



Principios generales y derechos y garantías del contribuyente

Dr. Adrián Torrealba Navas



INTRODUCCIÓN: FUNDAMENTO Y ANTECEDENTES

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- En un Estado de Derecho, no es casualidad que se insista tanto en el ámbito de los estudios del Derecho Tributario moderno y en el mismo Derecho comparado sobre la necesidad de que las potestades administrativas tributarias se ejerzan con respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. Tal insistencia obedece, sin duda, a la tensión permanente que se vive entre el objetivo recaudatorio de las administraciones tributarias, central para medir su eficiencia y el “obstáculo” que para tal objetivo representa el respetar tales derechos y garantías. Esto hace que en el ejercicio de sus potestades la Administración encuentra una tentación constante a saltárselos o a rodearlos.

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- En su *Manual para las Administraciones Tributarias*, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), señala que:
- “Para encontrar el balance adecuado entre la soberanía tributaria del estado y el respeto por los derechos de los individuos, es importante que la Administración Tributaria funcione de modo transparente, respaldando y respetando plenamente los derechos de los contribuyentes. La Administración Tributaria deberá apoyar el derecho de los contribuyentes a las acciones de objeción y apelación.”

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- Diversos países han venido adoptando formulaciones jurídicas explícitas de los derechos y garantías de los contribuyentes. En España, la Ley 1/1998, de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente antecedió a los actuales artículos 3 y 34 de la Ley General Tributaria, este último que recogió los derechos y garantías de la primera y le añadió otros, configurando en todo caso la lista como un *numerus apertus*. Importante la introducción del llamado Consejo para la Defensa del Contribuyente, recogido hoy en el apartado 2 del artículo 34 L.G.T., el cual
- *“...velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.”*
- Otros ejemplos: E.E.U.UU., Holanda, Canadá, Panamá, Italia, Nueva Zelanda, Francia, México.

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- En el contexto del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT) costarricense, se formuló el llamado “principio de aumento de las garantías de los contribuyentes”, según el cual
- *“La administración tributaria debe siempre actuar con pleno respeto al ordenamiento jurídico vigente. El control de que el sometimiento a las leyes es efectivo se encuentra encomendado a los jueces y tribunales del poder judicial. No obstante, conviene desarrollar instrumentos internos que permitan detectar y corregir con rapidez las desviaciones que eventualmente pudieran producirse.”*
- Se recomendó la figura del Defensor del Contribuyente

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- El Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural que se discutió en Costa Rica llegó a prever la introducción de un nuevo Título VIII al Código de Normas y Procedimientos Tributarios denominado “Derechos y Garantías del Contribuyente”. En el artículo 221,3, siguiendo a la legislación española mencionada, se indicaba que en la aplicación del sistema tributario se *“asegurará el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes”*. Asimismo, se recogía en el Proyecto la creación de la Defensoría del Contribuyente.

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- La formulación de este tipo de estatutos o cartas del contribuyente, o su inserción sistemática en una ley general o código, tiene la virtud de reunir derechos que, de otra manera, aparecen dispersos en la normativa y, por tanto, generan una mayor urgencia y claridad en la Administración para aceptar y fomentar su respeto.

El necesario equilibrio entre potestades y derechos y garantías

- Análisis a realizar:
 - De los derechos y garantías en el Derecho costarricense actual.
 - El Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Comisión de Asuntos Económicos), que agrega un Título VI al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, denominado “Derechos y Garantías del Contribuyente”



**PRINCIPIOS GENERALES DE GARANTÍA
PARA LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS**

Principios generales

El Capítulo I del proyectado Título VI recoge principios que ya están implícitos en el ordenamiento actual:

- No confiscatoriedad.
- Generalidad, neutralidad, proporcionalidad, eficacia.
- Respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes.
- Aplicación de técnicas modernas de servicio al contribuyente y control tributario.
- Criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad.

