

**Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología  
ULACIT**

**Tesis para optar por el grado de Maestría en Derecho  
Tributario**

**LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN DE  
TERCEROS**

**Alumnos**

**Licda. Anniella Fajardo Chen-Apuy  
98-4511**

**Lic. Rodrigo Alonso Carballo Solano  
98-4507**

**Marzo, 2001**

## Índice

<u>ÍNDICE</u> .....	2
<u>LA OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN DE TERCEROS</u> .....	7
<u>INTRODUCCIÓN</u> .....	8
<u>TITULO I: ESQUEMA “POTESTADES ADMINISTRATIVAS-DEBERES FORMALES”</u> .....	14
<u>CAPITULO I. POTESTAD ADMINISTRATIVA</u> .....	19
<u>SECCION I. POTESTAD ADMINISTRATIVA EN LA LEGISLACIÓN</u> .....	22
<u>TRIBUTARIA COSTARRICENSE.</u> .....	22
<u>CAPITULO II. DEBERES FORMALES</u> .....	25
<u>SECCION I. DEBERES DE COLABORACION</u> .....	26
<u>SECCION II. NATURALEZA JURÍDICA</u> .....	28
<u>SECCION III. CARACTERÍSTICAS DE LOS DEBERES DE</u> <u>COLABORACIÓN.</u> .....	32
<u>SECCION IV. CLASIFICACIÓN DE LOS DEBERES DE</u> <u>COLABORACIÓN</u> .....	33
<u>i. Por su obligatoriedad</u> .....	33
<u>ii. Por su carácter</u> .....	34
<u>iii. Por su nacimiento</u> .....	34
<u>iv. Por los sujetos obligados</u> .....	34
<u>v. Por la forma de realización</u> .....	34
<u>vi. Por su objeto</u> .....	35
<u>SECCION V. DEBERES FORMALES PROPIOS DE NUESTRA</u> <u>LEGISLACIÓN TRIBUTARIA</u> .....	35
<u>A. Fundamento Jurídico de los deberes formales en nuestro</u> <u>ordenamiento.</u> .....	36
<u>B. Concepto según nuestra legislación</u> .....	39
<u>C. Deberes formales en nuestro ordenamiento tributario</u> .....	40
<u>i. Deber de inscripción</u> .....	41
<u>ii. Deber de comunicar el domicilio fiscal</u> .....	43
<u>iii. Deber de declarar</u> .....	45
<u>iv. Deber de registro</u> .....	45
<u>v. Deber de asistencia</u> .....	45
<u>vi. Deber de presentar o exhibir documentos</u> .....	46
<u>vii. Deber de conservar los documentos</u> .....	48

viii. <u>Deber de emitir comprobantes autorizados</u> .....	49
ix. <u>Deber de suministro de información de trascendencia tributaria</u> .....	50
<b><u>CAPITULO II. EL DEBER DE INFORMACIÓN</u></b> .....	<b>51</b>
<u>SECCION I. FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</u> <u>TRIBUTARIA</u> .....	53
<u>A. CLASIFICACION</u> .....	54
i. <u>Según el sujeto obligado a suministrar la información</u> .....	54
ii. <u>Según se esté dentro del procedimiento de liquidación o no</u> .....	54
iii. <u>Según la forma de nacimiento del deber de información</u> .....	54
<u>SECCION II. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN</u> .....	58
<u>NUESTRA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA</u> .....	58
A. <u>Fuentes</u> .....	58
B. <u>Clasificación</u> .....	63
C. <u>Funciones de verificación de los deberes formales</u> .....	65
<b><u>TITULO II. INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR TERCEROS</u></b> .....	<b>69</b>
<b><u>CAPITULO I. FUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN DE</u></b> <b><u>TERCEROS</u></b> .....	<b>70</b>
<b><u>CAPITULO II. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA FUNCIÓN DE</u></b> <b><u>OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</u></b> .....	<b>72</b>
<u>SECCION I. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL</u> .....	73
<u>SECCION II. FUNDAMENTO LEGAL</u> .....	76
A. <u>Ámbito subjetivo</u> .....	76
B. <u>Ámbito objetivo</u> .....	79
<b><u>CAPITULO III. PRESUPUESTOS PARA LA OBTENCIÓN</u></b> .....	<b>80</b>
<b><u>DE INFORMACIÓN</u></b> .....	<b>80</b>
A. <u>Datos y Antecedentes con Trascendencia Tributaria en poder de</u> <u>un sujeto que afecten a terceros distintos a él.</u> .....	82
B. <u>Actuación previa</u> .....	86
C. <u>Carácter actual</u> .....	87
D. <u>Criterios objetivos de selección para auditoría</u> .....	87
E. <u>Principio de proporcionalidad</u> .....	88
F. <u>Carácter subsidiario</u> .....	88
G. <u>Otros presupuestos</u> .....	90
<b><u>CAPITULO IV: LÍMITES AL DEBER DE INFORMACIÓN DE TERCEROS</u></b> .....	<b>91</b>
<u>SECCION I. LÍMITES CONSTITUCIONALES</u> .....	93

<u>A. Derecho a la intimidad</u> .....	94
<u>i. Ámbito nacional</u> .....	95
<u>B. El Secreto Bancario</u> .....	105
<u>i. Ámbito nacional</u> .....	108
<u>SECCION II. LÍMITES SUBJETIVOS</u> .....	119
<u>A. Ministros de Culto, Ascendientes, Descendientes y Cónyuges</u> ..	119
<u>B. Secreto Profesional</u> .....	121
<u>SECCION II. OTROS LÍMITES</u> .....	124
<u>A. Deber de Sigilo</u> .....	124
<u>B. Deber de custodia</u> .....	125
<b><u>CAPITULO V: FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR</u></b>	
<b><u>"SUMINISTRO" Y POR "CAPTACIÓN"</u></b> .....	<b>127</b>
<u>SECCION I. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR "SUMINISTRO"</u> .....	128
<u>SECCION II. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR "CAPTACIÓN"</u> ..	130
<u>A. Obtención de información por "captación general"</u> .....	131
<u>B. Obtención de información por "captación individualizada"</u> .....	132
<u>C. Obtención de información por "captación derivada"</u> .....	134
<b><u>CAPITULO VI. EL DEBER DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE</u></b>	
<b><u>TERCEROS EN NUESTRA LEGISLACIÓN</u></b> .....	<b>136</b>
<u>SECCION I. CONSIDERACIONES GENERALES</u> .....	136
<b><u>SECCION II. FORMULARIOS CON QUE CUENTA LA</u></b>	
<b><u>ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE</u></b>	
.....	138
<u>A. Declaraciones Informativas -Importancia</u> .....	140
<u>i. Formulario D.150 "Declaración Anual Resumen De Retenciones"</u>	
.....	143
<u>ii. Formulario D.151 Declaración Anual De Clientes, Proveedores Y</u>	
<u>Gastos Específicos</u> .....	145
<u>iii. Formularios D.154. Declaración Anual Resumen De Tarjetas De</u>	
<u>Crédito</u> .....	148
<u>iv. Formularios D.160 "Declaraciones Trimestrales Resumen de</u>	
<u>Impresión de Facturas y Otros Documentos. Imprenta"</u> .....	148
<u>B. Programa Informático Declara</u> .....	151
<b><u>CAPITULO VIII. PROCEDIMIENTO DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</u></b>	
<b><u>POR CAPTACION</u></b> .....	<b>155</b>
<u>SECCION I. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN COMO FUNCIÓN DE</u>	
<u>LA INSPECCIÓN Y COMO ACTUACIÓN INSPECTORA</u> .....	155
<u>SECCION II. FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN Y</u>	
<u>ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</u> .....	157
<u>SECCION III. PROCEDIMIENTO EN LAS ACTUACIONES DE</u>	
<u>OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</u> .....	162

<u>A. Iniciación de las actuaciones:</u> .....	164
<u>B. El inicio de actuación de fiscalización como causal de interrupción de la prescripción</u> .....	169
<u>C. Lugar y tiempo de las actuaciones de obtención de información</u> .....	170
<u>D. Desarrollo de las actuaciones</u> .....	174
<u>E. Documentación de las actuaciones de obtención de información</u> .....	180
.....	180
<b><u>CAPITULO IX. FACULTADES CAUTELARES Y SANCIONATORIAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</u></b> .....	<b>183</b>
<u>SECCION I. MEDIDAS CAUTELARES</u> .....	183
<u>SECCION II. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS</u> .....	189
<u>A. Sanciones administrativas</u> .....	190
<u>i. Tipos de sanción</u> .....	193
<u>Multa</u> .....	195
<u>B. Normativa aplicable a las infracciones administrativas</u> .....	197
<u>i. Incumplimiento en el suministro de información</u> .....	201
<u>C. Procedimiento para aplicar sanciones administrativas por incumplimiento en el suministro de información de terceros</u> .....	202
<u>i. Impugnación</u> .....	204
<u>ii. Ejecución</u> .....	205
<u>SECCION II. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS</u> .....	206
<u>A. SANCIONES ADMINISTRATIVAS PREVISTAS DENTRO DEL PROCESO DE OBTENCIÓN DIRECTA DE INFORMACIÓN</u> .....	207
<u>B. Hechos irregulares en la contabilidad</u> .....	208
<u>C. No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria</u> .....	209
<b><u>CONCLUSIONES</u></b> .....	<b>211</b>
<b><u>RECOMENDACIONES</u></b> .....	<b>217</b>
<b><u>ANEXOS</u></b> .....	<b>223</b>
<u>LISTA DE ANEXOS</u> .....	224
<u>ANEXO N° 1</u> .....	228
<u>ANEXO N° 2</u> .....	238
<u>ANEXO N° 4</u> .....	246
<u>ANEXO N° 5</u> .....	251
<u>ANEXO N° 6</u> .....	256
<u>ANEXO N° 7</u> .....	263
<u>ANEXO N° 8</u> .....	264
<u>ANEXO N° 9</u> .....	265

<u>ANEXO N° 10</u> .....	266
<u>ANEXO N° 11</u> .....	267
<u>Trasiego de los formularios informativos</u> .....	267
<u>Envío de la información de las Administraciones Tributarias al Banco</u> .....	267
<u>Envío de los formularios y soportes magnéticos del Banco a</u> <u>Documentación y Archivo</u> .....	268
<u>Carga de la información y envío de los documentos a las</u> <u>Administraciones Tributarias</u> .....	268
<u>Carga de los soportes por parte de las Administraciones Tributarias</u> .....	269
<u>Validación</u> .....	269
<u>ANEXO N° 12</u> .....	271
<u>ANEXO N° 13</u> .....	273
<u>CUADRO N°5.</u> .....	273
<u>GRAFICO N°5. UTILIZACION DEL SISTEMA DECLARA</u> .....	273
<u>ANEXO N° 14</u> .....	274
<u>CUADRO N°6.</u> .....	274
<u>GRAFICO N°6. CONOCIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS</u> <u>PARA UTILIZAR EL SISTEMA DECLARA</u> .....	274
<u>ANEXO N° 15</u> .....	275
<u>CUADRO N°7.</u> .....	275
<u>GRAFICO N°7. UTILIZACION DEL MANUAL DE USUARIO</u> .....	275
<u>ANEXO N° 16</u> .....	276
<u>CUADRO N°8.</u> .....	276
<u>GRAFICO N°8. ACCESO AL SISTEMA DECLARA</u> .....	276
<u>ANEXO N° 17</u> .....	277
<u>CUADRO N°9.</u> .....	277
<u>CUADRO N°9. PRESENTACION GRÁFICA DEL SISTEMA</u> <u>DECLARA</u> .....	277
<u>ANEXO N° 18</u> .....	278
<u>CUADRO N°10.</u> .....	278
<u>GRAFICO N°10. CAPACITACION EN LA UTILIZACION DEL S.D</u> .....	278
<b><u>BIBLIOGRAFÍA</u></b> .....	<b>279</b>
<b><u>REVISTAS</u></b> .....	<b>283</b>

# **LA OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN DE TERCEROS**

## **INTRODUCCIÓN**

En cumplimiento de las funciones de fiscalización asignadas a la Administración Tributaria, las actuaciones de obtención de información de terceros, se dirigen a conocer todos los datos y antecedentes con trascendencia tributaria en poder de un sujeto que afecten a terceros distintos de él. De allí que, a lo largo de la evolución que vienen experimentando las Administraciones Tributarias mundialmente –tal y como veremos-, es posible observar como dentro de sus facultades, se les otorga la potestad de solicitud de información a terceros.

En este contexto, la inserción o participación del contribuyente y del tercero en el proceso de verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, representa un rompimiento con los patrones rígidos que ubicaban en bandos distintos e irreconciliables a la Administración Tributaria y a los administrados.

Esta mutua convivencia -Administración Tributaria-administrados-, tiene su fundamento en una premisa superior, que regula y justifica la existencia de un deber de colaboración de este para con la Administración, o porqué no, hacia la colectividad de la cual forma parte, dicho contribuyente y dicho tercero

Por esa conexidad, en la que se crean hilos invisibles, aferrados a una sólida estructura normativa y doctrinal, corre un deber de colaboración en el suministro de información de trascendencia tributaria, deber que trasciende al normal obligado tributario y afecta también a terceros en la relación contribuyente-Administración Tributaria.

Precisamente, sobre ese concreto, deber de los terceros en el suministro de información, que se traduce en un poder de la Administración de obtención de la información de trascendencia tributaria de terceros, nos referiremos en el presente trabajo, no sin antes advertir que, las citas textuales doctrinarias y normativas serán pocas, debido a que la mayor parte de las leyes y de la doctrina, no contemplan en forma expresa aspectos de suma relevancia en cuanto al tópico, por lo que presenta una gran barrera en la búsqueda de material que contenga información.

De modo particular intentaremos, que las reflexiones sobre la información de terceros, no se desarrollen únicamente como *“deberes y obligaciones de información”* o bien, como *“facultades y deberes de la Administración”*, sino más bien desde un estudio más profundo.

De ahí, que el propósito de este estudio, es buscar un punto de aplicación normativo en nuestro ordenamiento tributario, de los distintos medios legales de obtención de la información sobre terceros, de los límites que le restringen a la Administración su obtención, así como otros aspectos relevantes que iremos desarrollando, a través de la comparación legislativa y el estudio doctrinal.

En nuestra legislación, esa facultad de obtención de información de terceros por parte de la Administración se encuentra establecida en el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y al igual que en otras legislaciones, la Administración tiene la potestad de obligar a terceros a suministrar información de trascendencia tributaria.

Sin embargo, la referencia que contienen los Códigos es muy genérica, y es poco significativo el avance que se ha logrado en los Códigos Tributarios de América Latina, donde los límites de la Administración Tributaria, las obligaciones de los terceros, las sanciones para los casos de incumplimiento de esa información, es escasa y preocupante, ya que la competencia de los órganos administrativos no se presume, y en forma general la doctrina es conteste en que debe encontrarse expresamente por las normas jurídicas.

Por ello, del estudio de la legislación española y la nuestra, así como del análisis de la doctrina planteada por distintos tratadistas y de la jurisprudencia comparada, debemos extraer en primer lugar, la importancia de conocer los límites precisos de la Administración para el ejercicio de la facultad de obtención de terceros. Partiendo del tratamiento inicial del presente trabajo, con un apartado dedicado al poder tributario, bajo el esquema potestades administrativas-deberes formales, el cual se desarrolla -sin realizar un exhaustivo análisis, por no ser del caso-, desde un punto doctrinal hasta una breve comparación en nuestro ordenamiento tributario, con el que se llega a comprender el fundamento del deber de información de terceros.

En segundo lugar, es conteste del estudio efectuado, la relevancia de la clasificación de la información de terceros sea por su origen, por su fuente o por las personas obligadas y en forma paralela, o bien, en tercer lugar, no resulta menos importante, la utilización de la información recabada.

De ahí, que la doctrina ha sido enfática para reconocer que la obtención de información tributaria por parte de la Administración, tiene sus límites, reconociendo el derecho a la intimidad como el límite primordial a la obtención de información, el secreto bancario, el secreto profesional, la inviolabilidad del domicilio, los cuales serán desarrollados en un capítulo del presente trabajo, al analizar la normativa costarricense con el fin de ver sus aplicaciones prácticas.

En cuarto lugar, analizaremos lo primordial la participación de los órganos de fiscalización dentro de las actuaciones de obtención de información de terceros, a través de las actuaciones de obtención de información insertas dentro de las inspecciones tributarias, las medidas cautelares y el régimen sancionador aplicable.

Con estas premisas, pretendemos abordar el estudio del deber de obtención de información de terceros desde una óptica genérica con el objeto de concretar nuestro objetivo de demostrar los mecanismos a los cuales pueda recurrir la Administración Tributaria para cumplir con sus cometidos constitucionales e institucionales y es dentro de este contexto que nos dedicaremos a analizar las diferentes alternativas que el poder tributario le ofrece para requerir del sujeto pasivo y terceros, la vital información de trascendencia tributaria que le permita ejercer sus potestades de verificación y fiscalización del cumplimiento de los deberes formales y materiales tributarios.

Y así, buscaremos demostrar la fundamentación subyacente a este deber de colaboración, dejando expuesta como hipótesis que el cumplimiento del deber de suministro de información es un desarrollo del deber de colaboración del cual forma parte y se ejecuta como demostración de las potestades tributarias del Estado moderno.



## **TITULO I: ESQUEMA “POTESTADES ADMINISTRATIVAS-DEBERES FORMALES”**

Las Administraciones Tributarias en el mundo contemporáneo han debido enfrentar grandes desafíos. En los últimos años varios factores de carácter económico, político y social, han afectado, profundamente la gestión tributaria.

Entre ellos:

- ◇ la creciente globalización de la economía -quizás el principal y del que ya se están sintiendo rigurosos efectos-;
- ◇ el aumento en la provisión de bienes y servicios -que hace ampliar la estructura tributaria-;
- ◇ las fuertes tendencias hacia la descentralización de las actividades gubernamentales y hacia la privatización, - que por todos es conocida en los Estados modernos-,
- ◇ el avance tecnológico, -se presenta como otro gran desafío de las Administraciones Tributarias, en cuanto a la ampliación del uso de la computación, tanto en el sector privado como en el sector público-.

Sin embargo, con diferentes grados de éxito, todas las Administraciones han efectuado cambios para enfrentar estos desafíos y poner en práctica una Administración más eficiente y eficaz.

En general, se han modernizado los procedimientos de declaración y pago, se han simplificado los formularios de declaración; se ha intensificado los programas de atención al contribuyente tendientes al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se ha utilizado el sistema bancario para la recepción de las declaraciones y en su caso, el pago, se ha perfilado sin duda, a una Administración con nuevas formas de gestión y nuevas estructuras organizacionales más dinámicas y flexibles, capaces de responder a los cambios experimentados y a los nuevos requerimientos de la sociedad.

Pero los numerosos cambios, surgidos en las diferentes Administraciones Tributarias no significan, que éstas puedan estacionarse, sino por el contrario, deben estar vigilantes para fortalecerse y enfrentar nuevos retos, pues podemos afirmar que, las Administraciones Tributarias deberán vencer día a día, necesidades emergentes de dichos desafíos<sup>1</sup>; necesidades de incrementar las

---

<sup>1</sup> Ver COSULICH AYALA (Jorge), "Sistemas de Información en la Administración

metas recaudatorias, de reducir la evasión y el fraude fiscal, de diseñar políticas y estrategias para su actuación, de controlar las relaciones económicas internacionales, de utilizar y aplicar moderna tecnología, de diseñar políticas y estrategias para la adecuada utilización de los recursos humanos con que cuenta, así como la gran necesidad de desarrollo de nuevos sistemas de información, propios de una organización inteligente.

Hoy día los sistemas tributarios modernos, con el afán de lograr una Administración Tributaria eficaz, han introducido diversas y nuevas técnicas para ejercer sus competencias de gestión y fiscalización, y contrario a la tesis tradicional, según la cual al sujeto pasivo de la obligación tributaria únicamente le correspondía el pago de los tributos, dichos sistemas integraron al obligado tributario con una posición más activa dentro de la Administración, otorgándole funciones de coadyuvancia con las funciones administrativas.

Según lo expresa López Martínez, el comportamiento de los administrados frente a las distintas Administraciones públicas obedece *“a la necesidad de los distintos órganos administrativos de contar con la administración de los particulares para realizar las*

---

Tributaria”, Revista Centro Interamericano de Administradores Tributarios (C.I.A.T.), Buenos Aires, número 31º, 1997, y “Atributos Necesarios para una sana y Eficaz Administración”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. XXXI Asamblea General del C.I.A.T., pág.28.

*diversas funciones a ellas asignadas*<sup>2</sup>

En ese nuevo rol, los administrados deben de colaborar estrechamente con la Administración Tributaria en los procedimientos o funciones indicadas, especialmente en la de gestión<sup>3</sup>, a través del cumplimiento de los denominados deberes formales.

En este sentido, la Administración Tributaria, requiere de la participación del sujeto pasivo, e incluso de terceras personas, convirtiéndose la labor de la Administración, en una función controladora que asegura el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario, bajo un esquema básico que implica una relación de sujeción, según señala el Dr. Adrián Torrealba<sup>4</sup> y que se conoce como el esquema de “*potestades administrativas-deberes formales*”, donde dichas potestades—siguiendo al mismo autor— constituyen un instrumento técnico para cumplir ciertas finalidades públicas y los deberes formales constituyen obligaciones de hacer o no hacer.

---

<sup>2</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), Los Deberes de Información Tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1992, pág. 14.

<sup>3</sup> En ese sentido, SALTO VAN DER LAAT (Diego), Acerca del deber de información tributaria de terceros: su aplicación en España y Costa Rica, Revista Ivstitia, Año 13, N° 151-152.

<sup>4</sup> TORREALBA NAVAS. Adrián, Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A., 1º edición, 1997, Pág. 362.

Una de las características definidoras de todo sistema tributario moderno lo constituye el repertorio de amplias facultades, poderes y potestades que el ordenamiento jurídico le otorga a la Administración Tributaria y los correlativos deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo y de terceros relacionado con aquél. La variedad de las relaciones jurídicas y situaciones económicas en las que participa el sujeto pasivo, así como de las propias exigencias del principio de justicia tributaria, -que generan gran complejidad del sistema tributario-, imponen ese robustecimiento de las potestades de la Administración dirigidas a la comprobación y liquidación de la deuda tributaria; requisito esencial para poner en práctica el sistema normativo previsto por el legislador.

## **CAPITULO I. POTESTAD ADMINISTRATIVA**

La potestad administrativa se ve envuelta de ese poder-deber. El Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario frente al cual, tendrá obligados a dar, hacer o no hacer. Esta potestad no implica un derecho de crédito contra un individuo determinado ni requerirle cumplir prestaciones formales; significa un status de sujeción por parte de quienes están bajo la cobertura estatal.

La Administración puede y debe ejercer dicha potestad para realizar la actividad financiera que le está encomendada, entendiendo la actividad financiera como un “conjunto de actividades relacionadas con la obtención de ingresos en virtud del pago de tributos”<sup>5</sup>. Al respecto señala Ferreiro<sup>6</sup>:

*“La Administración realiza así una función, entendida ésta como un poder-deber. La Administración puede y debe realizar la actividad financiera.*

*Para que la Administración pueda realizar la actividad*

---

<sup>5</sup> SALTO VAN DER LAAT (Diego), op. cit., pág. 42.

