básicas del sistema tributario, tales como ubicación de oficinas y horarios.¹¹⁰

El segundo nivel implica que la administración tributaria ofrezca en algún grado apoyo y guía al contribuyente. Esto se puede realizar a través de programas informáticos que ayuden a realizar las declaraciones o mediante secciones del sitio web que solucionen las dudas más comunes, conocidas como preguntas frecuentes.

Finalmente, el tercer nivel de desarrollo implica aprovechar todas las posibilidades que ofrece internet para generar una vía de comunicación administración-contribuyente, contribuyente-administración la cual permita un pleno intercambio de información de forma transparente entre ambos.¹¹¹

Se podría hablar además de otras características importantes para definir si una administración tributaria es avanzada, sin embargo, por pertenecer a ámbitos económicos o contables, no fueron tomados en consideración en la actual investigación.

En el caso específico de España, es posible analizar los tres parámetros antes mencionados para determinar si su administración tributaria cumple al menos estas características típicas de una administración tributaria avanzada.

De acuerdo al informe realizado por la firma PriceWaterhouseCoopers (PwC) para el banco mundial del año 2019, la media de tiempo que toma en el mundo el cumplir con las obligaciones hacendarias es de 237 horas, sin embargo en España ese tiempo se reduce a 148 horas. Además, mientras normalmente en el mundo se necesita una

¹¹⁰Fernando Díaz, 33.

¹¹¹ Fernando Díaz, 34.

media de 23,8 pagos para cumplir con la autoridad tributaria, en España se necesitan solo 9 pagos.¹¹²

En el caso del impuesto del I.V.A, España implementó un sistema conocido como SII, Suministro Inmediato de Información, el cual redujo el tiempo para cumplir con los impuestos relacionados al consumo de 35 a 31 horas.¹¹³

El informe indicado señala a España como un país con uno de los sistemas tributarios más modernos del mundo, ocupando el puesto número 34 de 190 países.

¹¹⁴

De esta forma, es posible comprender que el Estado español ha realizado importantes esfuerzos para mejorar la eficiencia de su sistema tributario. El ya mencionado SII por ejemplo, a pesar de que fue un proceso de actualización complejo y potencialmente costoso, permitió a la tributación española finalmente un gran avance en cuanto a eficiencia:

“The spanish system is saving time because, once implemented, it produces a highly automated environment. It follows, however, a long a potentially costly implementation period which required many taxpayers to update their systems and compliance processes to ensure that they met all the requirements of the SII ”¹¹⁵

“El sistema español ahorra tiempo porque, una vez implementado, produce un ambiente altamente automatizado. A la larga ello supone, sin embargo, un periodo de implementación potencialmente costoso el cual requiere que muchos obligados tributarios actualicen sus sistemas y procesos para asegurarse de que cumplan con los requerimientos de SII” (Traducción)

Por otro lado, la contribución voluntaria y las tecnologías de la información, en el caso español, están plenamente ligadas. Dicho de otro modo, las tic son usadas para

¹¹² World Bank Group, "Paying Taxes: Fourteen years of data and analysis of tax systems in 190 economies: how is technology affecting tax administration and policy?", consultado el 22 de abril de 2021,

<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/PwC---Paying-Taxes-2019---Smaller-19112018.pdf>, 16.

¹¹³ Price water house coopers, "Paying Taxes 2019", consultado el 23 de abril de 2021, <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/paying-taxes-2019.html>.

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ World Bank Group, Paying taxes 2019, 16.

contribuir a mejorar la contribución voluntaria y de esta forma mejorar a su vez el sistema de recaudación. Los sistemas informáticos en el sistema español permiten un acceso a la información en tiempo real, desde cualquier parte del mundo y sin interrupciones.¹¹⁶

Dentro del contexto español, la información y la asistencia se tratan como deberes de la administración para con el contribuyente. Estos deberes tienen como fin el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte del contribuyente y para que esto se cumpla a cabalidad, se implementan las tecnologías de la información. Esto es, las tic son el soporte que permite una implementación efectiva del deber de información y asistencia con el fin de que el contribuyente cumpla su obligación tributaria:

“Con el fin de contextualizar los deberes de información y asistencia y poner de manifiesto la potencia de estas herramientas tecnológicas para conseguir sus fines, cabe señalar que las estrategias de información y asistencia tienen dos objetivos fundamentales, como son, por una parte, garantizar la aplicación efectiva de nuestro sistema tributario, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, por otra parte, facilitar al contribuyente el cumplimiento adecuado de sus obligaciones.”¹¹⁷

La plena implementación de las TIC han permitido en el sistema español, dotar de una mayor comodidad al contribuyente, al tiempo que le dota de mayor información y conocimiento sobre el sistema tributario en el que se desenvuelve de forma automatizada, en tiempo real y sin la necesidad de que un funcionario esté presente en el proceso, ahorrando así la posibilidad de un error humano en la entrega de la información. Esto a su vez ha permitido una disminución de costes a la administración tributaria, quien puede ahora dirigir a sus funcionarios a tareas de mayor relevancia.¹¹⁸ El uso eficiente de los recursos que ha permitido el uso de las TIC, así como la mayor difusión y claridad de la información que otorga al

¹¹⁶ Ana María Delgado y Rafael Oliver Cuello, *Administración Electrónica Tributaria* (Barcelona: J.M. Bosch, 2009), 263-282.

¹¹⁷ *Ibid*, 264.

¹¹⁸ Irene Rovira, "La Información Y La Asistencia En La Administración Tributaria Electrónica Ventajas E Inconvenientes De Las TIC", *IDP: revista de Internet, derecho y política = revista d'Internet, dret i política*, No.12, (2011): 62, Consultado 27 de abril, 2021, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3747047.pdf>

ciudadano, ha mejorado la confianza de estos en su administración tributaria, mejorando en última medida el sistema de recaudación español. Es por esto que el sistema tributario español, a pesar de tener siempre margen de mejora en el área de las tecnologías de la información¹¹⁹, es visto como un referente a nivel internacional:

“Así pues, no es de extrañar que la labor de la Administración tributaria al respecto se haya convertido en todo un referente tanto nacional como internacional, si bien aún se observan algunos impedimentos y dificultades que frenan la plena eficacia de los mencionados deberes.”¹²⁰

Luego del anterior análisis, se deduce que es posible referirse a la administración tributaria española como una administración tributaria madura y avanzada, ubicada dentro del 20% de las administraciones tributarias más eficientes del mundo. Ahora bien, es menester aclarar que, además el modelo tributario español presenta otras características que justifican su utilización en esta investigación como referente en el ámbito de la asistencia al contribuyente para efectos comparativos respecto al tratamiento dado en Costa Rica.

Una razón esencial para la selección del modelo tributario español, es el idioma. Al hablarse el idioma español tanto en Costa Rica como en España, se eliminan barreras importantes en la comunicación que podrían causar confusión o interpretaciones erróneas. A pesar de que existen otras administraciones tributarias muy avanzadas en otros países, las diferencias del lenguaje presentes en esas regiones significan un obstáculo investigativo. Además del idioma, existe afinidad cultural entre España y los países latinoamericanos¹²¹, incluido el nuestro, lo cual supone un conjunto de ideas y conceptos cuyas interpretaciones son similares tanto aquí como allá.

Finalmente, un aspecto de suma importancia para la elección del modelo español en el análisis de la presente investigación, es el hecho de que Costa Rica ha mantenido relaciones a nivel técnico-tributario con España desde finales del siglo pasado. Ya,

¹¹⁹ Administración Electrónica Tributaria, 266. La autora expresamente señala que a nivel interno siempre hay una constante demanda de mejora.

¹²⁰ Irene Rovira, "La Información Y La Asistencia En La Administración Tributaria Electrónica Ventajas E Inconvenientes De Las TIC", 64.

¹²¹Aida Rodríguez, "América Latina Y España: ¿hacia Una relación Igualitaria?". *Relaciones Internacionales*, no. 38 (junio 30, 2018): 215–223. Consultado enero 16, 2022. <https://revistas.uam.es/relacionesinternacionales/article/view/9741>.

desde el año 1996 con el Programa de Modernización de la Administración Tributaria, se contó con ayuda técnica del gobierno español a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España para el diseño de una reforma integral del sistema tributario costarricense.¹²² Dentro del contexto del PMAT se señalaron una serie de problemáticas presentes en el sistema tributario nacional en distintas áreas: legal, de gestión, de fiscalización e informática. La cooperación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España tendría una pausa para luego retomarse posteriormente en el año 2000, generando una actualización de los sistemas informáticos y un programa de capacitación de funcionarios no visto antes en el país.¹²³

El Programa de Modernización de la Administración Tributaria tendría un fuerte impacto en el sistema tributario costarricense, no solo por la actualización de los sistemas informáticos y las nuevas técnicas que mejorarían la recaudación y la fiscalización, sino también porque en los años inmediatamente posteriores se realizaron ajustes legislativos en la misma línea de las sugerencias planteadas por el programa.¹²⁴ Por ejemplo, en el año 1999 se aprobaría una reforma al CNPT, buscando mejorar la eficacia de los procedimientos y posteriormente en el año 2001 se aprobaría la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria que contenía mejoras en el proceso sancionatorio.

Esta cooperación técnica que el Estado español ha ofrecido a Costa Rica, se debe a un esfuerzo voluntario por parte de los gobiernos del país ibérico, de intentar contribuir a mejorar el desarrollo técnico de las distintas administraciones tributarias en iberoamérica: “Sin duda, el ámbito geográfico en el que la cooperación española ha alcanzado la mayor proyección es el iberoamericano. Este es un ámbito de actuación de especial relevancia que responde a un claro compromiso de cooperación y apoyo

¹²² Contraloría General de la República, El Sistema Tributario Costarricense , 253-254.

¹²³ Contraloría General de la República, El Sistema Tributario Costarricense , 255.

¹²⁴“Reforma Tributaria - Sector Fiscal - Plan Nacional de Desarrollo Humano”, Mideplan.Go.Cr, consultado el 19 de mayo de 2021, <https://www.mideplan.go.cr/odt/Plan%20Nacional/Sector%20Fiscal/Reforma%20Tributaria/default.html>.

institucional de España con las Administraciones tributarias de los países que conforman la comunidad iberoamericana.”¹²⁵

Las estrechas relaciones entre ambas naciones a nivel tributario, se ve fielmente reflejada en el hecho de que ambos países suscribieron finalmente el acuerdo para evitar la doble imposición, esto en el año 2010, el primer acuerdo de esta naturaleza suscrito por Costa Rica. ¹²⁶

Ahora bien, es importante recalcar que estas cooperaciones técnicas se han dado vía España-Costa Rica, siendo Costa Rica el país que recibe la ayuda. Dejando en evidencia que las autoridades tributarias costarricenses aceptan y ven al modelo tributario español como fuente de inspiración para la mejora de nuestro propio modelo de recaudación tributaria.

2 Derecho de Información y Asistencia en el ámbito tributario según la doctrina española.

En este subcapítulo se procederá a descomponer en forma detallada el funcionamiento, según autores españoles, de los flujos de información entre administración tributaria y ciudadano, entendiendo que tanto el acceso a la información por un lado como la asistencia al contribuyente por el otro, son figuras que forman parte del mismo flujo comunicativo. El tema de la comunicación entre ente público y ciudadano es sumamente amplio, por lo que para efectos de esta investigación y siempre teniendo presentes los objetivos de la misma, se limitará a estudiar la comunicación tributaria, es decir, entre administración tributaria y contribuyente. A pesar de esto, se mencionarán algunos elementos generales pero puntuales sobre el fundamento de la comunicación pública en general o su naturaleza jurídica. El desarrollo del presente capítulo será de la generalidad a la especificidad, es por esto que es menester hablar de la comunicación tributaria en un primer momento para posteriormente comprender a cabalidad las figuras de la

¹²⁵ Agencia Tributaria Española, "Relaciones Internacionales ", consultado el 07 de mayo de 2021, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Memorias/MEMORIAS_DE_LA_AGENCIA_TRIBUTARIA/2002/11relacionesinternacionales.pdf, 108.

¹²⁶ Ministerio de Hacienda, "Convenios para evitar la doble imposición", consultado el 04 de mayo de 2021, <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion>

información y asistencia y la concepción que se tiene de estas en la doctrina española.

2.1 Estructura de la comunicación tributaria.

A continuación se entrará a escudriñar la estructura básica de la comunicación tributaria con el fin posterior de entender cuál es la posición y la naturaleza de la asistencia al contribuyente dentro de todo este contexto. Para esto, nos apoyaremos justamente en la visión que tienen destacados autores españoles sobre el tema.

La comunicación pública será aquella donde la información que se transmita posea un interés público.¹²⁷ Por lo que si se habla de comunicación tributaria, se entenderá, por un simple ligamen lógico, de información que revista interés público de carácter tributario.¹²⁸ En el caso concreto de la presente investigación, al tener como objetivo la asistencia al contribuyente y su justificación como obligación de la administración tributaria, se dejarán de lado otros tipos de comunicación tributaria y al mismo tiempo se hará énfasis en el flujo de información que va únicamente de la administración al contribuyente, cómo se explicará más adelante. Por el momento entonces, se entenderá por comunicación tributaria la información pública (por ser de interés general) que revista un carácter tributario y que se dirija de la administración al contribuyente o del contribuyente a la administración entendiéndose que este último flujo no será abarcado más si mencionado.

Ahora bien, es imprescindible detallar cuáles serán los sujetos presentes en esta comunicación y algunos de sus atributos. De forma simple se podría indicar que existen dos sujetos en la comunicación tributaria que interesan a esta investigación: la administración tributaria y el ciudadano.¹²⁹

Se entenderá por administración tributaria, al ente administrador de la hacienda pública.¹³⁰ La administración tributaria actúa a través de órganos y entidades, y es a través de estos que se realizará la comunicación con los ciudadanos.

¹²⁷ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 39.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Jordi Jove i Villalta, 42-48.

¹³⁰ Ibid, 43.

El segundo elemento de la relación tributaria es el ciudadano. Si bien, podría contemplarse la idea de usarse el concepto de obligado tributario o contribuyente para calificar a este sujeto de la relación, al respecto Jordi Jové i Vilalta señala que obligado tributario es aquel que produce un hecho imponible generando así obligaciones para sí a favor de la administración. De forma tal que el término limita en gran medida quién podría recibir eventualmente la información, por lo que decide que el término ciudadano o particular es el más apto.¹³¹

Si bien se comparte dicha visión en esta investigación, para el caso concreto de la asistencia, se entenderá en todo momento que esta va dirigida al contribuyente, o por lo menos al particular que posee un interés legítimo. En todo caso, a nivel general para hablar de flujos de comunicación tributaria, los conceptos ya mencionados de administración tributaria y ciudadanos, parece adecuada.

Continuando la estructuración básica de la comunicación tributaria, el siguiente elemento a mencionar es el objeto de esta comunicación, es decir, la información misma, y esta será entendida como el conocimiento que el emisor pone a disposición de un tercero determinado o no, es decir, el conocimiento que se entrega o transmite y puede ser accedido por un receptor.¹³²

El siguiente elemento en la estructura es la función que cumple esta comunicación tributaria. La función de la información pública es asegurar la información a los ciudadanos y al mismo tiempo promover la transparencia.¹³³ Sin embargo, en el caso específico de la comunicación tributaria, además de cumplir el objetivo de cualquier información pública, cumple la función de asegurar la correcta aplicación de los tributos. La comunicación tributaria que emana de los órganos tributarios, dirigidos a los ciudadanos, además de ser una manifestación de la “aplicación tributaria” busca que esta aplicación se dé en forma eficaz y cumpla su objetivo. Es necesario aclarar que esta función la cumple tanto la función dirigida de la administración a los ciudadanos, como la que está dirigida de los ciudadanos a la administración.¹³⁴

¹³¹ Jordi Jové i Vilalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 51.

¹³² Ibid, 53.

¹³³ Ibid, 56.

¹³⁴ Ibid, 58.

Más específicamente, se podría decir que el flujo de información dirigido a los ciudadanos busca facilitar o mejorar la aplicación de los tributos. Al respecto:

“Por su parte, la información a los ciudadanos por parte de la Administración busca, además de reducir los costes indirectos para estos, facilitar (principio de eficacia) las tareas de la Administración cuando esta ejerza sus potestades de control. En la medida en que existe una relación directa entre la información proporcionada y la reducción de intervenciones derivadas de aquel ejercicio de control, se está dando cumplimiento al mencionado principio.”¹³⁵

Finalmente, una vez presentes los anteriores elementos, solo restaría hacer alusión al flujo de comunicación, concepto del que ya se ha hecho mención en este capítulo. El flujo de comunicación es la dirección de la comunicación entre el emisor y el receptor. Específicamente, en el ámbito que nos interesa, se encuentran el flujo que se dirige de la administración al ciudadano, el del ciudadano a la administración, entre los distintos órganos de la administración y el flujo de comunicación entre los ciudadanos.¹³⁶ Las formas en que se transmiten las comunicaciones se ven afectadas por quién sea el emisor y quién sea el receptor. Cambian, dependiendo si quien emite es la administración o un ciudadano. Sin embargo, existe un elemento en común en cualquier comunicación tributaria, y este es la necesidad de obedecer el principio de eficacia.¹³⁷

Ahora bien, es importante a partir de este punto exponer algunas características o elementos presentes específicamente en el flujo de comunicación administración-ciudadano, en tanto este es el flujo de comunicación tributaria que nos compete, recordando que el objetivo del presente proyecto es determinar la obligación de la asistencia al contribuyente. Los restantes flujos de comunicación ya mencionados no serán abarcados.

¹³⁵ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 59.

¹³⁶ Ibid, 60.

¹³⁷ Ibid, 61.

2.2 La comunicación de servicio como flujo de comunicación administración-ciudadano.

En la comunicación que va dirigida de la administración tributaria al ciudadano, se pueden encontrar algunas características comunicativas que van a determinar la naturaleza de la finalidad de dicha comunicación. De forma resumida, se podría indicar que la comunicación administración-ciudadano podría ser descriptiva, que es la que busca describir situaciones y transmitir las. Este tipo de comunicación se clasifica, en el contexto de comunicación tributaria, como “de servicio” ya que busca informar al ciudadano sobre diferentes temas tributarios. Existe además, la función prescriptiva, esta intenta modificar el comportamiento del receptor. Dentro del contexto de comunicación tributaria, esta se conoce como “comunicación administrativa.”¹³⁸

Existe también la comunicación que busca determinar la conducta del receptor de forma concluyente, esta es la comunicación constitutiva. En el caso de la comunicación tributaria, esta se conoce como “comunicación jurídico-formal” pues busca crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Finalmente, se presenta la comunicación que busca que el receptor comparta el punto de vista del emisor, llamada comunicación expresiva. En un contexto de comunicación tributaria, a este tipo de comunicación se le denomina “comunicación institucional”.¹³⁹ A continuación se detallarán algunos aspectos relevantes de la comunicación de servicio únicamente, ya que la asistencia al contribuyente se enmarca dentro de este flujo comunicativo al ser este tipo de comunicación descriptiva y buscar mejorar la comprensión del ciudadano sobre algún tema tributario específico.

La comunicación de servicio puede ser de dos tipos: la que está ligada a un servicio específico o la comunicación dirigida a algún contenido general.¹⁴⁰ En el caso de que la información esté ligada a un servicio específico, esta puede ser entregada a través del servicio mismo o a través de otro órgano o servicio.

¹³⁸ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 66.

¹³⁹ Ibid, 67.

¹⁴⁰ Ibid, 79.

Respecto a la tipología de la comunicación de servicio, se puede indicar lo siguiente:

“La información de servicio puede ser de carácter genérico, destinada al público en general, o de carácter individualizado, dirigida a sujetos concretos. Asimismo la información proporcionada por la Administración puede ser permanente o puntual. Finalmente, la información puede ser suministrada de oficio por la Administración, es decir, sin que exista una solicitud previa de ningún ciudadano (comunicación pasiva) o bien porque éste se dirige a aquella y la solicita (comunicación activa).”¹⁴¹

Del último extracto del párrafo anterior, se extrae un elemento relevante. Esta comunicación puede ser pasiva o activa dependiendo de los sujetos presentes y sus acciones. Por ejemplo, una información que la administración pone, por voluntad propia, a disposición de la ciudadanía, será una comunicación activa por parte de la administración pero pasiva por parte del ciudadano que no tuvo que hacer nada para que esa información llegase a él. Caso contrario, cuando el ciudadano es quien acude a la administración mediante una solicitud de información, en ese caso el ciudadano actúa de forma activa mientras la administración quien se encontraba únicamente esperando, actúa de forma pasiva.¹⁴² No se puede perder de vista que, la asistencia al contribuyente se puede expresar tanto en forma activa de la administración, cuando ésta presta servicios de información o asistencia de forma voluntaria al ciudadano, como de forma activa por parte del ciudadano, cuando este mediante una petición pone en marcha el aparato administrativo y este a su vez asiste al ciudadano.

La comunicación de servicio variará su impacto en los servicios de la administración dependiendo de la forma en la que la administración decida ofrecerla. Esto es, la configuración de la comunicación de servicio. En resumen, la configuración de servicio es si la administración decide integrar la información en el mismo servicio que está prestando o, si de forma autónoma esta información se da de forma separada del servicio que la administración está prestando.¹⁴³

¹⁴¹ Ibid, 80.

¹⁴² Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 80.

¹⁴³ Ibid, 84.

Dicho de otro modo, la información puede estar incluida en el mismo servicio o puede prestarse como un servicio aparte coadyuvante del servicio principal.