Características de la normativa tributaria

Artículo 169 CNPT propuesto:

- El principio de advertencia en leyes y reglamentos sobre su contenido tributario.
- Precisión de las normas derogadas y modificadas.
- Principio de retroactividad de las normas sancionatorias en beneficio.
- Las presunciones pueden combatirse mediante prueba en contrario, *excepto en los casos en que expresamente se prohíba(???)*

Responsabilidad del servidor público

- El artículo 199 de la Ley General de la Administración Pública señala:
- “1. Será responsable personalmente ante terceros el servidor públicos que haya actuado con dolo o culpa grave en el desempeño de sus deberes o con ocasión del mismo, aunque sólo hay utilizado los medios y oportunidades que le ofrece el cargo.
- 2. Estará comprendido en tales casos el funcionario que emitiera actos manifiestamente ilegales, y el que los obedeciere de conformidad con esta ley.
- **3. Habrá ilegalidad manifiesta, entre otros casos, cuando la Administración se aparte de dictámenes u opiniones consultivas que pongan en evidencia la ilegalidad, si posteriormente se llegare a declarar la invalidez del acto por las razones invocadas por el dictamen.”**

Responsabilidad del servidor público

- El artículo 23 RGGFRT señala que los instructivos y directrices, al igual que los criterios que rinda la Dirección General, en respuesta a las consultas formuladas por los contribuyentes, responsables y declarantes que hayan sido publicados, **tendrán carácter obligatorio para los funcionarios de la Administración Tributaria mientras no sean modificados.**
- El principio implícito de la centralización normativa y la desconcentración operativa. El desacato de estas fuentes por los funcionarios puede activar la responsabilidad subjetiva del artículo 199 LGAP.

Responsabilidad del servidor público

- Artículo 170 CNPT propuesto:

Se establece la responsabilidad subjetiva del funcionario público de la Administración Tributaria por violación del ordenamiento jurídico, cuando actúen por dolo o culpa grave, sin perjuicio de la responsabilidad objetiva del art. 190 LGAP.

Espaldarazo al principio de imparcialidad administrativa (art. 3 RGGFRT): la zona de confort del funcionario no debería estar en negarle la razón al contribuyente.

Un antídoto contra la actitud reacia a aplicar en materia sancionatoria la causa eximente de responsabilidad basada en la interpretación razonable de la norma: se suele confundir esta conducta con la negligencia.

DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES





DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA E INFORMACIÓN

Seguridad jurídica y derechos de información y asistencia

- Derecho comparado: Art. 34 a) LGT española.
- Fuente actual: Artículos 101, 119 CNPT, 26, 31, 122 ss. RGGFRT; creación en el ROFDGT de la Dirección de Información y Asistencia al Contribuyente.
- Proyecto: Art. 71, incisos 1 y 3, y 173:
 - 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
 - Derecho a consultar, en los términos previstos por la normativa aplicable, tanto en la vertiente formal como informal (plazo de 10 días hábiles para el derecho simple a ser informado).
 - Derecho a conocer la jurisprudencia administrativa tributaria que se genera en las direcciones generales, sus dependencias, así como en los tribunales administrativos.

Seguridad jurídica y derechos de información y asistencia

- Dos niveles:
 - Derecho a conocer los criterios administrativos de forma previa a las actuaciones del obligado tributario y a la solución de sus procedimientos (principio de centralización normativa con desconcentración operativa)
 - Derechos adquiridos con base en el comportamiento administrativo y su proyección en los procedimientos tributarios (los principios de los actos propios, buena fe y responsabilidad patrimonial del Estado).

Seguridad jurídica y derechos de información y asistencia

- Un obligado tributario, para cumplir voluntaria y correctamente, requiere, en primer lugar, conocer bien la normativa tributaria y los criterios interpretativos de la Administración y los tribunales. Lógicamente, para ello requerirá de asesores contables y jurídicos que, también, deben conocer todos estos elementos. Y, para ello, el acceso a esta información debe ser fácil, completo y exacto.

Seguridad jurídica y derecho de información y asistencia

- En términos de seguridad jurídica, no basta que los criterios estén a disposición, sino que éstos guarden coherencia unos con otros y tengan una estabilidad razonable en el tiempo. La falta de cumplimiento por la Administración del deber de uniformidad de sus criterios puede provocar que, al interno de los distintos órganos administrativos se produzcan criterios encontrados, lo cual lesiona el derecho que analizamos. Igualmente, los cambios constantes de criterio atentan contra éste, como ha sucedido en la práctica administrativa costarricense con temas como los del tratamiento del arrendamiento financiero y de las opciones otorgadas por las empresas a ciertos funcionarios de nivel ejecutivo para adquirir acciones del grupo económico al que pertenecen

Seguridad jurídica y derechos de información y asistencia

- El papel del Digesto Tributario. Deficiencias y retos subsistentes.
- El “Enlace Tributario” y la figura de los “Criterios Institucionales”.