<sup>6</sup> FERREIRO LAPATZA (Juan José), Curso de Derecho Financiero Español, Madrid, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas S.A., 16º edición., 1994, pág. 82.

*financiera el ordenamiento le otorga una serie de posibilidades de actuación: la coloca, en los casos y formas por él previstos en distintas situaciones jurídicas de poder.*

*La convierte en titular de derechos. Englobando en la palabra “derechos” en su sentido más amplio, las distintas situaciones de poder que el ordenamiento puede configurar.*

*La Administración pública se convierte así en titular de diferentes facultades jurídicas, entendidas éstas, siguiendo a De Castro, como posibilidades de actuar garantizadas a un sujeto de derecho como consecuencia de una situación jurídica.”*

Así, la Administración es titular de facultades, potestades y derechos que el ordenamiento le confiere frente a otros sujetos de derecho, los administrados, que completan el esquema con los deberes formales que se le imponen, sin dejar de recordar que estos sujetos pasivos “*pueden ser y de hecho son también titulares de facultades, potestades y derechos subjetivos*”.<sup>7</sup>

Pero, ¿Cuál es el fundamento de este poder tributario, fiscal o en positivo del Estado?. Bien dice Jarach<sup>8</sup>:

---

<sup>7</sup> FERREIRO LAPATZA (Juan José), op. cit., pág. 83.

<sup>8</sup> JARACH (Dino), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Abeledo

*“ el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado... Es una manifestación de la fuerza del Estado, pero en el Estado Constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo. Este poder fiscal o tributario, de naturaleza política, expresión de la soberanía del Estado es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos, pero este poder arbitrario, sino una relación de derecho jurídica tributaria”.*

No hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber de los ciudadanos de contribuir con las cargas sociales, -tal y como veremos- y en razón de ello, esa relación jurídica es una relación de derecho.

## SECCION I. POTESTAD ADMINISTRATIVA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE.

A modo de preámbulo, es preciso acotar que nuestra Sala Constitucional, en reiterada jurisprudencia ha definido y reconocido los alcances del poder tributario, indicando:

*“La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada ha señalado que el “PODER TRIBUTARIO” -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), con otras palabras, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo ...”<sup>9</sup>.*

Visto así, el poder tributario se manifiesta por medio del Poder Legislativo<sup>10</sup>, y en virtud de ello corresponde a ese poder, dictar las

---

<sup>9</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, N° 730-95 de las 15 H del 03 de febrero de 1995.

<sup>10</sup> BERTOLINI M. (Ernesto), “Poder tributario y vinculación constitucional”, Revista Ivstitia, Año 14, N° 159. pág. 9

leyes necesarias para implementar esa potestad tributaria, en debido respeto al “principio de reserva de ley” y de los demás principios constitucionales que en torno al artículo 18 de nuestra Constitución Política, se ha encargado de desarrollar la jurisprudencia de la Sala Constitucional<sup>11</sup>.

Esta ha señalado que esta potestad no es irrestricta y encuentra en la misma Constitución Política y en las leyes, sus límites. Sin embargo, no podemos caer en el error, de restringir la potestad tributaria a la mera legitimación para crear y modificar tributos; esa es sólo una de sus vertientes, -si se quiere, la más simple-, pero no la más importante del ejercicio de dicho poder, toda vez que, promulgado un tributo, la Administración Tributaria debe verificar y fiscalizar con todos sus recursos porque al producirse el hecho imponible o generador de la obligación tributaria, el sujeto pasivo cumpla con ella y contribuya en forma que la ley establece<sup>12</sup> en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria costarricense (en lo sucesivo RGGFRT) al sostenimiento de las cargas públicas. Es aquí, donde el poder tributario abstracto, se transforma y dinamiza, creando un sujeto activo con derecho a la información y un obligado tributario con un

---

11 Ver entre otras, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2197-92.

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

deber de informar y cumplir con los diferentes requerimientos de la Administración.

## **CAPITULO II. DEBERES FORMALES**

Apuntábamos líneas arriba, como al margen del irrefutable uso de las potestades tributarias por la Administración, el logro de los fines a los que está llamada, depende en gran parte de la colaboración que obtiene de los administrados, es decir, de “... *aquella actuación voluntaria o impuesta, fundamentalmente individual, en la que el administrado, sin dejar de serlo, toma parte en el procedimiento administrativo de elaboración de las decisiones, sin participar en las mismas coopera en la realización de las funciones administrativas, las facilita o las hace posible.*”<sup>13</sup>

Por lo que, entendiendo los deberes formales como “*las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de su cometido.*”<sup>14</sup>, encontramos, como lo hemos venido señalando, el vital significado de la participación de los particulares que toda Administración moderna requiere, -llámense contribuyentes, responsables o

---

<sup>13</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 36.

<sup>14</sup> JARACH (Dino), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, pág.40.

terceros-, para llevar a cabo sus funciones.

## **SECCION I. DEBERES DE COLABORACION**

Ante este panorama se hace indispensable recurrir a la participación de los administrados, a través de sus deberes formales que enmarcan los deberes de colaboración tanto en la autoliquidación de su obligación tributaria como en el suministro de todo tipo de información recabada de sus relaciones comerciales, aspectos estos que luego retomaremos con más detalle.

Señala López Martínez<sup>15</sup> al respecto:

*“Toda Administración tributaria ha necesitado del concurso de los particulares, para llevar a cabo las funciones a ellas asignadas, esta necesidad de colaboración que se ha producido “en todos los países o en todas las épocas”, se ve, sin embargo, acrecentada por las especiales características que envuelven el marco jurídico fruto de las circunstancias*

---

<sup>15</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., 1992, pág. 16-17.

*que motivan las nuevas relaciones, entre la Administración y los particulares. El instrumento jurídico a través del cual la Administración va a requerir este concurso de los administrados va a ser el establecimiento de diversos deberes jurídicos que en un sentido amplio pueden comprenderse bajo la categoría del deber de colaboración”*

De ahí que, los llamados “deberes de colaboración” (en forma genérica entendidos como un todo dentro del esquema ya mencionado “*potestades administrativas-deberes formales*”), son comprensivos de un cúmulo de deberes más precisos como los de declaración o autoliquidación, de prueba, de información de datos propios o de terceras personas, los cuales son inherentes tanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en sentido estricto (Administración Tributaria – sujeto pasivo - contribuyente obligado al pago) como a aquellos vinculados por características análogas con aquella (terceros).

Desde un punto de vista técnico-práctico:

*“Los deberes de colaboración constituyen por lo tanto, auténticos deberes públicos de prestación, que pueden desarrollarse a través de una actuación de dar o de hacer, incluso de soportar, que son impuestos a los administrados para coadyuvar en la tarea de la*

*exacción de los tributos.*<sup>16</sup>

## SECCION II. NATURALEZA JURÍDICA

Siguiendo el tratamiento dado por Juan López Martínez en su obra de comentario<sup>17</sup>, citaremos varias posiciones que sobre este tema de los deberes.

Así, Berliri distingue entre “*obligio*” y “*obligazione*”, donde la obligación constituiría la conducta del deudor referida a una prestación de carácter económico y el deber englobaría aquellos vínculos desprovistos de dicho contenido referidos a los particulares con independencia de su ubicación como deudores o no del tributo. Esta posición es acorde con la desarrollada por la doctrina alemana, para quienes se debe diferenciar entre los sujetos de los deberes impositivos y el deudor impositivo; los primeros estarían vinculados jurídicamente a la realización de los diversos deberes tributarios previstos en cada legislación, con independencia de su calidad o no de sujetos pasivos y los otros, encargados de efectuar la obligación tributaria en sentido estricto.

---

<sup>16</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 31.

<sup>17</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., págs. 25-26-27.

Otro autor como Fantozzi, centra la distinción entre obligación y deber, en la tutela jurídica que el ordenamiento brinda a su realización, siendo entonces que las obligaciones presuponen un derecho de crédito potencialmente ejercitable en vía ejecutiva, tutela ausente en los deberes tributarios. Siguiendo esta línea, Maffezzoni considera que en la obligación, la Administración goza de un derecho subjetivo imponible de forma coactiva, imposición que no puede realizar en el caso de los deberes tributarios, en quienes se proyectan situaciones de sujeción a través del ejercicio de las potestades administrativas.

Por su parte, Pérez Royo se inclina por la reacción adoptada por el ordenamiento jurídico ante el incumplimiento de unos u otros. Ante el incumplimiento de una obligación (obligación tributaria en sentido estricto), la reacción es de tipo indemnizatorio con la finalidad de resarcir los perjuicios ocasionados por su incumplimiento mas ante el incumplimiento de un deber tributario, la reacción se manifiesta en la imposición de una sanción.

Soler Roch enfoca el tema desde el punto de vista de la posición jurídica asumida por los sujetos activos y pasivos de dichos vínculos. Afirma que el deber no existe en virtud de *“vínculo establecido con la contraparte -acreedor-, sino por una situación de*

---

*sujeción que deriva inmediatamente de la ley. En cuanto a la Administración su posición también es distinta de la del acreedor, ya que no detenta derechos subjetivos, sino potestades, ni actúa en su propio interés, como “contraparte” del particular, sino en cumplimiento de la Ley, adecuando su actuación a las normas que regulan el procedimiento”.*<sup>18</sup>

Finalmente, Pérez de Ayala y González García distinguen entre deber jurídico general, particular y obligación, dependiendo de la existencia o no de un derecho de crédito provisto de tutela ejecutiva, “... lo esencial al concepto de obligación es que correlativamente a ella, exista una situación subjetiva del sujeto activo, que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito.”<sup>19</sup>

López Martínez, finaliza conceptualizando en su obra, los deberes de colaboración como:

*”... aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas*

---

<sup>18</sup> SOLER ROCH (M<sup>a</sup> T.), “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios, en especial referencia al I.R.P.F.”, citado por LÓPEZ MARTINEZ (Juan), op. cit., pág. 27.

<sup>19</sup> PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, citados por SOLER ROCH, op. cit., pág. 12, citado a su vez por LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 28.

*de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados -obligados tributarios-, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio”.*<sup>20</sup>

Tendríamos entonces que el deber de colaboración sería aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, sea que nazca de la Ley o de diversas potestades administrativas derivadas que lo concretan o lo hacen nacer, no se crea ningún derecho de crédito o enriquecimiento patrimonial de la Administración y la reacción del ordenamiento ante su incumplimiento es sancionatoria y no indemnizatoria, aspecto distinto ante el incumplimiento de las obligaciones materiales, cuya reacción es también indemnizatoria al derivarse de un vínculo

---

<sup>20</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 37.

jurídico de carácter patrimonial regido por un sujeto activo investido de un derecho público subjetivo.

### **SECCION III. CARACTERÍSTICAS DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN.**

Se desprenden de la definición dada por López Martínez<sup>21</sup>, varias características de los deberes de colaboración:

1. Son auténticos deberes tributarios que radican en el ejercicio del poder por parte de la Administración, no de un derecho a crédito.
2. Prestaciones personales de carácter público.
3. Dichos deberes de colaboración se pueden representar como conductas de dar (cumplir con los requerimientos de información que le pida la Administración Tributaria), hacer (deber de autoliquidar) o soportar (desarrollo de una auditoría fiscal).
4. Su fundamento último se haya en la articulación

---

<sup>21</sup> Véase definición transcrita anteriormente.

del deber de contribuir recogido en la Carta Magna, sea mediante prestaciones patrimoniales o personales.

5. Van dirigidos a todos los obligados tributarios, sean sujetos pasivos o terceros, por el simple hecho de encontrarse en disposición de coadyuvar al cumplimiento de la obligación tributaria.

6. Ante el incumplimiento, la reacción del ordenamiento jurídico es sancionatoria.

## **SECCION IV. CLASIFICACIÓN DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN**

Según el criterio unánime de la doctrina, los deberes de colaboración se pueden calificar:

### *i. Por su obligatoriedad*

Dependiendo de la voluntariedad o bien la obligatoriedad con que se realice.

---

*ii. Por su carácter*

Sea en forma colectiva o individual.

*iii. Por su nacimiento*

Algunos nacen por imperativo constitucional necesariamente por ley y otros que nacen del ejercicio de las potestades administrativas que se concretan normalmente en un requerimiento.

*iv. Por los sujetos obligados*

Sean sujetos pasivos en estricto sensu, funcionarios y en general quienes ejerzan funciones públicas o terceros, ajenos a la relación obligatoria.

*v. Por la forma de realización*

Sea a través de una conducta activa por parte de los obligados a realizarla, de hacer o dar, o bien una conducta considerada pasiva, donde se limita a soportar la práctica de las actuaciones de la Administración tributaria.

*vi. Por su objeto*

Se pueden englobar todos los deberes de colaboración existentes, tales como la declaración tributaria, las autoliquidaciones, el deber de proporcionar datos, entre otros.<sup>22</sup>

## **SECCION V. DEBERES FORMALES PROPIOS DE NUESTRA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

En términos generales, la colaboración de los obligados con la Administración tributaria para la consecución de los fines que le han sido asignados, -a través del cumplimiento de los deberes formales-, encuentra su fundamento en el “*deber de contribuir*”, entendido como

---

<sup>22</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 33.

principio de solidaridad en la consecución del interés fiscal que se proyecta al interés colectivo.

### **A. Fundamento Jurídico de los deberes formales en nuestro ordenamiento.**

En nuestra legislación, dicho deber de contribuir tiene asidero constitucional en el artículo 18 de la Constitución Política:

*“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”<sup>23</sup>*

La Sala Constitucional costarricense, reconoce el deber de contribuir, en la resolución N° 007352 de las catorce horas con cincuenta y un minutos del veintidós de setiembre de mil novecientos noventa y nueve:

*“... Al no estarse en presencia de un tributo y*

---

<sup>23</sup> Constitución Política de Costa Rica, Anotada y concordada con jurisprudencia de la Sala Constitucional por RAMÍREZ ALTAMIRANO (Marina) y FALLAS VEGA (Elena), San José, Investigaciones Jurídicas S.A., 2ª.edición, octubre 1999, pág. 86.

*obedecer la fijación de los montos de las cuotas y contribuciones a cálculos técnicos, la obligación no puede resultar confiscatoria; antes bien, la ratio legis resulta adecuada al principio cristiano de justicia social y proporcionado al deber de contribuir en la mayor medida, según sean mayores los ingresos, como manifestación expresa del principio de la justicia distributiva*<sup>24</sup>.

Por su parte, el artículo 99 del CNPT, define a la Administración Tributaria y fijándole como objetivo la *“... percepción y fiscalización de los tributos, ...”* y la facultad para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias. De ahí, que ejemplo fidedigno de ello, se dio en nuestro país con la entrada en vigencia de la Ley de Justicia Tributaria, la cual estuvo condicionada a la promulgación del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación, materializado mediante el Decreto Ejecutivo N° 25049-H del primero de abril de 1996, dictado entre otros, para darle cumplimiento a lo establecido en la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 y dotar a la Administración de instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás sujetos tributarios obligados.

---

<sup>24</sup> Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 007352 de las catorce horas con cincuenta y un minutos del veintidós de setiembre de mil novecientos noventa y nueve.

Años después de su vigencia, el Reglamento se convirtió en un manual de deberes y derechos, tanto para la propia Administración como para los contribuyentes, y que hoy día se refuerza con el nuevo Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (en adelante RGGFR), Decreto N° 29264-H de 24 de enero del 2001.

El nuevo Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 29264-H de 24 de enero del 2001, publicado en el Diario Oficial “La Gaceta” N° 27 de 07 de febrero del mismo año, al igual que el anterior Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 25049-H de marzo de mil novecientos noventa y seis, publicado en el Alcance N° 20 a “La Gaceta” N° 62 del 28 de marzo del mismo año, con fundamento en el artículo 18 de la Carta Magna citada, refuerzan la obligación de contribuir con las cargas públicas en su artículo primero<sup>25</sup>, al establecer en su artículo 1°, la obligación de los costarricenses y de los extranjeros, de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas conforme con los postulados de justicia tributaria material y formal.

---

<sup>25</sup> "Artículo 1° **Obligación de contribuir.** Los costarricenses están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas conforme con los postulados de justicia tributaria material y formal . Igual obligación recaerá sobre los extranjeros, en los términos que establece la ley".

## **B. Concepto según nuestra legislación**

Ese deber general de contribuir con las cargas públicas, se conceptualiza, a través de aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios formales en sentido estricto, que la ley impone al administrado con el fin de la realización de las funciones administrativas.

El RGGFRT define los deberes formales en su artículo 4° inciso e):

*“e) Deberes Formales o de Colaboración: Prestaciones personales de carácter público normativamente establecidas, que se concretan en un hacer, no hacer o soportar actuaciones administrativas, a cargo de sujetos pasivos actuales o potenciales o de terceros, orientadas a la captación o verificación de información de interés fiscal”.*

Respecto al reconocimiento de los deberes formales, es reiterada la jurisprudencia de la Sala Constitucional en ese sentido:

*“Para poder fiscalizar y verificar el pago de los*

*tributos, la administración tributaria necesita de una serie de informaciones, resulta razonable que exija el cumplimiento del deber formal que aquí se analiza, que es la emisión de factura o comprobante debidamente autorizado por la Administración Tributaria o la entrega de ésta al cliente en el acto mismo de la compra, venta o prestación del servicio. Esta es una de las formas materiales en que se puede determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, siendo no sólo razonable, sino indispensable, para el cumplimiento de los deberes de verificación y fiscalización que tiene la Administración Tributaria.*<sup>26</sup>

### **C. Deberes formales en nuestro ordenamiento tributario**

El artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en el Capítulo III, Sección II, regulan y desarrollan ampliamente, los deberes de colaboración, a partir de su artículo 32 (artículo 36 antes de la reforma por Decreto N° 29264-H ya referido).

---

<sup>26</sup> Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 5579-96.

En nuestro ordenamiento, se establecen deberes formales para los contribuyentes y terceros, tales como<sup>27</sup>:

***i. Deber de inscripción***

Alude al deber de inscribirse de los contribuyentes, responsables y declarantes en los registros tributarios, a los que se deben aportar los datos necesarios, así como el deber de comunicar sus modificaciones, (artículo 128 inciso a.ii) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Su incumplimiento podría originar el inicio de un expediente administrativo sancionador de conformidad con el artículo 78 del CNPT.

El artículo 32 del RGGFRT, indica:

***“Artículo 32.—Obligación de Inscripción, desinscripción o modificación. Los contribuyentes, responsables y declarantes deben presentar la***

---

<sup>27</sup> En ese sentido consultar tesis para optar por el grado de maestría de UREÑA ULATE (Carmen) y UREÑA CRUZ (Martín), El cumplimiento de los deberes formales tributarios en Costa Rica, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología, San José, julio 2000, págs. 26 -118.

*declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el inicio o cese de actividades, sobre el representante legal o domicilio fiscal, mediante la presentación del Formulario D-140 "Declaración de Inscripción, Modificación de Datos y Desinscripción Registro Único de Contribuyentes", o del formulario o formularios que eventualmente lo sustituyan para el cumplimiento de los mencionados deberes formales, o mediante cualquier otro medio que establezca la Dirección General de Tributación. El plazo para presentar la declaración de desinscripción o modificación es de diez días hábiles y siempre que la Ley no determine otra cosa, plazo que correrá a partir del día siguiente al cese de actividades o de la modificación respectiva, salvo en el caso del representante legal, que será a partir del día siguiente a la inscripción respectiva en el Registro Público. Tratándose de los representantes de entidades previstas en el artículo 17, inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el plazo correrá desde el cese de actividades de la entidad o de la modificación respectiva.*

*Respecto de la obligación de inscripción, está deberá cumplirse al iniciar actividades."*

Con lo cual determinamos, que se hará mediante la presentación del Formulario D-140 denominado "Declaración de Inscripción, Modificación de Datos y Desinscripción Registro Único de Contribuyentes", creado por la Administración Tributaria a los efectos.

## ii. Deber de comunicar el domicilio fiscal

Todo contribuyente tiene para con la Administración el deber de comunicar el domicilio fiscal, así como cualquier cambio del mismo, (artículo 128 inciso e) del CNPT). La omisión de dicho deber le puede acarrear el inicio de un procedimiento administrativo sancionador (artículo 78 CNPT), según se verá.

El artículo 33 del RGGFRT<sup>28</sup> establece que el contribuyente,

---

<sup>28</sup> "Artículo 33.—**Domicilio fiscal.** Para efectos de cumplir con el deber de comunicar el domicilio fiscal, el contribuyente, responsable o declarante deberá hacerlo por los medios que para tal efecto establezca la Dirección General, ante la Administración Tributaria Territorial a la que pertenezca. Tratándose de un Gran Contribuyente, la gestión deberá efectuarse ante la Administración de Grandes Contribuyentes. No obstante, en caso de incumplimiento, la Administración Tributaria podrá fijarlo de oficio de conformidad con las reglas de la Sección Cuarta, Capítulo Tercero, Título Segundo, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y de conformidad con la información de que disponga. En tal caso, comunicará al sujeto pasivo la fijación respectiva.

Si dicha variación implica el cambio de la Administración Tributaria Territorial a la que está adscrito, ésta hará la comunicación a la Administración respectiva para

responsable o declarante deberá comunicar el domicilio, así como sus modificaciones por los medios que para tal efecto establezca la Dirección General.

Este deber formal es todavía más importante en materia de notificaciones de las diferentes actuaciones administrativas que realice la Administración Tributaria, toda vez que estas serán comunicadas en la dirección indicada por el contribuyente al iniciar sus actividades generadoras de tributos, y de haber modificado su domicilio fiscal sin dar aviso a las autoridades respectivas, su omisión tipificaría la sanción prevista en el artículo 78 del CNPT.

---

efectuar las modificaciones a la base de datos, sin que surta efectos respecto de actuaciones de comprobación o investigación ya iniciadas formalmente.

En el caso de que el contribuyente, responsable o declarante pretenda la aceptación del domicilio especial para efectos tributarios a que se refiere el artículo 29 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dirigirá a la Administración Tributaria Territorial o de Grandes Contribuyentes a la que pertenezca una petición fundamentada. Contra la resolución que rechace la petición cabrán recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo dentro del término de 15 días hábiles. Transcurridos 30 días hábiles desde que se presentó la solicitud sin que la Administración respectiva se haya pronunciado, operará un silencio positivo a favor del peticionario.

Para efectos de la exigencia de constitución de un domicilio especial o de cambio del ya existente a que se refiere el último párrafo del artículo 29 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria Territorial respectiva o la Administración de Grandes Contribuyentes emitirá una resolución fundada, contra la cual cabrán recursos de revocatoria y apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo dentro del término de 15 días hábiles."

### ***iii. Deber de declarar***

Implica el deber de presentar las declaraciones de los diversos impuestos que corresponda, (artículo 128 inciso a,iii) del CNPT).

De conformidad con el artículo 34 del RGGFRT, los contribuyentes y responsables deben efectuar la determinación mediante los formularios oficiales u otros medios que determine la Dirección General de Tributación, para lo cual la información contenida en tales medios tendrá el carácter de declaración jurada y se presentará en el tiempo y condiciones que establezca la ley.

### ***iv. Deber de registro***

Es el deber de llevar los libros contables y registros, así como de mantenerlos actualizados, y conservarlos en forma ordenada, (artículo 128 inciso a,i) del CNPT).