El impacto se da en el hecho de que dependiendo de si la información está integrada o no en el servicio, tanto el servicio principal como el servicio de información serán distintos. A modo de ejemplo, la calidad de un servicio será altamente influenciada por la información integrada dentro de ese mismo servicio, sin embargo, una prestación de información autónoma a un servicio principal, permitirá que la calidad de ambos servicios pueda ser evaluada separadamente.¹⁴⁴

Dentro de la información de servicio también se incluye la información sobre la normativa tributaria aplicable. El informar de forma adecuada a la población sobre las normas y su uso correcto, contribuye a mejorar la legitimidad del sistema tributario al permitir una mejor comprensión de este por parte del contribuyente o ciudadano, facilitando de este modo el cumplimiento voluntario. Permite además, disminuir los errores cometidos por los obligados tributarios y al mismo tiempo visibilizar las falencias del sistema procurando su posterior mejora¹⁴⁵.

La información de servicio que se refiere a la normativa tributaria aplicable puede ser intra procedimental si se ofrece a un obligado tributario o contribuyente, existiendo ya de por medio una relación jurídica entre este y la administración. O puede ser extra procedimental si aún no hay constituida una relación entre el ciudadano y la administración tributaria.

Finalmente, una característica de suma importancia a analizar respecto de la información de servicio es la calidad. Se pueden analizar dos variables en este aspecto, la cantidad y la calidad misma. La cantidad de información será suficiente si satisface al receptor y le permite tomar las decisiones correctas. La calidad del contenido dependerá de la técnica utilizada en su transmisión así como de si esa información representa algo de interés para el receptor.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 85.

¹⁴⁵ Ibid, 87.

¹⁴⁶ Ibid, 91.

Llegados a este punto, es oportuno retomar lo que se ha esbozado en este apartado. Se analizó la comunicación pública y dentro de la comunicación pública específicamente la comunicación tributaria. Posteriormente se repasó la estructura de esta comunicación tributaria, su objetivo, los sujetos presentes, su función y los distintos flujos de comunicación en los que puede estar presente. Dentro de estos flujos de comunicación, se analizó únicamente el flujo dirigido de la administración al ciudadano, aunque no se puede obviar que la asistencia al contribuyente puede presentarse ya sea que el ciudadano active el aparato tributario o bien que realice una comunicación activa, sea a través de una petición o solicitud o a través de cualquier otro medio, como ya se mencionó. En todo caso, dentro del flujo de comunicación administración ciudadano, se analizó la comunicación de servicio pues es esta la que busca permitirle al obligado tributario o al ciudadano común, una mejor comprensión de la estructura tributaria y al mismo tiempo que, en caso de ser contribuyente, tenga las facilidades necesarias para cumplir de forma voluntaria con sus obligaciones. Es decir, es esta la actividad por parte de la administración que busca asistir al contribuyente para de esta forma mejorar la aplicación de los tributos y por ende mejorar al mismo tiempo la existencia misma del sistema tributario.

De modo que ahora, es imprescindible también analizar el fundamento de esta actividad de la administración tributaria, su naturaleza según la doctrina y los principios que sostienen la existencia de una comunicación administración-ciudadano dirigida a mejorar en su conjunto la aplicación de los tributos dentro de un sistema tributario cualquiera.

2.3 Fundamento jurídico de la comunicación tributaria.

Hasta ahora se han analizado algunos aspectos teóricos sobre la comunicación pública. A continuación, se analizarán algunos aspectos de la fundamentación de la comunicación tributaria para ahondar en los aspectos verdaderamente jurídicos que sostienen la teoría de esta comunicación tributaria, incluyendo su fase de comunicación dirigida a la ciudadanía y por ende contemplando también el fundamento jurídico de la asistencia al contribuyente como parte del deber de

información. Es conveniente aclarar en este momento que la fundamentación o sostén de estas teorías jurídicas se basan principalmente en principios que deben respetarse y ser cumplidos por la administración tributaria. Esto último no es casual, ya que se debe recordar que los principios generales del Derecho son los pilares que sostienen el sentido de los distintos ordenamientos jurídicos. Es aceptado por la teoría jurídica el hecho de que los principios sean vistos como una expresión más del Derecho estando al mismo nivel incluso que las normas.¹⁴⁷ Y no solo eso, sino que como ya se mencionó, se considera a los principios generales los principales orientadores del Derecho, los elementos que dan sentido a su existencia, sin los cuales no puede haber ordenamiento jurídico.¹⁴⁸ Y, un paso más en esa línea, se podría afirmar que los principios que han sido cristalizados constitucionalmente ocupan el escaño más alto en cuanto a ser orientadores de un ordenamiento jurídico, pues todas las restantes expresiones del Derecho deberán adecuarse a lo que estos principios expresan, incluso los otros principios que no fueron plasmados en la constitución: “La «constitucionalización» de los principios generales «más fundamentales» lleva a la consecuencia de que cualesquiera otros principios no positivados hayan de conformarse en congruencia con aquéllos, es decir, hayan de estar inspirados en los principios expresados en el texto de la Constitución.”¹⁴⁹

Como se verá prontamente en este apartado, es de suma importancia la anterior señalización pues permite comprender que la actuación general de la administración así como la comunicación pública descansan sobre principios orientadores del Derecho, que en el caso concreto de España, están consagrados constitucionalmente.

Entonces se tiene que la función principal de la administración pública es servir¹⁵⁰. Pero el servir debe de hacerlo contemplando siempre los parámetros ya mencionados pues son mandatos constitucionales (principios) y de ellos no se puede apartar sin caer en problemas de inconstitucionalidad, dicho de otro modo, el deber de servir nace a causa de los principios que así lo establecen. Para que la administración lleve a cabo de forma adecuada su deber de servir, debe a su vez

¹⁴⁷ Manuel Aragón, "La Eficacia Jurídica Del Principio Democrático", *Revista Española De Derecho Constitucional*, 1988, 9.

¹⁴⁸ *Ibid*, 10.

¹⁴⁹ *Ibid*, 17.

¹⁵⁰ Jordi Jove i Villalta, 127.

utilizar la información para tomar decisiones. Si al mismo tiempo informa a los ciudadanos sobre esto y otros temas tributarios de importancia, puede alcanzar una mayor **eficacia** en el objetivo principal de su administración.

“(…) Este deber de informar de la Administración se corresponde con un derecho de los ciudadanos y ambos se dirigen, tanto a proporcionar una mayor seguridad jurídica a los ciudadanos como a asegurar una actuación más eficaz por parte de la Administración, en la medida en que un ciudadano bien informado supondrá siempre una mejor colaboración con la Administración”¹⁵¹

Esta colaboración del ciudadano a la administración es fundamental para cumplir con el principio de eficacia en la ejecución de sus funciones. Y para que esta colaboración sea óptima, la administración debe informar a los ciudadanos, resultando en un ciclo beneficioso para ambas partes.

Los flujos de comunicación mencionados anteriormente pueden tener variaciones en su fundamentación, sin embargo la comunicación pública en general (es decir, todos los flujos de comunicación pública en su conjunto) responden al principio de eficacia.

Por eficacia se entiende: “Capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera.”¹⁵² Desde un punto de vista jurídico, la función de la eficacia no difiere de su sentido original, sino que justamente se refiere a la habilidad existente para la consecución de algún fin. En el caso que estamos tratando, si hablamos de normas constitucionales, la eficacia es simplemente la capacidad que tienen estas normas de materializarse en la realidad. A modo de ejemplo:

“La eficacia de los derechos fundamentales, como la de cualquier otra norma constitucional, sólo puede ser medida en términos jurídicos a partir de la aptitud de su contenido normativo para la consecución de su objeto, la garantía de un determinado ámbito de libertad personal.”¹⁵³ (El subrayado no pertenece a la cita).

¹⁵¹ Jordi Jove i Villalta, 127.

¹⁵² Real Academia de la Lengua Española, s.v, consultado el 23 de mayo de 2021, <https://dle.rae.es/eficacia>.

¹⁵³Francisco J Bastida Freijedo, Teoría General De Los Derechos Fundamentales En La Constitución De 1978 (Madrid: Tecnos, 2004), 160.

Es posible afirmar también que la eficacia contempla a su vez el concepto de eficiencia. Esto sería en un sentido comprensivo,¹⁵⁴ cuando la eficacia alcanza su objetivo necesitando de la menor cantidad de recursos posibles.

2.4 El principio de eficacia en el ordenamiento jurídico español.

Ahora bien, parece necesario detenerse y realizar un breve repaso sobre la legislación española que contempla el principio de eficacia y como es este expresado a través de la misma, esto debido a que como ya se visualizó, sobre este principio descansa el deber de información por parte de la administración pública y por ende la asistencia al contribuyente, ya que, recapitulando, el deber de informar permite alcanzar el objetivo de la aplicación de tributos y permite también hacerlo de forma más optimizada. Dicho de otro modo, la existencia de este subapartado se justifica en el hecho de que sin eficacia, una administración tributaria es incapaz de hacer una correcta aplicación de los tributos, haciendo que el sistema mismo, es decir, que el sistema financiero del Estado no tenga ningún sentido de existencia. La aplicación de los tributos debe ser mínimamente eficaz si se quieren garantizar los elementos base que permiten la existencia de un Estado de Derecho. Es por eso que se debe analizar dónde se encuentra esta figura en la ley y que se desprende de ella.

A nivel de mayor jerarquía, el principio de eficacia aparece consagrado en el artículo 103 inciso 1 de la Constitución Española, y aparece justamente abocándose a la administración pública. El artículo en cuestión en su inciso 1 señala: "1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho."¹⁵⁵

Lo que resalta a primera vista es el uso que se hace de este principio. El artículo no da una definición de lo que es la eficacia, ni pretende darle un contenido jurídico a este concepto, sino que, utiliza este concepto para someter a la administración

¹⁵⁴ Jordi Jove i Villalta, 130-131.

¹⁵⁵ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Constitución Española.", consultado el 23 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>.

pública. El artículo señala que la administración actuará de acuerdo con este concepto, consagrándolo como un principio del cual la administración no deberá apartarse. Es interesante notar como esta es la primera aparición del vocablo eficacia en la constitución y lo hace justamente, como ya se señaló, apareciendo como un límite a la propia administración, dejando esto en evidencia lo importante que es para la administración pública española. Tal y como ya se dijo, la eficacia en este caso está guiando y orientando la actuación de la administración, como principio general cristalizado a nivel constitucional, moldea la forma en que los actos de la administración van a materializarse en la realidad.

Este principio también aparece en la derogada ley del Régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común en su artículo 3, sin embargo esta ley fue derogada recientemente por la nueva ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas del 2015. En esta última también existe un fuerte énfasis en el principio de eficacia, tanto así que se puede desprender que esta nueva ley reemplaza a la anterior justamente para buscar que la relación entre la administración y el ciudadano sea más eficaz, esto a través del acceso electrónico. Se puede deducir esto a través de su preámbulo, el cual señala:

“Si bien la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ya fue consciente del impacto de las nuevas tecnologías en las relaciones administrativas, fue la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la que les dio carta de naturaleza legal, al establecer el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, así como la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas necesarios para que ese derecho pudiera ejercerse. Sin embargo, en el entorno actual, la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones. Porque una Administración sin papel basada en un funcionamiento íntegramente electrónico no sólo sirve mejor a los

principios de eficacia y eficiencia, al ahorrar costes a ciudadanos y empresas, sino que también refuerza las garantías de los interesados”¹⁵⁶

Es importante también notar cómo se utilizan los conceptos de eficacia y eficiencia de forma conjunta, pareciendo esta una concepción comprensiva del concepto de eficacia, en la que ya reparamos anteriormente.

Finalmente, en el artículo 3 de la ley General Tributaria española se indica que la aplicación de los tributos deberá estar basada entre otros principios, como el de eficacia. Sin embargo, inmediatamente después se señala el principio de “limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. Si bien este último podría entenderse dentro de un contexto de dotar de libertad al obligado tributario para que este cumpla sus obligaciones con la menor intervención en sus derechos posible¹⁵⁷, con todo lo analizado hasta este momento en el presente apartado, es posible también percibir que el legislador pretendió generar una mayor optimización de la aplicación de los tributos (utilización adecuada de los recursos) como parte de una visión comprensiva del principio de eficacia, pues el principio de limitación de costes indirectos tiene como finalidad el facilitar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes¹⁵⁸ y esto, como se ha reiterado en múltiples ocasiones, no es sino otra manifestación redundante del principio de eficacia y eficiencia.

No se ahondará más en el desarrollo normativo del principio de eficacia en el ordenamiento español ya que el objetivo de este ejercicio era el mostrar su existencia a nivel legal y su relación con la administración pública. Así mismo la finalidad del presente apartado era evidenciar el fundamento de la comunicación pública. Sin perjuicio de lo anterior, en el apartado siguiente se expondrá el desarrollo normativo del concepto de asistencia al contribuyente en el ordenamiento español pues es menester comprender como este nace y evoluciona. Sin embargo, con lo expuesto hasta este momento, se puede concluir satisfactoriamente un elemento de vital

¹⁵⁶ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.", consultado el 24 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>.

¹⁵⁷ Jordi Jove i Villalta, 134.

¹⁵⁸ Ibid.

importancia con miras al objetivo final del presente proyecto, es decir, para el sostenimiento de la hipótesis que establece la obligatoriedad de la asistencia al contribuyente por parte de la administración tributaria: El principio de eficacia consagrado legal y constitucionalmente en España es uno de los elementos que sostiene el sentido de la existencia de la comunicación pública, y dentro de la comunicación pública encontramos el deber de informar como fundamento del flujo de comunicación administración-ciudadano (y a su vez dentro de este deber, se encuentra la asistencia al contribuyente). Entonces, es posible afirmar que, si la administración pública cumple su deber de información, lo hace porque existe un acatamiento obligatorio al principio de eficacia (y en su versión comprensiva, de eficacia y eficiencia), dicho de otro modo, el deber de información implica el respeto al principio de eficacia. Si la administración pública, o más concretamente en este caso, la administración tributaria, no cumple su deber de información o no lo hace adecuadamente, entonces, por ley de contraposición, no estará respetando el principio constitucional de eficacia.

2.5 Fundamento jurídico de la información a los ciudadanos y la asistencia.

Es también imprescindible señalar el fundamento jurídico de la información dirigida a los ciudadanos y de la asistencia al ciudadano. En el subapartado anterior se destacó el fundamento jurídico general de la comunicación tributaria el cual, como ya se indicó, también es fundamento jurídico de la información a los ciudadanos y la asistencia misma. Sin embargo, hay un principio adicional que funciona como base jurídica a este flujo comunicativo y ese es el principio de seguridad jurídica, específicamente en su faceta subjetiva.¹⁵⁹ De forma breve, señalar, que la seguridad jurídica se puede separar en dos facetas, la objetiva y la subjetiva. En su faceta objetiva, hace referencia a la claridad y coherencia del ordenamiento jurídico, de las normas.¹⁶⁰ Y en su faceta subjetiva, hace referencia a que los ciudadanos comprendan

¹⁵⁹ Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 268.

¹⁶⁰ Jordi Jove i Villalta, 167.

de buena forma el contenido de la norma y puedan prever y entender los efectos de esta y la relación con sus actos¹⁶¹

La simple publicidad de la norma no basta para que el contribuyente, el obligado tributario o el ciudadano comprenda la norma y los posibles efectos de sus acciones en relación con esta.

Si bien, idealmente, se esperaría que de la simple lectura de la norma se desprenda su significado, gracias a un correcto ejercicio de diseño de la norma por parte del legislador, lo cierto es que la administración debería también, intentar, por todos los medios, que el ciudadano comprenda la norma y sus efectos.¹⁶²

El principio de seguridad jurídica está consagrado en la Constitución Española en su artículo 9, sin embargo, no se indica nada en este artículo sobre la doble faceta de la seguridad jurídica.

En la Ley del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, encontramos el principio de seguridad establecido en su artículo 129.¹⁶³ En su inciso 4 se señala que se debe mantener la coherencia de los ordenamientos normativos en respeto del principio de seguridad jurídica, haciendo en este caso alusión a la faceta objetiva del principio. No obstante, las normas españolas contienen un preámbulo como parte de su justificación. . En el caso de esta ley, se indica en su prefacio:

Merecen una mención especial las novedades introducidas en materia de notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única, según corresponda. Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el

¹⁶¹ Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 268.

¹⁶² Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 269.

¹⁶³ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.", consultado el 24 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>.

interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada.¹⁶⁴

En lo que parece ser un intento por hacer llegar la norma al ciudadano para que este la comprenda. Teniendo de esta forma a una administración que trabaja activamente para hacer llegar la información al ciudadano en aras de que este comprenda la normativa, lo que podría considerarse un esfuerzo en la dirección de la seguridad jurídica subjetiva.

3. Desarrollo normativo de los deberes de información y asistencia en España.

Los deberes de información y asistencia conforman una pieza fundamental en el funcionamiento del engranaje tributario moderno, los mencionados deberes incentivan de manera directa el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y con ello aumenta de forma considerable la eficacia en la recaudación, sin embargo, no siempre fue así. Estos derechos no pasaron a tener la importancia que se les da hoy en día (en algunas administraciones tributarias) sino después de un largo proceso de evolución normativo, con lo cual es necesario atender a los antecedentes, primeros esbozos y el posterior desarrollo del cual han sido objeto.

Los deberes de información y asistencia tributarios se gestaron por primera vez en textos no especializados, los primeros esbozos se pueden ver presentes incluso en textos de carácter administrativo; la primera previsión se encuentra en la “Ley de Procedimiento Administrativo” del 17 de julio de 1958 mediante la cual se previeron mecanismos para potenciar las relaciones entre los administrados y la Administración, es decir, fue la primera norma en el ámbito español que procuró en mayor o menor medida proveer de una mejor y más rápida comunicación entre ciudadanos y administración por medio del establecimiento de un par de normas que a grandes rasgos otorgaban el derecho de acceder y consultar expedientes administrativos incluso en tramitación y con ello la obligatoriedad para con la administración de garantizar su acceso. Dichas previsiones aunque innovadoras resultaron reducidas a su carácter programático y en vista de sus falencias se

¹⁶⁴ Ibid.

determinó que las mismas debían articularse mediante la creación de oficinas de información administrativa específicas.

El primer reconocimiento normativo propiamente dicho de los deberes de información y asistencia en el ámbito tributario no se dio sino hasta el año 1986 mediante el Real Decreto 939 con la aprobación del “Reglamento General de la Inspección de Tributos” en el cual se reconoció por primera vez, el deber de informar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y deberes¹⁶⁵ de carácter tributario. Específicamente el artículo 2.h) estableció el deber de informar “a los sujetos pasivos y a los demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven”.¹⁶⁶ así como en su artículo 7 remarcó el deber de suministrar toda la información necesaria y el establecimiento de la obligación de informar a los afectados la conducta que debían seguir con respecto a la Administración Tributaria. En la misma línea los siguientes artículos abordaron supuestos un poco más específicos:

- Artículo 24.2: Mediante este artículo se contempla el derecho de los obligados tributarios a ser informados del alcance de la actuación que llevará a cabo la Inspección Tributaria.
- Artículo 30.4: Mediante este artículo se obligaba a la Inspección Tributaria a informar acerca del significado de la inspección y del procedimiento a seguir.
- Artículo 39.4: Mediante este artículo se obligaba a la Inspección Tributaria a requerir el consentimiento expreso del interesado en caso de ser necesario entrar a un domicilio particular.

Como se puede observar el desarrollo normativo de los derechos de información y asistencia tributarios fue pensado con una finalidad concreta y no por medio de normas generales como en los primeros esbozos, no obstante, al no desarrollar una forma concreta de ejecución no se tuvo el impacto deseado.

¹⁶⁵ Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 230.

¹⁶⁶ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.", consultado el 24 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-11783>.

El siguiente cuerpo normativo que reguló estos deberes fue la Ley 31 del 27 de diciembre de 1990 la cual, con el fin de darle las herramientas necesarias para eliminar la programaticidad de las normas, creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual se encontraba adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda tal cual establecido en el artículo 103.1.2 en la cual se le define como “la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio”¹⁶⁷.

Adicionalmente, en el mismo cuerpo normativo se determinó “corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”¹⁶⁸. Este extracto refleja 2 aspectos sumamente relevantes en cuanto a la dirección hacia la cual iban encaminadas las políticas tributarias de su momento, en el tanto, en primer lugar, se trasladan los deberes de información y asistencia a la AEAT al determinar como obligación de la agencia el desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para la aplicación del sistema tributario de una manera eficaz y en segundo lugar, el compromiso con la finalidad última de la recaudación la cual no se apoya en una recaudación a secas sino que contempla una recaudación eficaz y minimizando los costes indirectos; la manera más viable para garantizar una recaudación óptima y con los menores costes indirectos no puede realizarse sino con un ordenamiento tributario más simple y eficaz.

Con posterioridad a esta norma se promulgó en 1992 la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común con la

¹⁶⁷ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991", consultado el 25 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-31180>.

¹⁶⁸ Ibid.

cual se siguió el camino en cuanto a la toma de conciencia de la importancia de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los deberes de los obligados tributarios e incluso se extendieron dichos derechos a todo el ámbito administrativo. La LRJPAC desarrolló los supuestos necesarios en el suministro de información administrativa (incluida la tributaria) a los ciudadanos e introduce los primeros supuestos de asistencia los cuales pasaron de concebirse como meras previsiones poco concretas a constituirse como auténticos derechos de los ciudadanos. No obstante lo anterior se incurrió en el error ya recurrente de dejar su posterior redacción en cuerpos normativos por venir exhibiendo una vez más el carácter programático de dichas normas al no contemplarse las consecuencias de su incumplimiento.