Fuente reciente de los “criterios institucionales”

- La Resolución General N° DGT-R-003-2011, de las 15:45 del 4 de febrero, 2011:
- Reconoce que es función de la Dirección General de Tributación analizar y sistematizar (recopilar, clasificar, asignar y difundir) los documentos de interés jurídico generados por esta Dirección y por el Tribunal Fiscal Administrativo.
- **3º—Que el artículo 16 inciso a) del Decreto Ejecutivo No. 35.583-H de 27 de noviembre de 2009, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, dispone que es función de la Subdirección de Uniformidad de Criterio y Jurisprudencia, de la División Normativa: “Unificar los criterio de interpretación legal”.**
- 4º—Que la Administración Tributaria, bajo una filosofía de servicio al contribuyente, ha utilizado el desarrollo tecnológico, para facilitar, informar y promover por todos los medios, tanto físicos como electrónicos, las disposiciones de la Administración Tributaria.
-
- 5º—Que en cumplimiento con lo que dispone el artículo 101 del citado Código, la Subdirección de Digesto Tributario de la División Normativa, cuenta con el módulo del Digesto Tributario, donde existe un apartado especial denominado “Unidad de Criterio” que será utilizado para publicar los “criterios institucionales”, que dicta la Dirección General.

Fuente reciente de los “criterios institucionales

RESUELVE:

PUBLICACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

- Artículo 1º—La Dirección General de Tributación publicará con una frecuencia mínima de tres veces al año, los criterios institucionales actuales y de mayor relevancia en materia tributaria.
- Artículo 2º—Divulgación de los criterios institucionales. La divulgación de los criterios institucionales, se hará por medio del módulo del Digesto Tributario, apartado “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página web del Ministerio de Hacienda (www.hacienda.go.cr).
- Artículo 3º—Efectos vinculantes para la Administración. De conformidad con lo que dispone el artículo 23 del Decreto Ejecutivo Nº 29264-H de 24 de enero de 2001, Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, los criterios institucionales que rinda la Dirección General que hayan sido publicados, tendrán carácter obligatorio para todos los funcionarios de la Administración Tributaria, mientras no sean modificados.”

Criterios institucionales y “directrices”

- En realidad, las clásicas “directrices” deben ser consideradas parte del cuerpo de “criterios institucionales”, pues mientras no sean cambiadas deben ser respetadas por la institución.
- De lo contrario, se rompe la continuidad institucional.

Carácter vinculante

- El artículo 23 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, según el cual los instructivos y directrices, al igual que los criterios que rinda la Dirección General, en respuesta a las consultas formuladas por los contribuyentes, responsables y declarantes que hayan sido publicados, **tendrán carácter obligatorio para los funcionarios de la Administración Tributaria mientras no sean modificados.**

¿Derecho a un criterio institucional?

- Esta resolución reconoce el deber de la Dirección General de Tributación de unificar los criterios legales. Este deber tiene como correlato **el derecho del contribuyente de que se le resuelvan sus casos con base en un criterio institucional debidamente ponderado a nivel de toda la institución.**
- Principio de imparcialidad administrativa: problema de la estructura actual de la DGT.
- Criterios institucionales vs. “criterios internos”.

¿Derecho a un criterio institucional?

- Dos posiciones de la Dirección General:
DGT-692-2009: Si hay casos pendientes que puedan ser influidos, la Dirección General no es competente.
DGT-589- 2011: Cualquier dependencia de la DGT puede emitir el criterio de la institución.
Crítica: la confusión entre delegación y deber de velar por la uniformidad normativa. La quiebra del principio de centralización normativa con desconcentración operativa.

Reforma al art. 99 en Proyecto: potestades interpretativas de la AT

- **Se establece la base legal para el criterio institucional y se aclara que criterios distintos a tal criterio serán considerados nulos, en aras de garantizar uniformidad de criterio que implica certeza para los contribuyentes y agentes económicos sobre la posición de la Administración en torno a temas que puedan afectar sus decisiones de inversión y ahorro.**
- Es de destacar que en la versión presentada a la Asamblea Legislativa se consagra el derecho a pedir el criterio institucional cuando no lo hay, otorgándose 30 días a la Dirección para emitirlo.