### ***v. Deber de asistencia***

Es el deber de concurrir a la Administración Tributaria cuando

su presencia se requiera, (artículo 128 inciso f) del CNPT). Y según se desarrolla en el artículo 42 del RGGFRT, la Administración podrá citar a los sujetos pasivos y a terceros, que se relacionen con la obligación tributaria, para que comparezcan en sus oficinas con el fin de contestar las preguntas o atender los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias.

#### ***vi. Deber de presentar o exhibir documentos***

Engloba el deber de presentar o exhibir los documentos y otros que se soliciten (artículo 128 inciso d) del CNPT).

Este deber, es de suma importancia en el desarrollo de las facultades de verificación y control de la obligación tributaria ejercidas a posteriori por la Administración Tributaria. Con las reformas recientes, dicho deber puede serle exigido para el desarrollo de liquidaciones previas o definitivas, dentro del cumplimiento de las funciones de gestión o fiscalización. Entendiéndose por liquidaciones previas aquellas producto de las actuaciones de los órganos encargados de las funciones de gestión y fiscalización por medio de comprobación formal o abreviada y que no impiden la modificación posterior por parte de la Administración mediante una liquidación definitiva y por éstas aquellas producto de

las actuaciones de los órganos de Fiscalización, realizadas a través de los correspondientes procedimientos de fiscalización como paso previo sea a la regularización de la situación del contribuyente o responsable, sea al traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 del CNPT, con comprobación contable incluida, y que impiden la modificación posterior por la Administración Tributaria de los impuestos y períodos objeto de la fiscalización.

Las liquidaciones previas pueden distinguirse en las siguientes categorías, de conformidad con el artículo 17 del RGGFRT en:

*“i) Las que se efectúen teniendo a la vista los datos consignados en las declaraciones y los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por la Administración Tributaria al sujeto pasivo o a terceros, así como otros datos y antecedentes que obren en poder de la Administración, cuando tales elementos de prueba pongan de manifiesto la realización del hecho generador, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, distintos de los declarados.*

*ii) Las que se efectúen con base en diferencias de interpretación jurídica de los hechos en que se ha basado la declaración, así como las que se efectúen*

*para corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración. No obstante, en los casos en que se aplique a una declaración un saldo a favor proveniente de una declaración anterior, el error que se produzca al consignar en la nueva declaración una suma distinta a la consignada en la anterior no tendrá carácter determinativo, por lo que el error se podrá corregir de oficio en forma automática, sin necesidad de acudir al procedimiento de liquidación previa”.*

#### **vii. Deber de conservar los documentos**

Este deber está implícito en el artículo 128 inciso b) del CNPT) y debe concordarse –en términos generales y salvo casos de salvedad -con el plazo de prescripción para cada período fiscal. Esta obligación implica el conservar los documentos de trascendencia tributaria, que normalmente está relacionada con los comprobantes e ingresos y egresos, así como registros contables y libros legalizados.<sup>29</sup>

La finalidad de esta disposición está ligada con el desarrollo

---

<sup>29</sup> UREÑA ULATE (Carmen) y UREÑA CRUZ (Martín), op. cit., pág.119.

de las potestades de fiscalización y verificación del cumplimiento de la obligación tributaria, que dentro del plazo de prescripción debe ejercer la Administración Tributaria.

### ***viii. Deber de emitir comprobantes autorizados***

El deber de emitir comprobantes autorizados, es desde el punto de vista del ciudadano común el más visible y para la Administración Tributaria el que produce o transmite un mensaje ejemplarizante o sinónimo “formal” del cumplimiento de los deberes tributarios de los contribuyentes para la sociedad.

La obligación de emitir comprobantes autorizados, se traduce en un doble efecto fiscal, a lo que señalan Ureña Cruz y Ortega Ulate: *“Podemos afirmar que la emisión de comprobantes autorizados cumple una doble función: en primera instancia soporta el deber formal de emitir un documento que servirá de respaldo del bien o servicio adquirido por el comprador. En segundo lugar como un instrumento de registro de las transacciones contables que dan origen al acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria”*<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> UREÑA ULATE (Carmen) y UREÑA CRUZ (Martín), op. cit., pág. 91.

***ix. Deber de suministro de información de trascendencia tributaria***

Regulado por el artículo 105 del CNPT y que es el tema que hoy nos ocupa y desarrollamos.

## **CAPITULO II. EL DEBER DE INFORMACIÓN**

Desde una perspectiva fiscal, la participación del obligado en la actividad tributaria –tal como hemos venido analizando- se lleva a cabo por medio de su colaboración en los diferentes procedimientos tributarios. De tal manera, los deberes de colaboración se presentan como un vínculo entre la Administración y los obligados tributarios, donde dichos deberes de colaboración son un deber general que encierra determinados deberes específicos, entre los que se destaca por su relevancia: *“el deber de información tributaria”*.

Siguiendo a López Martínez:

*“Para conseguir que la Administración tributaria cumpla las funciones que les han sido asignadas con la efectividad que requiere nuestro sistema positivo, junto con una organización y estructuras internas acordes con nuestra específica realidad tributaria, es necesario que se la dote de una serie de instrumentos técnicos, personales y materiales entre los que destaca por su importancia la información tributaria, y por tanto, las actividades dirigidas a su obtención,*

*explotación y almacenamiento*"<sup>31</sup>. (El subrayado no corresponde al original).

Encontramos que la información tributaria, y los métodos para su obtención, han de estar relacionados con la organización administrativa, ya que incluso se ha llegado a decir, que la función de información puede ser más importante que el cumplimiento de la obligación material.

Para Mantero<sup>32</sup>, la información tributaria es comprensiva de la información jurídica, la información técnica y la información fáctica. La primera de ellas se refiere a la normativa tributaria, la doctrina y la jurisprudencia de carácter administrativo; la información técnica, consiste en la experiencia de los funcionarios en la aplicación práctica de la norma y, por último, la información fáctica que consiste en un hecho directamente imputable al contribuyente, haciéndose referencia a aquellos datos que "*estando en posesión de una persona física o jurídica, pública o privada, afectan a otra, con trascendencia tributaria para ésta última*". Con ello, pretende Mantero, marcar la diferencia entre los datos propios, cuando se refieren a los que posee el mismo contribuyente y, los datos referidos, cuando se refiere a datos que provienen de un individuo

---

<sup>31</sup>LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 217.

<sup>32</sup> MANTERO SÁENZ (Alfonso), "La información jurídica, técnica y fáctica al servicio de la Administración Tributaria" En Política y administración en las reformas tributarias, C.I.A.T. pág. 540.

determinado pero que tiene relevancia para otro, sean de un tercero, siendo éstos últimos el objeto principal de nuestro estudio, tal y como lo hemos evidenciado.

Dentro de este marco, podemos señalar:

- Que el deber de información tributaria es la especie del deber de contribuir como un todo.
  
- Que es indiscutible la importancia del deber de información tributaria
  
- Que la información tributaria comprende la información fáctica, técnica y jurídica.
  
- Que la información tributaria puede hacer referencia a datos propios, o bien a datos referenciados.

## **SECCION I. FORMAS DE OBTENCIÓN DE**

---

# INFORMACIÓN TRIBUTARIA

## A. CLASIFICACION

Palao Taboada<sup>33</sup>, clasifica la información tributaria con fundamento en tres criterios:

*i. Según el sujeto obligado a suministrar la información*

La Administración Tributaria puede requerir la información tanto del contribuyente, así como de terceros ajenos a la obligación tributaria principal.

*ii. Según se esté dentro del procedimiento de liquidación o no*

*iii. Según la forma de nacimiento del deber de información*

Dentro de esta clasificación la información tributaria puede ser

---

<sup>33</sup> PALAO TABOADA (Carlos), "La potestad de obtención de información de las administraciones tributarias y sus límites", Gaceta Fiscal, N° 45, junio 1987, pág. 125.

obtenida por suministro o por captación, tal y como veremos seguidamente.

Corresponde a Mantero el haber formulado la distinción de las formas de obtención de información por su nacimiento. En primer lugar, estima que el deber de información puede nacer y ser exigido por efectos de una disposición normativa con carácter general –de suministro en términos de Mantero-, que será de obligado cumplimiento para cualquier ente subjetivo de imputación de normas que se encuentre en el ámbito del presupuesto de hecho de la misma.

Ese deber de información por suministro, sin requerimiento previo de la Administración, obliga a la comunicación periódica de datos producidos en un espacio de tiempo. La Administración obtiene de manera pasiva los datos requeridos en la norma.

Define Mantero a la información por suministro como la información que se produce *“en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración tributaria lo requiera... en la obligación por suministro la Administración espera que se lo proporcione los datos, de manera que, si no sucede así exige el cumplimiento de la norma que ha establecido tal obligación con*

*carácter general*".<sup>34</sup>

De esta forma, la obtención por suministro también conocida como la "*obtención de información general*", es un deber específico o individualizado en el que se concreta el deber genérico de información tributaria.

En segundo lugar, considera que, a diferencia de la información por suministro, la información por captación, nace a través del requerimiento administrativo individualizado de prestación de información, que realiza la Administración en el ejercicio de sus potestades administrativas, dirigiéndose al obligado para que este le facilite los datos, informes y antecedentes en el requeridos.

Esta forma de obtención de información se hace valer por medio de una Administración activa, que solicita la información a un sujeto determinado, que de otra manera no la brindaría y "*supone una actuación generalizada de la Administración, que exige a una persona determinada, que le proporcione unos datos determinados, de forma que, de no exigirse, no se proporcionarían*".<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> MANTERO SÁENZ (Alfonso) en "El deber de información tributaria...", op. cit., pág. 124.

<sup>35</sup> MANTERO SÁENZ (Alfonso), En procedimiento a la inspección tributaria, pág. 355, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan).

Esta actividad de obtención de información por captación también conocida como “*obtención de información individual*”, constituye una facultad de la Administración que requiere a una persona concreta para que le facilite unos datos determinados por esta.

La doctrina con sorprendente unanimidad reconoce la distinción formulada de Mantero al hablar de ambas formas de obtención de información, sea por suministro o por captación. Sin embargo, un sector de la doctrina propone o divide en dos modos distintos la obtención de información por captación o individual, sean: la obtención de información por requerimiento administrativo, y la obtención de información que se produce con ocasión de las actuaciones de inspección, en las que será el propio personal inspector, medie o no requerimiento, quien extraiga los datos con trascendencia tributaria de otra actuación o través de una típica obtención de información. De esta forma será el inspector quien extrae in situ, aquellos datos que considere relevantes para un futuro procedimiento, siendo esta última forma de obtención de información justificada por “*el principio de economía y eficacia de la Administración*”.

De todas maneras, ambos aspectos o formas de obtención de información individual que venimos analizando, son el requerimiento

---

que hace nacer el específico deber de brindar información, individualizando el deber genérico de información.

## **SECCION II. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN NUESTRA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

La actuación de la Administración Tributaria se fundamenta en la verdadera posibilidad de contar con información oportuna, fidedigna y confiable que le permita ejercer con equidad y eficiencia la verificación y comprobación del cumplimiento de los deberes formales y obligaciones tributarias correspondientes. Sin esa información, no es posible cumplir medianamente con la función propia de la Administración.

### **A. Fuentes**

Esa información en nuestro ordenamiento, puede provenir de distintas fuentes:

- Declaraciones juradas de los contribuyentes en

cumplimiento de su deber formal de presentación y determinación de sus obligaciones tributarias.

➤ Requerimiento individualizado al contribuyente de libros, archivos, registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.<sup>36</sup>

➤ Requerimiento particular a los contribuyentes y los responsables, a costa de la Administración, de la copia de los libros, los archivos y los registros contables; la información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas, copia de los soportes magnéticos que contenga información tributaria.<sup>37</sup>

➤ Datos y antecedentes de trascendencia tributaria suministrados, en aplicación de su deber jurídico, por las instituciones autónomas, semiautónomas, empresas públicas y de las demás institución descentralizadas del Estado y municipalidades.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, artículo 104.

<sup>37</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Op. cit., artículo 104 incisos a) b) y c).

<sup>38</sup> Ibid, Artículo 107

- Información suministrada por los beneficiarios de incentivos fiscales, en cuanto al cumplimiento de los requisitos y los hechos legitimadores de los incentivos recibidos.<sup>39</sup>
  
- Información de trascendencia tributaria suministrada por terceros, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.<sup>40</sup>

Dicha información, puede ser utilizada por la Administración en las áreas de gestión, fiscalización y recaudación entre otras, de diferentes formas pero sólo con fines tributarios.

Desde el punto de vista subjetivo de la norma, los artículos 104 y 105 del CNPT se ocupan del deber de información.

El artículo 104 C.N.P.T, establece el “*requerimiento de información al contribuyente*”<sup>41</sup>, indicando que la Administración

---

<sup>39</sup> Ibid, Artículo 108.

<sup>40</sup> Ibid, Artículos 105 y 106

<sup>41</sup> Artículo 104.- Requerimiento de información al contribuyente. Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la

Tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de los libros, archivos, registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria que se encuentre impresa en forma de documento, soporte técnico o registrada en cualquier otro medio tecnológico, pudiendo incluso solicitar de contribuyentes y responsables copias de los libros, archivos y registros contables, soportes magnéticos que contengan información tributaria e información relativa al equipo de cómputo y aplicaciones desarrolladas, corriendo los gastos para la aplicación de esta sección final, por parte de la Administración Tributaria.

Encontramos en el artículo 104 CNPT, la aplicación del principio de proporcionalidad o de interdicción de efectos excesivos, toda vez que a pesar de haber un deber a informar, no se puede gravar más la situación del obligado tributario, lo cual conlleva en caso de haber varias alternativas para el suministro de la información, recurrir a la menos onerosa para el contribuyente y subsidiariamente al tercero.

---

Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de la presentación de los libros, archivos, los registros contables y toda información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

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

- a) Copia de los libros, archivos y los registros contables.
- b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.
- c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

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

A diferencia del requerimiento del artículo 104 supracitado, en el cual el deber de informar recae en cabeza del interesado, el artículo 105<sup>42</sup> del mismo cuerpo legal, extiende la obligación a proporcionar la información de trascendencia tributaria a toda persona física o jurídica, pública o privada, siendo que en esta oportunidad el ordenamiento despliega su eficacia sobre terceras personas en virtud de su relación con otras personas o del especial conocimiento de determinados hechos de relevancia tributaria de aquellas.

Producto de la potestad tributaria a que nos hemos referido, le nace al administrado un deber de colaborar y proporcionar a la Administración, información sobre terceras personas distintas a él, por lo cual, el potencial efecto de las funciones de verificación y fiscalización, no afectará su situación tributaria ni su ámbito patrimonial, excepto si incurre en una conducta omisa a su deber, tipificable por el legislador como sancionable administrativa o judicialmente.

---

<sup>42</sup> **Artículo 105: Información de terceros:** Toda persona física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida a sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria. (...)

La amplitud con que el artículo 105 CNPT, describe el ámbito subjetivo de los deberes de información de terceros, en el cual dispone en un principio que toda persona, física o jurídica, pública o privada, está en la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas; predica la universalidad del deber de información.

Esa información deberá ser proporcionada de conformidad con lo que se establezca en el ámbito reglamentario o por requerimiento individualizado. La norma aclara que el requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria, por lo que oportunamente haremos referencia a los medios utilizados por la administración para obtener la información y sus límites.

## B. Clasificación

Al analizar las formas de obtención de información, seguimos en páginas anteriores, la clasificación realizada por Palao Taboada, con tres criterios a saber.

Nuestra legislación también reconoce tales criterios:

➤ **Por el sujeto obligado a suministrar la información.** En nuestro ordenamiento la Administración Tributaria puede requerir la información tanto del contribuyente (artículo 104 CNPT), así como de terceros ajenos a la obligación tributaria principal (artículo 105 CNPT) según hemos venido analizando.

➤ **Por el estado en el procedimiento de liquidación o no.** En la legislación costarricense, la obtención de información podrá llevarse a cabo en el proceso de fiscalización o en razón de un ejercicio de la potestad de información que posee la Administración.

➤ **Por la forma de nacimiento del deber de información:** Dentro de esta clasificación, mencionamos que, la información tributaria puede ser obtenida por suministro o por captación. Existen en nuestro sistema tributario, dos modalidades de procedimiento de obtención de información, que al momento de su aplicación práctica, una de ellas se subdividen en otros: 1. Por suministro y 2.

Requerimiento individualizado u obtención de información por captación, subdividido en captación general, captación individualizada y captación derivada.

### **C. Funciones de verificación de los deberes formales**

Debemos recordar, que los sistemas tributarios modernos basan sus funciones esenciales de recaudación, control y fiscalización en el ejercicio efectivo de sus facultades legales de obtención de la información de los sujetos, contribuyentes o no, que permitan contar con un cuadro fáctico completo de la situación tributaria de los sujetos pasivos, sean contribuyentes, responsables o agentes de retención, ya sea en la función de inspección propiamente, como en la función de gestión que busca la alimentación de los sistemas de información para la aplicación de medidas preventivas o simplemente de comprobación de la información recabada.

Como ya señalamos, el esquema básico de la relación tributaria se completa con los deberes formales a cargo de los administrados, y nuestro país no hace una excepción al encontrarse bajo el tan citado esquema *“potestades administrativas-deberes formales”*. Señala por su parte, el Dr. Adrián Torrealba que, la

Administración despliega una serie de procedimientos o funciones tributarias para obligar al cumplimiento de dichos deberes formales:

*“La actividad financiera tributaria que despliega el ente público para aplicar los tributos, a través de la cual ejercita las potestades, según procedimientos preestablecidos, y obliga a los administrados a cumplir con sus deberes formales, puede ser clasificada en las llamadas funciones tributarias. En nuestro ordenamiento, podemos identificar las siguientes funciones: gestión, determinación, fiscalización, recaudación y revisión”<sup>43</sup>.*

Encierra cada una de ellas, una función de verificación de los deberes formales de los obligados tributarios, en diferentes formas:

La función de gestión, definida anteriormente en el artículo 33 del RGGFRT, -hoy corresponde al artículo 26 del nuevo Reglamento-, tiene por objeto el administrar las bases de información, verificando el cumplimiento que las obligaciones formales establecidas por ley.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit., pág. 363.

<sup>44</sup> **“Artículo 26. - Función de Gestión.** La Función de Gestión y Atención al Contribuyente tiene por objeto administrar las bases de información que constituyen el censo de contribuyentes, responsables o declarantes de los tributos cuyo control ejerce la Administración Tributaria, verificando el cumplimiento que éstos hagan de las obligaciones formales y materiales establecidas por la ley. Para tal efecto, la Administración Tributaria gozará de amplias facultades de control y de liquidación

Definida por el artículo 52 del RGGFRT; -anteriormente artículo 40-, la función de fiscalización *“tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente.”*. Encierra, a su vez la función de comprobación e investigación que consiste en la fiscalización de la propia situación del sujeto pasivo, y la función de información, que consiste en la obtención de información de terceros, como personas ajenas al sujeto pasivo que dispongan de información con trascendencia tributaria, tal y como veremos más adelante.

La función de recaudación, definida por el artículo 63 RGGFRT<sup>45</sup>, actualmente artículo 78, y que la define como *“e/*

---

*previa de las obligaciones tributarias, en los términos que establece la ley y que desarrolla el presente Reglamento o las resoluciones generales de la Dirección General.*

*Corresponderá igualmente a la función de Gestión llevar a cabo las tareas de divulgación en materia tributaria, al igual que resolver las consultas que planteen los interesados de conformidad con los criterios provenientes de la División Normativa, siempre que no se trate de las consultas vinculantes a que se refiere el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante, por resolución general la Dirección General puede atribuir a los órganos encargados de la Función de Gestión la preparación de los borradores de este tipo de consultas cuando se trate de criterios reiterados y consolidados.”*

<sup>45</sup> **Artículo 63.-“La función de Recaudación.** La función de Recaudación es el conjunto de actividades que realiza la Administración Tributaria destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes. La función recaudatoria se realizará en tres etapas sucesivas: voluntaria, administrativa y ejecutiva. En etapa voluntaria, el sujeto pasivo de la obligación tributaria cancelará

*conjunto de actividades que realiza la Administración Tributaria destinadas a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas”*; indica tres etapas sucesivas: la voluntaria, la administrativa y la ejecutiva, las cuales describe. En etapa voluntaria, el sujeto pasivo de la obligación tributaria cancelará sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, distinta de la necesaria para operar el sistema de recaudación por medio de las oficinas de las entidades financieras y demás entes autorizados. En etapa administrativa, la Administración Tributaria efectuará un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos. Y en etapa ejecutiva, la recaudación se efectúa coactivamente, utilizando los medios legales establecidos y recurriendo a los órganos jurisdiccionales respectivos.

---

sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, distinta de la necesaria para operar el sistema de recaudos por medio de las oficinas de las entidades financieras y demás entes autorizados. En etapa administrativa, la Administración Tributaria efectuará un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos. En etapa ejecutiva, la recaudación se efectúa coactivamente, utilizando los medios legales establecidos y recurriendo a los órganos jurisdiccionales respectivos.”

## **TITULO II. INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR TERCEROS**

En este estudio, nos ocuparemos de efectuar un breve análisis de los aspectos teóricos de la "*información suministrada por los terceros*", situándonos en: el desarrollo, las limitaciones legales para la obtención de esa información, los medios para obtenerla, el valor probatorio fehaciente que pueda tener para los efectos de su aportación en los procesos judiciales y administrativos, las sanciones aplicables y en general las limitaciones prácticas que afectan la labor de recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria, con el fin de combinarlos con la práctica en nuestro ordenamiento, por lo que se advierte que las citas textuales doctrinarias y normativas serán pocas a fin de concentrarnos en el ámbito práctico.

Este análisis necesario por la naturaleza específica del tema, nos llevará a considerar si dicha información se utiliza eficientemente en nuestro país, y si existen en la reforma a nuestro CNPT, con la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999 publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 59 el 17 de agosto del mismo año, condiciones para prever una situación más clara de esta importante facultad de la administración, sin de mérito de los derechos fundamentales del contribuyente.

## **CAPITULO I. FUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN DE TERCEROS**

La función inspectora o de fiscalización de la Administración, ya analizada, contempla una faceta denominada "*función de obtención de información de terceros*", donde la utilización de dicha información es de suma relevancia para aquella. Esta función de obtención de información de terceros, ha sido analizada por la doctrina bajo distintas ópticas. Para un sector<sup>46</sup> de la doctrina, tal función de información, tiene un carácter subsidiario, regido por el principio de la subsidiariedad, lo que significa "*de una parte que, la investigación sobre el sujeto pasivo deberá preceder siempre a la colaboración de un tercero, y de otra que esta última sobre podrá tener lugar en casos excepcionales*"<sup>47</sup>. En otro sentido, la doctrina ha expuesto que, la función de referencia, es una facultad subordinada a otras facultades de la administración. Así sólo si los medios son insuficientes o los resultados de la función fiscalizadora del sujeto pasivo son infructuosos, podrá la Administración ejercer dicha facultad, puesto que el sujeto pasivo en un principio debe de suministrar de buena fe la información a la administración tributaria y

---

<sup>46</sup> PALAO TABOADA y RUÍZ GARCÍA. Citados por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), La Potestad de información sobre terceros, Madrid, Editorial La Ley S.A., pág. 41.

<sup>47</sup> GARCÍA (Luis), citado por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op. cit., pág. 41.

por su parte ésta debe dirigirse a él en primera instancia. Nuestro sistema tributario, parece apegarse a la concepción expresada por la segunda doctrina.