El 20 de julio del 1995 se dió una modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante la cual, con el fin de ampliar los sujetos capaces de dar colaboración, modificó el apartado 1 del artículo 96 y estableció "la colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales"¹⁶⁹. Con esta previsión se amplió en las actuaciones encaminadas a garantizar la asistencia tributaria, al ampliar los colaboradores sociales que podían realizarlas. Sin embargo el aspecto más relevante de la mencionada modificación se dió en el tercer apartado del artículo 96 en donde se estableció que la Administración Tributaria debería "prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones" y es allí donde realmente se concretan los derechos de información y asistencia en el ámbito tributario (dejando de lado sus problemas de sistematización) y no sólo eso sino que amplió expresamente el ámbito subjetivo de dichos derechos a toda la Administración Tributaria.

En el año 1996 mediante el Real Decreto 208 se desarrolló el contenido del deber de información y atención al ciudadano y lo dividió en tres segmentos:

¹⁶⁹ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991", consultado el 25 de mayo de 2021, Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

- Regulación de las funciones de información administrativa y atención al ciudadano.
- Organización y configuración de los distintos órganos y unidades responsables.
- Regulación del Libro de Quejas y Sugerencias

En cuanto a lo relativo a funciones de información y asistencia empieza por definir por primera vez el concepto de información administrativa precisando “la información administrativa puede concebirse como un cauce adecuado a través del cual los ciudadanos pueden acceder al conocimiento de sus derechos y obligaciones y a la utilización de los bienes y servicios públicos”¹⁷⁰. La misma puede ser de carácter general o particular en función de sus destinatarios y contenido, para tales efectos el real decreto planteó una definición para cada una de ellas, definiéndolas de la siguiente manera:

- **Información administrativa general:**

aquella relativa a la identificación, fines, competencia, estructura, funcionamiento y localización de organismos y unidades administrativas; la referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar; la referente a la tramitación de procedimientos, a los servicios públicos y prestaciones, así como a cualesquiera otros datos que aquellos tengan necesidad de conocer en sus relaciones con las Administraciones públicas, en su conjunto, o con alguno de sus ámbitos de actuación¹⁷¹

- **Información administrativa particular:**

la concerniente al estado o contenido de los procedimientos en tramitación, y a la identificación de las autoridades y personal al servicio de las Administración General del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma bajo cuya responsabilidad se tramiten

¹⁷⁰ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano.", consultado el 29 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-4997>, Artículo 1.

¹⁷¹ Ibid, Artículo 2.

aquellos procedimientos (...) y a los datos de carácter personal que afecten de alguna forma a la intimidad o privacidad de las personas físicas.¹⁷²

Es importante resaltar el hecho de que por primera vez se incorporan definiciones concretas de aspectos y conceptos relacionados directamente con los derechos de información y asistencia tributarios, con lo cual se materializa paulatinamente los mecanismos de ejecución de dichos derechos. Ahora bien, podemos apreciar una diferencia en cuanto a estas dos figuras y esa es que la información de carácter general no requiere de ningún tipo de acreditación para su solicitud así como ningún tipo de legitimación en el tanto es la misma para todos los ciudadanos.

Otro aspecto importante es el hecho de que por primera vez se contemplaron nuevos medios de comunicación en cuanto a la información administrativa y de esta manera, para el suministro de información general se estableció lo siguiente “se utilizarán los medios de difusión que en cada circunstancia resulten adecuados, potenciando aquellos que permitan la información a distancia, ya se trate de publicaciones, sistemas telefónicos o cualquier otra forma de comunicación que los avances tecnológicos permitan”¹⁷³, de esta forma se dio cumplimiento al mandato previsto en anteriores cuerpos normativos de impulsar el uso de nuevas tecnologías en el suministro de información administrativa.

Por su parte, el artículo 4 establecen las funciones que debe prestar la administración en relación con el deber de atención al ciudadano y se detalló expresamente la obligación de recibir a los ciudadanos y facilitarles la ayuda necesaria, informales y aclararles cuestiones de índole práctica que requieren sobre procedimientos trámites, requisitos y la documentación necesaria para la realización de proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar. De la misma manera, señaló la obligación de recepción respecto de iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos o por

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano.", consultado el 29 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-4997>, Artículo 2.4.

empleados públicos que estén encaminados a mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público.

De la lectura de las anteriores previsiones podemos concluir que todas se encaminan hacia una misma dirección y esta es garantizar el acceso de los ciudadanos a toda la información y asistencia posible para así facilitarles el cumplimiento en el ejercicio de sus obligaciones formales y materiales.

En aras de garantizar dicho acceso a la información y asistencia se incorporó en el ordenamiento jurídico español la ley 6 del 14 de abril de 1997 titulada “Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado”, en la misma se incorpora un principio conocido como “principio de servicio a los ciudadanos” recalcando el deber de la Administración de asegurar a los ciudadanos la continua mejora de los procedimientos y en general de los servicios para el cumplimiento de sus obligaciones. En cuanto a los deberes de información y asistencia determinó que el desarrollo de la actividad administrativa debe permitir que los ciudadanos resuelvan sus asuntos y sean asistidos en la redacción formal de sus documentos así como recibir información de interés.

Posteriormente, en el año 1998 se realizó una especificación de los deberes de información y asistencia por medio de la Ley 1 del 26 de febrero de 1998 titulada “Derechos y Garantías de los contribuyentes”. Mediante esta ley se pretendió reforzar los derechos de los contribuyentes así como las obligaciones de la administración tributaria otorgando un papel fundamental al concluir otro principio rector en las dinámicas tributarias, el “principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales” sobre el cual tiene una ingerencia directa el cumplimiento del Estado de sus obligaciones de brindar información y asistencia. En el mencionado texto normativo se reconoció el derecho de los contribuyentes a “ser informados y asistidos por la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”¹⁷⁴. En cuanto a su desarrollo se enumeran, por primera vez, algunos de los instrumentos a través de los cuales se puede materializar su cumplimiento; de manera tal que se contemplan:

¹⁷⁴ Ley 1/1998, 26 de febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

- La publicación de textos actualizados de las normas tributarias
- La remisión de comunicaciones
- La contestación de consultas tributarias
- Adopción de acuerdos previos de valoración

Se contempla también en el artículo 20 que la Administración Tributaria debería facilitar en todo momento al contribuyente “el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones” con lo cual se resalta el carácter de obligación para la Administración. Por su parte, el artículo 27 señala que los contribuyentes deben ser informados al inicio de la comprobación e investigaciones llevadas a cabo por la inspección de tributos en cuanto a la naturaleza y alcance así como de sus derechos y obligaciones en el curso de dichas actuaciones. Por último, el artículo 25 señala que cada administración tributaria debe informar, a solicitud de los interesados sobre el valor de los bienes inmuebles que situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión estableciendo un criterio inédito de exoneración en caso de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria.

En el año 2003 se realizó un importante fortalecimiento de los deberes de información y asistencia en la Ley General Tributaria, dentro de la cual, en la exposición de motivos se señala como uno de los principales objetivos de la ley, el reforzamiento de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica por medio de los deberes de información y asistencia. En cuanto a sus previsiones, las cuales, dicho sea de paso, son la base de la regulación actual, podemos destacar el artículo 83.1 indicando que “la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”¹⁷⁵, este artículo constituye un avance sin precedentes en el ámbito de la información y asistencia tributarias en el tanto desvincula los mencionados derechos a un procedimiento tributario específico, es decir, determina que, efectivamente, la información y la asistencia a los obligados tributarios se pueden englobar dentro del

¹⁷⁵ Ley General Tributaria (2003), Artículo 83.1.

ámbito de aplicación de los tributos pero que no son exclusivos a estos sino que por el contrario se trata de sólo un ámbito en donde se pueden ver empleados. Otro aspecto importante de este artículo versa sobre el carácter subjetivo, en el tanto amplía los destinatarios al sustituir el término “contribuyentes” por el de “obligados tributarios”.

Otra novedad que aportó la LGT de 2003 se trata de la incorporación de técnicas informáticas, electrónicas y telemáticas para la realización de actuaciones de información tales como la remisión de comunicaciones, la facilitación de bases de datos informatizadas sobre criterios administrativos y el suministro general de información tributaria; de manera que estos preceptos suponen el primer reconocimiento del uso de las TIC en el ámbito de la información y asistencia tributarias.

Un aspecto por destacar y que en principio pareciera no guardar una relación directa con los derechos de información y asistencia tributarios se trata de la obligación establecida en el artículo 95.2 mediante la cual se le obliga a la Administración Pública a no exigir a los interesados la aportación de certificados tributarios u otro tipo de informaciones cuando puedan obtener dichos datos, informes o antecedentes a través de los nuevos mecanismos y tecnologías. Esta obligación está claramente encaminada a facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones a los obligados tributarios, al no hacerlos incurrir en más trámites para cumplir con sus deberes fiscales.

A la postre, es indispensable mencionar las novedades que introdujo la LGT de 2003 en cuanto a la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria en el cual en su artículo 179.2 establece que “deberá exonerarse de responsabilidad a los obligados tributarios que hayan desplegado la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias” supuestos que aplican cuando se haya actuado amparándose en una interpretación razonable así como en los supuestos donde la conducta haya sido conforme a los criterios manifestados por la Administración Tributaria. En la misma línea se incorpora un nuevo supuesto en ese mismo artículo en caso de que exista “una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el

cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁷⁶ de manera tal de que quien no se hubiese visto posibilitado en realizar alguna de sus actuaciones producto de la inoperatividad del sistema nunca podrá ser sancionado, en el tanto pueda demostrar su punto (recaerá en un tema probatorio).

Existen también una serie de cuerpos normativos que comparten su finalidad con los mencionados con anterioridad en vista de que, empleando las tecnologías de la información, se busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La ley 11 del 22 de junio de 2007 vino a impulsar el uso de las tecnologías de la información en el ordenamiento jurídico español, consagrando así el derecho de los ciudadanos de relacionarse electrónicamente con la administración tributaria. En su exposición de motivos se señala “los ciudadanos deben ser los primeros y principales beneficiarios del salto, impensable hace sólo unas décadas, que se ha producido en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones electrónicas¹⁷⁷, así se hace énfasis en que no se puede olvidar que la administración es quien está al servicio de los ciudadanos y no al revés. De esta manera se procuró establecer una regulación fundamentada en los derechos de acceso a la información y asistencia al contribuyente para así garantizar dichos derechos en la esfera tributaria. Como mencionamos anteriormente, con esta ley se incorporó el derecho de de la ciudadanía de relacionarse electrónicamente con la administración el cual estableció que los ciudadanos podrán valerse de los medios electrónicos para “obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos”. En el mismo cuerpo normativo se enfatiza el deber de facilitar la actuación de los ciudadanos eximiéndose de aportar cualquier tipo de información que ya se encuentre al alcance de la administración así como responsabilizar de forma expresa a las Administraciones la plena inclusión digital.

Un elemento fundamental es la obligación de crear una red integrada de Atención al Ciudadano mediante la cual las Administraciones pongan a disposición del público

¹⁷⁶ Ley General Tributaria (2003). Artículo 179.2 apartado e).

¹⁷⁷ Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 250.

espacios y ventanillas para obtener toda la información relativa a procedimientos, trámites y servicios; de la misma manera garantizar el acceso a los registros y bases de datos públicos.

Una vez esbozado el desarrollo que han tenido los elementos más formales de los deberes de información y asistencia en el sistema tributario español lo correspondiente es analizar los diferentes efectos jurídicos que pueden desprenderse de ellos detallando así cuales son las consecuencias jurídicas en caso de cumplimiento o incumplimiento de estos preceptos.

Iniciando con el cumplimiento correcto de los deberes de información y asistencia las consecuencias jurídicas resultan ser muy lógicas y prácticas en el tanto se cumplió efectivamente con su deber y por ende queda liberada de cualquier tipo de responsabilidad, en otras palabras, la administración tributaria le garantizó de manera efectiva a los obligados tributarios las condiciones adecuadas para que estos cumplan con sus obligaciones tributarias y por ende se han resguardado los mencionados derechos. Ahora bien, en cuanto a los efectos jurídicos en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de los deberes de información y asistencia; estos se concretan principalmente en la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a aquellos obligados tributarios que hayan actuado de manera conforme, oportuna y de acuerdo con los supuestos establecidos por este eximente de responsabilidad.

El artículo 179.2 de la LGT contempla una serie de supuestos en los cuales los obligados tributarios no se les puede exigir la responsabilidad correspondiente en caso de incumplimiento en el tanto no existe el mínimo de culpabilidad necesario para que proceda una sanción en su contra.

En esa misma línea el artículo 179.2.d) plantea lo siguiente: “Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones

escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”¹⁷⁸

Por su parte el artículo 179.2.e) establece: “Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”¹⁷⁹

En ambos casos la ley prevé el hecho de que en un sistema tributario impulsado fundamentalmente por el principio de autoliquidación no es correcto castigar a quien haya realizado las diligencias necesarias para cumplir con sus obligaciones, hayan actuado razonablemente amparados en criterios manifestados por la administración o bien, se hayan visto imposibilitados de cumplir con sus obligaciones producto a una deficiencia técnica en los programas informáticos facilitados por la administración.

En cuanto al concepto de “exoneración de responsabilidad” es importante recalcar que los supuestos establecidos en el artículo 179.2 de la LGT no son realmente supuestos eximentes de responsabilidad; se trata realmente de situaciones en las que el elemento de la intencionalidad es totalmente inexistente y de esta manera, al no existir un dolo o negligencia no podría derivarse ningún tipo de responsabilidad y aunque técnicamente no es correcto clasificarlas de esta manera si es cierto que ese reconocimiento si contribuye a garantizar su efectiva aplicación.

Dentro de la regulación vinculada con el procedimiento de gestión, el artículo 107.2 señala que “el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes

¹⁷⁸ Ley General Tributaria. Artículo 179.2.d)

¹⁷⁹ Ibid, artículo 179.2.e)

de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos”.¹⁸⁰

En la primeras manifestaciones formales del eximente de responsabilidad por infracción tributaria podemos encontrar una serie de deficiencias que provocaron una carencia total de sentido en el propósito de dotar al derecho a la información y asistencia al contribuyente de una mayor eficacia, las mismas se pueden resumir en:

- La ambigüedad del concepto “razonabilidad”: De acuerdo con la normativa no se responsabilizará a quien haya actuado amparado en una interpretación razonable. El problema radica en hasta qué punto se permite valorar si la interpretación que ha optado el obligado tributario pueda ser considerada como razonable o no. De acuerdo con el Real Decreto 1930 de 1998 citado por la autora Irene Rovira Ferrer se entendió que “una interpretación de una norma sería razonable siempre que viniera respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto fuera suficiente cualquier clase de alegación contraria a la mantenida por la Administración.”¹⁸¹ Lo anterior viene a proteger la eventual discrepancia entre los criterios de los obligados tributarios y la administración con lo cual se materializa su derecho a discrepar con la administración lo cual en cierta medida viene a marcar límites en cuanto a la libre interpretación de la administración de la mencionada “razonabilidad”. Admitir como interpretación única la presentada por la administración a secas sería completamente arbitrario y carente de fundamentación lógica, en su lugar debe darse a la interpretación del contribuyente el valor correspondiente dependiendo del contenido y convicción de la misma.
- La vinculación de la Administración Tributaria en cuanto al contenido de las actuaciones de información y asistencia: Existe una regla general en el ordenamiento jurídico español que supone la no vinculación de la administración en cuanto a sus actuaciones informativas de carácter general

¹⁸⁰ Ley General Tributaria (1963), artículo 107.2.

¹⁸¹ Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 421.

velando las exigencias de los principios de seguridad jurídica y legalidad. Es cierto que la vinculación administrativa es necesaria para garantizar la tan anhelada seguridad jurídica sin embargo resultaría contraproducente establecer dicha vinculatoriedad por la información brindada por cualquiera de sus funcionarios, es decir, siempre es necesaria la incorporación de la nomofilaxis, en otras palabras, dotar de esa facultad unificadora a un ente superior. Con lo que nos encontramos en una dicotomía entre la vinculatoriedad de la administración con el contenido de sus actuaciones de información y asistencia y por otro lado garantizar cierto grado de seguridad jurídica y funcionamiento pleno del sistema tributario. La solución planteada es que en cuanto al ámbito de la información asistencia, opera la no vinculación administrativa de la información de carácter general estableciendo eso sí, ciertos escenarios en los cuales, de forma excepcional, si se vincule para garantizar la eficacia de algunas actuaciones administrativas.

Para darle solución a las problemáticas planteadas con anterioridad la LGT de 2003, se dio la tarea de incluir un capítulo dedicado a “Los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria” de esta manera dejó de supeditar la procedencia del eximente de responsabilidad a la presentación de una declaración veraz y completa y procedió a remitir a otras leyes para determinar la procedencia de la exoneración. No obstante este nuevo planteamiento sigue acarreado el problema de la falta de determinación de los alcances de dichas eximentes, es decir resulta poco claro si se trata únicamente en cuanto a la imposición de sanciones o si más bien se traslada además a los intereses de demora o los recargos que se pudiesen generar.

El ordenamiento jurídico español prevé una serie de supuestos en los que tiene lugar la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria de los cuales, en relación con la información y asistencia tenemos dos:

- Cuando los obligados tributarios hayan seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias.
- Cuando la acción u omisión tipificada como infracción sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por

la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Existe una incógnita generalizada en cuanto a si puede o no incluirse otras actuaciones de información y asistencia no previstas de forma expresa por la norma y aunque existen posiciones encontradas al respecto, la opinión doctrinal mayoritaria sostiene que “deberá exonerarse de responsabilidad a los obligados tributarios que puedan demostrar la adecuación de su conducta a cualquier actuación de información o asistencia por haber desplegado la diligencia necesaria”¹⁸². En el desarrollo mismo de esta figura ha entrado a relucir la importancia de principio de culpabilidad en el tanto el aumento de los deberes formales de los obligados tributarios han ido también en aumento y es por esa razón que la doctrina sostiene la procedencia de la exoneración cuando no se pueda imputar subjetivamente una acción u omisión tipificada. Es por ello que en razón del principio de eficacia previamente abordado, que los supuestos de exoneración de responsabilidad deberían operar en todos aquellos casos en los que los obligados tributarios hayan adecuado su conducta a lo previsto para cualquier acción de información y asistencia y en esa línea podemos agregar que circunscribir la exención de responsabilidad por infracción tributaria únicamente para los instrumentos jurídicamente formalizados implicaría un retroceso y un límite arbitrario a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Es relevante hacer hincapié en el hecho de que bajo ninguna circunstancia de debe entender este eximente de responsabilidad como una evasión de los deberes fiscales por parte de los obligados tributarios, la estimación y la procedencia del eximente en ningún caso librarán a los contribuyentes de cumplir con sus deberes fiscales, lo único que prevé es la oportunidad de que se le exima de la posible sanción en vista de que haya actuado amparado en una actuación previa de la administración y claro está no exista dolo o negligencia en su proceder; adicionalmente es importante mencionar que el eximente nunca derivará de forma directa y claro está quedará sujeto a la prueba aportada. De esta manera “la procedencia de la eximente no sólo requerirá la

¹⁸²Rovira, Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, 432.

prueba de la existencia de una actuación previa de la Administración en la que se facilitó una determinada información o asistencia, sino que también exigirá que se demuestre que el comportamiento del obligado tributario fue realmente conforme a su contenido.”¹⁸³

Así lo dicho y aunque no esté establecido así expresamente lo correspondiente es exonerar de responsabilidad a todos los sujetos que hayan actuado conforme a un criterio mantenido por la Administración sin que bajo ninguna circunstancia esto implique la falta en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En cuanto a los alcances de la exoneración no se desprende de forma clara de las normas si la exención de responsabilidad contempla únicamente a las sanciones derivadas de la infracción tributaria o si se extiende a otras figuras que se hayan podido generar como lo son los intereses de demora y los recargos. Para dichos efectos se ha entendido que “el retraso en el pago que genera el devengo de intereses resulta directamente imputable a la actividad administrativa”¹⁸⁴ y por ende carece de sentido imponer al obligado tributario las consecuencias derivadas de un incumplimiento imputable a la administración en el ejercicio de sus deberes de información y asistencia; máxime que el obligado tributario actuó haciendo todo lo posible para cumplir correctamente con sus deberes tributarios.

En esa misma línea “es la Administración quien induce o provoca que la cantidad a ingresar por el deudor no se liquide o sea inferior a la debida, por lo que, a pesar de que el deudor haya obtenido un beneficio patrimonial al disponer de la cantidad adeudada más tiempo del que correspondía, no se produce técnicamente un retraso en el pago en cuanto ha sido provocado por el propio acreedor”¹⁸⁵

Por último, podemos resaltar una línea de pensamiento que ha tenido auge en relación con los derechos de información y asistencia que además guarda un estrecho vínculo con el reiterado eximente de responsabilidad, se trata de la responsabilidad administrativa, concretamente la responsabilidad patrimonial a

¹⁸³ Ibid, 433

¹⁸⁴ Ibid, 440

¹⁸⁵ Ibid, 441.

causa de una mala prestación de sus deberes de información y asistencia y los supuestos doctrinarios que la sostienen.