Proyección en los procedimientos tributarios

- El derecho a la información y asistencia no solo implica el derecho a conocer los criterios administrativos de manera anticipada respecto de la generación de las distintas obligaciones tributarias, sino que ejerce sus efectos también *a posteriori*, si la Administración pretende sancionar, cobrar intereses o, incluso, cobrar la obligación tributaria principal en condiciones en que tales criterios eran confusos, inexistentes o, bien, sencillamente contrarios a los que pretenda aplicar la Administración en procedimientos determinativos o sancionatorios.
- Lo que se plantea aquí es, precisamente, en qué medida la información que en su momento la Administración le dio al obligado tributario individual o de manera colectiva –o la falta de información- puede generarle un derecho subjetivo, de modo que le sea aplicable, frente a un cambio de criterio, la llamada doctrina de los actos propios y el principio de buena fe en las relaciones entre el contribuyente y el Estado.

Proyección en los procedimientos tributarios

- La consulta 119 y su fundamento en el principio de responsabilidad patrimonial del Estado (*neminem laedere*)
- La inducción a error como presupuesto de la condonación de intereses.
- El error de derecho o exculpación como causa eximente de responsabilidad en materia sancionatoria
- El “dimensionamiento” en impuestos con sujetos pasivos colaboradores de la recaudación (luces y sombras)
- La posibilidad de cambio de criterio: ¿podría generar responsabilidad patrimonial correlativa?



DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO

Fuente

- Derecho comparado: Art. 34,1 b) y c) LGT, el derecho a devoluciones de oficio.
- Actual: Artículo 43 CNPT, 106,107 RGGFRT, Resolución General DGT-20-06 y sus reformas.
 - Derecho a devolución en pagos debidos e indebidos
 - Falta de automatismo del derecho a los intereses en pagos debidos, pues depende de la solicitud de devolución y un plazo de 3 meses, así como de la solicitud expresa de intereses (art. 47 CNPT, a diferencia LGT)
 - El rendimiento financiero impropio (art. 40 CNPT) como hipótesis excepcional de exclusión del derecho a intereses y su distorsión en la DGT-20-06
 - Falta de desarrollo de las “devoluciones de oficio”.
 - Falta derecho a devolución con intereses de costo de avales y otras garantías aportadas en suspensión del acto administrativo o en fraccionamientos. El nuevo CPCA.

Proyecto

- Artículo 171, 2:

- Derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, más los intereses que correspondan, de conformidad con la normativa aplicable al efecto.

Debe agregarse que la reforma al artículo 43 CNPT señala que en pagos indebidos solo se reconocerán intereses si el pago fue inducido o forzado por la Administración Tributaria.

Las reformas en impuesto sobre la renta y en el impuesto de ventas debe impulsar el fortalecimiento del derecho a las devoluciones de oficio.



DERECHOS RELATIVOS AL DEBIDO PROCESO FORMAL

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a conocer el estado de los procedimientos de los que sea parte y a obtener copias de los expedientes.
 - LGT, arts. 34,1, e) y s)
 - Regulación actual: Art. 141 y derecho a acceso al expediente. Art. 272 LGAP, que incluye el derecho a obtener copias. Límites del art. 273 LGAP (secretos de Estado, información confidencial de la contraparte, privilegio indebido u oportunidad de dañar ilegítimamente a la AP)

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a conocer el estado de los procedimientos de los que sea parte y a obtener copias de los expedientes.
 - La Dirección General de Tributación ha reconocido que el acceso al expediente forma parte del núcleo del debido proceso constitucional (oficio DGT-791-04, de 21 de abril de 2004).
 - Límites:
 - En expedientes de iniciativa pública (determinación de oficio), con el traslado de cargos, aunque en la práctica con la conclusión de actuaciones se permite acceso.
 - En los de iniciativa del particular, en cualquier momento.
- Proyecto: art. 171, 5, aunque no menciona el derecho a obtener copias.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a no aportar los documentos ya presentados y recibidos:
 - Fundamento actual: Art. 2, parr. 1, de la Ley de Protección al Ciudadano.
 - Proyecto: Art. 171,6.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a presentar alegaciones y aportar documentos que deberán ser considerados:
 - Régimen actual: Art. 145 CNPT y derecho de impugnación del traslado de cargos, tanto en cuanto al derecho como a la prueba.
 - La prueba extemporánea: el error legislativo (Ley 8114) que eliminó el inciso b) del art. 146; la interpretación garantista de la resolución 23-01: se admite, pero a condición de que el contribuyente renuncie expresamente a la interrupción del devengo de intereses durante el plazo que a) exceda de 3 meses luego de presentada la impugnación; b) no exceda de los 3 meses desde la presentación de la prueba.