## **CAPITULO II. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA FUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN**

López Martínez citando a Serrano Guirado señala que el fundamento del deber fiscal surge de una previa distinción entre el fundamento práctico y el fundamento jurídico. Es la necesidad, el medio, la prestación de actividad de dinero de cosas, formulándonos cuestiones relativas a la oportunidad, idoneidad, fines de unos y otros de los contenidos materiales del deber; y el fundamento jurídico que deriva del poder de imperio.

Existe unanimidad doctrinal al considerar *“como finalidad última del deber de información de terceros, la efectividad y eficacia en la más correcta aplicación del tributo, y su adecuación a los índices de capacidad económica, de forma que dada la complejidad de funciones asumidas por el estado, se realice de manera efectiva la participación de todos en su sostenimiento. Considerando, pues, a los deberes de información analizados una herramienta imprescindible para la supresión del fraude fiscal.”*<sup>48</sup>

Se trata en suma, de un fundamento práctico, que queda encuadrado en la necesidad de una correcta y eficaz aplicación de

los tributos que garanticen la generalidad en la imposición, sin significar que la consecución de tal fin permita cualquier actuación administrativa, sino que esta debe desarrollarse respetando escrupulosamente los límites y garantías constitucionales.

Encontramos a su vez, el fundamento jurídico, el cual será examinado bajo la perspectiva de un fundamento constitucional, y un fundamento legal que se subdivide a su vez, en ámbito subjetivo y objetivo, los cuales entraremos a analizar posteriormente, a la luz de nuestra legislación, con fines más didácticos.

## **SECCION I. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL**

Analizada, la parte general del fundamento de la función de obtención de información, entraremos directamente al análisis del fundamento constitucional y el fundamento legal en la normativa costarricense.

Consustancial a la existencia de una Administración Tributaria, debemos recordar que, el legislador constitucional le dotó a esa entidad, de un poder normativo de supremacía frente al administrado, a quien le corresponde un deber de colaboración y

---

<sup>48</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 89.

sujeción ante sus regulaciones.

Sin embargo, no existe norma constitucional expresa en nuestro ordenamiento jurídico que haga referencia al deber de suministrar información tributaria a la Administración, lo cual no implica que dicho deber carezca de fundamento. El deber de información tributaria de terceros tiene un amplio fundamento constitucional a pesar de no tener una norma que expresamente así lo disponga.

La Constitución Política patria, más allá de la imposición de tributos a la colectividad, regula que el fin de la Administración Tributaria es velar por el cumplimiento de la máxima constitucional del artículo 18, antecedente obligado: *“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”*. Para tal fin, el empleo de las potestades derivadas del poder tributario, se convierte en un modo de lograr un reparto equitativo de las cargas públicas de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Se puede afirmar que nuestra Constitución en el artículo supracitado, lleva inmersa la tutela del deber general de contribución y, por ende, la función de obtención de la información haya acogida en la citada norma constitucional.

De acuerdo con esa norma, existe un deber genérico de contribuir con el gasto público, por lo tanto la potestad de información tributaria sobre terceros es un instrumento imprescindible para el cumplimiento de ese deber.

Establece la norma, bajo el concepto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no sólo un deber patrimonial sino también personal. Así pues, los ciudadanos deben cumplir y respetar las normas tributarias y en cuanto al deber personal la norma somete al individuo en – este caso al tercero – a hacer, dar o soportar alguna acción de la Administración que lleve como fin obtener una determinada información.

En aplicación de este principio, nuestra Sala Constitucional en su voto 974-97 señaló:

*"La Administración puede valerse de la más amplia gama de elementos de juicio y medios procesales para efectuar la determinación de la obligación tributaria, siempre y cuando esos elementos y medios se encuentren ajustados a los principios de cada Nación, y sean llevados a la práctica conforme a éstos, con la finalidad de evitar que dichas facultades*

*administrativas resulten excesivamente peligrosas"*<sup>49</sup>

## SECCION II. FUNDAMENTO LEGAL

El fundamento legal del deber de información, se puede ver desde un ámbito subjetivo y desde un ámbito objetivo.

### A. Ámbito subjetivo

Nuestro CNPT a partir de la denominada Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995, en sus artículos 105 y 106 conceden a la Administración, la facultad de solicitud de información de terceros.

Por su parte, el numeral 105 del CNPT, establece la obligación general de los terceros:

***“Información de terceros. Toda persona física o jurídica, pública o privada, estará obligada a***

---

<sup>49</sup> Constitución Política de Costa Rica, op. cit., pág. 131.

*proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida a sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.*

*La Administración no podrá exigir información a:*

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

El artículo 106<sup>50</sup> del mismo cuerpo legal citado, estipula los

---

<sup>50</sup> "Artículo 106. Deberes específicos de terceros. Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

- a) Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario, y actividades profesionales.
- b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones, y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.
- c) Las personas o las entidades incluidas las bancarias, las crediticias, o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deberán informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.
- d) Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligados a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulen en el ejercicio de sus funciones legales.
- e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo.

Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud.

Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

Además, en la solicitud podrá incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno de los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios (\*)

(\*) Adicionado por Ley N° 7535 del 31 de julio de 1995.

deberes específicos de determinados terceros, a saber, retenedores, sociedades, asociaciones, fundaciones y colegios profesionales, personas o entidades, bancarias, crediticias o de intermediación financiera que realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, personas o las entidades depositarias de dinero, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, los bancos, instituciones de crédito y las financieras.

### B. Ámbito objetivo

Originario del artículo 111 de la Ley General Tributaria Española, que literalmente señala: “*Artículo 111.1: Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes de trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.*”, el numeral 105 de nuestro C.N.P.T, afirma que los sujetos a que se refiere, están obligados a proporcionar la información de trascendencia tributaria a la Administración.

La norma es clara en cuanto al ámbito objetivo del deber de información, cual es “*toda clase de datos, informes o antecedentes de trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*”, pero para ello, es

necesario destacar algunos aspectos relevantes, los cuales trataremos con amplitud en el apartado siguiente denominado “Presupuestos para la obtención de información”

### **CAPITULO III. PRESUPUESTOS PARA LA** **OBTENCIÓN** **DE INFORMACIÓN**

La Administración Tributaria ejerce su potestad reglamentaria, dirigida a dictar normas generadoras del deber de información de terceros, por medio del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que en su artículo 36 dispone:

*“Artículo 36. - **Obtención de información de trascendencia tributaria.** Toda persona, física o jurídica, pública o privada, en calidad de informante, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria la información de trascendencia tributaria sobre sujetos pasivos actuales o potenciales que se halle en su poder, con las limitaciones que establece la ley. Por información de trascendencia tributaria se*

*entenderá aquella que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos.*

*La Administración podrá requerir dicha información por vía de suministros generales o por medio de requerimientos individualizados”.*

El presente apartado desarrollará en consideración del artículo transcrito, los presupuestos que tanto la doctrina como la legislación costarricense imponen para el ejercicio de la facultad propia de la Administración de obtención de información de terceros, en aras de garantizar un procedimiento objetivo, justo y con total apego a los derechos de los sujetos requeridos.

Una aclaración inicial se impone. Los deberes de información de terceros deben ser diferenciados de los deberes de declaración. Se distingue entonces, el deber de información, de aquellos deberes de los contribuyentes de declarar, de acuerdo con su situación tributaria particular, de los datos para la aplicación, determinación o liquidación de los tributos, en los que se expresa una manifestación de voluntad y entrañan un vínculo jurídico con la Administración como consecuencia de su declaración formal. El objeto de la declaración son datos que se refieren al sujeto titular del deber (datos propios), mientras que en la información de terceros, los datos se refieren a otras personas (datos referenciados).

En el caso de la información de terceros, las personas emiten una mera declaración de conocimiento, sin que dichas personas estén interesadas en principio, en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, es decir se trata de un deber de colaboración de los terceros que la norma ampara por la importancia que reviste como se explicará más adelante.

Otra diferencia importante entre el deber de información y el deber de declaración, se encuentra relacionada con las consecuencias del incumplimiento. Si bien cada uno cuenta con su propio régimen sancionador, encontramos que si el obligado tributario incumple con su deber puede presumirse la falta de veracidad de la declaración, por el contrario, la resistencia del tercero en la colaboración carece de influencia en el procedimiento para el sujeto pasivo.

#### **A. Datos y Antecedentes con Trascendencia Tributaria en poder de un sujeto que afecten a terceros distintos a él.**

En relación con los aspectos y requisitos de la función de obtención de información, debemos señalar que el primer presupuesto se deriva de ese concepto jurídico indeterminado denominado trascendencia tributaria, tal y como lo establece la norma.

Herrera Molina<sup>51</sup> define “trascendencia tributaria” como “la cualidad de los datos necesarios para una inspección o para el procedimiento de apremio, que reflejen de modo actual la existencia de obligaciones o deberes tributarios o de bienes o derechos susceptibles de embargo. En otros términos, es preciso que los datos estén relacionados con una investigación relativa a un tercero, sin que necesariamente exista un procedimiento de fiscalización incoado, pero que pueda establecerse razonablemente la existencia de una obligación tributaria”.

El voto número 974-97 indicó que:

*"El concepto de "información de trascendencia tributaria", interpretado con independencia de lo establecido en el artículo 114 del Proyecto, resulta más amplio que el de "libros de contabilidad y sus anexos" que contiene el numeral 24 de la Constitución Política, pues es evidente que la facultad administrativa - sin control judicial "a priori" - otorgada a los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda por el artículo 24 Constitucional, para fines*

---

<sup>51</sup> HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op. cit., pág. 108.

*fiscales, se limita a la revisión de libros de contabilidad y sus anexos. Sin embargo, si la facultad establecida (con respecto a ese plus de información) en los numerales 104, 105 y 106 del Proyecto es interpretada - y aplicada- en concordancia con lo dispuesto por lo ordenado en el numeral 114 del citado cuerpo normativo, de manera que cualquier requerimiento - por parte de esos funcionarios al contribuyente o terceros - de otro u otros documentos, distintos a los mencionados en el artículo 24 de comentario, se acompañe de una orden judicial con la obligada utilización del procedimiento establecido en el artículo 114 citado, para proceder al secuestro de esos documentos, no se produce el roce constitucional que se acusa".<sup>52</sup>*

Refiere entonces la Sala, que cuando los funcionarios tributarios soliciten información de trascendencia tributaria –concepto más amplio que el estipulado en el artículo 24 constitucional-, no habría roce de constitucionalidad si se cumple con el diligenciamiento de una orden judicial en los términos del entonces numeral 114 del Proyecto de Ley de Justicia Tributaria (actual artículo 114).

---

<sup>52</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica, Op. cit., pág. 151.

En la práctica, esta medida se puede convertir en un freno para la agilidad y el oportunismo de la obtención de la información, elementos necesarios en las actuaciones de verificación y fiscalización realizadas por las oficinas administrativas tributarias, empero, serán las actuaciones concretas que se ejecuten y el desarrollo jurisprudencial sobreviniente, los parámetros para delimitar cuando se amerite la autorización judicial previa.

Asimismo, la jurisprudencia administrativa española, ha reconocido que:

*“...la trascendencia tributaria de los datos, informes o antecedentes, significa que han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta en la aplicación de los tributos, en un procedimiento tributario que no es preciso que esté ya iniciado frente al contribuyente”.* Siendo su resolución de 27-IX-1987 T.E.A.C. la que amplía el concepto al señalar la trascendencia de datos, informes y antecedentes significa que *“éstos, han de ser susceptibles de tener consecuencia directa o indirecta, según el artículo 140. d, en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto han de ser proporcionadas a los resultados que pueden producir en el procedimiento y tienen un*

*carácter instrumental, respecto de la exacción de los impuestos determinados; que tal proporcionalidad y carácter instrumental, entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse, exige que se dé entre ambas, un nexo que no tiene porqué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria*<sup>53</sup>.

Por su parte nuestro Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, señala en su artículo 36 el significado de trascendencia tributaria, entendiéndola como aquella información que “*directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos*”.

## **B. Actuación previa**

De lo anterior salta un primer aspecto que debe atender la Administración: debe existir una actuación previa encaminada a fijar

---

<sup>53</sup> Citada por LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 56.

una responsabilidad, basada al menos en una sospecha que justifique la solicitud, es decir se impone el requisito que los datos, antecedentes o informes requeridos sean susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta en la aplicación de tributos o bien al suministro de información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultadas por el contribuyente.<sup>54</sup>

### **C. Carácter actual**

Un segundo aspecto es que el concepto excluye las expectativas que pueda tener la Administración potencial o hipotética que en el futuro pueden o no derivar en hecho imponible. Por el contrario el requerimiento de información debe tener un carácter actual. En ese sentido el artículo 105 de nuestro Código –de referida cita-, establece que el requerimiento individualizado debe ser justificado, debida o expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.

### **D. Criterios objetivos de selección para auditoría**

---

<sup>54</sup> Resoluciones del 23 de setiembre de 1987 y 15 de noviembre de 1988 del TEAC, citado por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op. cit., pág. 109.

Un tercer aspecto relevante de nuestra legislación es lo dispuesto en el ya referido artículo 106 del CNPT. De acuerdo con ese enunciado, *"Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud"*.

#### **E. Principio de proporcionalidad**

Debe respetar el principio de proporcionalidad, que constituye el elemento indispensable de la obtención de información; la cual puede resultar a veces más incómoda que el propio pago de los tributos.

#### **F. Carácter subsidiario.**

Existirá por otra parte, una intervención mínima por parte de la Administración, respecto a la solicitud de información de terceros, hasta tanto el contribuyente no haya proporcionado en forma voluntaria o requerida la información. Algunos autores como Palao

---

Taboada, consideran que dicha solicitud de obtención de información de terceros tiene un carácter subsidiario; es decir, la Administración tiene primeramente que requerir la información del mismo contribuyente y posteriormente, podrá solicitar la información del tercero. No obstante, no compartimos tal criterio, toda vez que en nuestra legislación, existe el deber general de suministro de información, tal y como lo hemos visto; por lo que más que una subsidiariedad, es una potestad de la Administración la de requerir información de terceros.

Esta posición la comparte Ramón Ruiz<sup>55</sup>:

*“La Administración financiera deberá dirigirse por lo tanto en primer lugar contra el sujeto pasivo. Los terceros deben permanecer en principio al margen del procedimiento de gestión. Rige, por tanto, y con carácter general, el principio de la subsidiariedad del deber de colaboración de terceros en el procedimiento de gestión tributaria. Ello significa, de una parte, que la investigación sobre el sujeto pasivo deberá preceder siempre a la colaboración del tercero, y de otra que esta última sólo podrá tener lugar en casos excepcionales.”*

---

<sup>55</sup> RUIZ GARCIA (José Ramón), Secreto Bancario y Hacienda Pública. (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria), Editorial Civitas S.A., 1988, pág. 93.

## **G. Otros presupuestos**

Por otra parte, existen otros presupuestos de aplicación práctica, los cuales han sido observados y tratados en el ámbito doctrinario, tales como: Es necesario y lógico, en primer lugar, que el tercero que se le solicita la información, se encuentre en "*Posesión de los datos requeridos*"; en segundo lugar, que se solicite dentro del plazo al que se encuentra obligado el tercero para la conservación de los datos referentes al sujeto pasivo, imposibilitándose a la Administración de volver a requerir con excepción de la información general, los datos ya solicitados.

## **CAPITULO IV: LÍMITES AL DEBER DE INFORMACIÓN DE TERCEROS**

El establecimiento de los límites a que haremos referencia, no significa que la realización plena de la supremacía del interés público, ha de anular las garantías ofrecidas a los intereses particulares o privados; sino que ambos intereses deben preservarse, estableciendo una serie de deberes de información para garantizar el interés público, y un sistema de límites, para que dichos deberes no anulen el interés de los particulares.

En la obra *“La defensa a la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria”*, J. Aguilar Fernández-Hontoria, señala que *“Los límites pueden derivar de dos órdenes de consideraciones: 1º; la posible innecesariedad o incongruencia de algunas obligaciones de información, en la medida que además de complicar y encarecer la gestión económica de los sujetos titulares pasivos de los mismos, no supongan una aportación de datos especialmente útiles para la Administración tributaria, 2º; la posible ilegalidad en tal exigencia de datos”*<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, “La defensa a la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria”, Revista de Derecho Bancario y Bursátil,

Palao Taboada, que tras diferenciar los límites al deber de aportar datos propios del sujeto pasivo y del tercero, estima que los límites al deber de información de este último pueden clasificarse en generales, que afectan en todo caso a la potestad de obtención de la información y que son inherentes a la naturaleza de esta, y, en especiales que se refieren a determinados datos o sujetos y son extrínsecos a la referida potestad.

Por su parte, Sánchez Serrano, desde una perspectiva más concreta enmarca los límites al deber de información, en una clasificación tripartita, distinguiendo entre límites de carácter objetivo, límites de carácter subjetivo y límites procedimentales; donde los primeros se refieren a los datos a que la comunicación pueda o debe extenderse, los segundos, relativos a que determinadas personas o entidades puedan quedar exceptuadas del deber; y los últimos que son derivados de los requisitos que se exijan para formular los requerimientos correspondientes.

De ahí, que la doctrina ha sido enfática para reconocer que la obtención de información tributaria por parte de la Administración, tiene sus límites, reconociendo el derecho a la intimidad como el límite primordial a la obtención de información, el secreto bancario, el

---

Número 2, Año III, 1983, pág. 2.

secreto profesional, la inviolabilidad del domicilio, los cuales serán desarrollados más adelante, comparando y analizando la normativa costarricense con el fin de ver sus aplicaciones prácticas.

## **SECCION I. LÍMITES CONSTITUCIONALES**

A partir de las consideraciones expuestas, razonamos que el deber de información tributaria de terceros como deber de colaboración, debe ubicarse en el contexto general del ordenamiento jurídico, interpretándose sistemáticamente con el resto de preceptos de donde surgen sus límites.

El aumento de deber de información producido en la última década no tiene porqué significar una violación a las garantías constitucionales del contribuyente y del tercero obligado a proporcionar datos. Para evitar que ello se produzca, debe de crearse un conjunto estructurado de límites al desarrollo de dichos deberes de información y de regularse la utilización de la información obtenida.

La eficacia del texto constitucional, hace que los derechos constitucionales se conviertan en auténticos límites a los poderes públicos. Sin embargo, en un texto constitucional, existen derechos

que pueden situarse en claro enfrentamiento.

Por tanto, la vigencia del texto constitucional lleva implícita la necesidad de contemplar las instituciones y relaciones jurídicas reguladas por el Derecho tributario a la luz de los principios establecidos por la constituyente.

### **A. Derecho a la intimidad**

Existen diversos derechos que se contraponen, por una parte, el fundamento jurídico del deber de información de terceros, se encuentra, tal y como hemos analizado en obligación de todos los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, y por otra parte, existen una serie de derechos que se sitúan en la órbita del derecho a la intimidad, que impiden la intromisión de los particulares y de los poderes públicos en el ámbito de los mismos.

El reconocimiento constitucional de la intimidad personal, que tiene sus orígenes civilistas, se ha producido por diversas vías. En algunos ordenamientos, el derecho a la intimidad de la persona se garantiza en el propio texto constitucional, como es el caso nacional. Otros ordenamientos, sin embargo, carecen de una cláusula específica de protección de la intimidad personal: un ejemplo el

ordenamiento alemán.

El derecho a la intimidad ha sido considerado por la doctrina como:

*“... una manifestación de los derechos de la personalidad, entendiendo por tales, aquellos que conceden un poder a las personas para proteger la esencia del ser humano y sus más importantes cualidades, de forma que su fundamento legitimador será la dignidad humana, como expresión del valor básico de los derechos humanos.”<sup>57</sup>*

En este sentido, el límite al derecho de la intimidad, busca fundamentalmente garantizar el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, pues su idea originaria es el respeto a la vida privada que debe quedar excluida del conocimiento ajeno y de las intromisiones de las demás personas que nos rodean.

#### *i. Ámbito nacional*

---

<sup>57</sup> LOPEZ MARTINEZ (Juan), *op. cit.*, Pág. 128.

Nuestra Constitución Política, en su numeral 24 garantiza el derecho a la intimidad y expresa:

*“Artículo 24.- Se garantiza el derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.*

*Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas, orales o de cualquier otro tipo de los habitantes de la República. Sin embargo, la ley, cuya aprobación y reforma requerirá de los votos de dos tercios de los Diputados de la Asamblea Legislativa, fijará en que casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar el secuestro, registro o examen de los documento privados, cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.*

*Igualmente, la ley determinará en cuales casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar que se intervenga cualquier tipo de comunicación e indicará los delitos en cuya investigación podrá autorizarse el uso de esta potestad excepcional y durante cuanto tiempo. Asimismo, señalará las responsabilidades y sanciones en que incurrirán los funcionarios que apliquen ilegalmente esta excepción.*

*Las resoluciones judiciales amparadas a esta norma deberán ser razonadas, podrán ejecutarse de*

*inmediato. Su aplicación y control, serán responsabilidad indelegable, de la autoridad judicial.*

*La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos.*

*Una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los Diputados, determinará cuales otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en que casos procede esa revisión.*

*No producirán efectos legales, la correspondencia que fuere sustraída ni la información obtenida como resultado de la intervención legal de cualquier comunicación.<sup>58</sup>*

Pero, no obstante, la plasmación constitucional de dicho precepto, en el artículo 24 citado, consideramos que “*No siempre es fácil acotar con nitidez el contenido de la intimidad*”, debido a que la redacción realizada por nuestros constituyentes, no contiene una definición unívoca y precisa del mismo. Así nuestra Constitución, no nos ofrece una definición de intimidad limitándose a señalar que se

---

<sup>58</sup> RAMÍREZ ALTAMIRANO (Marina) y FALLAS VEGA (Elena) op. cit. pág. 148.

garantiza dicho derecho.

La Sala Constitucional, ha definido el derecho a la intimidad como:

*“... el derecho del individuo a tener un sector personal una esfera privada de su vida, inaccesible al público salvo expresa voluntad del interesado... Como una de sus manifestaciones expresamente contempladas en la Constitución Política se encuentra la inviolabilidad de los documentos privados. Esta garantía protege la confidencialidad de los documentos e informaciones privadas impide a los particulares el acceso a ellos y prohíbe a las instituciones los privados (sic) su suministro a terceros.”<sup>59</sup>*

En un intento por ampliar el concepto al derecho de la intimidad, consagrado en la Constitución Política, ha sostenido al respecto:

*“El numeral 24 de la Constitución Política consagra el derecho fundamental a la intimidad. Se trata de un fuero de protección a la vida privada de los ciudadanos. La intimidad está formada por aquellos*

---

<sup>59</sup> Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 5376-94.

*fenómenos, comportamientos, datos y situaciones de una persona que normalmente están sustraídos al conocimiento de extraños y cuyo conocimiento por éstos puede turbarla moralmente por afectar su pudor y recato, a menos que esa misma persona asienta a ese conocimiento. Si bien, no puede menos que reputarse que lo que suceda dentro del hogar del ciudadano es vida privada, también puede ser que lo que suceda en oficinas, hogares de amigos y otros recintos privados, esté en ese ámbito. De esta manera los derechos constitucionales de inviolabilidad del domicilio, de los documentos privados y de las comunicaciones existen para proteger dicha intimidad en general, pues como indica la Convención Americana de Derechos Humanos, "...nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, no de ataques ilegales a su honra o reputación...". Así es como la competencia del Estado de investigar hechos contrarios a la ley y perseguir el delito debe de estar en consonancia con el fuero particular de la intimidad, del domicilio o de las comunicaciones, salvo que estemos en presencia de las circunstancias de excepción que indique la Constitución y la ley, caso en el cual se deben seguir los procedimientos prescritos....El honor y reputación de las personas son de los*

*bienes más preciados, por que, la investigación no puede convertirse en un ataque directo a esos valores.*<sup>60</sup>

La protección a la intimidad personal constituye a su vez, un derecho que en algunas ocasiones puede entrar en conflicto con otros bienes o intereses constitucionalmente protegidos. La adecuada delimitación exigirá una ponderación de los bienes jurídicos.