En primer lugar, entender que la responsabilidad patrimonial de la administración se traduce en el derecho que tienen los particulares a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos siempre que dicha lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos; así las cosas el principio de confianza legítima plantea que no se puede obligar a los administrados a soportar daños y perjuicios que sufran por actuar conforme a una actuación previa de la administración como sucede en los casos que se sanciona al obligado tributario que ha actuado amparado en un criterio institucional previamente aceptado y en apariencia vigente, esa presunción de vigencia y su publicidad como tal induce a error al contribuyente y por lo tanto la sanción posterior no puede ser imputada al contribuyente siendo que la misma administración es la causante del daño. La responsabilidad patrimonial administrativa descansa de la misma manera en la teoría de los actos propios la cual supone que nadie (en este caso la Administración) puede ir en contra de sus propios actos en el sentido de que la administración no le puede exigir a los obligados tributarios que carguen con los daños causados por las actuaciones que ella misma ha inducido, máxime en un sistema tributario basado en el principio de autoliquidación. En la misma línea en cuanto a la posibilidad de reclamar la correspondiente responsabilidad administrativa encontramos fundamento en el principio de seguridad jurídica en el tanto no deja de ser una forma en la que los obligados tributarios tengan una noción de a qué atenerse. Con lo cual podemos ver que la responsabilidad patrimonial administrativa la cual se ve materializada en el eximente de responsabilidad por infracción tributaria encuentra sustento en el principio de confianza legítima, en la teoría de los actos propios y en el principio de seguridad jurídica.

4. Deber de información y asistencia como obligación.

Luego de comprender la posición del deber de información y asistencia dentro del contexto de una comunicación tributaria, al mismo tiempo que se conocen ya los

principios que sostienen la existencia de estas figuras y que exigen a la administración su implementación, de ahí el porqué son deberes, es tiempo de repasar lo que autores españoles han plasmado teóricamente sobre otra figura de vital importancia para la investigación en curso: la obligación.

La obligación es un concepto jurídico que pertenece al ámbito privado, es decir, nace en el derecho civilista y es una figura que existe al menos desde la antigua Roma.

A pesar de la extensa doctrina que ha tratado esta figura, y las posibles diferencias en su interpretación, para efectos de este proyecto, se puede entender a la obligación como: “(...)la obligación —en su sentido más estricto— viene siendo entendida como una situación bipolar, como una correlación entre el derecho del acreedor —derecho subjetivo, derecho de crédito que entraña una situación de poder— y el deber del deudor —deber jurídico, deber de prestación, deuda en fin, que conlleva una situación de sujeción—.”¹⁸⁶

Dicho de otra forma, es una relación o vínculo entre dos sujetos (en su espectro más simple) en la cual un sujeto posee un poder, llamado derecho subjetivo, mientras que el otro sujeto está sometido a un deber jurídico de prestación frente al poder del primer sujeto.

También se maneja a nivel doctrinario la figura de la obligación natural la cual nace debido a un deber social o moral, la cual también podría derivar en obligaciones civiles¹⁸⁷.

Las obligaciones nacen por distintas causas, pero estas causas están taxativamente establecidas y son llamadas fuentes de las obligaciones.

Estas fuentes son: la ley, el contrato, el cuasicontrato, el delito y los actos u omisiones en los que intervenga culpa o negligencia.¹⁸⁸

Estas fuentes aparecen enumeradas en la legislación española, en el artículo 1090 y siguientes del código civil español. Es menester aclarar que el Derecho de obligaciones tiene amplísima cobertura doctrinaria en el derecho civil, sin embargo,

¹⁸⁶ Carlos Rogel Vide, *Derecho De Obligaciones Y Contratos*, 3rd ed. (Madrid: Editorial Reus, 2017), 9.

¹⁸⁷ Antonio Fayos Gardó, *Derecho Civil* (Madrid: Dykinson, 2018), 11

¹⁸⁸ *Ibid*, 12.

no se entrará a detallar por ejemplo las distintas divisiones o clasificaciones de obligaciones, las formas de extinción de estas o las distintas conformaciones de sujetos pasivos y activos que pueden estar envueltos en una relación de esta índole, entendiendo que adentrarse en este vasto mundo doctrinario se aparta del objetivo de esta investigación, la cual se enfoca en un ámbito específico que conecta con el derecho de obligaciones, para el caso que nos interesa, ubicamos el foco de atención en la fuente de los actos u omisiones en los que intervienen culpa o negligencia, conocida también como cuasidelitos o regímenes de responsabilidad que podríamos clasificar de difusos, pues interviene la administración pública en ella.

Esta figura ya existía desde la época romana, en la que, si una persona de una familia ajena causaba un daño a otro, inmediatamente nacía una “inimicitia”, el cual buscaba un resarcimiento a quien sufría el daño. Estos daños hacían funcionar a la autoridad pública sólo a petición de la parte dañada.¹⁸⁹

A nivel legal, en la legislación española, esta figura de la responsabilidad la podemos encontrar en el artículo 1902 del código civil.

La figura de la culpa fue bastante importante dentro del concepto de la responsabilidad por una visión muy simplificada que las sociedades antiguas tenían sobre los potenciales daños que una persona podía causar a otra. Sin embargo, con el advenimiento de la revolución industrial y el uso de energías y fuerzas gravemente más poderosas que las utilizadas por la humanidad hasta entonces, el concepto de daño se empieza también a ligar a la responsabilidad objetiva. Esta hace referencia al daño que puede ser causado por fuerzas no controlables a la perfección por los humanos pero aun así puestas al público para su uso. Dicho de otro modo:

En particular, tanto el legislador como el juez, cuando la actividad desarrollada por una persona o empresa representa una fuente de provechos para ella y un riesgo adicional y extraño para los circunstantes (personas o bienes), pueden llegar a poner el resarcimiento de los perjuicios a cargo de quien materialmente dio lugar a ellos, como una especie de contrapartida de la utilidad proporcionada por la actividad peligrosa (*ubi emolumentum, ibi onus*), aunque tal daño se haya producido sin

¹⁸⁹ Ibid, 419.

poder evitarlo y pese a haber adoptado las precauciones técnicas indicadas: dígase lo mismo de quien, sin provecho, emplea instrumentos que ponen en peligro, por su propia naturaleza, la persona y bienes del prójimo (responsabilidad llamada objetiva o por riesgo).¹⁹⁰

Lo anterior deja en evidencia que la teoría de obligaciones siguió y sigue adaptándose día a día intentando suplir las nuevas necesidades que surgen de los cambios sociales y tecnológicos alrededor del mundo.

Existen distintos regímenes de responsabilidad, para el caso que nos atañe tiene especial interés la responsabilidad de la administración. En España, a nivel constitucional, se tiene consagrada la responsabilidad de la administración en su artículo 106 inciso 2, el cual establece que los lesionados por la administración tendrán derecho a una indemnización. A nivel de legislación, la ya mencionada ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 67, menciona la responsabilidad patrimonial de la administración y señala, además, que los ciudadanos tendrán un derecho de reclamar responsabilidad patrimonial hasta un año después de producido el hecho lesionador. Este derecho permitirá buscar la indemnización por parte de la administración.

Ahora bien, es posible encontrar la opinión, entre los autores españoles, de que la responsabilidad de la administración es objetiva, característica que ya ha sido explicada, y se da una disminución en la importancia de la legalidad o culpabilidad del acto cometido por la administración.¹⁹¹ Estos actos deberán ser cometidos dentro de la gestión pública de la administración, en un funcionamiento normal o anormal de esta, pero quedan excluidos los casos de fuerza mayor o imposibles de prever. Finalmente, la lesión que causa el acto deberá ser cuantificable patrimonialmente.

Hasta aquí se ha hecho una exposición breve de la teoría de obligaciones, sus fuentes, la responsabilidad y como esta se le puede achacar a la administración. A lo largo del capítulo se analizaron diversas teorías, inicialmente de Derecho Público, sobre la comunicación pública y la asistencia al contribuyente, pasando por Derecho privado y algunos de los elementos presentes en la teoría de obligaciones hasta

¹⁹⁰ Ibid, 423.

¹⁹¹ Ibid, 510.

volver nuevamente a un tema que atañe lo público pero que representa también una conexión con la teoría civil, como lo es la responsabilidad en casos de daños a particulares a través de actos administrativos. La legislación española, así como su doctrina, presentan un desarrollo avanzado en estos temas y evidencian elementos novedosos que quizás no estén tan presentes en Costa Rica, por lo que se ha permitido una ampliación de conocimiento considerable sobre el objeto de esta investigación.

De esta forma, en el siguiente capítulo, se analizará si con todos los elementos ya examinados tanto en la doctrina y en la legislación española, como nuevos elementos, características y conclusiones por analizar también en la doctrina en general, es posible crear una base lo suficientemente sólida para generar una conexión entre la asistencia al contribuyente, los deberes de la administración, la responsabilidad administrativa y las obligaciones.

Resulta ya evidente que el panorama tributario moderno dirige su mirada al fomento del cumplimiento voluntario como eje central, en el tanto, con la implementación de las tecnologías de la información y los sistemas informáticos se posiciona como el modelo que no sólo refleja una mayor eficacia sino que es el que de mejor manera salvaguarda los derechos y garantías de los contribuyentes. El objetivo principal se convierte entonces en ofrecer a los obligados tributarios las facilidades máximas en cuanto a servicios de información y asistencia con el fin de que ellos cumplan de manera voluntaria y dentro de plazo con sus obligaciones tributarias. El trasfondo y uno de los principales aportes del cumplimiento voluntario en un sistema tributario se traduce en la búsqueda de una mayor eficiencia y optimización de los recursos; al ser materialmente imposible para la AT el determinar los montos tributarios de cada uno de los contribuyentes resulta indispensable la colaboración del contribuyente y es allí justamente donde el énfasis en facilitar el cumplimiento voluntario ocupa un papel principal, en el tanto permite justamente la colaboración de los obligados tributarios en las actuaciones y funcionamiento del aparato tributario. En el contexto español, la información y asistencia son tratados como deberes de la administración y mediante ellos se procura el cumplimiento voluntario por parte de los obligados tributarios, aunado a

ello se ha procurado la plena implementación de las tecnologías de la información como pieza fundamental en el engranaje tributario en el tanto dota al sistema español de una mayor comodidad para el contribuyente al brindarle mayor información y conocimiento sobre el sistema tributario de forma automatizada y a tiempo real.

Por otro lado, el sistema español ha realizado un amplio desarrollo de los deberes de información y asistencia tributarios¹⁹² y una de las diferencias fundamentales con el ordenamiento jurídico costarricense es precisamente el carácter de obligación que le otorga el ordenamiento jurídico español. La información y asistencia se manifiestan dualmente en derechos y deberes y la ley española hace énfasis en su carácter de deber para la administración, mientras que Costa Rica se limita a verlo como un derecho para el contribuyente cuando mucho, lo cierto es que no se trata simplemente de un juego de palabras o de clasificaciones sin sentido; verlo con su carácter dual implica un avance considerable en el fin último de las administraciones tributarias modernas es decir, en el cumplimiento voluntario; en vista de que considerar legalmente el deber de la administración es el primer paso para garantizar que los mencionados derechos no se conviertan en meras normas programáticas. El ordenamiento jurídico español, sin embargo, no se limitó únicamente a posicionarlo como un deber legal sino que le dotó de los mecanismos y herramientas necesarias para su pleno funcionamiento e incluso contempló supuestos en donde los obligados tributarios se pueden ver exonerados de responsabilidad con la incorporación del eximente de responsabilidad por infracción tributaria en caso de que los mismos hayan actuado de manera conforme, oportuna y de acuerdo con los supuestos establecidos.

Los mecanismos empleados por el sistema español son sumamente innovadores y sin lugar a dudas facilitan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al mismo tiempo que garantizan los derechos de los obligados tributarios, un sistema tributario moderno requiere de una actualización constante y persistente, en el caso de Costa Rica, por el contrario, se evidencia que no se le ha dado el enfoque

¹⁹² Alejandro Menéndez, Derecho Financiero y Tributario Español. Normas Básicas(España: LEX NOVA, 2009), 301.

que merecen las figuras de la información y asistencia tributarias e incluso se podría incluir el principio de cumplimiento voluntario; el análisis realizado no hace más que evidenciar las carencias existentes en el ordenamiento jurídico costarricense y todas las posibilidades de mejora que se deben realizar en el ámbito tributario de manera tal que en el siguiente capítulo se expondrá propiamente una propuesta para su aplicación en Costa Rica contemplando los análisis, críticas, y fundamentos expuestos hasta el momento para con ello darle solución a la problemática que subyace el cumplimiento voluntario y que dificulta el funcionamiento eficaz del sistema tributario costarricense.

CAPÍTULO IV: LA OBLIGATORIEDAD DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE.

1. Resumen.

En el presente capítulo, se profundizará sobre la potencial relación existente entre la asistencia al contribuyente y las obligaciones jurídicas de modo tal que, se resumirá, de forma concreta, el actual tratamiento de esta figura para posteriormente analizar a cabalidad la eventual nueva propuesta o nuevo paradigma de tratamiento jurídico planteado en esta investigación. Es entonces necesario recordar el problema base que da origen a esta investigación y que fue analizado en los capítulos anteriores: La deficiente instrumentalización de la asistencia al contribuyente y por ende la incidencia que esto tiene en nuestro sistema tributario actual, mostrándose como una carencia más que impide una mejor recaudación y en general una mejor aplicación de los tributos en nuestro país. Este problema nace a causa de la simple observación de la aplicación de los tributos en nuestro país y de la aparente percepción generalizada de que el organigrama tributario es complejo, sumado al hecho de que el mismo ente encargado de la recolección de los tributos no aporta guías o medios de ayuda suficientes a pesar de que, en la actualidad, el peso de la contribución recae en el obligado tributario y con peso se hace referencia no solo a la suma económica a desembolsar, sino también a la determinación del tipo de tributo, al cálculo de los montos a pagar y la organización temporal y logística que estos pagos acarrearán tanto en el empresario como en el trabajador independiente o aquel que simplemente perciba rentas de algún tipo que estén gravadas. Es menester aclarar que este, es el punto de vista de los autores.

Es por esto que, a través del capítulo I y el capítulo II se realizan una serie de análisis enfocados en obtener información que permitiera corroborar o confirmar esta aparente percepción generalizada acerca de la deficiente asistencia al contribuyente ofrecida por la administración.

En el capítulo I se analizó el estado actual de la legislación relacionada al tema de la asistencia al contribuyente, así como de otros conceptos afines o cercanos como el derecho de acceso a la información o deberes de información por parte de la administración y el derecho de petición. Las conclusiones obtenidas señalan una carencia normativa respecto de la asistencia al contribuyente ya que las normas sobre este tema son en su mayoría de estilo programático y se encuentran fragmentadas en distintos cuerpos normativos. No hay cohesión ni coherencia en las normas tributarias de la asistencia al contribuyente y esto les hace perder fuerza en su eficacia.

También pudo notar en el análisis del capítulo I, que los derechos de acceso a la información están más regulados, sin embargo en ningún momento nuestra normativa menciona alguna relación entre los derechos y deberes de información respecto de la asistencia al contribuyente. Estos son tratados de forma totalmente separada.

De forma tal que parece ser que la normativa sobre este tema en Costa Rica podría contribuir a generar un problema de falta de desarrollo legal. Es decir, a nivel legal la asistencia al contribuyente parece fragmentada y de poca importancia para el desarrollo habitual de la aplicación de los tributos. Parece ser tratado, desde un punto de vista normativo, como una herramienta más pero sin mayor utilidad y esto podría contribuir a la percepción generalizada de que no se cuentan con mecanismos fuertes para asistir al obligado tributario en su tarea de cumplimiento voluntario.

Durante el desarrollo del capítulo II se analizó, en la medida de lo posible, la asistencia al contribuyente en la práctica, a través de las actuaciones de la administración, es decir, pronunciamientos o actos de entes tributarios que versaban sobre la asistencia al contribuyente o los deberes de información. Sin embargo, no hubo suficiente material de esta clase para poder ser analizado, por lo que se procedió a revisar informes y auditorías que evaluaban los departamentos de tributación encargados de asistir al contribuyente. Del propio material se extrajeron

conclusiones interesantes las cuales ya fueron puntualizadas en el capítulo II, donde en forma resumida se habla de una ineficiente gestión de la asistencia al contribuyente y carencias en la comprensión del funcionamiento del sistema tributario tanto por la ciudadanía como por los mismos funcionarios de las instituciones tributarias.¹⁹³

Es posible pues, afirmar que la AT costarricense que no está sacando el máximo provecho de la asistencia al contribuyente; no está, por lo tanto, haciendo una eficiente aplicación de los tributos. Esto debido a que, como se mencionó en el capítulo anterior, gran parte de la responsabilidad del cumplimiento en la actualidad recae en el obligado, si este posee lagunas en su conocimiento sobre el funcionamiento del engranaje administrativo, se producirán eventualmente errores, de forma que si la administración tributaria no está asistiendo correctamente ni informando de forma adecuada al contribuyente, estos errores se multiplicarán. Una falta de asistencia al contribuyente en conjunto a un complejo sistema de tributos (como el que existe actualmente en Costa Rica) conlleva necesariamente una disminución de los ingresos percibidos por la misma administración, generando así un sistema ineficiente e incluso, en algunos casos, ineficaz.

Si bien no es el objetivo principal de esta investigación, parece conveniente mencionar algunas posibles soluciones que podrían disminuir el uso ineficiente de recursos por parte de la administración tributaria, soluciones que en todo caso están íntimamente ligadas con la noción de considerar que la naturaleza de la asistencia al contribuyente podría ser la de una obligación tributaria.

Parte de este problema se solucionaría con otorgarle la importancia que merece a la figura de la asistencia al contribuyente y esto se podría lograr en nuestro país, en un primer momento, a través de una mayor cohesión normativa sobre esta figura y fines, es decir, una centralización de la normativa ya sea en el Código Tributario o en una ley individual. Al mismo tiempo se debería reconocer la prioridad que tiene la figura del contribuyente en el esquema tributario actual, dejando de lado esos falsos

¹⁹³ Ver los prejuicios ya mencionados en el capítulo 2.

prejuicios de que el contribuyente solo quiere evadir su responsabilidad.¹⁹⁴ En la actualidad, se podría considerar al contribuyente incluso como percutor de la aplicación tributaria, ya que buena parte de los actos destinados al cumplimiento voluntario nacen y se ejecutan gracias al contribuyente, con poca o nula intervención estatal.

Finalmente, como ya se mencionó en el caso español¹⁹⁵, es de vital importancia crear mecanismos que permitan un real funcionamiento de la asistencia al contribuyente. Hasta el momento, todo indica a que este concepto es visto por las autoridades como un ideal o un deber ser, y esto lo evidencian las normas de estilo programático que lo sustentan. No hay ninguna consecuencia en caso de que la administración dedica simplemente no asistir correctamente al obligado. Se deben crear mecanismos que permitan al contribuyente o al simple ciudadano acceder a una adecuada asistencia o, en caso de incumplimiento por parte de la administración, un mecanismo que responsabilice a esta por esa falta de ayuda o guía al contribuyente.

Un buen primer paso para cumplir lo anterior, es el otorgarle a la asistencia al contribuyente, la categoría de deber de la administración. Este es el primer estadio pues establece al menos de forma mínima un compromiso a la administración. En España, como se vio en el capítulo anterior, la sustentación jurídica de la asistencia y la información como deberes de la administración recae en los principios generales del Derecho. Una de las consecuencias directas de considerar los derechos de información y asistencia como deberes de la administración es la reducción en la programatividad de las normas tributarias. La programatividad normativa es un concepto jurídico que guarda estricta relación con la aplicación directa de una norma y si bien la misma no afecta la validez de la norma, lo cierto es que si condiciona su eficacia. Las normas programáticas, partiendo de la definición brindada por el Diccionario Panhispánico de Español son aquellas normas que: “No contienen proposiciones imperativas ni establecen mecanismos suficientes para asegurar su aplicación, sino que se limita a formular un programa de actuación, criterios u orientaciones de política legislativa, o a declarar derechos cuya consagración

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Ver exención de responsabilidad mencionada en el capítulo III del presente trabajo.

definitiva, dotando a las normas declarativas de eficacia plena, se deja a la intervención posterior del legislador secundario.”¹⁹⁶

De la definición anterior podemos concluir que las normas programáticas se limitan a señalar directrices de carácter general y por lo tanto no son autoaplicativas o autooperativas. En cierta medida se podrían considerar normas “indicativas” o normas que marcan líneas generales que vinculan al propio Estado para su posterior concretización y elaboración normativa; las normas programáticas mencionan y establecen pautas a seguir en un determinado ámbito jurídico sin embargo no lo regulan propiamente, y por lo tanto no son susceptibles de aplicación hasta tanto no se haya desarrollado la correspondiente regulación.

El ámbito tributario, como se pudo observar en el capítulo 1 de la presente investigación no es ajeno a este tipo de normas, por el contrario, no sólo podemos ver como afectan concretamente los derechos de información y asistencia tributarios sino que también pudimos vislumbrar la problemática que este tipo de normas causa en cuanto a la eficacia del sistema tributario como un todo; en el tanto, al no existir definiciones claras de estos deberes, delimitación de los instrumentos que conforman su contenido, ni una regulación concreta con los efectos jurídicos que se puedan desprender nos encontramos frente a normas con poco o nulo alcance práctico que comprometen enormemente los derechos de información y asistencia tributarios.