Proyecto: Art. 171, 9.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia:
 - Proviene del Derecho español: audiencia que se debe dar una vez instruidos los procedimientos y antes de resolver.
 - Régimen actual:
 - Limitación en el momento de la conclusión de actuaciones de fiscalización, por no tenerse acceso al expediente.
 - Problema del rechazo sistemático de prueba no documental en el procedimiento determinativo.
 - La audiencia discrecional ante el Tribunal Fiscal.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- La eliminación del recurso de revocatoria por resolución general. Crítica: mención expresa en artículos como el 130 CNPT.
- Proyecto: Artículo 171,10.
- Reforma central al procedimiento determinativo:
 - No aceptada propuesta de regularización, se liquida de oficio por resolución.
 - Se elimina traslado e impugnación.
 - Revocatoria optativo en 30 días.
 - Luego, apelación ante TFA.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización y de su alcance:
 - Régimen actual: Art. 67 RGGFRT, inicio de actuaciones y su alcance: tributos y períodos a fiscalizar; criterio de selección.
 - Falta de un límite temporal de las actuaciones.
 - La suspensión de las actuaciones y la falta de tutela de los derechos a la prescripción y a la excusa legal absolutoria en la aplicación administrativa y judicial.
 - Proyecto: Art. 171,12.

Derechos relacionados con debido proceso formal

- Derecho a ser advertido de las consecuencias económicas y jurídicas de aceptar una determinación de oficio
 - Regulación actual: Conclusión de actuaciones, artículo 72 RGGFRT.
 - Cuando se regulariza de acuerdo con la propuesta hecha por la Administración al concluir una fiscalización, se tiene derecho a una reducción de la sanción del art. 81 CNPT del 50-55%.
 - Las Administraciones Tributarias venían sosteniendo que solo se podía regularizar la propuesta en su totalidad; no cabían reconocimientos parciales.
 - El TFA había discrepado de este criterio (fallo 004-2011).
 - Parte del error era ignorar la reforma al art. 35 CNPT de que el pago puede ser parcial.
 - Criterio No. DGT-CI de 11 de abril de 2011 corrige esta orientación.

Proyecto: Art. 171,13.