La protección a la intimidad personal opera no sólo respecto de los terceros particulares, sino que es también eficaz frente a los poderes públicos, se concede al particular un ámbito interior del cual solamente él dispone y en el que disfruta su intimidad.

Sin embargo, a efectos de adecuar la armonización de los dos intereses jurídicos tutelados: la protección de la intimidad personal y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, inclinándose decididamente por la preeminencia de este último, señala Ruiz García:

*“... el intento de aplicar el reconocimiento de la*

---

<sup>60</sup> Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 1026-94.

*intimidad como límite al deber de colaboración, no ha sabido sustraerse a un dilema: o bien se adopta un criterio estricto de lo que constituye la intimidad personal, de su ámbito protegido, con lo que el concepto se ve privado de operatividad. O se adopta un criterio amplio, susceptible de abarcar en principio los datos a que se refiere el deber de colaboración, pero en este caso se concluye subordinando tal concepto a otros valores constitucionales, como el deber de colaboración al sostenimiento de los gastos públicos. En ambos casos, ya se adopte un criterio amplio o estricto, el resultado es el mismo: la insuficiencia del criterio de la protección de la intimidad personal para constituir un límite eficaz frente a la intromisión o la injerencia de la Administración tributaria.<sup>61</sup>*

Tal afirmación no presume, un pronunciamiento previo e ideológico ante los límites al deber de información tributaria de terceros, sino el pleno convencimiento, que el problema de las garantías ante dicho deber de información, se encuentran en la construcción de un sistema de límites que intenten armonizar los distintos derechos constitucionales en conflicto, y sin acudir sistemáticamente al derecho a la intimidad personal y familiar, que a fuerza de ser invocado frente a cualquier actuación administrativa en

---

<sup>61</sup> RUIZ GARCIA (José Ramón), op. cit, pág. 22.

dicho sentido, pierde su propia, aunque limitada virtualidad, convirtiéndose en un problema ideológico que al mismo tiempo hace olvidar que las más de las veces, las garantías de los obligados tributarios se encuentran no en el carácter ilimitado del derecho financiero: órgano competente, procedimiento, requisitos y efectos de la investigación, tiempo, ámbito subjetivo y objetivo, etc..<sup>62</sup>

En este orden de ideas, la adecuada ponderación de los intereses jurídicos en colisión exige ante todo tratar de aquilatar su contenido buscando su posible compatibilización; solo cuando exista una contradicción radical entre ambos que impida su compatibilidad deberá otorgarse preeminencia a uno de ellos. Es cierto, que la Constitución incorpora expresamente el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero indudablemente tal deber no puede tener un sentido absoluto e ilimitado.

Se trata de un derecho limitado, debido a que, la protección de la intimidad no comprende la totalidad del ámbito de la vida privada. En la medida que el hombre es un ser esencialmente social que vive en comunidad debe soportar las actuaciones estatales que se justifiquen en el interés predominante de la comunidad y observa el postulado de la proporcionalidad de la actuación de los poderes públicos siempre y cuando quede a salvo el ámbito de la vida privada.

---

62 LOPEZ MARTINEZ (Juan), op. cit., pág. 137.

Podemos concluir, respecto al derecho a la intimidad que:

⇒ Su fundamento jurídico reside en la dignidad de la persona humana, así como el derecho a la personalidad, a la libertad del individuo que se extiende no solo al ámbito espiritual y político, sino que también al económico.

⇒ La protección al derecho a la intimidad no sólo opera respecto de terceros particulares, sino también es eficaz frente a los poderes públicos.

⇒ Se trata por otra parte, de un derecho limitado: la protección del derecho a la intimidad, no comprende la totalidad del ámbito de la vida privada. En la medida en que el hombre es un ser esencial social que vive en comunidad debe soportar las actuaciones estatales que se justifiquen en el interés predominante de la sociedad y observen el postulado de la proporcionalidad de la actuación de los poderes públicos, siempre y cuando quede a salvo el ámbito de la vida privada considerado intangible.

⇒ La protección al derecho a la intimidad constituye,

a su vez, un derecho que en algunas ocasiones puede entrar en conflicto con otros intereses constitucionalmente protegidos.<sup>63</sup>

Pero, sin embargo, la protección que el ordenamiento dispensa a la esfera del ámbito íntimo o secreto de la persona, no es, absoluta. Su reconocimiento se produce tan sólo en tanto no entre en contradicción con intereses superiores y podrá ser limitado cuando así lo requieran predominantes exigencias de la comunidad.

### **B. El Secreto Bancario**

Del conjunto de deberes formales que el ordenamiento tributario impone a cargo de terceros distintos del sujeto pasivo, destaca el establecido a los Bancos, y otras entidades financieras y crediticias, por ser análogas a proporcionar información que se genera de la relación existente entre el banco y el cliente, relación jurídica que aparece configurada como una relación de confianza.

El deber de suministrar información con trascendencia tributaria impuesto por la norma tributaria a cargo de terceros,

---

<sup>63</sup> En ese sentido ver RUIZ GARCIA (José Ramón), op. cit, pág. 32.

aparece, revestido de especiales peculiaridades cuando se trata de Bancos y entidades crediticias, debido a la trascendencia práctica de los datos obtenidos.

Ello no sólo por los efectos de los datos obtenidos directamente de la relación con las operaciones bancarias, sino también de los relativos a otros tipos de actividades y que de alguna manera se reflejan en las cuentas del cliente en la entidad bancaria, pues pocas actividades como esta, permiten un conocimiento más completo de la situación económica del particular.

Esto exige que la entidad crediticia deba observar, con respecto a los datos conocidos por tal vía bancaria, una especial discreción, superior sin duda a la que es dable exigir en el normal tráfico jurídico; pues a través de las operaciones o movimiento de las cuentas del cliente el Banco tiene acceso a un caudal informativo que pide colocarle en una situación de preeminencia.

La necesidad de que el Derecho tributario tenga en consideración las exigencias del secreto bancario, tal y como aparece regulado por el Derecho privado, ha inducido a parte de la doctrina a la idea de que los Bancos no queden sometidos al expresado deber de colaboración, reconociéndoles un derecho a rehusar la información semejante al que el Derecho otorga a determinados profesionales, o bien a circunscribir el ejercicio del

mencionado deber dentro de límites bien precisos. Tal vez por ello los ordenamientos positivos incorporan una regulación específica del citado deber de información, cuando afecta a entidades crediticias y Bancos, y que se aparta en algunos puntos del genérico deber de colaboración a cargo de tercero; pretendiendo asegurar una serie de garantías en su ejercicio.

Consecuentemente, la elaboración de un concepto de “secreto bancario” no debe ser obra de una sola rama del Derecho, sino que deben colaborar todas aquellas materias sobre las que pueda incidir: por lo que tal concepto deberá tomar en consideración no solo la normativa del Derecho Privado y del Derecho Mercantil o Comercial, sino también la regulación de otras ramas, tales como el Derecho Administrativo, el procesal -tanto penal como civil, y por lo que a nuestra materia de estudio especialmente concierne, el Derecho Tributario con sus aplicaciones prácticas y lógicamente, la solución que en definitiva se adopte en cada ordenamiento positivo, dependerá de la diversa valoración y composición de los intereses sociales y principios jurídicos que realice el legislador, dentro de marco definido por el texto constitucional.

El secreto bancario se refiere al deber u obligación que tienen los bancos, de guardar y conservar los datos o información que tengan sobre sus clientes y las operaciones o movimientos que con ellos realicen, sin poder suministrarla a terceros, salvo en los casos excepcionales en que la ley así lo disponga.

Aparece jurídicamente como el deber de la institución crediticia de no suministrar información sobre las cuentas de sus clientes, así como de aquellos hechos de que tenga su conocimiento como consecuencia de sus actividades salvo en los casos excepcionales previsto por la ley; o como el derecho de las citadas entidades a rehusar suministrar información a terceros sobre los citados datos.

#### *i. Ámbito nacional*

Queda al margen de la finalidad del presente trabajo, el propósito de realizar un amplio estudio sobre el significado que el secreto bancario tiene en nuestro ordenamiento jurídico, ni es nuestro afán analizar las teorías que sobre su naturaleza y fundamento han sugerido. Lo que pretendemos es constatar que el denominado “secreto bancario” no constituye un límite absoluto a los deberes de información tributaria de las entidades bancarias que se someten al régimen jurídico de los deberes de información regulados en el CNPT, pues existe, para armonizar los derechos constitucionales enfrentados, un procedimiento específico para la investigación de las cuentas corrientes ante la autoridad judicial.

Es cierto que la investigación de las operaciones bancarias puede incidir excepcionalmente sobre algunos de los aspectos de la intimidad, pero ello no justifica, sin embargo, que se pueda sustraer siempre y en todo caso las actuaciones de la Administración la actividad económica de las personas, pues equivaldría dar un carácter absoluto e ilimitado al derecho a la intimidad y por ende al secreto bancario.

En nuestro ordenamiento jurídico, el CNPT, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, antes del año 1995 con la reforma de la Ley de Justicia Tributaria, regía lo referente a los requerimientos de información mediante el artículo 110. Específicamente el artículo 110 disponía literalmente en su inciso b):

*“Artículo 110.- Informaciones, registros especiales y otros requisitos que puede exigir la Administración Tributaria. Para facilitar la oportuna verificación de la situación impositiva de los contribuyentes y de los responsables, la Administración Tributaria puede:*

*b) Requerir de los contribuyentes, de los responsables y de terceros, sean entidades públicas o privadas, el suministro de cualquier información relativa a la determinación de los tributos y su correcta fiscalización. Se exceptúan de esta obligación los funcionarios y empleados de la*

*Dirección General de Estadística y Censos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley General de Estadística, N° 1565 de 31 de mayo de 1953; a las Instituciones Bancarias, en cuanto a lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley N° 1633 del 12 de setiembre de 1953; y a las personas, oficinas e instituciones que por disposiciones legales especiales estén exentas de la misma.”<sup>64</sup>(el subrayado no corresponde al original).*

Por lo que, la Administración estaba facultada para requerir información a contribuyentes, responsables y terceros, dentro de los cuales se incluían entidades privadas o públicas, salvo las excepciones allí contempladas, en las que se mencionaban las instituciones bancarias.

La norma que respaldaba dicha excepción, la constituía el artículo 4º de la Ley N° 1633 de 12 de setiembre de 1953, denominada “Ley de Cuenta Corriente Bancaria y de Cheque”, que disponía:

*“Artículo 4º.- Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los Bancos sólo podrán suministrar*

---

64 Artículo 110, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971.

*información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o en juicio a solicitud de autoridad competente. Se exceptúa la intervención que en el cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley haga la Auditoría General de Bancos. Queda prohibida la revisión de cuentas corrientes por las autoridades fiscales.”*<sup>65</sup>

Posteriormente, al entrar en vigencia la Ley N° 3284 del 30 de abril de 1964, Código de Comercio; fue derogada la Ley N° 1633 de 12 de setiembre de 1953, por lo que el artículo 4° antes citado, fue sustituido por el artículo 615 del citado Código de Comercio, que dispone lo siguiente:

*“Artículo 615.- Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los Bancos sólo podrán suministrar información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o por orden de autoridad judicial competente. Se exceptúa la intervención que en cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley haga la Auditoría General de Bancos. Queda prohibida la revisión de cuentas corrientes por las*

---

65 Artículo 4° de la Ley N° 1633 de 12 de setiembre de 1953, denominada “Ley de Cuenta Corriente Bancaria y de Cheque”.

*autoridades fiscales.*<sup>66</sup>

De ahí que, la confidencialidad de la información con la que cuentan los bancos e instituciones financieras ha prevalecido siempre en la legislación costarricense, y el suministro de la misma se encuentra protegida, aún para las autoridades tributarias, al amparo del denominado “secreto bancario”, determinado por el artículo 615 del Código de Comercio antes citado.

De esta forma podemos notar, que a pesar de que solamente el artículo 615 del Código de Comercio hace referencia al secreto bancario, -sin que exista otra normativa específica que venga a delimitarlo-; lo que se refiere a la información con la que cuentan este tipo de entidades es de “carácter confidencial”.

En lo que se refiere al “secreto bancario”, si bien, el CNPT, no hace referencia expresa del artículo 615 del Código de Comercio, en las normas referidas al requerimiento de información de estas entidades, incluyó dentro de su artículo 106, la disposición de que la Administración Tributaria para poder requerir información de los bancos, instituciones de crédito y financieras, públicas o privadas, debía solicitar mediante resolución fundada del Director General de Tributación, a la autoridad judicial competente que se les ordene

---

<sup>66</sup> Artículo 615 Código de Comercio.

entregar esa información.

La inclusión de los requisitos citados en el mencionado artículo 106, es reciente, pues fue hecha por la reforma introducida por la Ley N° 7535 del 31 de julio de 1995, Ley de Justicia Tributaria, pero tales no son nuevos, ya que previamente existían en el ámbito de la legislación bancaria y comercial. De ahí surge el hecho, de que la información con la cuentan los bancos y entidades financieras, siempre ha tenido carácter privado o confidencial.

Propiamente en lo que se refiere a las instituciones financieras y bancarias el artículo 106 en su inciso e) dispone:

*“Artículo 106.- Deberes específicos de terceros. Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:*

*e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación directa, mediante resolución fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo*

*establecido en los párrafos siguientes a este artículo. Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud. Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario. Además, en la solicitud podrá incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios.<sup>67</sup>*

Como vemos, la prohibición para el acceso a esta información por parte de la Administración Tributaria, es prácticamente igual a la dispuesta por el artículo 110 ya derogado, con la salvedad de que se establece un procedimiento específico en el artículo 106, para que a través de las autoridades judiciales pueda hacerse que los bancos y entidades financieras suministren la información que sea requerida.

---

<sup>67</sup> Artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia N° 3929-95 de las quince horas con veinti cuatro minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa y cinco, en consulta de la Asamblea Legislativa al proyecto de Ley de Justicia Tributaria, señaló:

***“Ivo.- ARTICULO 1: LEVANTAMIENTO DEL SECRETO BANCARIO (ARTICULOS 106 INCISO B) DEL CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS).*** Siempre con relación al mencionado artículo 24 Constitucional, exponen los consultantes que lo dispuesto en el inciso e) del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Proyecto), impone a los bancos y otras entidades financieras y de crédito, la obligación de entregar a la Administración tributaria, información sobre las operaciones financieras de sus clientes o usuarios, siempre y cuando el “levantamiento del secreto bancario” haya sido autorizado por una autoridad judicial, previo cumplimiento de la autoridad administrativa, de los requisitos allí señalados; facultad que estiman puede vulnerar el citado artículo 24, en cuanto permite el levantamiento del secreto bancario sin que medie un proceso judicial. De la exégesis de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Política se desprende, con claridad que en él no se establece ni tampoco se regula el denominado “secreto bancario”, razón por la que

*tanto su instauración como su regulación en el ordenamiento jurídico es medularmente legal y no constitucional. Así el procedimientos establecido por el inciso cuestionado, sin entrar en mayores consideraciones acerca de los reparos formulados por los Diputado, no puede quebrantar lo dispuesto en el artículo 24 de la Carta Magna, como tampoco excede el límite de la actuación administrativa .-sin control judicial “a priori”- en esta materia, comentado en el Considerando anterior, pues la propia norma impone a la Administración tributaria la exigencia de una autorización judicial para el levantamiento del denominado “secreto bancario”<sup>68</sup>.*

La Sala no solo menciona que la regulación del secreto bancario es de índole puramente legal y no constitucional, sino que, en lo que se refiere al artículo 106 inciso e), expresa que no se excede el límite de la actuación administrativa, ya que la misma norma impone “a priori” a la Administración Tributaria, una autorización judicial a efecto de obtener la información de los bancos, entidades financieras o crediticias.

Por su parte, como se manifestó, el secreto bancario está

---

<sup>68</sup> *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia N° 3929-95 de las quince horas con veinticuatro minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa y cinco*

determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 615 del Código de Comercio, pero ha sido la Procuraduría quien ha aclarado, mediante el dictamen C-148-94 de 12 de setiembre de 1994, -citando como referencia la sentencia N° 110-1984 del Tribunal Constitucional Español-, que a pesar de que el secreto bancario no abarca más allá de lo que se refiere a las cuentas corrientes, los bancos tienen la obligación de guardar el secreto sobre los datos o información que tuvieran sobre sus clientes y de las operaciones que con ellos realizaran, por el carácter privado de la información, lo cual se encuentra debidamente tutelado por el artículo 24 del Constitución Política, específicamente por el derecho a la intimidad y por la inviolabilidad de los documentos privados.

En este sentido, el secreto bancario constituye una de las manifestaciones del derecho a la intimidad y a la vida privada, si es entendido como un deber impuesto a las entidades financieras de no revelar informaciones que posean de sus clientes y las operaciones de negocios que realicen con ellos, y los documentos e informaciones que un cliente haya proporcionado a un Banco y las operaciones o negocios que haya pactado con él, se encuentran protegidos por la tutela genérica a los documentos e informaciones privadas y por el secreto bancario. Al respecto, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha sido enfática, tal y como se desprende del voto N° 5376-94 de las 11:45 horas del 16 de setiembre de 1994.

La Sala Constitucional, en este y otros votos (Nº 007-94 de las 15:48 horas del 04 de enero de 1994 y Nº 4536-93 de las 15:12 horas del 10 de diciembre de 1997) ha ubicado al secreto bancario como una manifestación del derecho a la intimidad. Sin embargo, el artículo 24 constitucional dispone que será la Ley la que fijará los casos en que se puede acceder a los documentos o información privada, tal y como lo indica en los párrafos segundo y cuarto, al referirse a los Tribunales Justicia, en cuanto al secuestro, registro o examen de documentos, así como con respecto a los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República, para la revisión de libros de contabilidad y sus anexos, para fines tributarios y para la fiscalización de los fondos públicos. Lo anterior implicaría que si la Ley puede establecer excepciones en lo que a suministro y revisión de documentos o información privada se refiere, por ende podría hacerse en lo que respecta al secreto bancario.

En lo que aquí importa, el secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad -ya estudiado-, reconocido en nuestra Constitución Política, pues no hay protección constitucional autónoma.

Por lo anterior, podemos concluir que, en virtud del alcance que se le ha otorgado al artículo 615 del Código de Comercio y conforme a lo resuelto por la Sala Constitucional en lo que la secreto

bancario se refiere, la Administración Tributaria solamente podría requerir información de parte de los bancos, instituciones de crédito y financieras, públicas y privadas, por medio de una orden judicial, en acatamiento a los requerimientos establecidos de conformidad con el artículo 106 inciso e) del CNPT.

## SECCION II. LÍMITES SUBJETIVOS

Nuestra doctrina considera además necesario hacer una valoración constitucional del ámbito subjetivo como presupuesto que se plantea a los requerimientos de información.<sup>69</sup> En ese sentido, el artículo 105 señala que no podrá exigir información a una serie de sujetos amparados al secreto profesional, o que por disposición legal están obligados a guardar secreto de datos. Igualmente no es posible la exigencia de información por razones de consanguinidad, por lo que pasaremos a desarrollarlo ampliamente.

### **A. Ministros de Culto, Ascendientes, Descendientes y Cónyuges**

De la misma forma, que la norma es amplia al señalar “*Toda persona física o jurídica, pública o privada*”; establece un límite a la obtención de la información en atención a la profesión, calidades

---

<sup>69</sup> TORREALBA NAVAS (Adrián), op. cit., pág. 423.

específicas o consanguinidad de esos terceros, limitando de esta manera el ámbito subjetivo del deber de información de terceros y exime del mismo a los sujetos taxativamente descritos en su texto.

Compartiendo el pensamiento de Salto van der Laet que indica:

*“Considero que en el caso de los ministros de culto así como en relación los ascendientes, descendientes y cónyuges, el legislador los excluye completamente del ámbito subjetivo de aplicación del deber de información. No obstante, tanto el secreto profesional como el secreto que deben de guardar algunos funcionarios públicos no son situaciones excluyentes del ámbito subjetivo sino que deben ser considerados como límites a la potestad de obtención de información...”*

*No considero conveniente eximir ni a los ministros de culto ni a los “familiares” en sentido amplio del deber de información por cuanto no existe una razón sustancial que así lo justifique.”<sup>70</sup>*

---

<sup>70</sup> SALTO VAN DER LAAT (Diego), op. cit., pág. 45.

Estimamos que el ámbito subjetivo del numeral 105 CNPT es demasiado amplio, pues bastaría con limitar a los ministros de culto al secreto profesional en lo concerniente a la relación entre éste y su púlpito y no a un todo, excluyéndolo del deber de información en general.

## **B. Secreto Profesional**

No debemos desconocer su implicación con el derecho a la intimidad, por lo que ambos están ligados íntimamente. El secreto no es sólo un derecho del profesional, sino también es un deber que pesa sobre el mismo sujeto, llámese profesional. No es un simple deber de carácter público, sino un deber que se proyecta en una específica relación jurídica (cliente – profesional) que hace a aquél exigir el deber de éste como garantía de su propio derecho de la intimidad.

En el ámbito nacional no existe, alusión directa sobre la virtualidad del secreto profesional frente al fisco, a nivel constitucional, ni la jurisprudencia de la Sala Constitucional le aborda directamente<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> A modo de ejemplo pueden verse las sentencias N. 2000-00444 de las dieciséis horas cincuenta y cuatro minutos del doce de enero del dos mil, y 2000-01066 de las dieciséis horas doce minutos del primero de febrero del dos mil, que señalan respectivamente: "En este sentido, bien puede afirmarse que el requisito de la imparcialidad de la actuación del notario público es esencial a la función pública que

No obstante, si el secreto profesional opera como un límite infranqueable a las potestades inquisitivas de la jurisdicción que se presenta en el proceso penal, -manifestación ésta la más grave y trascendente de la autoridad estatal-, estaríamos diciendo, que con mucho mayor razón debe actuar dicho secreto profesional ante la Administración tributaria. Por ende, el legislador consideró la conveniencia del amparo al secreto profesional en el ámbito tributario, y señaló en el artículo 104 del CNPT inciso b), que las personas que por disposición legal expresa pueden invocar el secreto profesional, se encuentran dispensadas de la potestad de la Administración para exigirles información.