La programatividad normativa en el derecho tributario y concretamente, para los efectos de la presente investigación, la programatividad normativa presente en la normativa relacionada con los derechos de información y asistencia debe erradicarse con el fin de dotar ambos derechos/deberes de la relevancia que merecen para de esta manera garantizar no sólo la eficacia de estos sino procurar un mejor funcionamiento del ordenamiento jurídico tributario.

¹⁹⁶ Real Academia de la Lengua Española, "Diccionario panhispánico del español jurídico", consultado el 29 de junio de 2021, <https://dpej.rae.es/lema/norma-program%C3%A1tica>.

Los derechos de información y asistencia ocupan un papel crucial en cuanto al modelo actual de funcionamiento de la Administración Tributaria ya que, con la incorporación del principio de cumplimiento voluntario, se da un traslado considerable de las cargas tributarias hacia el obligado tributario de quién es absolutamente indispensable su colaboración para poder cumplir con los fines de recaudación; considerando su participación activa para la propia viabilidad del sistema es que resulta imperativo dotar ambos deberes de una regulación adecuada que contemple su desarrollo y su consolidación. Es necesario que se contemplen mecanismos y consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento que propicien la correcta prestación de estos derechos y con ello dotar las normas existentes de mecanismos de ejecución que se encaminan a la erradicación de la programatividad de las normas existentes. El fortalecimiento normativo de los derechos/deberes de información y asistencia es indispensable para el correcto funcionamiento del sistema tributario costarricense a largo plazo; la asistencia es un área que ha sido poco explotada para mejorar la eficacia del engranaje tributario, las políticas fiscales de los últimos años han estado encaminadas a incrementar las tasas contributivas y ampliar los criterios de aplicación de nuevas y más estrictas normas tributarias, sin embargo, poco se ha hecho en cuanto a facilitarle el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes.

Con la consideración de los derechos de información y asistencia como deberes de la administración se produce además un reconocimiento de la posición de los obligados tributarios como sujetos que impulsan el funcionamiento del engranaje tributario, en otras palabras, como piezas fundamentales del funcionamiento del sistema tributario costarricense.

Previamente, el modelo tributario empleado por las administraciones tributarias se basaba de una participación sumamente activa por parte del órgano de gestión tributario mediante el cual los obligados tributarios limitaban su participación a declarar hechos imponible y era la AT quien determinaba, mediante la propia interpretación de las normas, el monto de la obligación tributaria a cancelar por el obligado tributario; los obligados tributarios se limitaban en ese momento a declarar hechos imponible y a pagar. Posteriormente se evidenció las falencias que tenía ese

modelo y las consecuencias que podrían tener en la recaudación, con lo cual, se optó por un nuevo modelo en el cual los principios de autoliquidación y cumplimiento voluntario iban a ser los ejes centrales; así, desde la incorporación de esos deberes se impusieron numerosos deberes de colaboración a cargo de los obligados tributarios y se les convierte en auténticos colaboradores de las administraciones tributarias. Bajo ninguna circunstancia el cambio de paradigma puede suponer una reducción en los deberes de la AT sino que debe entenderse de igual manera, como un cambio de paradigma en cuanto a la naturaleza de sus correspondientes deberes ahora centradas en la labor asistencial. Es allí donde el modelo costarricense ha fallado, en el tanto si se dio el traslado de las cargas tributarias a los obligados tributarios, no obstante, no se han realizado los cambios necesarios para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarios y por el contrario, en la mayoría de los casos los contribuyentes se ven en la necesidad de buscar asesoramiento privado lo que se convierte en otro coste fiscal indirecto.

El ordenamiento jurídico costarricense debe reconocer el papel que cumplen los contribuyentes en cuanto funcionamiento del modelo tributario actual y consecuentemente realizar las modificaciones necesarias para facilitarle en la mayor medida posible, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. No resulta lógico, en cuanto a la consecución del objetivo fundamental de recaudación de los tributos ponerle obstáculos a los contribuyentes que ya voluntariamente están dispuestos a cumplir con sus obligaciones; lo correspondiente es que la administración actúa compensando esa responsabilidad desproporcionada la cual no responde necesariamente a razones de justicia sino que resulta ser una necesidad para alcanzar la mayor eficacia de la gestión tributaria. No podemos olvidar que al potenciar el cumplimiento voluntario de los ciudadanos se disminuye la posibilidad de error con lo cual se reducen los gastos por parte de la AT en tareas de investigación, cobro y sanción.

Adicionalmente, otro cambio necesario para garantizar el funcionamiento de los derechos/deberes de información y asistencia tributarios implicaría un replanteamiento normativo encaminado a la unificación y armonización de las

normas tributarias, específicamente las relacionadas con la asistencia e información para con el obligado tributario para así garantizar el principio de seguridad jurídica en cuanto a la determinación de la normativa aplicable. El nacimiento de un cuerpo normativo que integre toda la normativa relacionada con los derechos/deberes de información y asistencia mediante la unificación de normas estandarizadas vinculadas con estos derechos le permitiría a los obligados tributarios tener una mayor comprensión de los mismos y facilitaría el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias. Actualmente, como se vio en el capítulo 1 de la presente investigación, las normas relacionadas con los derechos de información y asistencia tributarios se encuentran distribuidos a lo largo de varios cuerpos normativos, ello dificulta su búsqueda y consecuentemente dificulta su comprensión integral.

Estas son apenas unas consideraciones del estado actual de los derechos de información y asistencia tributarios y las implicaciones que el modelo actual pueda tener en el funcionamiento de los tributos. La consolidación de los derechos de información y asistencia vistos como auténticos deberes de la administración tributaria permite en primer lugar, eliminar la programatividad presente en el actualidad en vista de que la característica fundamental de un deber es que no permite la discrecionalidad de esta manera con el establecimiento de consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento nos encaminaríamos a la erradicación de dicha programatividad. Adicionalmente, propicia el reconocimiento de la posición de los obligados tributarios como sujetos percutores del funcionamiento del engranaje tributario y con ello el fortalecimiento de los instrumentos encaminados a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en respuesta a la creciente carga tributaria para con el contribuyente. Por último, permitiría vislumbrar problemáticas en cuanto a la falta de unificación de las normas tributarias de información y asistencia para de esta manera dar nacimiento a cuerpos normativos que regulen dicho ámbito con la importancia que merecen, procurando siempre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

2. Importancia de ver la asistencia como un deber de la administración.

Retomando el objetivo de este capítulo, la asistencia como obligación, es oportuno enfocarse, una vez más, en la visión ya mencionada en el capítulo III sobre el tratamiento jurídico de la asistencia y la información como deberes de la administración. Esto, entendiendo que el deber de la administración podría ser considerado un paso previo en la evolución del tratamiento sobre la información y asistencia al contribuyente visto como obligación. Al hablar de deber de la administración se hace referencia a un deber público y a la vez este puede ser definido como: “El deber público es una conducta impuesta en interés general o de la colectividad, en el que no existe un derecho subjetivo correlativo sino un poder genérico destinado a posibilitar su cumplimiento”¹⁹⁷

De la anterior cita se extrae que el deber público recae en un tercero, como una imposición a favor del interés general o de la colectividad, y que si bien, no otorga un poder individual a otro para que pueda “exigir” una determinada conducta, si que existe un poder genérico que busca facilitar el cumplimiento de la “carga” que lleva consigo este deber.

Antes de ahondar en la posibilidad de la asistencia al contribuyente como obligación, es menester retomar algunas consideraciones que se han hecho respecto de la asistencia al contribuyente y la información como deberes de la administración.

Primero se debe entender el porqué es usual que ambos conceptos aparezcan entrelazados, y se hable de deberes de información y asistencia como un solo gran deber. Esto ocurre por el cambio que se ha dado en los últimos años en algunas administraciones tributarias donde ahora gran parte de la responsabilidad del cumplimiento del tributo recae en el contribuyente, es decir, la figura del contribuyente se ha vuelto esencial porque ha pasado de ser un mero sujeto pasivo al que se le obligaba a realizar un pago, a un sujeto que entiende las consecuencias y necesidades del tributar en su sociedad, y por ende de forma voluntaria realiza todo

¹⁹⁷ Ernesto Jinesta Lobo, Tratado De Derecho Administrativo (Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike), 2002, 139.

lo que está a su alcance para cumplir de forma adecuada con el pago de los impuestos. Por ejemplo, en el caso español, que aplica también para el caso costarricense, se habla de un desplazamiento de la carga que va de la administración hacia el contribuyente:

Cuando la LGT recoge la expresión “aplicación de los tributos”, está haciendo referencia al conjunto de actuaciones que en este ámbito material pueden desarrollar tanto la Administración como los particulares, poniendo de esta forma también de manifiesto la tendencia cada vez más acusada de desplazar hacia el contribuyente la realización de un mayor número de actuaciones encaminadas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales.¹⁹⁸

Debido a este desplazamiento de la carga, es ahora de suma importancia que el contribuyente posea las herramientas suficientes para cumplir por su propia cuenta con las obligaciones tributarias y esto a su vez, se fundamenta desde un punto de vista jurídico, en algunos principios generales del Derecho. Como se hizo notar en el capítulo III, en el caso específico del modelo español, se menciona que la asistencia y el deber de información del contribuyente se sustentan en los principios de eficiencia, eficacia y seguridad jurídica. Ahora bien, la doctrina iberoamericana incluye también otros principios para sustentar el deber de la administración de proporcionar los servicios de información y asistencia. Es debido a esto que es necesario analizar estos principios del Derecho y su relación como fundamento jurídico de la asistencia y la información como deberes de la administración.

Ya en el capítulo III se señalaba una relación directa entre el principio de eficacia y eficiencia o como se indicó en dicho apartado, ambos componen el principio de eficacia ampliada.

La relación entre ambos principios es amplia, pues de la fusión de ambos es que se extraen los mejores resultados. Dicho de otra forma:

¹⁹⁸ M^a del Mar Amorós, "El Deber De Información - Books And Journals", Vlex, Consultado el 12 de julio de 2021, <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/source/deber-de-informacion-32240>, 17.

“Pues si la eficacia nos obliga a conseguir el resultado de lo que se debe hacer, o como indica GORRITI BONTIGUI al tratar la evaluación del desempeño, hacer bien lo que hay que hacer 40), la eficiencia –por su parte– exige que ese hacer se desempeñe lo mejor posible y con economía de medios). De manera similar FERNÁNDEZ AGUADO señala que el eficaz hace las cosas correctas, el eficiente las hace correctamente; por tanto, lo ideal es hacer las cosas correctas correctamente). Por su parte, PAREJO ALFONSO considera que la eficacia se refiere al logro efectivo de los objetivos previamente fijados mientras que la eficiencia sería una subespecie de aquella que tiene en cuenta la relación entre los objetivos fijados y los medios utilizados para hallar el equilibrio óptimo en la actuación administrativa.”¹⁹⁹

Entonces, el principio de eficacia se basa en que la administración cumpla sus objetivos al tiempo que, preferiblemente, lo haga a través de un uso razonable de los recursos (eficiente). En el caso concreto del Derecho Tributario, el principio de eficacia se vería reflejado en todas las funciones de la AT, es decir, tanto en sus funciones de control, como en sus funciones de servicio.²⁰⁰ De forma tal que, para el caso de estudio, es decir, en las funciones de servicio de la administración tributaria, esta deberá aportar un servicio de alta calidad al usuario si quiere cumplir con el principio de eficacia. Y se habla de un servicio adecuado cuando la administración ofrece justamente la información y la asistencia necesaria para que los obligados cumplan con sus obligaciones de forma voluntaria,²⁰¹ esto se realiza a través de plataformas tecnológicas y facilidades en los trámites, en suma, a través de cualquier método que ayude al contribuyente a cumplir con sus obligaciones de forma voluntaria.

¹⁹⁹ Pedro Padilla Ruiz, "Los Principios De Eficacia Y Eficiencia En La Actuación Del Empleado Público Y Su Conexión con La Evaluación Del Desempeño", *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2018, 18.4.

²⁰⁰ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), 2017, 467.

²⁰¹ *Ibid.*

En las funciones de control también se manifiesta este principio a través de por ejemplo un plan anual de fiscalización,²⁰² es decir, una estrategia que permita medir “mínimos” aceptables de cumplimiento.

Otro principio que ya se destacó en el capítulo III como baluarte del deber de información y asistencia es el principio de seguridad jurídica. Ahora bien, la seguridad jurídica no solo es pieza fundamental en el contexto de la información y asistencia sino que, en general, es un pilar que sostiene el sentido de existencia del Derecho tributario. La seguridad jurídica siempre ha sido un tema relevante en Derecho, pero actualmente a la rama tributaria se la ha puesto a prueba debido a la gran cantidad de cambios tecnológicos²⁰³ que influyen y afectan el comercio, y por ende, la generación de ingresos. Los medios digitales de generación de ingresos o las grandes empresas multinacionales son algunos de los ejemplos que han obligado, a la materia tributaria a modernizarse, pero estos cambios a su vez han puesto la mirada sobre la seguridad jurídica en el ámbito tributario, la cual ha sido necesario revisar nuevamente el significado y los objetivos de esta seguridad jurídica tributaria.²⁰³

La seguridad jurídica nace no necesariamente a través de una construcción lógica, sino más bien a través de presiones de la sociedad por su deseo innato de poseer seguridad como una necesidad humana básica.²⁰⁴

La seguridad jurídica como concepto comprende dos dimensiones, una objetiva y la otra subjetiva. Dentro de su dimensión objetiva a su vez, se puede subdividir en una corrección estructural la cual hace referencia a que las normas hayan sido formuladas de forma adecuada y una corrección funcional que hace referencia a que esas normas sean cumplidas por los órganos que las aplican.²⁰⁵

²⁰² Ibid, 468.

²⁰³ Carrasco González, Francisco M., “A debate la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Congreso en homenaje al Profesor Francisco Escribano”, *Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos*, ISSN-e: 2660-7964, nº 1, Universidad de Cádiz, 2020, 153-159.

²⁰⁴ Antonio-Enrique Pérez Luño, "La Seguridad Jurídica: Una Garantía Del Derecho Y La Justicia", *Boletín De La Facultad De Derecho De La UNED*, 2021, 25.

²⁰⁵ Ibid, 28.

La faceta subjetiva de la seguridad jurídica engloba la certeza del Derecho. Esto último es de suma importancia pues si bien ambos elementos de la seguridad jurídica son necesarios, la seguridad jurídica subjetiva culmina el proceso que se inicia en la faceta objetiva. Dicho de otro modo:

La certeza del Derecho supone la faceta subjetiva de la seguridad jurídica, se presenta como la proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva. Para ello, se requiere la posibilidad del conocimiento del Derecho por sus destinatarios. Gracias a esa información realizada por los adecuados medios de publicidad, el sujeto de un ordenamiento jurídico debe poder saber con claridad y de antemano aquello que le está mandado, permitido o prohibido. En función de ese conocimiento los destinatarios del Derecho pueden organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad. La certeza representa la otra cara de la seguridad objetiva: su reflejo en la conducta de los sujetos del Derecho.²⁰⁶

A modo de síntesis, la seguridad jurídica implica tanto la correcta técnica en la formulación legislativa (y el cumplimiento de los entes que aplican la legislación) como la capacidad de los ciudadanos de entender estas normas y planificar o amoldar su conducta de acuerdo a ellas.

Queda clara pues la magnitud de la importancia de este concepto en la teoría tributaria y del porqué su calificación como principio rector del Derecho. Sin seguridad jurídica se estaría frente a una falta total de legitimidad para hacer aplicar el ordenamiento jurídico en prácticamente cualquier Estado.

Luego de esta introducción conceptual, parece necesario retomar la base del porqué estos principios sostienen a su vez la información y la asistencia como deberes para la administración.

²⁰⁶Antonio-Enrique Pérez Luño, "La Seguridad Jurídica: Una Garantía Del Derecho Y La Justicia", *Boletín De La Facultad De Derecho De La UNED*, 2021, 29.

Como ya se mencionó en el capítulo anterior, los principios generales del Derecho son vistos como los elementos orientadores que dan forma y sentido al Derecho, y sobre el cual se construyen las restantes normas, no pudiendo estas apartarse de lo expresado por dichos principios.²⁰⁷ Muchos de estos principios no están expresados de forma escrita, sin embargo, algunos de estos por su magna importancia fueron directamente expresados en la constitución. No se puede obviar el hecho de que la administración pública está sometida a la constitución y a las normas derivadas de ésta. Es un mandato dirigido hacia la administración el seguir a cabalidad lo establecido en la norma suprema, sin la cual el mismo ordenamiento jurídico carecería de sentido, y esto incluye por supuesto el fiel seguimiento de los principios allí plasmados. Al respecto se señala:

“La Constitución Política es una norma escrita que tiene un valor supremo - principio de la supremacía constitucional- razón por la que vincula fuertemente a los poderes públicos, obviamente, más que una simple ley ordinaria, y de eficacia directa e inmediata, por lo que no requiere ser desarrollada por el legislador ordinario para que produzca efectos. Consecuentemente, cualquier manifestación de la función administrativa - actividad formal o actuación material - debe conformarse al bloque o parámetro de constitucionalidad (preceptos, valores y principios constitucionales).”²⁰⁸

Los principios generales del Derecho influyen varios aspectos del Derecho, pasando por la creación de las normas, la aplicación y la interpretación.²⁰⁹ Dentro del Derecho moderno, se contemplan algunas funciones básicas de los principios generales del Derecho: función directiva en cuanto a que coadyuvan en la creación de las normas, función interpretativa pues pueden ser utilizados para dar claridad a las normas, función integrado en caso de no haber norma específica pueden ser

²⁰⁷ Manuel Aragón, "La Eficacia Jurídica Del Principio Democrático", *Revista Española De Derecho Constitucional*, 1988, 10-17.

²⁰⁸ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado De Derecho Administrativo* (Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike), 2002, 146.

²⁰⁹ *Ibid*, 172.

utilizados para “suplir” esa laguna y finalmente una función constructiva a nivel doctrinal pues permiten ampliar la ciencia jurídica.²¹⁰

Vista la importancia de los principios del Derecho y de la necesidad del actuar según las máximas que estos establecen, es que se puede establecer que, siendo la asistencia al contribuyente parte de la comunicación pública, y siendo esta una función de la administración (tributaria) que responde al interés público²¹¹, es absolutamente imprescindible que este actuar se apegue a los principios rectores del Derecho. Ya se han mencionado el principio de eficacia o eficacia ampliada el cual incluye la eficiencia, así como el principio de seguridad jurídica, como algunos de los principales valores guías mencionados por los autores españoles. En este punto, es imprescindible también analizar los esfuerzos doctrinarios que han sido realizados por autores nacionales en cuanto a la función que realizan los principios generales del Derecho tributario como bases y guía tanto del ordenamiento tributario como de los entes encargados en la aplicación de los tributos. Se ha hablado, por autores nacionales, sobre los principios que moldean las relaciones o interacciones entre la administración tributaria y el contribuyente.²¹² Si bien, en este caso no se habla directamente sobre principios regidores de la asistencia al contribuyente o de la comunicación pública, como ya se mencionó anteriormente, la asistencia forma parte de estas interacciones administración usuario, por lo que en un sentido amplio, estos principios responden a la misma lógica de establecer valores que moldeen y guíen la actividad de la administración tributaria en su relación con el contribuyente. Y, tal como se verá a continuación, hay cierta coincidencia de pensamiento en cuanto a los ideales que deberían conducir dicha actividad. Entre los principios de la actuación directamente ligados a la comunicación pública y la asistencia al contribuyente, se encuentran los siguientes.

El principio de proporcionalidad estatuye que las actuaciones de la administración tributaria deben ir en sintonía con las finalidades perseguidas. Para ello se recurre a

²¹⁰ Ibid, 174.

²¹¹ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 39.

²¹² Adrián Torrealba Navas, Derecho Tributario Iberoamericano (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), 2017, 451.

tres medidas como lo son primeramente, que la actuación de la administración tributaria sea la adecuada según el fin deseado, que haya una injerencia mínima en la esfera de derechos del contribuyente y que exista un equilibrio entre el interés de la administración y el interés particular del obligado tributario.²¹³ Sin embargo, es interesante también notar que el principio de proporcionalidad puede referirse, dentro de su fase de injerencia mínima en la esfera de derechos del administrado, a la influencia siempre favorable en las actuaciones de la AT hacia el contribuyente. Dicho de otro modo, las actuaciones de la AT siempre deben ser las más favorables para el contribuyente, intentando imponer la menor cantidad de cargas posibles a este.²¹⁴

Si bien la búsqueda de establecer cargas mínimas al contribuyente, podría ser complicado, parecer ser posible una búsqueda de una distribución adecuada de las cargas entre la administración y el obligado, para de esta forma cumplir adecuadamente con el principio de proporcionalidad.

Otro principio ya mencionado anteriormente, es el principio de eficacia. No se presenta a nivel de autores nacionales ninguna novedad respecto a lo ya mencionado en este principio, con excepción de lo siguiente y es que la OCDE ha buscado introducir dentro de este principio un concepto de colaboración entre el administrado y el ente tributario²¹⁵, el cual se asemeja a la distribución equitativa de cargas ya mencionadas en el principio anterior.

Estas recomendaciones de la OCDE han permeado en los sistemas tributarios de algunos países, entre ellos el italiano.²¹⁶ Donde, se da una potente planificación, mientras se busca una alta colaboración entre el obligado y la administración,²¹⁷ al tiempo que se revisa que el cumplimiento sea fácil y sencillo de lograr para el contribuyente, con sistemas simples. También es un sistema que busca analizar los posibles errores fiscales y prevenirlos antes de llegar al momento del cumplimiento.