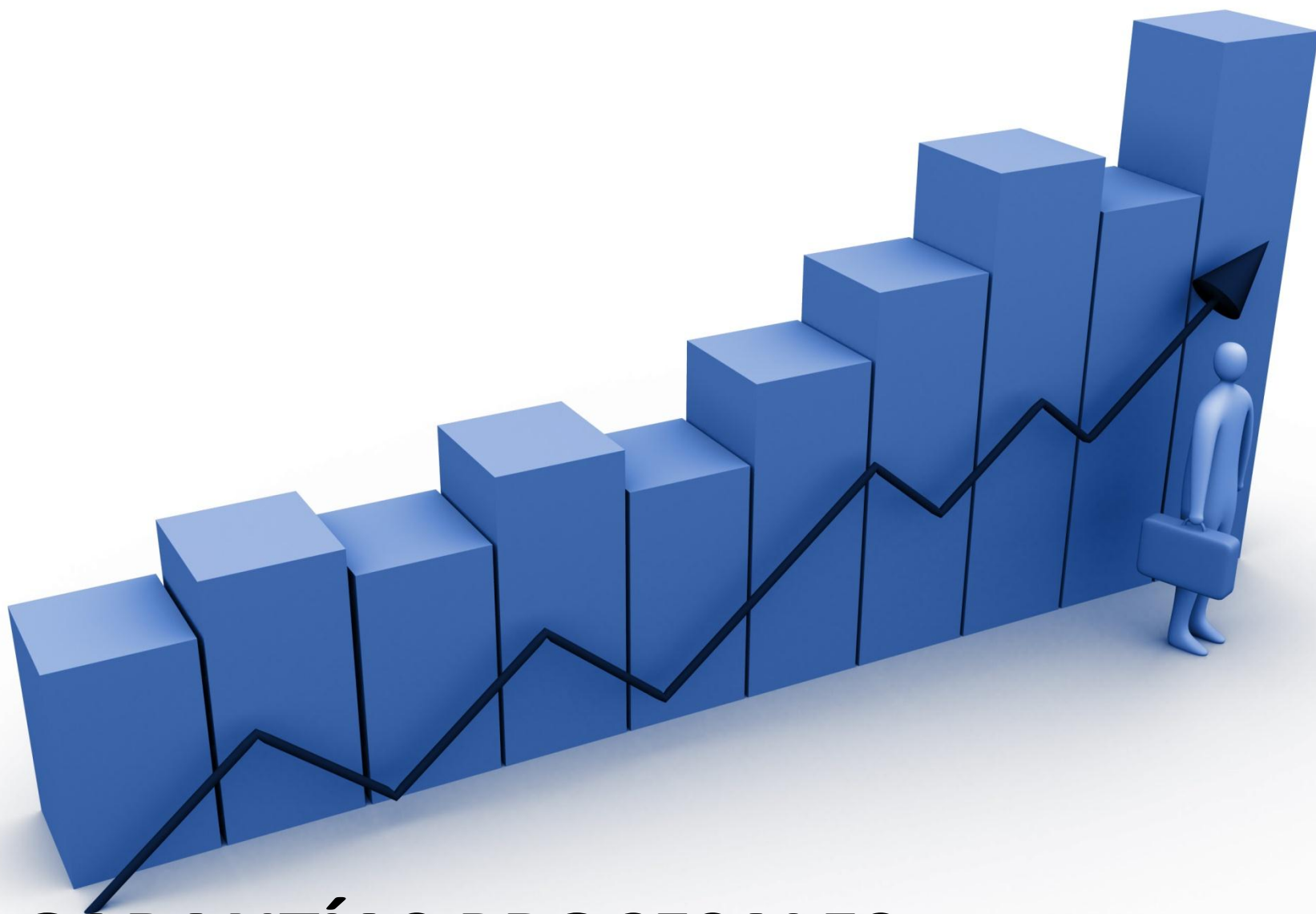
DERECHOS RELATIVOS A LA RELACIÓN DE PERMANENCIA CON LA AT.

Confidencialidad

- Derecho a la confidencialidad (datos, informes, etc..):
 - Regulación actual, artículos 115, 117 y 107 CNPT.
 - Límites al intercambio con otros países.
 - Los convenios de intercambio de información y CDI
 - Proyectos: Proyecto de Ley de Transparencia Fiscal y el intercambio de información bancaria y financiera con otros países con los que se tenga CI o CDI.
Art. 171, 7: Principio de reserva de ley en cuanto al uso de la información.

Valores

- Derecho a ser informado de los valores y de los parámetros de valores.
 - El problema actual de la aplicación de mecanismos presuntivos (base presunta) y la prueba en contrario indirecta contra las presunciones.
- Proyecto: 171, 11. Su relevancia respecto de las reformas de impuesto de ventas e IVA: ganancias de capital, valor de mercado, precios de transferencia.



GARANTÍAS PROCESALES

Garantías procesales

- Observancia del procedimiento.
- Las actuaciones contrarias a derecho no podrán surtir efecto alguno en contra del contribuyente.
- Objeto del procedimiento: verificación de los hechos.
- Presunción de buena fe e inocencia.
- Impulso procesal.
- Discrecionalidad: límites de racionalidad y razonabilidad.

Garantías procesales

- Derecho de acceso al expediente administrativo.
- Derecho de defensa: evacuar la prueba ofrecida; todos los medios de prueba; derecho a representación letrada.
- Carga de la prueba.
- Lealtad en el debate y seguridad jurídica: relación entre procedimiento sancionatorio y determinativo. Proyecto condiciona el dictado de resolución en el primero a la firmeza administrativa del segundo.
- Motivación de los actos.
- Nulidades: el problema tradicional de referencia única a los elementos formales o procedimentales del acto y no a los materiales. Art. 186 proyecto habla también de nulidad por “violación del ordenamiento jurídico.
- Creación de la Defensa del Contribuyente como órgano del Ministerio de Hacienda: problema de falta de representación externa.

MUCHAS GRACIAS.