Cabe mencionar que es necesario que el secreto profesional

---

ejerce, y constituye el bastión de la misma, junto con el principio de solicitud de la parte interesada, sin sujeción al horario, la oficina abierta y el secreto profesional. Se trata de dotar de cierta independencia a la función que realiza, en tanto le corresponde asesorar a las personas sobre la correcta formación de su voluntad de conformidad con el ordenamiento jurídico, motivo por el cual se exige una gran dosis de moralidad, ya que de alguna manera..." y "En memorial presentado a las quince horas treinta y un minutos del siete de octubre de mil novecientos noventa y nueve, el Presidente y el Fiscal de la Junta Directiva del Colegio de Abogados informa que el Consejo Directivo del Colegio Universitario de Cartago acordó solicitar al Colegio de Abogados su criterio e implicaciones legales por la labor del amparado como asesor legal de esa institución, ya que violó el secreto profesional y podría existir patrocinio infiel; que el 12 de noviembre de 1997 se retiró la acción promovida; que la Junta Directiva del Colegio de Abogados acordó continuar de oficio las diligencias contra el amparado, en ejercicio de las potestades que le conceden los artículos 14 de la Ley Orgánica y 81 del Reglamento Interior del Colegio de Abogados, otorgándole al denunciado el traslado respectivo por la supuesta violación de los artículos 10 inciso 6 de la Ley Orgánica y 13, 14 y 36 inciso 13 del Código de Moral; que la Junta Directiva acordó ordenar el archivo de la queja..."

esté incorporado en un cuerpo normativo con rango de Ley, no obstante nuestra realidad indica que en los grupos colegiados se encuentra tutelado únicamente en sus Códigos de Ética aprobados por sus juntas directivas.

El profesional puede invocar el secreto profesional en relación con aquella información que afecte la intimidad personal del cliente, empero, tal secreto no se vería vulnerado si la Administración Tributaria solicita datos relativos al nombre del cliente así como los datos patrimoniales de este, entendiéndose por tales, el monto de los honorarios.

En forma más amplia que en nuestro CNPT, la Ley General Tributaria española establece sobre este punto en su artículo 111.5:

*“la obligación de los (...) profesionales (...) no oficiales de suministrar información de trascendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública, no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzarán a aquellos datos confidenciales de sus clientes, de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de*

*servicios profesionales de asesoramiento o defensa.*<sup>72</sup>

De esta manera, en términos similares a los señalados por la legislación española, en nuestro ámbito, los profesionales no podrían invocarlo para impedir la comprobación de su propia situación tributaria alegando el secreto profesional.

## **SECCION II. OTROS LÍMITES**

Otros frenos se presentan a la facultad de la Administración, una vez obtenida la información suministrada por los terceros, pues como lo hemos visto, los anteriores son límites que se presentan propiamente al momento de requerir la información por captación o suministro, no obstante, en el ámbito tanto legal como práctico, encontramos:

### **A. Deber de Sigilo**

El deber de sigilo de la información, duramente sancionado por nuestro ordenamiento jurídico en caso de su quebranto, tiene por

---

<sup>72</sup> HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op, cit., pág. 202.

finalidad la protección jurídica de determinados hechos cuya divulgación pueda perjudicar a una persona

Tal y como lo expresa la normativa costarricense al igual que otras la información tributaria obtenida por cualquiera de los medios legales establecidos, debe ser utilizada con cautela y solo para fines tributarios o la denuncia de delitos, de ahí que el deber de sigilo pesa sobre el conocimiento que tengan los funcionarios tributarios de los datos que conozcan en razón de sus cargos.

Este límite de incidencia directa, es propiamente a efectos de que la finalidad de la obtención de la información, sea con fines fiscales y no para otros fines, y de ahí que el artículo 115 de la nuestro CNPT, lo señale expresamente, al indicar que el uso de la información obtenida por la Administración Tributaria *“sólo podrá usarse para fines tributarios”*

## **B. Deber de custodia**

Otro límite a considerar es la custodia de la información, sea en bases de datos que tengan claves de acceso, a fin de que la información no sea utilizada con fines parafiscales.

Nuestra legislación regula este deber en el artículo 117 del CNPT, de esta forma en lo conducente:

*“... las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía y origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencias de ellas, sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.”<sup>73</sup>*

---

<sup>73</sup> Artículo 117 CNPT

## **CAPITULO V: FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR "SUMINISTRO" Y POR "CAPTACIÓN"**

Basamos esta parte en el "Manual de procedimientos para la obtención y utilización de la información" emitido por el sector de Auditoría de la antigua Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de Tributación, del Ministerio de Hacienda, hoy División de Fiscalización, con el propósito de examinar propiamente, su aplicación práctica en el ordenamiento costarricense, y que reconoce las dos modalidades de procedimiento que a la vez, uno de ellos se encuentran subdividido.

## SECCION I. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR "SUMINISTRO"

La Administración podrá requerir información por vía de suministros generales o por medio de requerimientos individualizados, según el grado de generalidad que afecte.

La información requerida por la Administración puede ser en forma permanente y periódica, a cargo de los sujetos que establecen los artículos 105 y 106 CNPT, estableciendo el 105 que *“La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado”*.

El deber de información por suministro, sin requerimiento previo de la Administración, sea el deber de información que nace y es exigido por efectos de una disposición normativa con carácter general, se encuentra plasmado en el artículo 37 del R.G.G.F.R.T., con fundamento del numeral 105 C.N.P.T, y ordena:

*“Artículo 37.—**Suministros generales de información.** Por resolución general, la Dirección General de Tributación podrá imponer a determinadas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, la obligación de suministrar, en forma periódica, la información de trascendencia tributaria que se halle en su poder, y que derive de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas que sean sujetos pasivos actuales o potenciales.*

*Dicha resolución deberá indicar en forma precisa las personas obligadas a suministrar la información, la clase de información exigida y la periodicidad con que ésta deberá ser suministrada. Asimismo, deberá publicarse en el Diario Oficial y, al menos, en un periódico de circulación nacional”*

Nuestro ordenamiento, se refiere propiamente a la obligación de los terceros, establecida mediante resolución de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, de facilitar cierta información en forma permanente, periódica y sin requerimiento previo, a cargo de los sujetos indicados en los artículos 105 y 106 supracitados, que tenga trascendencia tributaria, y se refiera a las relaciones económicas, financieras y profesionales de determinadas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, con otras personas.

Por ende, corresponde a la Dirección General de Tributación, establecer que tipo de información por "suministro" se requerirá de los obligados tributarios, ante propuesta de la División de Fiscalización. Cualquier sugerencia de requerimiento de información, deberá ser sometida a consideración de dicha División, a efecto de que se valore su trascendencia tributaria.

En efecto, en la aplicación práctica de nuestro ordenamiento jurídico, mediante resolución de alcance general, Resolución N° 08-97, publicada en La Gaceta N° 170 de 4 de setiembre de 1997, se establecen los formularios correspondientes con la temática específica de interés tributario, los obligados a presentar dichas declaraciones, el periodo para suministrar la información, especificaciones sobre los soportes magnéticos o incorrectamente cumplimentadas, para lo cual debemos remitirnos propiamente a los tipos de información.

## **SECCION II. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR "CAPTACIÓN"**

La obtención de información por "captación" se subdivide a su vez, -tal y como citamos anteriormente-, en:

- ◆ obtención de información por "captación general"
- ◆ obtención de información por "captación individualizada" y
- ◆ obtención de información por "captación derivada".

### **A. Obtención de información por "captación general"**

Es la información generada de las operaciones económicas, financieras o profesionales, diferente a la obtenida por "suministro" que se solicita a los obligados tributarios de un sector económico o empresarial determinado, con la finalidad de elaborar y ejecutar programas específicos de fiscalización.

En la práctica, corresponde a la División de Fiscalización de la Administración Tributaria, la facultad de establecer que tipo de información por "captación", se requerirá de los obligados tributarios. Cualquier sugerencia de requerimiento de información, deberá ser sometida a consideración de dicha División, a efecto de que se valore su trascendencia tributaria.

El requerimiento se hará mediante escrito a los obligados tributarios y en el mismo se detallarán las especificaciones técnicas y

plazo para presentarla.

## **B. Obtención de información por "captación individualizada"**

Por su parte el artículo 38 RGGFR señala:

*"Requerimientos individualizados de información. En los casos en que la Administración acuda al requerimiento individualizado a un tercero o informante para la obtención de información de trascendencia tributaria, deberá emitir un requerimiento en que se motive dicha trascendencia. La persona obligada a suministrarla dispondrá de un plazo de diez días hábiles para cumplir con tal obligación, sin perjuicio de las prórrogas que, por justa causa, conceda la Administración y de los plazos especiales establecidos por la ley. Contra el requerimiento de información, no cabrá recurso alguno. No obstante, la falta de los presupuestos legales necesarios para fundamentar el requerimiento podrá ser invocada como defensa o excepción en cualquier procedimiento sancionador o de otra naturaleza que derive del incumplimiento de la obligación de aportar la información. Estos requerimientos*

*podrán hacerse a sectores o grupos determinados*<sup>74</sup>.

Será oportunamente la información solicitada a un tercero que se encuentra relacionada con el obligado tributario sujeto a una actuación fiscalizadora, con la finalidad de contrastar datos u obtener pruebas concretas, que sean de utilidad en la realización de la auditoría. Podrían ser datos suministrados por las declaraciones presentadas por el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En la aplicación práctica, durante el desarrollo de una actuación fiscalizadora, cada uno de los auditores de la Administración Tributaria, deberá determinar cuál información individualizada se requiere, y solicitarla por escrito al tercero. Dicha solicitud debe contar con la aprobación del superior inmediato, excepto en el caso de una actuación fiscalizadora de un gran contribuyente o de una gran empresa regional.

Los obligados tributarios a quienes se les solicita información individualizada, dispondrán de conformidad con los artículos 264 de la Ley General de la Administración Pública y 38 del RGGFR, de un plazo máximo de 10 días hábiles para cumplir con tal obligación, sin

---

<sup>74</sup> Artículo 38 del RGGFR.

perjuicio de las prórrogas que por justa causa, conceda la Administración.

### **C. Obtención de información por "captación derivada"**

Es aquella información con trascendencia tributaria, detectada por el propio auditor durante el desarrollo de una actuación fiscalizadora, diferente a la obtenida por "suministro", que reúne condiciones especiales o extraordinarias que a su juicio requieren de una investigación especial más profunda con el fin de obtener prueba suficiente.

Esta información es de tipo restrictivo y requiere ser debidamente contrastado, lo cual consistente en verificar la existencia real de la situación detectada, así como también la cuantificación del posible fraude, procediéndose luego a obtener las pruebas o indicios respectivos, que constituirán la base para el inicio de una nueva actuación fiscalizadora. Todo lo anterior debe ser del conocimiento del superior inmediato.

Corresponde al auditor elaborar un expediente que contenga las pruebas, datos o indicios obtenidos, y consignarlos, el cual deberá ponerse a disposición del Director de Fiscalización para su respectiva asignación como una nueva actuación fiscalizadora.



## **CAPITULO VI. EL DEBER DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE TERCEROS EN NUESTRA LEGISLACIÓN**

Consecuentes con los objetivos propuestos al realizar esta investigación, incluimos a continuación el desarrollo eminentemente práctico que de los conceptos expuestos ha hecho la Administración Tributaria nacional, a través de campañas masivas de obtención de información de terceros y los cometidos inmediatos que la organización persigue con tales programas, los cuales buscan tanto implementar los planes de fiscalización como revisar y engrosar las bases de datos internas.

### **SECCION I. CONSIDERACIONES GENERALES.**

El cumplimiento del deber de "suministro" de información sobre terceros se desarrolla a través de declaraciones tributarias de naturaleza meramente informativa<sup>75</sup>, es decir mediante declaraciones

---

<sup>75</sup> El RGGFRT las define en su artículo 4 inciso f) "Declaración informativa: Aporte de información realizada por los sujetos informantes, sea en formulario normalizado, o en cualquier otro medio establecido por la Administración Tributaria sea en otro tipo de documento cuando no exista el deber de utilizar formulario u otro medio oficial."

que no incorporan una autoliquidación tributaria del sujeto pasivo y que en consecuencia no llevan aparejado un ingreso o una solicitud de compensación o devolución, por lo que no se puede confundir la presentación de las diferentes declaraciones juradas de los impuestos sobre la renta, ventas, selectivo de consumo y activos entre otras, que periódicamente están compelidos a presentar y liquidar en cada caso los diferentes sujetos pasivos de cada tributo, con las declaraciones informativas. Por las primeras, la información que se declara es propia del interesado mientras que por las segundas, los datos se refieren a personas distintas al declarante.

Así, la obtención de información de terceros, se ha constituido en la herramienta más valiosa con que cuenta la Administración Tributaria, a diferencia de los requerimientos individualizados al contribuyente específico, debido a que, permite un incremento en las declaraciones, mayores posibilidades de comprobación y por ende una mayor recaudación. Bajo ese mismo ángulo, la aportación de la información resulta totalmente concordante con la idea de colaborar con el sostenimiento del Estado en el tanto facilita como instrumento, las posibilidades de recaudación y de lucha contra la evasión fiscal.

Nótese que la presentación de la información, a pesar de tratarse de un deber formal tributario, incidirá positivamente a la recaudación, confirmando la importancia que tienen los deberes formales para el cumplimiento de los objetivos de la Administración Tributaria.

## **SECCION II. FORMULARIOS CON QUE CUENTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE**

La obligatoriedad de proporcionar a la Administración Tributaria información de trascendencia tributaria (información suministrada por terceros), así como la forma en que se debe presentar, tiene su base legal en los artículos 105 y 106 del CNPT.

Así, en razón de lo anterior, la Dirección General de Tributación, de conformidad con la normativa tributaria, en resolución N° 08-97, publicada en el diario "La Gaceta" N° 170 del 04 de setiembre de 1997 (anexo N° 1), estableció la obligación de presentar la información - sin requerimiento previo-, utilizando los modelos de declaración normalizados (formularios) D.150 "Declaración Anual Resumen de Retenciones", D.151 "Declaración Anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos y D.154 "Declaración Anual Resumen de Tarjetas de Crédito Empresas Afiliadas".

Las resoluciones que establecen legalmente la obligación de los sujetos pasivos de facilitar a la Administración Tributaria información por suministro, sean las resoluciones N° 8-97 –

supracitada-, N°25-97 de las cuatro horas del 30 de setiembre de mil novecientos noventa y siete, publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" N°196 del 13 de octubre de 1997 (anexo N° 4), y N°20-00 de las ocho horas del cinco de setiembre del dos mil (anexo N° 6), referidas a los resúmenes de Retenciones, Clientes, Proveedores y Gastos Específicos y Tarjetas de Crédito; indican que los contribuyentes o responsables deben cumplir entre el 01 de octubre y el 30 de noviembre de cada año con la obligación de informar las retenciones practicadas mediante el formulario D.150, sus relaciones comerciales y profesionales con terceros en el formulario D.151, y en el formulario D.154 -en igual plazo- la información de las transacciones efectuadas por los administradores de tarjetas de crédito con sus empresas afiliadas.

De la misma manera, mediante resolución N° 14-97 de las ocho horas y quince minutos del 12 de agosto de 1997, publicada en La Gaceta N° 171 de 5 de setiembre de 1997 (anexo N° 2), resolución N°18-97, publicada en La Gaceta N°171 del viernes 5 de setiembre de 1997 (anexo N° 3), y la resolución N° 002-98 de las nueve horas del 9 de febrero de mil novecientos noventa y ocho (anexo N° 5), todas de la Dirección General de Tributación, se estableció la obligación de presentar el formulario D.160 "Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y Otros Documentos Imprenta", a las imprentas que realizan trabajos de impresión autorizados por la Administración Tributaria para imprimir comprobantes de ingresos.

Tales resoluciones, establecen legalmente la obligación de los sujetos pasivos de facilitar a la Administración Tributaria información por suministro, y detallan todas las condiciones y características que debe contener la misma, tales como la periodicidad, lugar y fecha de presentación, especificaciones técnicas, conceptos, veracidad, sanciones, etc..

### **A. Declaraciones Informativas -Importancia**

La información suministrada mediante los formularios D.150, D.151 y D.154, descritos anteriormente, deben corresponder al periodo comprendido entre el primero de octubre de cada año y el treinta de setiembre del año siguiente, independientemente de que las empresas estén autorizadas por la Dirección General a presentar su declaración de renta en un periodo diferente, o bien no sean obligados al pago de dicho impuesto y se deben presentar en los meses de octubre y noviembre de cada año. La declaración D.160 se deberá presentar durante los primeros diez días hábiles a los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año.

Con base en la información suministrada por los formularios D.150, D.151 y D.154, que deben ser presentados por los contribuyentes una vez finalizado el período fiscal correspondiente,

así como la información suministrada por la Dirección General de Aduanas, se podrá detectar por parte de la Administración Tributaria, los sujetos pasivos que se encuentran omisos u ocultos<sup>76</sup>, así como, aquellas diferencias de ingresos. De ahí la importancia de los mismos.

Asimismo, goza el suministro de información generalizada de gran importancia para la Administración Tributaria, debido a que complementa sus bases de datos y permite efectuar controles cruzados entre las autoliquidaciones o determinaciones efectuadas por cada contribuyente y su confrontación con la información dada por terceros, con quienes se involucraron.

De la diferencia o contraste de datos, -que generan lo que se conoce como "Declaración Sombra"-, la Administración inicia sus potestades de fiscalización mediante las actuaciones de comprobación e inspección tributarias, dando inicio al proceso de determinación de la obligación tributaria.

También, con base en la información proporcionada en las

---

<sup>76</sup> Artículo 4 inciso s) del RGGFRT: "Omisos: Sujetos que incumplen con la obligación de presentar las declaraciones a que están obligados. En este último caso, para efectos del registro en la base de datos correspondientes, la Administración puede limitarse al registro de los omisos en la información obtenida por suministro general o, bien, con base en dicha información obtenida por suministro general."

declaraciones informativas, la Administración puede revisar su Registro de Contribuyentes y cotejar sus bases de datos con los resultados que arroje la información dada por el formulario D.151.

En esta fase de recepción, captura y análisis de información<sup>77</sup>, propia de la labor de gestión tributaria, rige el principio de investigación de oficio y la Administración tiene el deber de inspeccionar los hechos generadores de las normas tributarias, utilizando las potestades que le da el poder tributario y su derecho de acceso a la información por los medios provistos por el legislador. No tendría razón de ser una Administración Tributaria carente de poder coactivo para requerir a los administrados la información que le permita ejercer el control a posteriori del veraz cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En principio, la actuación de la Administración Tributaria se encamina a determinar la situación tributaria de un sujeto pasivo, interesado directo en las consecuencias de la intervención de que es objeto, sea en virtud de un programa periódico de auditoría o de un resultado positivo al confrontar su declaración con la información constante en las oficinas de la Administración.

---

<sup>77</sup> En el anexo 11, se encuentra los procedimientos o trasiego que se le da a las declaraciones informativas, con fines ilustrativos, del manejo de las mismas.

*i. Formulario D.150 "Declaración Anual Resumen De Retenciones"*

De acuerdo con el artículo 23 del CNPT y 23 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, toda empresa pública o privada está obligada a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto.

De ahí, que de conformidad con la resolución N° 08- 97 citada, modificada por el artículo 1° de la resolución N° 2 0-2000 de las ocho horas del cinco de setiembre del dos mil, de la Dirección General de Tributación, publicada en La Gaceta N° 191 del 05 de setiembre del 2000, toda persona, física o jurídica, privada o pública que a su vez esté obligada a practicar retenciones en la fuente de los siguientes tipos:

- a) transporte, comunicaciones, reaseguros, películas cinematográficas, noticias internacionales y otros servicios mencionados en los incisos a), b), c) y cha), del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prestados a empresas no domiciliadas en el país, con representante permanente en Costa Rica;
- b) licitaciones, contratos, negocios, del Estado con terceros, está obligada a informar las retenciones practicadas mediante el formulario D.150 "Declaración Anual Resumen de Retenciones" y su respectivo detalle.

Contiene la "Declaración Anual Resumen de Retenciones" la relación detallada de todos los contribuyentes a quienes le han efectuado retención a cuenta del impuesto sobre la renta, por cualquiera de los conceptos establecidos en la legislación:

- ◆ Transporte, comunicación, reaseguros, etc. (3%)
- ◆ Licitaciones, contratos, negocios con el Estado (2%)

La declaración contiene para cada retenido y cada concepto:

- ◆ El monto imponible sobre el que se ha efectuado la retención.
- ◆ El tipo de retención según los códigos:

EN: por Licitaciones, contratos, negocios con el Estado (2%) y

TC: Transporte, comunicación, reaseguros, etc. (3%).

- ◆ La suma de la retención a cuenta o importe total.

Por ende, la declaración la presentan los agentes retenedores

y contiene la relación detallada de todos los contribuyentes a quienes le han efectuado retención a cuenta del impuesto sobre la renta, por cualquiera de los conceptos establecidos en la legislación.

*ii. Formulario D.151 Declaración Anual De Clientes, Proveedores Y Gastos Específicos*

Esta declaración es presentada por todas las empresas mercantiles relacionando a todos sus clientes, proveedores y compradores, con quienes hayan efectuado operaciones económicas, de acuerdo al siguiente criterio:

Si el importe individual (según sea el tipo de gasto) acumulado anual por persona, sea igual o superior a ¢100.000,00 colones y sobre los cuales no se haya practicado retención, excepto en el caso de los gastos por transporte, reparaciones y mantenimiento y publicidad, en cuyo caso, el importe acumulado anual debe ser igual o superior a ¢5.000.000,00 de colones y que han motivado ingresos o gastos para terceras personas.

En resumen, la presentan todas las entidades públicas y los obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta cuando durante el año fiscal hayan realizado compras o ventas a una misma persona cuyo importe anual acumulado sea superior a cinco

millones de colones; o cuando hayan realizado pagos o créditos por alquileres, comisiones, servicios profesionales e intereses por montos anuales acumulados por personas superiores a cien mil colones.

El plazo de presentación abarca del 1° de octubre al 30 de noviembre de cada año, referido a los datos correspondientes al período inmediato anterior, comprendido entre el 1° de octubre de un año y el 30 de setiembre del siguiente.

La información correspondiente a este modelo deberá remitirse a la Administración Tributaria que le corresponda, según el domicilio fiscal de cada obligado; sin olvidar que la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes goza de competencia nacional para los casos en que califique.

Deberá contener Ventas de bienes y servicios, en lo que corresponde a compras y ventas de bienes deben referirse tanto a bienes corrientes, incluidos los materiales y suministros, como los de capital, entendiéndose estos últimos como los que conforman los activos tangibles de la empresa, tales como maquinaria y equipo de planta y oficina.

En esta declaración no se incluirán aquellos montos que deban

ser declarados en el modelo D.150 por estar afectos a retención en la fuente; ni aquellos procedentes de operaciones de exportación e importación de bienes.

Se incluirán las compras o ventas efectuadas durante el año fiscal a una misma persona cuando el importe acumulado sin incluir impuestos de ventas y de consumo hayan excedido de cinco millones de colones.

En lo que se refiere a los gastos específicos solo se recogerán los pagos o créditos superiores a cien mil colones que procedan exclusivamente de alquileres, servicios profesionales, comisiones e intereses. Los demás conceptos, como por ejemplo transportes, reparaciones y mantenimiento, publicidad, etc., tanto el que recibe el servicio como el que lo presta debe incluir estos conceptos únicamente cuando los montos acumulados por concepto y persona sean superior a cinco millones de colones al año; al igual que cuando corresponde a compras o ventas de mercancías.

Las personas o entidades privadas no incluirán los pagos efectuados a entidades públicas pero sí las ventas de bienes y servicios a entidades públicas cuando excedan de los cinco millones.

Tratándose de intereses no se incluirán aquellos que lleven

retención, ni los satisfechos a las entidades que integran el Sistema Bancario Nacional.