²¹³ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), 2017, 464.

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ *Ibid.*, 469.

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ *Ibid.*

Se puede, en definitiva, hablar en el caso italiano de un sistema donde: “(..) los contribuyentes obtienen la ventaja de lograr con la Agencia una valoración común de las situaciones susceptibles de generar riesgos fiscales, previéndose un procedimiento de consulta ágil, con deber de comunicar si el comportamiento del contribuyente se separa de la respuesta de la administración”.²¹⁸

Es necesario indicar que también se ha hablado directamente acerca de la asistencia al contribuyente, sobre la cual se ha dicho que: “El adecuado desarrollo de esta función de la administración tributaria se convierte en un verdadero derecho y garantía de los contribuyentes (...)”²¹⁹. Así mismo se ha señalado que los principios sobre los cuales descansa la asistencia al contribuyente y los deberes de información son la seguridad jurídica y la buena fe entre la administración y los obligados. Este último principio permite la reducción de la presión fiscal sobre los contribuyentes. Del mismo modo la eficacia también se considera un principio que fundamenta la asistencia al contribuyente en tanto, se considera que desde la entrega de formularios fáciles de entender que permitan al obligado cumplir con su obligación, hasta el mejoramiento de los sistemas digitalizados de liquidaciones²²⁰, todos forman parte de este principio que busca el óptimo cumplimiento de las obligaciones tributarias voluntarias.

Es menester en este punto, hacer un paréntesis y recordar lo ya planteado en capítulos anteriores, sobre el papel fundamental que desempeñan los principios generales rectores del Derecho específicamente sobre la asistencia al contribuyente dentro del marco de la comunicación tributaria, esto para mantener la continuidad del desarrollo conceptual realizado a lo largo de la presente investigación.

Se considera la eficacia-eficiencia como principio rector de la comunicación tributaria en tanto suele estar consagrado a nivel constitucional y legal en las distintas administraciones tributarias - en el caso costarricense esto se puede ver en el artículo 4º y 8º de la Ley General de la Administración Pública - pero también porque forma

²¹⁸ Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), 2017, 470.

²¹⁹ *Ibid*, 473.

²²⁰ *Ibid*, 581.

parte de la naturaleza integral de las administraciones tributarias dentro del contexto de las administraciones tributarias intervencionistas y de las administraciones tributarias económicas.²²¹

Es decir, el fin último de la administración tributaria es la recaudación, es por esto que para cumplir a cabalidad con dicho fin, se ha entendido que la eficiencia-eficacia debe ser un principio rector que permita el mayor aprovechamiento de los recursos para a su vez permitir la mayor recaudación posible. Y, a su vez, se ha entendido que esto es imposible si no existen flujos de comunicación óptimos entre los ciudadanos y la hacienda, las distintas administraciones tributarias y, por supuesto, de la administración tributaria hacia los ciudadanos.²²² Tres efectos fundamentales se señalan como parte de la eficacia que representa la información y asistencia de la administración dirigida de la administración a los ciudadanos: contribuyente al cumplimiento espontáneo, reduce la presión fiscal indirecta y permite dar más legitimidad al sistema tributario.²²³

Al hablar de los principios rectores de la comunicación tributaria y por ende de la asistencia tributaria, no se elige al principio de eficacia-eficiencia de forma aleatoria, sino que se considera a este como el principal principio rector aunque los otros principios rectores como la seguridad jurídica y el principio de confianza legítima y buena fe también son de vital importancia. En todo caso, se considera a la eficacia como principio rector es el fundamento de todos los flujos comunicativos dentro de la comunicación tributaria y es el que permite alcanzar los fines de la administración tributaria: "El principio de eficacia constituye pues el fundamento común al conjunto de flujos mencionados, y por lo tanto, podemos afirmar que tal principio constituye el fundamento de la comunicación tributaria."²²⁴

Ahora bien, como ya se mencionó, este no es el único principio al que responde el flujo comunicativo dirigido de la administración al contribuyente y que incluye la asistencia a este, sino que, por lo general se acepta que este flujo responde aún más

²²¹ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 138.

²²² Ibid, 139-140.

²²³ Ibid, 141.

²²⁴ Ibid, 144.

precisamente al principio de seguridad jurídica, ya que si bien, es un complemento a la búsqueda de la facilitación del cumplimiento voluntario y por ende es una herramienta para cumplir con el principio de eficacia y utilizar los recursos de forma eficiente, esto se da justamente gracias a que el ciudadano comprende mejor la norma, lo que debe hacer y las consecuencias en caso de no cumplir, siendo entonces un claro ejemplo de la seguridad jurídica subjetiva de la que se habló anteriormente.

Dicho de otro modo, la comunicación de la administración tributaria hacia el obligado y las distintas formas de asistencia que le facilite están en estricto apego al cumplimiento del principio de seguridad jurídica pues permite al ciudadano comprender el ordenamiento jurídico y cómo desenvolverse frente a las imposiciones de la administración, es decir, vuelve **previsible** el ordenamiento para el ciudadano, le permite **calcular** las consecuencias jurídicas tributarias de sus actos.

225

De forma tal que se puede concluir lógicamente la relación bicondicional entre el la comunicación tributaria dirigida al ciudadano la cual incluye la asistencia tributaria y el cómo esta responde a la misión del principio de eficacia a través del principio de seguridad jurídica los cuales son a su vez los pilares que guían el Derecho tributario.

Es importante agregar también la inmediata conexión existente entre el principio de seguridad jurídica y el principio de confianza legítima más precisamente en su visión de simple buena fe. La irretroactividad es el punto en común entre estos dos principios. Se podría incluso agregar que el principio de confianza legítima comparte el aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica. pues ambos buscan proteger las expectativas así como los derechos adquiridos de los ciudadanos.²²⁶ Ahora bien, se entiende además que una adecuada asistencia y comunicación por parte de la administración tributaria crea expectativas en los contribuyentes y que estas deben

²²⁵ César García, "El Principio Constitucional De Seguridad Jurídica Y Los Tributos. Algunos Aspectos Destacables", *Revista Técnica Tributaria*, 2019, <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>.

²²⁶ Patricia Díaz Rubio, *El Principio De Confianza Legítima En Derecho Tributario* (1st ed. Almería: Editorial Universidad de Almería, 2012), 171.

ser respetadas para cumplir con el mencionado principio de confianza legítima o buena fe de la administración.

Ahora bien, es de suma importancia mencionar nuevamente el fundamento de la utilización de estos principios en la presente investigación. Para esto, debemos señalar el interés que presentan los principios generales del derecho para el Derecho moderno. Se puede afirmar que desde la segunda mitad del siglo XX, los distintos ordenamientos jurídicos contrarios a los antiguos lineamientos liberales y normativistas, se han volcado a una consagración axiológica al nivel normativo más alto. Es decir, han intentado plasmar los valores importantes de su cultura en sus respectivos ordenamientos:

“En resumen, las más recientes Constituciones de nuestro entorno afirman con intencionado ahínco todo un elenco de apriorismos axiológicos propios de nuestra cultura, en su afán por plasmar aquellos valores y principios que antaño estuvieron bajo la consideración poco comprometida de normas programáticas, como es sabido, fáciles de esquivar y defraudadas a la postre”²²⁷

Estos principios, a pesar de su difícil delimitación, pueden ser definidos en su conjunto como:

“(…)unas creencias básicas y unas reglas técnicas de observancia generalizada, si no universal; creencias y reglas que encierran criterios de justicia reiteradamente reelaborados por la doctrina y la jurisprudencia en la resolución de los casos concretos y las elaboraciones teóricas, hasta formar un cuerpo reducido de formulaciones precisas y diferente concreción conceptual, consagradas por el uso: los principios generales del Derecho”²²⁸

Ahora, existen ciertas características útiles o de utilidad que vuelven fundamentales a los Principios Generales del Derecho en la cotidianidad de la aplicación del Derecho. En forma resumida podríamos indicar que se acepta la incapacidad de la norma positivista de capturar o contemplar en su totalidad la realidad social, por

²²⁷ Mariano García, "PRINCIPIOS GENERALES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES (" , Revista De Estudios Políticos (Nueva Época), 1989, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/27029.pdf>, 133.

²²⁸ Ibid, 134.

ende, los principios generales del derecho se perciben como esa herramienta que, debido a que son normalmente la cristalización de los valores más importantes para un grupo humano en específico, permiten la subsidiaridad allí donde la norma se vea imposibilitada²²⁹. Además no solo poseen esta función supletoria sino que en definitiva pueden ser usadas para interpretar el Derecho.

Es por estas particularidades de los principios generales del derecho, es decir, esta capacidad de moldearse y adaptarse más rápido que la norma habitual, a las necesidades valorativas de una comunidad en un determinado momento, que son de gran ayuda para guiar y dibujar la finalidad y el sentido del derecho tributario actual, el cual se ve en gran medida influenciado por los cambios sociales económicos y tecnológicos y a su vez, a criterio de los autores - y sin perjuicio de los demás fundamentos expuestos anteriormente- que estas características ya descritas de los principios mencionados permiten la concreción de la asistencia al contribuyente entendiendo que esta figura podría considerarse aún novedosa y un poco difusa o falta de delimitar, por lo que estos principios permiten la creación de un modelo inicial que explique el sentido y los fines de la asistencia dentro del contexto del derecho tributario.

Ahora bien, hasta este punto y retomando las fundamentaciones jurídicas del capítulo III y las ya señaladas en el presente apartado, es posible afirmar pues, que tanto en España como en Costa Rica se han dado esfuerzos intelectuales por definir una ruta doctrinaria que permita establecer una administración tributaria facilitadora de los procesos de cumplimiento voluntario que prevalecen en la actualidad. Si bien, en el caso nacional, parece no haber una construcción doctrinaria tan amplia como la hay en el caso del país ibérico, se puede afirmar que las nociones son similares en cuanto a que se percibe una evolución del Derecho tributario, donde las cargas del cumplimiento se han volcado en gran medida sobre el contribuyente, provocando que la administración tributaria deba responder a este traslado de la carga con mayores facilidades y ayudas al contribuyente. Para esto, se basan desde

²²⁹ Mariano García, "PRINCIPIOS GENERALES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES (" , Revista De Estudios Políticos (Nueva Época), 1989, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/27029.pdf>, 136-137.

un punto de vista jurídico en los principios del Derecho, los cuales, como ya se mencionó, son la guía y modelo de las normas y actuaciones de la administración. Y, se coincide en el hecho de que gran peso de la mejora de estas condiciones para el contribuyente recaen en los deberes de información y asistencia, los cuales se están transformando en verdaderos elementos esenciales para lograr un óptimo cumplimiento voluntario por los contribuyentes al tiempo que se respetan los principios guías del Derecho tributario y, en suma, permite al Derecho tributario evolucionar a un actuar más práctico y ajustado a la realidad de la sociedad hoy en día.

Es por ello que surge la necesidad de crear un mecanismo que proteja al contribuyente frente al creciente número de obligaciones tributarias que se le imponen, un instrumento que garantice que los obligados tributarios cuenten con las herramientas necesarias para cumplir con sus obligaciones tributarias y en el tanto la administración tributaria no le garantice su colaboración o en caso extremo, le imposibilite su cumplimiento, se vea en la posibilidad de ser eximido de responsabilidad por la infracción tributaria en cuestión. En pocas palabras, un mecanismo cuya consecuencia jurídica sería la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria a aquellos obligados tributarios que hayan actuado de manera conforme y cuya falta o infracción sea producto del deficiente funcionamiento (comprobado) de los mecanismo empleados por la AT para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este instrumento parte del hecho de que no se le puede exigir la responsabilidad al contribuyente en los casos que los obligados tributarios no hayan actuado con el mínimo de culpabilidad necesario para que proceda una sanción en su contra. En este sentido, en los casos que los obligados tributarios hayan empleado la diligencia necesaria, es decir, cuando hayan actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria o bien, se haya ajustado a las normas y criterios manifestados por la administración no sería correcto sancionarlo. Lo anterior se fundamenta en el funcionamiento actual del sistema tributario costarricense, no procede castigar a quien haya realizado las diligencias necesarias, quien haya

actuado razonablemente amparado en criterios de la administración o bien quien se haya visto imposibilitado de cumplir con sus obligaciones por una deficiencia en los instrumentos facilitados por la administración. Lo anterior no sólo responde a un tema relacionado con el equilibrio de las cargas entre la administración y los contribuyentes sino que se trata de situaciones en las que no debería existir ningún tipo de responsabilidad por la inexistencia del elemento de intencionalidad; al no existir dolo o negligencia (en el entendido de que haya actuado razonablemente, amparado en un criterio de la AT o bien, se haya visto imposibilitado materialmente por un error técnico) no sería correcto la imposición de una sanción, sin embargo y para efectos prácticos la doctrina lo ha llamado “eximente de responsabilidad”.

En razón del principio de eficacia previamente abordado, los supuestos de exoneración de responsabilidad deben operar en todos aquellos casos en los cuales los obligados tributarios hayan puesto la debida diligencia y hayan adecuado su conducta en cualquier acción de información y asistencia, para así garantizar un correcto funcionamiento de los deberes de información y asistencia tributarios. El establecimiento de mecanismos de esta índole es la única manera de salvaguardar los derechos de información y asistencia en materia tributaria en vista de que la inexistencia de un resarcimiento o bien de una consecuencia para la administración en caso de incumplimiento no compele en el grado necesario a la AT y por tanto se retrocedería a considerarse normas o deberes “programáticos” lo que implicaría un menoscabo en los derechos y garantías de los obligados tributarios.

No obstante, el eximente de responsabilidad no sólo se ve respaldado por el principio de eficacia sino que hay una serie de fundamentos que apoyan esta visión de los cuales vamos a hablar a continuación.

Uno de los principales fundamentos del eximente de responsabilidad lo podemos encontrar en el Principio de Confianza legítima el cual se debe entender como un principio que funge como un límite a la actividad del poder público, en el tanto las actuaciones de carácter público generan una especie de confianza en los administrados; el principio de confianza legítima viene a proteger la estabilidad de

las situaciones jurídicas o de esa confianza presunta para que la misma no sea vulnerada de manera injustificada. En esta línea:

“La confianza legítima supone la garantía de una estabilidad para los administrados en las relaciones jurídico-administrativas como parte del Estado de Derecho”²³⁰.

Adicionalmente, Jaime Rodríguez Arana comenta: “El principio de protección de la confianza legítima impide actuaciones arbitrarias de las administraciones públicas, en que se quebrante la confianza que los administrados han depositado en situaciones jurídicas.”²³¹

El principio de confianza legítima protege entonces, la confianza depositada por los administrados en las distintas actuaciones públicas y funge como una limitante a la retroactividad de dichas actuaciones; en el ámbito tributario dicho principio protege la confianza de los ciudadanos, quienes ajustan su actuación económica a la legislación y criterios institucionales vigentes para que una nueva norma o criterio que no sea razonablemente previsible pueda contrariar la situación jurídica previa a dicho criterio. De manera tal, en el ámbito tributario, amparado en el principio de confianza legítima, una actuación administrativa o una ley que pretenda cambiar retroactivamente una situación jurídica concreta debería indemnizar por los perjuicios causados (vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica) y cuando menos eximirse de responsabilidad por la infracción tributaria cometida. El principio de confianza legítima encuentra un mayor ámbito de aplicación en las disposiciones que conlleva eficacia externa (para con terceros) como lo son las disposiciones interpretativas y de contestación de consultas tributarias, “si dicho principio general de derecho tiene por objeto proteger las situaciones de confianza de los ciudadanos frente a los cambios imprevisibles que se produzcan; es evidente que estos cambios puedan producirse en los criterios interpretativos de la Administración Tributaria recogidos en las disposiciones generales interpretativas.”

²³⁰ Juan B Lorenzo De Membiela, "El Principio De Confianza Legítima Como Criterio Ponderativo De La Actividad Discrecional De La Administración Pública", *Revista de Administración Pública*, No.171, (2006): 252, Consultado 02 de junio, 2021, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2202534.pdf>

²³¹ Jaime Rodríguez Arana, "El principio general del derecho de confianza legítima", *Ciencia Jurídica*, No.4, (2013): 62, consultado 02 de junio, 2021, <http://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/view/39/39>

²³² Dicho lo anterior, en los supuestos en los que un cambio interpretativo vulnere el principio de la protección de la confianza legítima el contribuyente podrá recurrir a dicho principio para recibir la indemnización correspondiente en el tanto existe una afectación de su situación jurídica previa. La Administración Tributaria tiene el deber de informar y asistir a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones, dicho deber conlleva el correlativo derecho del administrado de exigir su cumplimiento; con la normativa actual, al no existir mecanismos de ejecución, nos encontramos frente a normas de carácter programático de manera tal que no se puede garantizar el debido cumplimiento de los mencionados deberes por parte de la Administración Tributaria, no obstante, en materia de principios encontramos fundamento suficiente para salvaguardar y garantizar los mencionados derechos. De allí que se plantee la posibilidad de resarcimiento, plasmado en un mecanismo que proteja a los contribuyentes de una administración que en primer lugar no garantiza los derechos de los contribuyentes en cuanto información y asistencia y en segundo lugar, que pretende castigar los errores en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en un modelo que traslada la mayoría de las cargas al contribuyente. Ahora, importante aclarar que la mencionada eximente bajo ninguna circunstancia exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por el contrario, las reafirma, lo que plantea es la posibilidad de en los casos que la ley prevea y cumpliendo con los supuestos que se determinen, al contribuyente no se le castigue excesivamente.

Adicionalmente podemos encontrar sustento en la Doctrina de los Actos Propios. La Doctrina de los Actos Propios se basa en una simple idea *“nadie puede variar de comportamiento injustificadamente cuando ha generado en otros una expectativa de comportamiento futuro.”*²³³ En esencia, busca proteger lo mismo que el principio de confianza legítima pero con un mayor énfasis en el aspecto de la buena fe con lo cual se constituye como una derivación directa del principio de buena fe.

²³² Patricia Díaz Rubio, *El Principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2014).

²³³ Diego Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario* (España: Civitas, 2018), 252.

“La doctrina de los actos propios es un principio general del derecho, fundado en la buena fe, que impone un deber jurídico de respeto y sometimiento a una situación jurídica creada anteriormente por la conducta del mismo sujeto, evitando así la agresión a un interés ajeno y el daño consiguiente”²³⁴, es correcto concluir que la doctrina de los actos propios supone una limitación al poder público en el entendido que la Administración, y ahora enfocados en el ámbito tributario, no puede exigir a los obligados tributarios cargar con los perjuicios causados por aquellas actuaciones que ella misma ha inducido. Le corresponde a la administración responder por las consecuencias que el funcionamiento de su actividad cause en los obligados tributarios, la propia administración tributaria es la causa principal de que los contribuyentes incurran en equivocaciones al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias en el tanto no le garantiza la información o la asistencia necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones; De allí que se procure salvaguardar los intereses de los obligados tributarios por medio de un instrumento que al menos, en los casos previstos pueda reconocer que la equivocación o incumplimiento tributario fue inducido por el propio comportamiento de la administración y se le exima de responsabilidad en cuanto a la sanción.

3. Responsabilidad Administrativa.

El eximente de responsabilidad puede también fundamentarse, desde el punto de vista administrativista, en el concepto de responsabilidad administrativa. La responsabilidad administrativa es una corriente que se separa del civilcentrismo,²³⁵ en tanto presenta unos enfoques que la diferencian de la teoría clásica de las obligaciones. En esta investigación se utilizará el concepto de responsabilidad administrativa extracontractual y entenderemos por este cuando existe un perjuicio de la administración al administrado sin vínculo contractual de por medio:

“La responsabilidad administrativa extracontractual como relación jurídico-pública, surge cuando entre el administrado y la respectiva administración pública no existe

²³⁴ Fernando Fueyo Laneri, *Instituciones de derecho civil moderno*, (Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1990), 330.

²³⁵ Ernesto Jinesta Lobo, *Tratado De Derecho Administrativo tomo II* San José (Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2011), 31.

una relación contractual previa, sino simplemente cuando el primero sufre una lesión antijurídica que no tiene el deber de soportar, y, consecuentemente, tiene el derecho de que sea indemnizada o resarcida.”²³⁶ La responsabilidad administrativa se motiva en un fundamento de imputación objetiva, en palabras sencillas, no se enfoca en los sujetos más allá de que uno de ellos debe ser la administración y nace únicamente cuando debido a una actividad o falta de esta, se perjudica a un administrado. Esto es a su vez una diferencia con el concepto típico de obligación que se maneja en la rama civil.²³⁷

Ahora bien, esta responsabilidad por criterio objetivo puede nacer a causa de dos distintas conductas de la administración: debido a causa lícita o llamado también funcionamiento normal de la administración o debido a causa ilícita llamado también funcionamiento anormal de la administración. En el funcionamiento normal, la responsabilidad puede darse por un daño accidental mientras se cumplía una conducta habitual de la administración, por otra parte la responsabilidad en el funcionamiento anormal se da más bien por la falta de servicio o el no cumplimiento de ese servicio.²³⁸

En relación a la eximente de responsabilidad, la responsabilidad administrativa podría operar en ambos tipos de conducta, se trate así de una falta de actuación por parte de la administración al no asistir al contribuyente quebrantando de esta forma el principio de eficacia y provocando un incumplimiento total o parcial en la obligación del administrado, o al asistir al contribuyente pero de una manera errónea, provocando que éste cometa un error y sufra un perjuicio, recordando que en el caso costarricense: “(...) basta que exista un nexo causal entre el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos o la conducta lícita o ilícita para que exista responsabilidad de las administraciones públicas, por lo que el deber de resarcimiento bien puede tener origen en un comportamiento impersonal, anónimo o institucional”²³⁹.