*iii. Formularios D.154. Declaración Anual Resumen De Tarjetas De Crédito*

Esta declaración, denominada "Declaración Anual Resumen de Tarjetas de Crédito" y su respectivo detalle, la presentan las empresas comercializadoras de tarjetas de crédito. El sistema incluye dentro de la información externa la obtención de datos referentes a los empresarios afiliados que realizan ventas o prestan servicios mediante este método.

La información obtenida de los titulares de tarjetas de crédito, permite a la Administración, poder conocer el monto de los gastos o consumos efectuados a través de ellas. Lo que constituye un indicio revelador de renta que es útil para verificar la adecuación de los datos declarados por el contribuyente.

*iv. Formularios D.160 "Declaraciones Trimestrales Resumen de Impresión de Facturas y Otros Documentos. Imprenta"*

En el caso específico de las imprentas, tiene como base legal, la resolución N° 18-97, publicada en La Gaceta N° 1 71 del viernes 5 de setiembre de 1997, y la resolución N° 02-98, publicada en La Gaceta N° 53 del martes 17 de marzo de 1998; en las cuales se establecen las condiciones generales para la presentación de este formulario.

Deben presentar las "Declaraciones trimestral resumen de impresión de facturas y otros documentos" y su respectivo detalle las empresas de tipografía y litografía que imprimen las facturas y otros documentos a los contribuyentes.

Este documento D.160, denominado "Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y otros documentos, Imprentas", contiene el resumen trimestral de todos los movimientos relacionados con la impresión de facturas y de otros comprobantes de ingresos, que efectúan las imprentas autorizadas con sus clientes, el período correspondiente a la presentación de este documento está establecido durante los primeros diez días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, correspondiente a los tres meses inmediatos anteriores.

Con esta declaración, las empresas que imprimen facturas o documentos equivalentes informan a la Administración el destinatario

y de la numeración de las facturas impresas.

La información incluye como datos:

- ◆ La identificación de los contribuyentes a quienes han prestado el servicio.
  
- ◆ La numeración de las facturas impresas
  
- ◆ El monto económico de la operación.

Esta información, es también de gran utilidad para la detección de contribuyentes no inscritos y contribuyentes omisos por dicho impuesto.

NOTA: A efectos de demostrar la incidencia, se muestra cuadro adjunto (anexo N.10) el comportamiento demostrado por los contribuyentes obligados a suministrar información de terceros, en los años 1998, 1999 y 2000, del cual se observa que a existido un incremento en su presentación del año 1998 (anexo N.7), al año 1999 (anexo N.8) y aún al año 2000 (anexo N.9), quizás por la divulgación y campañas en ese sentido, la practicidad de la aplicación en nuevos sistema informático Declara o bien por el régimen sancionatorio vigente.

## **B. Programa Informático Declara**

La Administración Tributaria costarricense, trata de contar con información de trascendencia tributaria confiable, contenida en las declaraciones informativas, que procede de los organismos públicos y privados, y que permita facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El mantener el sistema tributario nacional con información oportuna, veraz y confiable, para que sirva de apoyo a los programas que así lo requiera es un objetivo primordial con el fin de detectar contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias y contar con procesos de control mediante la información cruzada, para poder detectar cualquier defraudación fiscal.

Para ello, la Administración Tributaria cuenta con un sistema de información en medios magnéticos, a fin de determinar el suministro de información de terceros de carácter general. El programa es utilizado por los contribuyentes para introducir los datos y se corroboran las inconsistencias por parte de los sistemas electrónicos.

En razón de ello, existe el sistema informático de DECLARA para las declaraciones informativas D150, D151, D154 y D160.

El sistema DECLARA está conformado por un conjunto de programas organizados en menús y botones gráficos que trabajan interactivamente, para llevar el registro de los datos del declarante y realizar los cálculos correspondientes a la declaración resumen.

El programa DECLARA es utilizado por los contribuyentes para introducir los datos y generar el archivo. El contribuyente transcribe la información resumen de la pantalla al formulario impreso. Los datos son enviados en medios magnéticos a las Administraciones Regionales, junto con los formularios, el de detalle y el de resumen. El llenado de formularios en medios magnéticos es obligatorio cuando el número de registros sea superior a 100, la información relativa a tarjetas de crédito debe ser siempre presentada en este medio. DECLARA versión 2.5 es una ayuda de cómputo, que permite a los contribuyentes o responsables, mediante una interfase amigable, llenar sus formularios de Declaraciones Informativas, de terceros, D150, D151, D154 y D160 y almacenarlos en un medio magnético.

A efectos de determinar la incidencia y utilización del programa DECLARA en los contribuyentes, así como por la importancia que hemos analizado y los datos que generan la presentación de las

declaraciones de suministro de información de terceros; se realizó una encuesta (anexo N° 12) a los sujetos "obligados a presentar las declaraciones informativas", con los siguientes resultados.

De los entrevistados, (Gráfico N°5) el 60% no utiliza el sistema Declara, por lo que únicamente en el 40% restante se ejecuta la encuesta (anexo N°13).

Del 40% de los usuarios del sistema informático Declara, sea un total de 14 usuarios del muestreo, el 85.7% (gráfico N°6), sea un número de 12, conoce los procedimientos para utilizar el sistema referido, y únicamente un 2 de los entrevistados (cuadro N° 6) no conocen los procedimientos (anexo N°14).

Asimismo, se logró determinar con la encuesta que el 71.4% (gráfico N°7), interpreta fácilmente el manual del usuario. Manuales que la Administración Tributaria a creado a efectos de facilitar el uso del programa, y que se encuentran en panfletos o en el instructivo del CD que la propia Administración otorga a los obligados tributarios. De ahí, el 14.3%, sea un valor absoluto de 2 (cuadro N° 7), considera que la utilización del manual del usuario presenta dificultades y el restante 14.3%, no sabe o desconoce de la existencia de los manuales (anexo N°15)

A pesar de que valor absoluto de 2 usuarios, considera que la

utilización del manual del usuario presenta dificultades, el 85.70%, sea un total de 12 (cuadro N°8), estima que el acceso al sistema es fácil y no presenta dificultades (anexo N° 16). El 14.30% no sabe (gráfico N°8).

En cuanto a la presentación del sistema, el 71.40% (gráfico N° 9) siente que es aceptable. Un total de 2, por el contrario, considera que es mala su presentación. (cuadro N°9) (anexo N°17)

Al 100% de los entrevistados (gráfico N° 10), no se le dio capacitación para la utilización del sistema, quizás por su fácil manejo, así como por los instructivos que brinda la Administración (anexo N°18).

## **CAPITULO VIII. PROCEDIMIENTO DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POR CAPTACION**

En esta fase, analizaremos con detalle una de las formas de obtención de la información tributaria derivadas dentro del concepto de obtención de información por captación, en especial, la producida durante el transcurso de un proceso de auditoría.

### **SECCION I. LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN COMO FUNCIÓN DE LA INSPECCIÓN Y COMO ACTUACIÓN INSPECTORA**

El procedimiento de obtención de información como parte de la gestión tributaria, tiene una serie de particularidades que pueden configurarlo como un procedimiento específico dentro de dichas funciones.

La naturaleza jurídica de tales procedimientos, no es otra que la de constituir un auténtico procedimiento de obtención de información con las peculiaridades propias de un procedimiento en el

que rige el principio de oficialidad estricta<sup>78</sup>, en el que los interesados no tienen potestad para iniciarlo sino que se limitan al cumplimiento de un genérico deber de colaboración que matiza el principio de contradicción a través de la utilización de los poderes inquisitivos de los órganos encargados de llevarlo a cabo.

Debido a este ejercicio de las potestades tributarias con que goza la Administración, no pueden descuidarse las garantías mínimas formales que todo proceso de inspección (en el fondo de obtención de información) conlleva. El contribuyente debe al menos tener garantizada la forma en que el Fisco hará efectiva esa potestad, sabiendo que le corresponde un deber de colaboración, el cual en ninguna forma debe ser irrestricto ni debe ceder sin cuestionamientos ante el interés público de la recolección tributaria.

Ese proceso de obtención de información es una función inspectora realizada consuetudinariamente, y casi que por definición, típica de los órganos de auditoría fiscal a través de las actuaciones de fiscalización reguladas en nuestro país en el RGGFRT de cita, con la finalidad última pero no única, de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes e indirectamente de aquellos agentes económicos relacionados comercialmente con

---

<sup>78</sup> El artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con el artículo 58 del RGGFRT, establece las funciones de fiscalización a ejercer por la Administración, dentro de las cuales la inspección tributaria es el instrumento principal.

ellos.

En este punto, debe limitarse del concepto genérico de obtención de información a través de las distintas formas analizadas con anterioridad y las propias de inspección tributaria, en que se llega directamente a la información. Siguiendo a López Martínez:

*“Lo anterior es importante si queremos evitar que se diluya el régimen jurídico aplicable a los deberes de información de terceros, objeto de estudio, que se concreta en la forma de obtención de información que originan deberes de colaboración para el obligado a soportarlas, no plenamente identificables con los deberes de información de terceros.”<sup>79</sup>*

## **SECCION II. FORMAS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN Y ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN**

Durante el desarrollo de este escrito, hemos detallado las diferentes clasificaciones de las formas de obtención de

---

<sup>79</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 233.

información<sup>80</sup>, sea por suministro o captación y también, en forma directa por el propio órgano fiscalizador administrativo en sus labores normales de comprobación e investigación y de actuación de obtención de información, variantes últimas que técnicamente escapan del concepto de deber de información que hemos venido indicando pero propios de un deber de colaboración como forma genérica.

Por rigor conceptual definimos la obtención de información directa como:

*“Aquellas actuaciones administrativas desarrolladas por los órganos de la Inspección de los Tributos, en las que estos, medie o no requerimiento para llevarlas a cabo, obtiene, en el curso de sus actuaciones típicas de comprobación o investigación, o a través de una estricta actuación de obtención de información, aquellos datos o antecedentes con trascendencia tributaria de forma directa, en la que el deber del obligado tributario se limite a soportar el desarrollo de*

---

<sup>80</sup> A modo de definición genérica, señala el artículo 12 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos español: Son actuaciones de obtención de información las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas de aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

*las citadas actuaciones y a poner a disposición del inspector actuante, los medios materiales y documentos necesarios para llevarlas a cabo; de forma que será el propio inspector quien seleccione y extraiga in situ aquellos datos que considere relevantes para un concreto y presente o indeterminado y futuro procedimiento de comprobación de investigación de personas ajenas a quien ha de soportar el desarrollo de esas actuaciones.*<sup>81</sup>

Indudablemente, no hay forma más directa de obtención de información de terceros y de obligados tributarios en general, que la derivada del inicio de una actuación de fiscalización y como dice el autor, la visita in situ del auditor fiscal, parafraseando los principios del derecho procesal penal, se cumple a cabalidad el principio de inmediación. Basta con observar la disposición del RGGFRT en su artículo 67<sup>82</sup>, para patentizar las amplias facultades de ejercer el

---

<sup>81</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 234.

<sup>82</sup> Artículo 67.—**Iniciación de las actuaciones fiscalizadoras de comprobación e investigación.** Las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse mediante comunicación escrita notificada al sujeto pasivo. En dicha comunicación se le indicará al interesado:

- a) El nombre de los funcionarios encargados del estudio.
- b) Criterio o criterios por los cuales fue seleccionado.
- c) Tributos y períodos a fiscalizar.
- d) Registros y documentos que debe tener a disposición de los funcionarios.
- e) Fecha de inicio.

Las actuaciones fiscalizadoras podrán ampliarse con respecto a los períodos e impuestos a fiscalizar, en relación con lo comunicado originariamente al sujeto pasivo. No obstante, si por causas imputables a la Administración, las actuaciones

control a posteriori por la auditoría fiscal, tanto en funciones de comprobación como de inspección.

El artículo 60<sup>83</sup> reglamentario enumera además, los medios legales con que cuenta la fiscalización para el análisis de la obligación tributaria del contribuyente, enumeración que reviste un carácter ejemplificativo o potestativo, sin que sean los únicos y que habría que armonizar con las facultades enlistadas del artículo 61<sup>84</sup>

---

fiscalizadoras no se iniciaran efectivamente dentro del mes siguiente a la fecha de notificación de la comunicación de inicio, se entenderán producidos, en lo que corresponda, los efectos señalados en los incisos a), b) y c) del artículo 70 de este Reglamento.

Contra la comunicación de inicio o ampliación de actuaciones no cabe recurso alguno, sin perjuicio de que, al impugnar el traslado de observaciones y cargos, se alegue cualquier nulidad procedimental en que se haya incurrido.

<sup>83</sup> "Artículo 60.—**Instrumentos para la revisión.** Los funcionarios de fiscalización podrán utilizar para su análisis, los medios que consideren convenientes, entre los cuales podrán figurar:

- a) Declaraciones del sujeto pasivo.
- b) Contabilidad del sujeto pasivo, comprendiendo tanto los estados financieros, los registros y soportes contables, como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.
- c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo.
- d) Datos o informes obtenidos como consecuencia de denuncias que, a juicio de la Administración, tengan un sustento razonable.
- e) Cuantos datos, informes y antecedentes puedan procurarse legalmente.
- f) Copias de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

Cuando los funcionarios de Fiscalización requieran al sujeto pasivo para que aporte libros, registros, datos, informes u otros antecedentes, se le concederá un plazo de diez días hábiles para cumplir con esta obligación."

<sup>84</sup> "Artículo 61.—**Otras facultades de fiscalización.** Sin perjuicio de las demás atribuciones establecidas en el presente Reglamento, los funcionarios de Fiscalización podrán:

también reglamentario.

No obstante, con base en nuestra legislación, en el ya referido artículo 67 del RGGFRT, se exige a la Administración Tributaria comunicar a todo contribuyente el inicio de las actuaciones fiscalizadoras e informar el criterio de selección por el cual fue escogido, en forma tal que debe haber un requerimiento administrativo previo, el cual no es exigible para los casos de obtención de información por las unidades de recaudación o de gestión o en la entrega de información, porque no implica el inicio de una actuación fiscalizadora.

Aún así, la visita del auditor fiscal al domicilio del contribuyente representa una doble oportunidad para el Fisco de conocer información de trascendencia tributaria que interese. Por un lado, se recaba la propia documentación del contribuyente auditado y necesaria para determinar su obligación tributaria al cierre de cada

---

a) Verificar los sistemas de control interno de las empresas en cuanto puedan facilitar la comprobación de la situación tributaria del investigado.

b) Realizar mediciones o tomas de muestras, así como fotografiar, realizar croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por los propios funcionarios de Fiscalización o por personas designadas conforme a la ley.

c) Recabar información de los trabajadores o empleados del sujeto pasivo investigado sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen conforme a su labor, en las condiciones establecidas en el Capítulo III de este Reglamento.

d) Solicitar el dictamen de peritos y traductores oficiales.

e) Requerir del sujeto pasivo la traducción oficial o notarial de cualquier documento, con trascendencia probatoria para efectos tributarios, que se encuentre redactado en un idioma distinto al español."

período, y por otro lado en forma simultánea, tiene control sobre las relaciones económicas o comerciales con los terceros que se relaciona, ejerciendo en el acto un control cruzado de información del cual podrá nacer una nueva inspección. Se ejerce tanto un control del cumplimiento de los deberes formales como sustanciales del contribuyente.

### **SECCION III. PROCEDIMIENTO EN LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN**

Habiendo dejado establecidos los alcances de la potestad de información por la Administración Tributaria, con las limitaciones señaladas, es importante reflexionar sobre su forma de obtención, en especial sobre el tratamiento o recolección de esa información en los procesos de auditoría fiscal o de inspección como también es conocida.

No debe olvidarse que dentro del concepto amplio de deberes de colaboración, de los cuales el de información es uno de ellos, también los contribuyentes tienen una obligación de soportar la revisión de su situación tributaria mediante los procesos de fiscalización predeterminados, los cuales parten de la existencia de lo que en nuestro país se hacen llamar los “*criterios objetivos de*

*selección de contribuyentes para fiscalización*<sup>85</sup> y de un plan anual de fiscalización.

Precisa López Martínez las notas características que deben reunir estos planes:

*“Se trata de un documento interno de organización y control de trabajo, en el que se señalan los criterios, técnicos, objetivos y de oportunidad, para la racionalización del trabajo encomendado y para la individualización de los sectores o personas determinadas frente a las que se realizarán las distintas actuaciones inspectoras.”<sup>86</sup>*

El RGGFRT en su artículo 8 plantea un concepto genérico de planificación, por el cual las diferentes unidades operativas de la Administración Tributaria, deberán llevar a cabo sus funciones en el marco de los planes y programas generales que defina la Dirección General de Tributación. Más adelante en su artículo 54 establece como función inicial de la actual División de Fiscalización, la elaboración del Plan Anual de Fiscalización y en él se utilizarán los

---

<sup>85</sup> Ver Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, promulgado por el Decreto Ejecutivo N° 25050-H del 26 de marzo de 1997, adicionado por el N° 25925-H del 13 de marzo de 1997 y N° 26796-H publicado en La Gaceta N° 65 del 2 de abril de 1998.

<sup>86</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), op. cit., pág. 239.

criterios objetivos de selección vigentes y contemplará el universo de contribuyentes a fiscalizar, el número de actuaciones a cumplir, su alcance y carga de trabajo interna<sup>87</sup>, mientras que el artículo 63 regula la cobertura de las también llamadas “actuaciones de comprobación e investigación”, según tengan por objeto la verificación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo.

El efecto del incumplimiento de alguno de estos elementos, puede conllevar la interposición de alegatos de nulidad por haberse quebrantado las garantías del debido proceso en aras de garantizar la balanza entre los administrados y la Administración Tributaria, frágil equilibrio que debe ser garantizado por el ordenamiento para evitar actos arbitrarios o discrecionales de aquella o de sus funcionarios quienes eventualmente podrían aprovechar las envidiables posiciones de sus puestos para realizar o programar auditorías casuales a sujetos no previstos en los diferentes programas de fiscalización, o de la misma forma, mediante requerimientos exorbitantes de información sin respetar las limitaciones comentadas líneas arriba.

#### **A. Iniciación de las actuaciones:**

---

<sup>87</sup> Al respecto el artículo 56 del RGGFRT detalla los puntos relevantes del Plan de

En nuestro país, el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización (en lo sucesivo RCOSCF), dispone en su artículo inicial:

*“La selección de contribuyentes para fiscalización de los impuestos que administra el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Tributación Directa, se fundamentará en al menos uno de los siguientes criterios: (...)”.*

Observamos el empleo de una redacción de modo imperativo, al asentar que toda fiscalización debe centrarse en al menos uno de los criterios que ahí se asientan, salvo pena de una posible nulidad discutible en las etapas de contención.

La competencia para celebrar la inspección tributaria descansa como es comprensible, en la Dirección General de Tributación, propiamente y según su organigrama institucional, en la División de Fiscalización como oficina controladora y supervisora de los procesos que deben llevar en su faceta operativa las diferentes unidades de fiscalización de cada una de las Administraciones Tributarias y de la Administración de Grandes Contribuyentes.<sup>88</sup>

---

Fiscalización.

<sup>88</sup> Ver artículos 41 y 42 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Definido el entorno institucional, resta definir la competencia y legitimación de los funcionarios autorizados para suscribir cada inicio de actuación fiscalizadora, aspecto que ahora resulta sencillo<sup>89</sup> con la cita del artículo 76 inciso e) del RGGFRT, que definió que

*“...Los funcionarios de fiscalización extenderán los traslados de cargos y observaciones en los modelos oficiales de la Administración Tributaria, los cuales deberán ser firmados por el funcionario encargado del estudio y su superior jerárquico inmediato. Cuando se trate de contribuyentes considerados como "Grandes Empresas Regionales" o "Grandes Contribuyentes Nacionales", serán firmados únicamente por el funcionario encargado del caso.”<sup>90</sup>*

El Tribunal Fiscal Administrativo en reiterada jurisprudencia ha dicho respecto a este tema que lo ocurrido durante el proceso de auditoría, son actos preliminares o preparatorios del traslado de cargos, por lo tanto sólo recurribles con él. A modo de ejemplo, dispuso la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, entre otras, en la resolución N° 38 de las once horas del diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y cuatro:

---

<sup>89</sup> Anterior a esa reforma, sólo se estipulaba la firma por “.. los funcionarios competentes.”, dejando la inquietud sobre quiénes eran estos.

<sup>90</sup> Artículo 76 inciso e) del RGGFRT.

*"... no puede atribuirse al traslado de cargos más formalidad de la que en realidad tiene, puesto que sus alcances no van más allá de los que un simple acto preparatorio, una especie de audiencia que se le concede al contribuyente, la cual reviste carácter provisional. Así se pronunció el Tribunal Fiscal Administrativo en el fallo N° 107 de las 14 horas 15 minutos del 16 de agosto de 1990. Puesto que el traslado es un simple acto preparatorio de la determinación de la obligación tributaria, ésta no se consolida sino al dictar la respectiva resolución razonada suscrita por el Director de la Administración Tributaria ...".<sup>91</sup>*

Incluso, en otra jurisprudencia del mismo T.F.A., ante casos concretos en que el contribuyente en forma expresa impugnó el criterio de selección para auditoría, el superior resolvió, en el fallo N° 384-98P de las ocho horas del treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho:

*"UNICO: Que el artículo 156 del Código Tributario*

---

<sup>91</sup> Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 38 de las once horas del diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y cuatro.

*establece en forma taxativa los actos dictados por la Administración Tributaria que tienen recurso de apelación para ante este Tribunal, y en el caso de análisis no se está en ninguno de los supuestos jurídicos contenidos en aquellas disposiciones legales, por lo que este Tribunal carece de competencia para conocer de la apelación interpuesta.”*

La síntesis es clara, si bien la Administración Tributaria debe cumplir con todos los requisitos que el RGGFRT le pide respetar, en resguardo del debido proceso que orienta la filosofía del legislador de garantizar procesos sumidos de objetividad, la jurisprudencia administrativa -ante la omisión del CNPT- ha señalado que el quebranto de ese equilibrio debe reservarse para conocerse dentro del proceso determinativo.

No obstante, con la recién publicación del nuevo Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria en La Gaceta Nº 27 del 7 de febrero del 2001, se hizo eco de esta realidad jurisprudencial y en su artículo 67 in fine se dispuso en forma literal:

*“Contra la comunicación de inicio o ampliación de actuaciones no cabe recursos alguno, sin perjuicio de que, al impugnar el traslado de observaciones y cargos se alegue cualquier nulidad procedimental en que se*

*haya incurrido.*<sup>92</sup>

## **B. El inicio de actuación de fiscalización como causal de interrupción de la prescripción**

A raíz de la reforma introducida al CNPT por la Ley N° 7900, a partir del período fiscal 2000, conforme al artículo 53 inciso a), la notificación del inicio de actuación fiscalizadora interrumpe el curso de la prescripción. Literalmente dispone:

*“El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas: a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias.”*<sup>93</sup>

Sin embargo, el párrafo segundo establece una limitante en salvaguarda de los derechos del contribuyente ante una acción casual de la Administración con la sola intención de suspender la prescripción sin que se desarrolle una verdadera acción de fiscalización. Así:

---

<sup>92</sup> Artículo 67 del RGGFRT.

<sup>93</sup> Artículo 53 inciso a) CNPT.