²³⁶ Ernesto Jinesta Lobo, Tratado De Derecho Administrativo tomo II San José (Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2011), 32.

²³⁷ Ibid.

²³⁸ Ibid, 33.

²³⁹ Ibid, 34.

Es de suma importancia notar que, la eximente de responsabilidad busca liberar al contribuyente del pago de la obligación producto del error o falta de la administración. Si bien esto podría considerarse una especie de sanción para la administración, bien podría destacarse que el enfoque es resarcir el daño causado al obligado tributario. Esta es también una característica perteneciente a la responsabilidad administrativa y que la misma doctrina administrativista califica como otra de sus diferencias entre la responsabilidad administrativa y una obligación civil. Se ha señalado que el objetivo de la responsabilidad administrativa es el reparar o resarcir el daño, y que se enfoca sobre el sujeto que ha sufrido el daño más que en el sujeto que ha cometido dicho daño,²⁴⁰ por lo que se habla de una responsabilidad que *“cumple una función eminentemente reparadora y no retributiva o punitiva.”*²⁴¹

Más allá de la función mencionada anteriormente, es esencial hacer mención del “doble rol” que cumpliría la responsabilidad administrativa en su contexto dentro del Derecho Público. “La función primordial -primera y constante- de la responsabilidad consiste en reparar una lesión antijurídica, esto es, compensar un daño injusto imputable a la administración.”²⁴² Entendiéndose que originalmente (y principalmente) el fin último de la responsabilidad es otorgar una garantía a los ciudadanos, garantía de que la administración cumplirá con sus funciones, con las leyes y con lo acordado, y que en caso contrario tendrán alguna reparación a un potencial daño causado por la relación desigual a la que están sometidos. Además de este primer rol, con el tiempo se fue forjando una segunda función esencial que cumpliría la responsabilidad y es el cumplir a la administración su mandato de eficacia,²⁴³ en tanto permite asegurar realmente el objetivo de la administración, al ser una especie de función residual que, en caso de fallo de la administración, produce una garantía al ciudadano y de esta forma promete y al mismo tiempo obliga a la administración misma a mantener su eficacia y eficiencia.

²⁴⁰ Ernesto Jinesta Lobo, Tratado De Derecho Administrativo tomo II San José (Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2011), 41.

²⁴¹ Ibid, 42.

²⁴² Ibid, 45.

²⁴³ Ibid, 45-46.

Hasta aquí se han mencionado detalles que respaldan la eximente de responsabilidad desde una concepción administrativista. Sin embargo, como fue posible percibir en el análisis de la responsabilidad, el enfoque de la eximente como resarcimiento producto de una responsabilidad, se confunde en ocasiones con la teoría clásica de las obligaciones. La obligación como carga y reparación en caso de fallo, se difumina, parece mezclada con la responsabilidad que busca por su parte también reparar un daño sin hacer tanto énfasis en la carga que contempla esa reparación, pero que más allá de eso sigue representando un peso al Estado, una nueva “obligación” en un sentido amplio de la palabra que le obliga a utilizar ahora recursos en esa dirección. Es por esto último que, es necesario ahora determinar la noción de obligación presente en esta investigación.

Ya en el capítulo III se habían realizado algunas aproximaciones sobre el concepto clásico y civilista de la obligación. En todo caso, una definición completa y certera sobre la obligación clásica civilista es la siguiente:

La obligación es una situación bipolar, que se encuentra formada por un lado, por la posición de una persona llamada deudor y por otro, por la posición de otra persona distinta llamada acreedor. El acreedor es titular de un derecho subjetivo (derecho de crédito), que le faculta para exigir frente al deudor lo que por éste es debido (prestación). Al mismo tiempo como medida complementaria, el acreedor se ve investido de la posibilidad, en caso de incumplimiento de proceder contra los bienes del deudor, así como investido también de una serie de facultades para la defensa de sus intereses. La segunda faceta o el segundo polo es la posición del deudor. El deudor es sujeto de un deber jurídico (deuda) que le impone la observancia del comportamiento debido y le sitúa en el trance de soportar, en otro caso, las consecuencias de su falta.²⁴⁴

De modo tal que, desde esta óptica, se concibe a la obligación como un nexo o unión jurídica existente entre por lo menos dos sujetos, usualmente tendiente a crear una colaboración entre ambos o al intercambio. Y es de esta relación de donde se derivan

²⁴⁴ Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema De Derecho Civil*, 6th ed (Madrid: Tecnos, 1992), 127.

los derechos y obligaciones.²⁴⁵ Ahora, es posible también señalar dentro de la obligación dos elementos esenciales que se podría decir forman una sola sustancia: la deuda y la responsabilidad que en forma resumida se pueden definir el primero como un deber que pesa sobre el sujeto pasivo de la relación, y el segundo elemento sería una especie de sumisión del sujeto pasivo frente al poder del sujeto activo de “ir en contra” del patrimonio del primero en caso de que este, deudor, no satisfaga el deber original.²⁴⁶

Las obligaciones en la teoría clásica civilista tienen una lista taxativa de formas en las que pueden originarse, como ya se mencionó en el capítulo III, y normalmente suelen referirse como contrato, cuasicontrato, delito u otros actos donde la conducta sea realizada con culpa o negligencia.²⁴⁷ También es posible hablar de grupos de obligaciones que son originadas por distintos eventos, al respecto podría decirse que hay obligaciones que nacen por la simple convivencia humana y usualmente están establecidas en la ley, a modo de ejemplo, las pensiones alimenticias. Hay otro grupo de obligaciones que nacen para “restablecer un equilibrio patrimonial destruido por un acto carente de causa”,²⁴⁸ ejemplo de esto un enriquecimiento injusto por un pago no debido. Finalmente hay otro grupo de obligaciones que nacen como resarcimiento o indemnización a un sujeto, a causa de un incumplimiento por parte de otro.

Parece importante hacer un señalamiento doctrinario el cual está de algún modo relacionado con la responsabilidad administrativa de la cual se habló anteriormente. Y es el hecho de que, algunos autores consideran que dependiendo de la separación que se haga de deuda y responsabilidad, se estaría frente a casos de obligaciones distintas. Por ejemplo, una deuda sin responsabilidad sería conocida como una obligación natural,²⁴⁹ u obligación moral, donde no existe derecho para reclamar la prestación por lo que solo depende de la conciencia o la moral del deudor. Normalmente es solo un deber de buscar que se concrete algún estado. También

²⁴⁵ Ibid, 127.

²⁴⁶ Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema De Derecho Civil*, 6th ed (Madrid: Tecnos, 1992), 128.

²⁴⁷ Fayos Gardó, 12.

²⁴⁸ Díez-Picazo y Antonio Gullón, 132.

²⁴⁹ Díez-Picazo y Antonio Gullón, 128.

podría darse el caso de una responsabilidad sin deuda, aunque en el aspecto civil esto es más un ejercicio doctrinario pues se carece de ejemplos viables,²⁵⁰ aunque queda abierta la posibilidad.

También parece conveniente destacar un aspecto sobre el objeto o la prestación del vínculo obligacional y alguna polémica que hubo en el pasado en la doctrina sobre la naturaleza de la prestación. En el pasado se consideró que la prestación podía ser únicamente de carácter pecuniario. Sin embargo, la doctrina moderna considera que la prestación debe responder a “un interés serio y digno de tutela, aunque no tenga valor económico”,²⁵¹ para ser considerado válido. Puede darse el caso también de que la prestación sea no pecuniaria, por ejemplo, un deber de hacer, pero en caso de incumplimiento, el mecanismo de resarcimiento sí que contempla un valor pecuniario.

Hasta aquí, se han realizado algunas señalizaciones sobre este vínculo jurídico que une a por lo menos dos sujetos. En el apartado anterior, mientras se analizaba la figura de la responsabilidad administrativa, se hizo mención de una diferencia entre esa teoría y las teorías clásicas civilistas en las cuales éstas últimas se enfocan en gran medida en los sujetos dentro de la relación de obligación. La presente investigación trata sobre un vínculo entre la administración y el ciudadano, por lo que es entendible que los fundamentos jurídicos sobre los sujetos dentro de una obligación privada no sea de gran importancia al ser estos también sujetos privados. Sin embargo, sí se presenta vital el analizar la naturaleza del derecho subjetivo existente en la relación, pues este es al final de cuentas un poder que obliga al otro, dicho de otro modo, es el poder que acciona para permitir la satisfacción del interés. De modo que parece posible, que un análisis sobre los fundamentos de este poder subjetivo, pueda generar insumos valiosos que contribuyan a las conclusiones finales de este trabajo.

Este poder subjetivo responde a la finalidad del vínculo jurídico de la obligación, el cual se podría definir como “(..) un cauce idóneo para la realización de una función

²⁵⁰ Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema De Derecho Civil*, 6th ed (Madrid: Tecnos, 1992), 129.

²⁵¹ *Ibid*, 130.

social merecedora de la tutela jurídica”.²⁵² Dicho de otro modo, existe una relación entre sujetos donde el interés de uno es garantizado por la tutela jurídica del Estado entendiendo que este interés es una expresión social merecedora de dicho resguardo. Hay un aspecto de importancia social el cual merece ser destacado. En todo caso, de primera entrada se podría definir el derecho subjetivo como “(...) facultad o conjunto de facultades que se conceden a una persona para actuar en defensa de sus intereses en el marco de la norma general.”²⁵³ Junto con lo anterior, existen diversas teorías que intentan dar definiciones acertadas desde la óptica jurídica para el concepto de derecho subjetivo.

La primera teoría a mencionar fue propuesta por Savigny y es llamada **la teoría de la voluntad**. Esta propone que el derecho subjetivo vendría a ser un “poder de la voluntad” que emana desde la persona hacia el exterior. A su vez Windscheid especializa esta teoría indicando que la ley, la norma, establece o entrega ese poder al sujeto para su uso. Contra esta teoría se han presentado algunas críticas, por ejemplo, se ha señalado que la “voluntad” es necesaria para ejercer el derecho, pero no para poseerlo²⁵⁴, por lo que la mera voluntad no explicaría totalmente la naturaleza del derecho subjetivo.

La segunda teoría, conocida como la **teoría del interés** fue propuesta por Ihering. En esta se señala que el derecho subjetivo es la tutela jurídica de un interés. En este caso se propone un doble nivel para el derecho, un nivel material que indica el interés social, económico o moral de la persona, es decir, el fin que busca, así como un nivel formal que sería la protección jurídica de ese interés.²⁵⁵

Surgieron posteriormente las **teorías superadoras o eclécticas** las cuales buscaban intentar pulir las deficiencias de las dos teorías anteriores. Donde por ejemplo se señalaba que el derecho subjetivo sería más bien una manifestación de la norma jurídica, un interés de esta. También se sumaba dentro de estas teorías una especie

²⁵² José Luis Lacruz Berdejo, Francisco de Asís Sancho Rebullida y Agustín Luna Serrano, Elementos De Derecho Civil, 3rd ed(Madrid: Dykinson, 2005), 67.

²⁵³ Ibid, 69.

²⁵⁴ Ibid, 70-71.

²⁵⁵ Ibid.

de unión entre voluntad, interés y ordenamiento, que buscaba dar coherencia o cohesión a las dos teorías anteriores.

Más allá de las anteriores teorías, la doctrina moderna detecta algunos elementos básicos y recurrentes que permiten emitir una noción clara sobre lo que es un derecho subjetivo. Estos elementos son:

- a) Todo derecho subjetivo es una concesión del Estado a un sujeto a través de la cual se le permite exigir algo o se le permite hacer algo.
- b) Este poder concedido por el Estado se debe a razones sociales o económicas y en ocasiones significan el limitar derechos de otras personas.
- c) El poder subjetivo está normalmente conformado por facultades o “actuaciones específicas”. Estas facultades no son obligatorias para el titular del derecho, puede realizarlas cuando le convenga o simplemente no realizarlas.
- d) El derecho subjetivo aparece como un elemento autónomo en la relación jurídica, lo que le da la posibilidad de cambiar de titular.
- e) El derecho subjetivo existe solo si hay protección o tutela jurídica del Estado y el titular puede accionarlo cuando desee.²⁵⁶

Finalmente, existen algunos otros conceptos que pudieran ser confundidos con el derecho subjetivo o que incluso fueron confundidos durante mucho tiempo por la doctrina con un derecho subjetivo. Entre estos, la acción, que es la capacidad de activar el aparato estatal en defensa del derecho subjetivo. También la potestad, que si bien contempla una facultad, representa al mismo tiempo un deber. Otros derechos o facultades jurídicas que fueron concedidos por los ordenamientos antes de la definición de derecho subjetivo como tal, entre estos se podrían mencionar algunos de los derechos otorgados en la propiedad de los derechos reales.²⁵⁷

Finalmente, es menester también aclarar, que el concepto de obligación ha tenido una evolución histórica y que esto ha hecho que no siempre haya tenido un

²⁵⁶ José Luis Lacruz Berdejo, Francisco de Asís Sancho Rebullida y Agustín Luna Serrano, Elementos De Derecho Civil, 3rd ed(Madrid: Dykinson, 2005), 74.

²⁵⁷ Ibid.

significado inequívoco o que no existan variantes en sus interpretaciones. Primeramente indicar que, como ya se esbozó brevemente anteriormente, las obligaciones difieren de los deberes en tanto en estos últimos no existe un derecho subjetivo poseído por un titular que le permita accionar la tutela jurídica del Estado. Por lo general los deberes presentan un nexo jurídico distinto al nexo de la relación jurídica obligacional ya discutida.²⁵⁸ El deber normalmente está representado en una norma destinada a un determinado número de sujetos y cuando estos sujetos no la cumplen, el Estado interviene para hacerlos cumplir o para castigar a quienes no lo cumplieron.

Ahora bien, en la doctrina italiana se habla de *Obblighi* y *obbligazione* donde las primeras vendrían a representar obligaciones de carácter no patrimonial mientras que las segundas sí que presentaban este carácter patrimonial. Algunos autores señalaron que de alguna forma las *Obblighi* contenían a las *obbligazione* siendo estas últimas un subconjunto de las primeras.²⁵⁹

Estas últimas obligaciones en sentido no pecuniario pueden ser confundidas con los deberes, e incluso es normal que en algunas normas se hable indistintamente de obligaciones o deberes sin definir realmente el concepto jurídico como tal, ejemplo de esto es el artículo 29 de la Ley General Tributaria española. En todo caso, siempre y cuando no exista un vínculo jurídico directo entre las partes, donde uno tenga la capacidad de accionar el derecho subjetivo para exigir del otro una actuación, no se estará frente a una obligación, sino probablemente frente a un deber y la intervención del Estado para fomentar el cumplimiento de este deber.

No queda más entonces, ahora que se han delimitado claramente la diferencia entre un deber y una obligación, hacer notar un aspecto que podría parecer trivial pero que carga consigo una importancia magnánima y es el hecho de que un deber puede “evolucionar” por así decirlo, a una obligación si se cumple lógicamente con ciertos aspectos. Esto se daría cuando por razones sociales o de cualquier otro tipo nazca un deber (como ya se mencionó anteriormente la obligación responde a una finalidad

²⁵⁸ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 187.

²⁵⁹ *Ibid*, 184.

social) y correlativamente, un derecho en alguien y que la importancia de este derecho sea tal que le permita exigir una tutela jurídica al Estado para su protección incluso frente a terceros:

“Dicho de otra manera, cuando el deber (entendido en sentido amplio) se caracteriza por el reconocimiento paralelo de un derecho subjetivo, entonces dicho deber implica la necesidad jurídica de un determinado comportamiento de tal manera que cuando dicha necesidad se plantea frente a otros sujetos, es decir cuando tal necesidad es parte de una relación jurídica, al deber se le denomina obligación (obbligazione-obbligazione).”²⁶⁰

En definitiva, se podría decir que un aparente deber en un sentido amplio o general, si por los cambios mismos presentes en la sociedad, llega a generar un derecho digno de tutela y un tercero es capaz de exigir a otro sujeto, sea público o privado, una determinada conducta incluso accionando para ello el aparato estatal, en defensa de ese derecho, estaríamos ya no frente a un deber sino frente a una obligación jurídica.

Se entenderá entonces en el presente trabajo por obligación, cuando se esté frente a una situación jurídica protegida por el Estado en forma de deber, donde, debido a su importancia social, se genera un derecho en el contribuyente y este derecho es digno de la tutela estatal (producto justamente de su función social) convirtiéndose así en un derecho subjetivo el cual permitiría al contribuyente exigir (a través de algún mecanismo establecido en el ordenamiento) una determinada actuación o una indemnización por parte de la misma administración.

4. Asistencia e información al contribuyente como obligación jurídica.

Finalmente, con base en el análisis realizado en el capítulo primero de la presente investigación podemos concluir, sin temor a equivocarnos, que tanto el derecho de información como el de asistencia al contribuyente constituyen derechos para los

²⁶⁰ Jordi Jove i Villalta, "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)" (Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014), 183.

obligados tributarios, derechos que han sido plasmados a nivel constitucional en los artículos 27 y 30 así como, a nivel legal en los artículos 101, 119, 172 y 173 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y específica y expresamente en el artículo 171 inciso 2 del mismo cuerpo normativo en el cual se indica lo siguiente:

“Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos o en relación con el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, así como del contenido y el alcance de estos.”²⁶¹

De manera tal que no cabe duda de su consideración como derecho; ahora bien, la existencia de ese derecho supone, a su vez, la existencia de su correlativo deber, deber cuya responsabilidad recae sobre la Administración Tributaria y así está estipulado en el artículo supra citado. En esa misma lógica, el deber por parte de la administración se puede ver reflejado en los reglamentos y en los mecanismos que se han planteado para su cumplimiento, los cuales, aunque resultan escasos, existen; dentro de los mismos podemos encontrar, la petición, la consulta, educación y cultura fiscal así como el servicio de asistencia como tal, el cual cuenta con una estructura organizativa concreta contemplada tanto en el Reglamento de Procedimiento Tributario así como en el Reglamento de Organizaciones y funciones de la Dirección General de Hacienda.

Dicho lo anterior, resulta evidente que los derechos de información y asistencia al contribuyente son considerados en el ordenamiento jurídico costarricense tanto derechos para los obligados tributarios como obligaciones para la Administración Tributaria. Siendo que estos derechos y deberes garantizan y facilitan la recaudación de los impuestos, podemos observar su relevancia en cuanto a la función social que ejercen, en tanto, sin estos y en el contexto actual, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias sería prácticamente inalcanzable. La importancia de esta función social está respaldada jurídicamente a través de los principios previamente analizados, como lo son, el principio de eficacia, el principio de eficiencia, el

²⁶¹ Asamblea Legislativa de Costa Rica, “Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971”, Sinalevi: art.171, consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

principio de seguridad jurídica y el principio de buena fé, los cuales son principios rectores de todo el ordenamiento jurídico que a su vez encuentran aplicación en el ámbito tributario. El cumplimiento de las normas tributarias respecto los deberes de información y asistencia al contribuyente responden a una lógica que busca garantizar la armonización del ordenamiento jurídico tributario con los principios constitucionales y a su vez, potenciar el fin último de cualquier Administración Tributaria, el cual es la recaudación, la cual, dicho sea de paso no debe verse como recaudación a secas, sino que debe ser vista como una recaudación producto del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que cause el menor número de costos indirectos para el Estado, teniendo siempre presente que el fin último del Derecho Financiero es la preservación de los elementos básicos que garanticen la vida en sociedad. Es tan importante para la administración la recaudación que se ha dado la tarea a lo largo de los años de trasladar en gran medida parte de las cargas del cumplimiento a los contribuyentes, ya que por sí misma se vería imposibilitada materialmente de hacerlo y ello perjudicaría enormemente la eficiencia en la recaudación. Con el traslado de las cargas la administración se ha visto asistida por los contribuyentes y esto le ha permitido una mayor recaudación. Sin embargo, dicha colaboración no ha sido recíproca, lo cual compromete no solo los porcentajes de recaudación sino también el funcionamiento mismo del engranaje tributario actual. Ahora, volviendo a la definición brindada, los derechos de información y asistencia al contribuyente protegen una situación jurídica cuya importancia social implica la existencia de un derecho subjetivo el cual garantice su cumplimiento. Sin embargo, en Costa Rica no se ha implementado ningún mecanismo que permita la satisfacción de ese derecho subjetivo por parte del aparato estatal dejando así a los obligados tributarios en una especie de indefensión que no sólo convierte, los derechos de información y asistencia al contribuyente en derechos nugatorios sino que al mismo tiempo compromete la legitimidad del sistema tributario como un todo.

Por todo lo anterior, es evidente la necesidad de establecer un mecanismo que proteja los derechos de información y asistencia de los obligados tributarios tanto a nivel normativo como en el ámbito práctico, que garantice la tutela y satisfacción de

esos derechos y otorgue un equilibrio real en las cargas tributarias y refuerce la legitimidad del sistema tributario. El mecanismo planteado para cumplir con esta necesidad es la eximente de responsabilidad por infracción tributaria, la cual en los supuestos que la ley considere pertinentes contemplar pueda resarcir a los obligados tributarios mediante una renuncia por parte de la administración tributaria a su derecho de cobro, cuyos pormenores se detallaron con anterioridad.

Conclusiones

Esta investigación fue abordada siguiendo un patrón lógico cuyo objetivo fue acumular la suficiente y adecuada información para cumplir con las finalidades propuestas y verificar el cumplimiento de la hipótesis planteada inicialmente. El capítulo I de la investigación pretendía encontrar en el ordenamiento jurídico, tanto a nivel constitucional, legal y reglamentario, indicios y elementos que permitieran describir cuál era el panorama sobre la asistencia legal y los derechos de información, dentro del entramado jurídico del país. Se buscaba saber si el ordenamiento consideraba algún nexo entre ambos conceptos y también si se marcaba relevancia en ellos o si más bien simplemente se limitaba a su mención o incluso si del todo no se les daba ningún valor.

1. Lo que se encontró fue que en efecto existen normas que apoyan o mencionan directamente la asistencia al contribuyente y la información. Sin embargo, estas mismas normas, en el caso de la asistencia, se limitan a eso, a mencionar derechos o libertades pero sin proporcionar mecanismos reales. Tampoco delimitan correctamente los efectos que estos conceptos jurídicos deberían tener en la ciudadanía, es decir, no definen los alcances que estas normas deberían tener. Sobre el acceso a la información sí se encontró regulación incluso a nivel constitucional, esto responde a situaciones coyunturales, pero más allá, en efecto el derecho de acceso a la información, al menos a nivel legal, sí presenta mecanismos establecidos que permiten en alguna medida una mejor protección de justamente de este derecho.
2. Las normas que hablan sobre la asistencia son principalmente de tipo programáticas, donde se menciona esta función o deber para la administración -o al menos intentan guiar en ese sentido a la administración- pero son normas-enunciadas, que carecen realmente de aplicación en la práctica al no permitir a los ciudadanos buscar la protección de ese derecho. La excepción a lo anterior, son las normas que establecen ciertas dependencias y órganos que coadyuvan directamente en la asistencia. Pero estas normas, de

nivel reglamentario, son solo eso, normas estructurales que poco hacen si el concepto original a nivel legal no ha sido bien definido o explicitado.

3. También se carece de cohesión debido a la forma en que estos derechos y conceptos aparecen extendidos a través del ordenamiento. No existe un elemento de enlace que compenetre estas normas y les dé un sentido unitario, sino que cada norma es una isla separada de las otras. Es difícil incluso encontrar las normas referentes a la asistencia, a través de los distintos cuerpos normativos.
4. Se reconoce al menos de forma parcial en nuestro ordenamiento tributario, la existencia y objetivos de la asistencia al contribuyente, sin ser, como ya se mencionó, precisos en sus alcances.

El capítulo II pretendía analizar la verdadera implicación de la asistencia al contribuyente en la esfera de derechos de los administrados. Es, un reflejo del capítulo I en cuanto mide el impacto real de las normas y persigue justamente ampliar el objetivo del primer capítulo, dar una imagen más precisa de la realidad.

5. Una conclusión valiosa en este apartado es la afirmación de la relación entre asistencia al contribuyente y cultura fiscal, entendiendo que ambas tienen una finalidad similar como lo es capacitar a la ciudadanía en temas fiscales.
6. Otra conclusión realizada es el hecho de que las autoridades tienen conocimientos sobre lo valioso de la información y la asistencia al contribuyente, y por ende se han realizado esfuerzos en ese sentido para difundir los conocimientos referentes a la cultura fiscal tributaria tanto en estudiantes de secundaria como en funcionarios públicos.
7. A pesar de lo anterior, hay una importante falencia en pronunciamientos relacionados a la asistencia al contribuyente por parte de las autoridades tributarias.
8. Finalmente, la conclusión principal de este capítulo es respecto a las dependencias y órganos encargados de brindar la asistencia al contribuyente, donde distintas auditorías demostraron carencias de medios así como incluso faltas estructurales. Las mismas auditorías reflejaron una necesidad de

constante capacitación de los funcionarios públicos y gran margen de mejora en estos órganos.

De forma que, tanto el capítulo I como II reflejan en definitiva un esfuerzo incompleto por parte de la administración tributaria costarricense en relación con la asistencia al contribuyente. Por un lado, existe la figura a nivel normativo y se le intenta dar cierta importancia sin conocer realmente el porqué de esta figura y sus profundos efectos en la recaudación. A nivel práctico, nuevamente se han realizado esfuerzos en hacer llegar algún tipo de ayuda y guía al contribuyente, sin ser los medios escogidos los más adecuados y sin haber calado realmente en la población.

En el capítulo III es consecuencia de los dos anteriores, al no poder encontrar suficientes respuestas en estos, se decide acudir a un ordenamiento tributario más avanzado que permita arrojar mayor claridad sobre el concepto de asistencia, su relación con los derechos de información, su fundamento teórico entre otros. Es por eso que se acude tanto a la doctrina española como a su normativa para ahondar en la naturaleza jurídica de la asistencia. En este capítulo se extraen conclusiones de suma importancia.

9. El cumplimiento voluntario es el eje central actual en las administraciones tributarias avanzadas como la española pues mejora la recaudación a través de la eficacia y una mayor optimización de recursos.
10. Junto al cumplimiento voluntario, las tecnologías de la información contribuyen en gran medida en la eficacia de la recaudación.
11. La asistencia al contribuyente, junto con la información, son subconjuntos de la comunicación pública y la comunicación tributaria.
12. La comunicación tributaria encuentra su fundamento jurídico en los principios generales del Derecho, entre los cuales se pueden encontrar el principio de eficacia y eficiencia, así como el de seguridad jurídica. Estos son a su vez, los fundamentos jurídicos de la asistencia y la información al ser estos parte de la comunicación tributaria.
13. La asistencia al contribuyente y la información son deberes para la administración tributaria.

14. En el caso español existe la figura del eximente de responsabilidad en caso de una acción de la administración que induzca a error en el administrado. La eximente de responsabilidad allí encuentra fundamento en la responsabilidad administrativa.

Finalmente, en el último capítulo se toma la experiencia del capítulo III y mediante un análisis lógico se generan una serie de conclusiones definitivas.

15. La responsabilidad administrativa tiene su origen en las ideas civil centristas de la obligación, pero posteriormente evoluciona dentro de la rama administrativistas.
16. Existen diferencias entre la teoría clásica de las obligaciones y la responsabilidad administrativa, pero estas diferencias no las torna incompatibles entre sí.
17. Una de las principales diferencias entre la obligación y la responsabilidad administrativa es donde se enfatizan. La obligación pone su énfasis en los sujetos de la relación, la responsabilidad administrativa pone su énfasis en el objeto o situación que da origen al resarcimiento.
18. La obligación es un concepto que ha evolucionado a lo largo del tiempo y distintos autores han emitido criterios que diferencian unas teorías de las otras. Además, en ocasiones el concepto ha sido usado como sinónimo de soportar.
19. Es posible extraer algunos elementos vitales de las teorías sobre el concepto de obligación, y son estos elementos los que le dan justamente su esencia a la obligación .
20. La obligación otorga un derecho subjetivo a una persona. Este derecho subjetivo es la capacidad de activar la tutela estatal para la satisfacción del interés concreto de dicha persona.
21. El deber busca fomentar y facilitar la consecución de un derecho pero no otorga un derecho subjetivo como tal.

22. La obligación jurídica nace como una respuesta de la sociedad que otorga un derecho subjetivo a un individuo para que este reclame tutela judicial, si fuese necesario, con tal de satisfacer dicho derecho.
23. La asistencia al contribuyente y la información son derechos de los administrados y deberes para la administración.
24. En el caso español, existe una eximente de responsabilidad para dar protección al derecho del obligado de ser debidamente asistido por la administración tributaria.
25. El derecho de asistencia al contribuyente, debido a su importancia social, es merecedor de tutela jurídica y por ende es plausible exigir su satisfacción accionando el aparato estatal, cumpliendo con las características esenciales de la obligación, por lo que se puede hablar de una asistencia al contribuyente como obligación jurídica.
26. Por la naturaleza de la asistencia al contribuyente, sólo se puede exigir frente al mismo Estado, por lo que es factible hablar de que el Estado tiene el deber de soportar esta obligación cuando se cumplan ciertos requisitos que den origen al nacimiento de la relación jurídica.

Finalmente, parece necesario confrontar la hipótesis original con estas dos últimas conclusiones. La hipótesis de la presente investigación es: "La asistencia al contribuyente es una obligación jurídica de la Administración Tributaria.". Por lo tanto, al compararlas con las últimas dos conclusiones ya mencionadas podemos afirmar que se cumple la hipótesis básica en cuanto a que, por su importancia social, crea un derecho merecedor de tutela judicial y el titular puede exigir la satisfacción del mismo a través del aparato estatal, cumpliendo de esta forma la definición de lo que es una obligación jurídica.

Bibliografía

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. "Constitución Española.". Consultado el 23 de mayo de 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>.

Agencia Tributaria Española. "Relaciones Internacionales ". Consultado el 07 de mayo de 2021, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Memorias/MEMORIAS_DE_LA_AGENCIA_TRIBUTARIA/2002/11relacionesinternacionales.pdf.

Agencia Tributaria Española. "Relaciones Internacionales". Consultado el 07 de enero de 2021, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Memorias/MEMORIAS_DE_LA_AGENCIA_TRIBUTARIA/2002/11relacionesinternacionales.pdf.

Alink, Matthijs y Von Kommer, Victor. Manual para las Administraciones Tributarias Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias 2000. Países Bajos: Ministerio de Finanzas, 2000.

Andara Suárez, Lenin José. La Autoliquidación Y Su Incidencia En El Sistema De Aplicación De Los Tributos En España. 1st ed. Barcelona: BOSCH, 2018.

Alonso, José María. UF1814 - Información y atención tributaria al contribuyente. España: Elearning, 2015.

Amorós, M^a del Mar. "El Deber De Información - Books And Journals". Vlex, Consultado el 12 de julio de 2021. <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/source/deber-de-informacion-32240>.

Aragón, Manuel. "La Eficacia Jurídica Del Principio Democrático". Revista Española De Derecho Constitucional, 1988.

Arena, G (1992). *Profilli giuridici della comunicazione delle pubbliche administración,* Economía Pública, nº 12.

Arguedas, Jeffrey. "Costa Rica: Tres Días De Protestas Contra Posible Acuerdo Con FMI". *Deutsche Welle*, 2020. <https://www.dw.com/es/costa-rica-tres-d%C3%ADas-de-protestas-contra-posible-acuerdo-con-fmi/a-55142724>.

Asale, RAE. "Eficacia | Diccionario De La Lengua Española". «Diccionario De La Lengua Española» - Edición Del Tricentenario, Consultado el 19 de mayo de 2021. <https://dle.rae.es/eficacia>.

Asamblea Legislativa de Costa Rica. "Ley 4755:Código de Normas y Procedimientos Tributarios;04 de junio de 1971", Sinalevi. consultado el 10 de enero del 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCII/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Asamblea Legislativa. "Ley 7135: Ley de la Jurisdicción Constitucional; 19 de octubre de 1989". Sinalevi. Consultado el 19 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=38533&nValor3=127124&strTipM=TC

Asamblea Nacional Constituyente. "Constitución Política: Constitución Política De La República De Costa Rica; 8 de noviembre de 1949". http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=38533&nValor3=127124&strTipM=TC

Bastida Freijedo, Francisco J. *Teoría General De Los Derechos Fundamentales En La Constitución De 1978*. Madrid: Tecnos, 2004.

"BOE.Es - BOE-A-2015-10565 Ley 39/2015, De 1 De Octubre, Del Procedimiento Administrativo Común De Las Administraciones Públicas.". Boe.Es, Last modified 2021. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>.

Carrasco González, Francisco M., "A debate la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Congreso en homenaje al Profesor Francisco Escribano", *Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos*, ISSN-e: 2660-7964, nº 1, Universidad de Cádiz, 2020, pp. 153-159, DOI: <https://doi.org/10.25267/REJUCRIM.2020.i1.8>

Cerrillo Martínez A (2000). *Régimen de la información administrativa en "Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano"*, Marcial Pons, Madrid.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. San José: Asamblea Legislativa, 1971. Consultado el 10 de enero del 2021.

Contraloría General de la República. El Sistema Tributario Costarricense. San José, 2002. Consultado 22 de marzo, 2021. <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>

Contraloría General de la República. "Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación". Consultado el 22 de marzo de 2021, https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2017/SIGYD_D_2017019354.pdf.

Delgado, María Luisa, y María Goenaga. "Del Tributo al Impuesto: La Legitimación De La Fiscalidad". *La Revista Del Instituto AFIP*, 2007. <https://www.afip.gov.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/IR02.pdf>

Deutsche Welle. "Costa Rica: tres días de protestas contra posible acuerdo con FMI". Consultado el 22 de marzo de 2021,

<https://www.dw.com/es/costa-rica-tres-d%C3%ADas-de-protestas-contra-posible-acuerdo-con-fmi/a-55142724>.

Díaz, Fernando. "Aspectos Más Destacados De Las Administraciones Tributarias Avanzadas". *Instituto De Estudios Fiscales*, 2003.

Díaz Rubio, Patricia. El Principio de confianza legítima en materia tributaria. Valencia: Tirant lo Blach, 2014.

Díaz Rubio, Patricia. El Principio De Confianza Legítima En Derecho Tributario. 1era ed. Almería: Editorial Universidad de Almería, 2012.

Dirección General de Presupuesto Nacional. Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2009-2013 Costa Rica, 2009. Consultado 07 de enero, 2022. https://www.hacienda.go.cr/docs/51dc1f7df3d8a_DocumentoMarcoPresupuestarioDeMedianoPlazoact30100.pdf

Dirección General de Presupuesto Nacional, 2009. Marco Fiscal Presupuestario De Mediano Plazo. San José: Ministerio de Hacienda.

Díez-Picazo, Luis, y Antonio Gullón. Sistema De Derecho Civil. 6th ed. Madrid: Tecnos, 1992.

División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. "El Sistema Tributario Costarricense". (San José: Contraloría General de la República, 2002), 244, 247.

División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. "Informe De Auditoría Operativa Sobre La Eficacia De La Gestión De La Dirección De Servicio Al Contribuyente De La Dirección General De Tributación". (San José: Contraloría General de la República, 2017) consultado el 05 de marzo de 2020, https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2017/SIGYD_D_2017019354.pdf, 17.

Fayos Gardó, Antonio. Derecho Civil. Madrid: Dykinson, 2018.

Galán Galán, Alfredo. La comunicación pública, en "Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano", Marcial Pons, Madrid, 2000.

García, César. "El Principio Constitucional De Seguridad Jurídica Y Los Tributos. Algunos Aspectos Destacables". Revista Técnica Tributaria, 2019. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>.

García, Mariano. "PRINCIPIOS GENERALES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ("). Revista De Estudios Políticos (Nueva Época), 1989. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/27029.pdf>.

Jinesta Lobo, Ernesto. Tratado de Derecho Administrativo. Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike, 2002.

Jinesta Lobo, Ernesto. Tratado De Derecho Administrativo: Tomo II. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2011.

Jove i Villalta, Jordi . "Comunicación Tributaria (Fundamentos, Naturaleza Jurídica Y Efectos)". Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat de Barcelona, 2014.

Lacruz Berdejo, José Luis, Francisco de Asís Sancho Rebullida, y Agustín Luna Serrano. Elementos De Derecho Civil. 3rd ed. Madrid: Dykinson, 2005.

Lorenzo De Membiela Juan B. "El Principio De Confianza Legítima Como Criterio Ponderativo De La Actividad Discrecional De La Administración Pública". *Revista De Administración Pública*, No.171, (2006): 249-263. Consultado 02 De Junio 2021, <https://Dialnet.Unirioja.Es/Descarga/Articulo/2202534.Pdf>

Ley 6227 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios. San José: Asamblea Legislativa, 1978. Consultado el 20 de enero del 2021. http://www.pgrweb.go.cr/SCII/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Marín-Barnuevo Fabo, Diego. La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario. España: Civitas, 2018.

Menéndez, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario Español. Normas Básicas. España: LEX NOVA, 2009.

Ministerio de Hacienda. "Convenios para evitar la doble imposición". Consultado el 04 de mayo de 2021, <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion>.

Ministerio de Hacienda. "Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2009-2013". Consultado el 07 de enero de 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/51dc1f7df3d8a_DocumentoMarcoPresupuestarioDeMedianoPlazoact30100.pdf.

Montoya Segura, Juan Luis. Entrevistado por Brandon Muñoz y Alexander Salas. Medio Virtual. San José, 2021.

OECD. Fomentando La Cultura Tributaria, El Cumplimiento Fiscal Y La Ciudadanía. Organisation for Economic Co-operation and Development, 2015.

Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, Centro Inter-americano de Administraciones Tributarias "*Medición de los costos de transacción tributarios*". Naciones Unidas, Nueva York, 2014.

Oseguera, Miguel, and María de Lourdes Elena García. "Cultura Tributaria Para Una Mayor Recaudación Fiscal". In *XVII Congreso Internacional De Contaduría, Administración E Informática*, 1. Ciudad Universitaria México DF: Universidad Nacional Autónoma de México, 2012. <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>.

Padilla Ruiz, Pedro. "Los Principios De Eficacia Y Eficiencia En La Actuación Del Empleado Público Y Su Conexión con La Evaluación Del Desempeño". Revista Aranzadi Doctrinal, 2018.

Pita, Claudino. "El Cumplimiento Voluntario De Las Obligaciones Tributarias". Revista De Administración Tributaria, 1993. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_12/cumplimiento_tributario_voluntario_pita_ciat.pdf.

Pérez Luño, Antonio-Enrique. "La Seguridad Jurídica: Una Garantía Del Derecho Y La Justicia". Boletín De La Facultad De Derecho De La UNED, 2021.

Poder Ejecutivo. Reglamento de Procedimiento Tributario. Decreto ejecutivo 38277, 2014. Consultado el 15 de enero de 2021. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

Poder Ejecutivo. Reglamento de Procedimiento Tributario. Decreto ejecutivo 35688-h, 2009. Consultado el 15 de enero del 2021. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=67079

Presidencia de la República de Costa Rica, "Decreto 38277: Reglamento de Procedimiento Tributario; 02 de abril 2014", Sinalevi: art.40, consultado el 15 de enero, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=76926

Prieto Jano, María José. "Medidas Para Mejorar El Cumplimiento De Las Obligaciones Tributarias: Las Amnistías Fiscales.". Anales De Estudios Económicos Y Empresariales, 1994. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=116379>.

Procuraduría de la República. Dictamen C-145-2008. San José: Procuraduría General de la República, del 5 de julio del 2004. Consultado el 31 de enero de 2021. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=15155&strTipM=T

Procuraduría de la República. Dictamen C-220-2004. San José: Procuraduría General de la República, del 5 de mayo del 2008. Consultado el 15 de enero de 2021. <http://www.pgrweb.go.cr/scij/>

Procuraduría de la República, dictamen C-281-2002, 21 de octubre del 2002. Consultado el 15 de enero de 2021. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=11498&strTipM=T

"Reforma Tributaria - Sector Fiscal - Plan Nacional de Desarrollo Humano". Mideplan.Go.Cr, Consultado el 17 de julio de 2021. <https://www.mideplan.go.cr/odt/Plan%20Nacional/Sector%20Fiscal/Reforma%20Tributaria/default.html>.

Rivero Hernández, Francisco, and José Luis Lacruz Berdejo. *Derecho De Obligaciones*. Madrid: Dykinson, 2013.

Rodriguez, Aida. "América Latina Y España: ¿Hacia Una Relación Igualitaria?". *Relaciones Internacionales*, 2018.

Rodríguez Arana Jaime. "El principio general del derecho de confianza legítima". *Ciencia Jurídica*, No.4, (2013): 59-70. Consultado 02 de junio 2021, <http://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/view/39/39>

Rogel Vide, Carlos. *Derecho De Obligaciones Y Contratos*. 3rd ed. Madrid: Editorial Reus, 2017.

Rovira, Irene. "Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación". Tesis de Doctorado en Derecho, Universitat Oberta de Catalunya, 2010.

Rovira, Irene. "La Información Y La Asistencia En La Administración Tributaria Electrónica Ventajas E Inconvenientes De Las TIC". IDP: Revista De Internet, Derecho Y Política = Revista D'internet, Dret I Política, 2011.

Rozas Valdés, J (2000). *Información y asistencia al contribuyente, en "Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano"*, Marcial Pons, Madrid, págs. 314 y 315.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de amparo: voto 06914 del 2017; 22 de mayo de 2017 14 horas". Expediente: 07-003371-0007-co. Consultado el 31 de enero del 2021, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-381586>.

Siverio, Sergio. "La Educación Cívico Tributaria: Una Asignatura Pendiente Y Un Instrumento Necesario Contra El Fraude Fiscal". Tesis de Grado en Derecho, Universidad de La Laguna, 2018.

Tornos Mas, J. (2000). *Presentación, en Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano*, Marcial Pons, Madrid.

Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano. Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI. "Sentencia 000289-2012. San José, Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, de las ocho horas del doce de diciembre de dos mil doce". Consultado el 20 de enero del 2020, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-554010>

Tribunal Contencioso Administrativo Sección V. "Proceso de conocimiento: Resolución 00052; 12 de junio de 2017 8 horas", expediente 14-010303-1027-CA. Consultado el 18 de junio de 2021, <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-712967>

Villalobos, Karen. "El Tratamiento De La Información Financiera En El Derecho Tributario Costarricense". Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad De Costa Rica, 2017.

World Bank Group. "Paying Taxes 2019", 2018. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/PwC---Paying-Taxes-2019---Smaller-19112018.pdf>.