*“Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.”<sup>94</sup>*

### **C. Lugar y tiempo de las actuaciones de obtención de información**

El proceso de obtención de información en forma directa, debe suponer una acción inmediata de la Administración para estar en estrecha relación con la documentación de trascendencia tributaria que interesa para los efectos de verificar la real obligación tributaria del contribuyente. Para ello, es lógico pensar que el curso de cada auditoría será en el domicilio del obligado tributario, siendo ese el sentido que persigue el artículo 64 del RGGFRT:

*“Las actuaciones podrán desarrollarse en el domicilio fiscal de la persona física, jurídica o ente público en*

---

<sup>94</sup> Artículo 53 inciso a), párrafo 2º CNPT.

*cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o en las oficinas de la Administración Tributaria. En este último caso deberá efectuarse un requerimiento para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados.*<sup>95</sup>

Tocante al lapso de duración de la actuación de fiscalización, el Reglamento de análisis no establece un plazo máximo ni mínimo, sin embargo, como apuntamos arriba, el artículo 53.a) del CNPT, señala que una vez iniciada una inspección, esta debe iniciar dentro del mes siguiente a la notificación del inicio de actuación y no puede suspenderse por un tiempo mayor a dos meses. El artículo 70 del RGGFRT es consecuente con esta norma y bajo el encabezado de “Interrupción de las actuaciones”, refiere:

*“Iniciadas las actuaciones fiscalizadoras, deberán seguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter.*

*Las actuaciones fiscalizadoras podrán interrumpirse cuando resulte conveniente a los intereses de la Administración Tributaria. Cuando la interrupción exceda de diez días hábiles se deberá informar oportunamente al interesado, indicándole la fecha de*

---

<sup>95</sup> Artículo 64 del RGGFRT.

*reanudación de la actuación. Al reiniciarse las actuaciones, deberá levantarse acta de comunicación de éstas por parte del funcionario respectivo.*

*No obstante, cuando la interrupción de las actuaciones por causas imputables a la Administración supere los dos meses contados a partir de la última actuación practicada, se producirán los siguientes efectos:*

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

*b) Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las actuaciones, presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente a los efectos de los artículos 88, 92 y 93 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y cualquier otro efecto que corresponda.*

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

*No se considerarán interrumpidas las actuaciones ante el sujeto fiscalizado, cuando se le hubiere*

*comunicado que se están llevando a cabo actuaciones ante terceros, a los efectos de obtener información de trascendencia tributaria necesaria para la correcta determinación de su obligación.*<sup>96</sup>

De la misma forma, la modificación del artículo 40 del CNPT en cuanto al cómputo del pago de intereses, indirectamente produce en el contribuyente una mayor preocupación para que la auditoría comunicada se desarrolle con mayor rapidez y sea terminada en el menor tiempo posible, pues los intereses se estarían incrementando diariamente. El efecto reflejo sería para la Administración, procurar un desarrollo profesional de cada auditoría, de forma tal que estas se desarrollen sin dilaciones innecesarias, con la sola intención de acrecentar los intereses.

En cuanto al horario en que se deben desarrollar las actuaciones de fiscalización, no se puede perder de contexto que estas se realizan mayoritariamente en el domicilio de la empresa, por lo cual el funcionario se encuentra ante dos jornadas laborales. Recurriendo al derecho comparado, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) español, prevé en su artículo 23.2, que para casos semejantes se observará la jornada habitual del contribuyente, medida comprensible en el tanto el accionar de la Administración Tributaria tampoco debe exceder los principios

---

<sup>96</sup> Artículo 70 del RGGFRT.

generales tributarios de racionalidad y proporcionalidad. Nuestro RGGFRT, nos remite hasta las normas generales de actuación de la Administración, en su artículo 10, donde luego de establecerse como premisa marco que las actuaciones deben realizarse según la jornada habitual de los funcionarios -salvo habilitación expresa para proceder en horas y días no hábiles-, que tratándose de actuaciones en los locales de los contribuyentes, aquellos deberán laborar en la jornada de trabajo de estos, pudiendo acordar de mutuo que las actuaciones se den fuera de las horas hábiles.

#### **D. Desarrollo de las actuaciones**

A esta altura de la exposición, es inevitable pronunciar el trato indiscriminado que en el RGGFRT se hace de las actuaciones de obtención de información con las funciones de comprobación e investigación, siendo la única excepción expresa el marco conceptual de ambas fijado en su artículo 59, en el cual se clasifican las actuaciones de fiscalización en esas dos y las de valoración<sup>97</sup>, mas la

---

<sup>97</sup> "(...) a. De comprobación e investigación. Con ocasión de estas actuaciones, la Fiscalización comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia que sean desconocidos totalmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las liquidaciones tributarias practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquellos.

vía procedimental se regula sin distinto alguno, lo cual lleva a una confusión sobre el tipo de actuación desarrollada, siendo que la de obtención de información se yergue implícita dentro de las de comprobación e investigación, según se deduce el párrafo segundo del inciso b. del numeral 59 de cita, debiéndose en los demás casos de rescatarse dentro del articulado.

Hecha esta mención, como se apuntó supra, las actuaciones se inician con la comunicación del día de su inicio, funcionarios encargados, impuestos a inspeccionar y documentación preliminar a estudiar.

Aunque el RGGFRT no hace mención expresa sobre el tema, no hay óbice alguno para que el representante legal de la empresa o las personas en que delegue, estén o no presentes durante el

---

b. De obtención de información. Son aquellas actuaciones que tienen por objeto el conocimiento de datos o antecedentes que se encuentren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquella, sin que existiera obligación de carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondiente declaraciones. Estas actuaciones podrán ser realizadas por la División de Fiscalización o por las Subgerencias o Áreas de Fiscalización de las Administraciones tributarias territoriales o de *Grandes Contribuyentes*.

Con independencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando los órganos de la fiscalización desarrollen actuaciones de comprobación e investigación deberán obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquellos, de especial relevancia tributaria para la fiscalización de otras personas y entidades, sin perjuicio de la comprobación, en todo caso, del cumplimiento de la obligación de proporcionar tales datos cuando venga exigido con carácter general.

desarrollo de la inspección. Empero, cuando sea necesario para la investigación, los funcionarios tributarios pueden citar al representante legal para realizar un acta de entrevista, la cual puede desarrollarse en la empresa o en las oficinas de la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 112 del CNPT desarrollado con el 42 del RGGFRT.

En este último, se establece que la citación debe contener los requisitos señalados por el artículo 249<sup>98</sup> de la Ley General de la Administración Pública, darse un plazo de tres días hábiles de anticipación entre su notificación y la celebración de la comparencia y hacerse una puntual mención de la sanción prevista por el artículo 84 del CNPT en caso de inasistencia, toda vez que según lo prevé el numeral 112 referido, el contribuyente tiene un deber de comparencia para acudir al llamado de la Administración, con el fin de contestar las preguntas o requerimientos de información para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias. De esta comparencia, se levantará un acta con las formalidades del artículo 270<sup>99</sup> de la Ley General de la Administración Pública.

---

<sup>98</sup> "Artículo 249. 1. En la citación será necesario indicar: a) El nombre y la dirección del órgano que cita; b) Nombre y apellidos conocidos de la persona citada; c) El asunto a que se refiere la citación, la calidad en que se cita a la persona y el fin para el cual se la cita; d) Si el citado debe comparecer personalmente o puede hacerlo por medio de apoderado; e) El término dentro del cual es necesaria la comparencia o bien el día, la hora y el lugar de la comparencia del citado o de su representante; y f) Los apercibimientos a que queda sujeto el citado, caso de omisión, con indicación clara de la naturaleza y medida de las sanciones. 2. Toda citación deberá ir firmada por el órgano director, con indicación de nombre y apellidos del respectivo servidor público".

<sup>99</sup> Artículo 270. "1. Las declaraciones de las partes, testigos y peritos, y las

Quando las actuaciones se realicen en el domicilio de la contribuyente, los funcionarios deberán tratar en lo posible de abstenerse de obstruir la marcha normal de la empresa<sup>100</sup>, para lo cual -según se le comunicó oportunamente-, aquel deberá poner a “disposición de los funcionarios de fiscalización, su contabilidad, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su actividad económica ...”, conforme lo preceptúa el artículo 69 del RGGFRT. Incluso el numeral 16 del RGGFRT, pide a los contribuyentes, responsables, declarantes y terceros, atender a los funcionarios tributarios y prestarles la mayor colaboración en el desarrollo de su función, llegando la norma a acotar que cuando estos deban realizar comprobaciones o ejecutar sus labores en el local del sujeto pasivo, este deberá poner a

---

inspecciones oculares, deberán ser consignadas en un acta. El acta deberá indicar el lugar y la fecha, el nombre y calidades del declarante, la declaración rendida o diligencia realizada y cualquier otra circunstancia relevante. 2. El acta deberá confeccionarse, leerse y firmarse inmediatamente después del acto o actuación documentados. 3. El acta, previa lectura deberá ir firmada por los declarantes, por las personas encargadas de recoger las declaraciones y por las partes si quisieran hacer constar alguna manifestación. Si alguno de los declarantes no quiere firmar o no puede se dejará constancia de ello y del motivo. 4. Cuando las declaraciones y diligencias a que se refiere el párrafo anterior fueren grabadas, el acta podrá ser levantada posteriormente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 313. 5. Se agregará al acta, para que formen un solo expediente, todos los documentos conexos presentados por la Administración, o las partes en la diligencia. 6. El órgano director deberá conservar los objetos presentados susceptibles de desaparición, dejando constancia de ello en el acta.”

<sup>100</sup> Dispone el artículo 15 del RGGFRT: “Los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando ejecuten sus labores en el local del contribuyente, responsable, declarante o de terceros relacionados con éstos, deberán practicar sus actuaciones procurando no perturbar el desarrollo normal de las actividades que allí se cumplan.”

disposición de dichos funcionarios, un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios, de acuerdo a sus posibilidades.

Nos parece que este último precepto como ejemplo de una obligación de hacer y de permisión, en muchos casos se reducirá a una norma de hipotética aplicación ante la ausencia de alguna sanción administrativa que tipifique su inobservancia.

No obstante, los artículos 113 y 114 del CNPT, permiten como medidas cautelares, la inspección de locales y la obtención de información por secuestro, disposiciones que se repiten y amplían en los artículos 65 y 66 del RGGFRT, previa autorización judicial. En el caso de la inspección de locales, se requiere una negativa previa o resistencia del contribuyente para autorizar el ingreso de los funcionarios judiciales, sin embargo no será necesaria dicha autorización para ingresar a aquellos establecimientos que por su propia naturaleza están abiertos al público o sean de igual acceso.

De la misma forma, la negativa del contribuyente para brindarle a la Administración Tributaria la información necesaria y requerida para el cumplimiento de sus actuaciones, sean de comprobación u obtención de información, la faculta a pedir la autorización judicial para proceder al secuestro de tales documentos, debiendo mediar

---

una previa comunicación administrativa solicitando tal documentación. Ese mismo artículo 66 en su párrafo segundo, dispensa a la Administración el requerimiento previo, cuando esta lo considere necesario para asegurar la preservación de la información y evitar su destrucción o distracción.

Del recuento hecho, se evidencia nuestra afirmación introductoria sobre el escaso desarrollo procedimental en nuestro RGGFRT del procedimiento de obtención de información, toda vez que tal Reglamento gira -en especial- en torno a las tradicionales funciones de fiscalización o inspectoras.

Sobre el mismo tema, el profesor Juan López Martínez en su obra de comentario refiere comentando la situación española, que

*“ello se produce en primer lugar, porque las distintas formas de obtención de información, no son unilateralmente encuadrables bajo el desarrollo de las actuaciones inspectoras, y, en segundo lugar, porque la forma de obtención directa de información, que constituye una auténtica actuación inspectora, no es tratada individualmente, sino por remisión a las típicas actuaciones de comprobación e investigación, quedando así huérfana de regulación en cuando a las propias especificidades necesarias para llevarlas a efecto. La causa de la ausencia de regulación de las*

*específicas actuaciones inspectoras de obtención de información, puede obedecer (...) a la poca claridad que preside la compatibilidad y condiciones de ejercicio entre la utilización de una u otra forma de obtención de información, acudiendo a la información individual o por captación cuando los datos que son requeridos no se obtengan por el caótico sistema de obtención directa de información, más que en su virtualidad práctica, en su proyección psicológica, frente a los reticentes obligados tributarios a los que se les ha requerido individualmente la información.”<sup>101</sup>*

#### E. Documentación de las actuaciones de obtención de información

Dentro de este apartado, nos referiremos a la terminación y documentación de dichas actuaciones.

Conforme se ha expuesto, todas las actuaciones de la Administración Tributaria quedan debidamente documentadas en un expediente administrativo<sup>102</sup> y en caso de comparecencia del

---

<sup>101</sup> López Martínez, op. cit., pág. 257.

<sup>102</sup> Artículo 13 RGGFRT: “Documentación de las actuaciones. En todo caso, el desarrollo de las tareas llevadas a cabo por los funcionarios de la Administración Tributaria deberá consignarse en un expediente administrativo, que será foliado en

contribuyente, se levanta un acta. Por su parte el artículo 76 del RGGFRT (Documentación de las actuaciones), indica que las actuaciones de fiscalización deberán documentarse en actas de fiscalización, comunicaciones, hojas de trabajo, traslados de cargos y cualquier otro documento que se requiera para respaldarlas. Igualmente conceptualiza el término “actas” como aquellos documentos que extienden los funcionarios de Fiscalización en el transcurso de la inspección, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias de relevancia se produzcan, así como las manifestaciones de la persona o personas con quien actúa.

Ante la omisión de nuestro RGGFRT, creemos que las actuaciones de obtención de información deben hacerse constar en las actas que se levanten al efecto.

Tocante a su conclusión, el artículo 72 del RGGFRT -relativo a la conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación- es amplio sobre el particular, y por ser estas actuaciones oficiosas, se dan por concluidas cuando a juicio de los funcionarios de fiscalización, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarias para fundamentar los actos que proceda, para lo cual se entregará al sujeto pasivo un acta de conclusión de actuaciones, informándole su resultado. El desarrollo posterior que hace este numeral se encamina hacia la culminación de las actuaciones de comprobación e

---

*orden secuencial, con el fin de garantizar adecuadamente su conservación”.*

investigación que tiene por última finalidad, determinar una eventual modificación en el quantum debeatúr del contribuyente, ofreciéndole como paso previo a la notificación del traslado de cargos, la regularización de su situación tributaria. Ante estas circunstancias o diversidad de alcances, no nos queda más que enfatizar en la ausencia de regulaciones expresas sobre el tema en el RGGFRT, lo cual nos obliga a tratar de aplicar en lo conducente -como se ha hecho en los puntos anteriores- las disposiciones de las actuaciones de comprobación e investigación, llegando a concluir que será mediante el levantamiento de actas, donde se asienten los resultados de las actuaciones de obtención de información.

## **CAPITULO IX. FACULTADES CAUTELARES Y** **SANCIONATORIAS DE LA ADMINISTRACIÓN** **TRIBUTARIA**

A pesar del derecho a la información y del deber de suministrar información, el ordenamiento jurídico también dotó a la Administración de medidas cautelares y penales para hacer efectiva su potestad tributaria y garantizarse en lo posible, con un respaldo coactivo, el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes y terceros.

### **SECCION I. MEDIDAS CAUTELARES**

Podríamos contemplar dentro de estas, a aquellas necesarias para resguardar la integridad de la información o permitirle a la Administración el registro de los lugares en que esta se encuentre. El CNPT contempla en su artículo 113 la inspección de locales (allanamiento)<sup>103</sup> y en su artículo 114 el secuestro<sup>104</sup>:

---

<sup>103</sup> "Artículo 113. Inspección de locales. Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo. En caso de negativa resistencia, la Administración mediante resolución

La ejecución de estos artículos corresponde a la Administración, consecuentemente el respeto que ella debe pregonar y el correcto ejercicio de sus potestades de acceso a la información, dependen exclusivamente de su decisión de actuar, salvo en el caso contemplado en el artículo 106 e) del CNPT , en que la ley expresamente compele ante casos muy calificados, a la Administración Tributaria a acudir ante el Juez Penal competente para obtener información relativa a las operaciones financieras y económicas de los clientes de los bancos, instituciones de crédito y financieras.

Sin embargo, durante la vigencia de la Ley de Justicia Tributaria, la respuesta de la Administración Tributaria fue casi que inexistente y estas medidas fueron letra muerta, cuando debieron haber sido aprovechadas al máximo para darle dinamismo y respaldo

---

fundada, deberá solicitar a la autoridad competente, la autorización para proceder al allanamiento, el cual quedará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales."

<sup>104</sup> "Artículo 114. Secuestro. La Administración Tributaria podrá solicitar mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, autorización para el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario. Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de treinta días naturales prorrogables por igual plazo. Al practicarse esta diligencia, deberán levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial. El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales."

a sus actuaciones. Ese desinterés, también afectó a las autoridades judiciales, quienes no estaban preparadas para la aplicación de figuras penales dentro de los procesos tributarios.

Prueba de ello, lo constituye el fallo de las nueve horas treinta y cinco minutos del veinte de julio de mil novecientos noventa y ocho<sup>105</sup>, por el cual el Juzgado Penal del I Circuito Judicial de San José rechazó una solicitud de allanamiento, registro y secuestro, a raíz de una negativa de un contribuyente a proporcionar una declaración informativa.

---

<sup>105</sup> En esa oportunidad, la Dirección General de Tributación solicitó con base en los artículos 113 y 114 del CNPT, una solicitud de allanamiento, registro y secuestro en las oficinas administrativas de un contribuyente omiso en la presentación del formulario D.154. Transcribimos su parte considerativa: I. La solicitud del señor representante de la Dirección General de la Tributación Directa, no se encuentra sustentada en investigación alguna que arroje como resultado elementos probatorios negativos, en el sentido de que nos encontremos ante un aparente delito, falta -contravención- o irregularidad que deba investigarse; no señala dicho gestionante la existencia de al menos una denuncia ya interpuesta por alguna anomalía grave (...), como para que justifique la intervención del aparato jurisdiccional, en este caso de un órgano de administración de justicia penal, que siempre debe tenerse como la "ultima ratio". Es más, fíjese que el mismo solicitante, (...), menciona a folio cuatro, en el cuarto párrafo, que "no estamos en presencia ni de un delito o contravención tributaria". Lo que se desprende, es la eventual falta de cooperación del ente descentralizado con el órgano desconcentrado, al no querer cooperar con la labor de fiscalización que debe llevar a cabo--véase tercer párrafo del folio dieciséis, en el sentido de que "la documentación pedida lo es a modo de llevar un registro estadístico de las transacciones hechas"--, lo que ha acarreado el conflicto, mismo que debe ser resuelto en el campo administrativo, recurriendo al superior jerárquico de ambos.-- II. En consecuencia y de conformidad con los artículos 194, 277 y 293 del Código Procesal Penal, en relación con el 23 de nuestra Constitución Política se rechaza por improcedente la solicitud de allanamiento, registro y secuestro,..."

La lectura de ese fallo, deja un lamentable sin sabor y un ejemplo de la falta de conocimiento de la materia tributaria y el riesgo de mezclar figuras típicas del derecho penal, cuando no se tiene una visión global que comunique a ambas ramas del derecho dentro de la dinámica que el legislador quiso adoptar. El citado fallo es omiso en cuanto a una real sustanciación de la negativa a acceder al rechazo de la solicitud y sin lugar a dudas, se desaprovechó una excelente oportunidad para disfrutar de una jurisprudencia que oriente, tanto a la Dirección General de la Tributación como a los administrados sobre el ejercicio de las medidas cautelares previstas en la legislación tributaria.

Las razones dadas por el Juez, no tienen asidero tributario alguno y establecen requisitos que el legislador tributario no contempló. Obvió por completo el fundamento del artículo 114 del CNPT, que no exige la presentación de denuncia penal, restándole al artículo su carácter eminentemente cautelar.

A pesar de esta negativa, posteriormente la Administración Tributaria volvió a acudir ante el órgano judicial en un par de ocasiones y obtuvo respuestas satisfactorias, acordes con la normativa tributaria y la atención cautelar de medidas como el registro, allanamiento y secuestro.

En lo conducente, manifestó el Juzgado Penal de San José, en

auto de las siete horas cuarenta minutos y ocho horas del diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y nueve:

*“... En la presente causa se investiga una presunta irregularidad fiscal que prevé y sanciona el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que considera la suscrita Juzgadora que para determinar la verdad real de los hechos, se hace necesario contar ciertamente con la información bancaria que permita establecer el estado de las cuentas corrientes cuestionadas, información que sin embargo está cubierta por el secreto bancario, lo que hace urgente la presente diligencia como única forma para hacer llegar a las indagaciones el contenido de la misma.*

*...<sup>106</sup>*

Igualmente, en varias oportunidades (ver autos de las 08:00 del 19 de mayo de 1999 y 08:00 del 20 de setiembre del 2000) la Administración Tributaria ha recurrido al citado Despacho para solicitar la implementación de medidas cautelares de ese tipo. En estos casos, conforme con el artículo 114 de referida cita, la Dirección –previa resolución en que así se ordena- solicitó a la autoridad judicial la emisión de un auto dirigido a las entidades bancarias de rigor, para que estas remitieran a la Administración

---

<sup>106</sup> Juzgado Penal de San José, auto de las siete horas cuarenta minutos y ocho horas

Tributaria la información solicitada y en forma subsidiaria, se autorizara el registro, allanamiento de los respectivos locales y el secuestro de la información buscada.

En la última de las citas judiciales, la Administración Tributaria ante una denuncia interpuesta por una omisión de ingresos en el impuesto general sobre las ventas por un contribuyente, solicitó -sin que mediara actuación fiscalizadora de por medio- la autorización de una diligencia de allanamiento, registro y secuestro de las oficinas administrativas de las empresas involucradas, haciendo expresa mención del carácter perentorio de la diligencia ante una eventual destrucción de la evidencia que respaldaba la denuncia. Se logró entonces, una visita sorpresa en compañía de la autoridad judicial penal de turno y se procedió a levantar un inventario de la documentación recogida, la cual fue puesta en custodia ante un funcionario predeterminado y llevada a las oficinas de la Administración solicitante, donde en presencia de los representantes de las sociedades involucradas, fue abierta la documentación decomisada para resguardar la cadena de custodia, de todo lo cual se levantaron sendas actas de apertura.

Estas actuaciones administrativas ejemplifican las regladas – pero aún así amplias- potestades tributarias de la Administración, la cual haciendo uso de la normativa vigente, tuvo acceso a información

---

del diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

de trascendencia tributaria que por otros modos le hubiese sido negada. Fruto de esa diligencia judicial, la Administración logró instruir una sumaria lo suficientemente reveladora para dar cumplimiento a la propuesta del artículo 90 antes comentado del CNPT y elevar el caso al Ministerio Público.

## **SECCION II. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS**

Hasta este punto de la exposición, hemos enfatizado en la existencia de un deber de colaboración de los administrados con respecto a la Administración Tributaria, siendo el deber de información de terceros un componente de aquel.

Sin embargo, no se puede soslayar que ese deber de información tiene respaldo en el ejercicio de las potestades tributarias dadas por el legislador a la Administración, por lo cual tanto la práctica y ejercicio de esa potestad (deber de soportar la inspección tributaria como consecuencia inequívoca, primero del deber de colaboración y segundo del deber de información de terceros) como su incumplimiento por el contribuyente, legitiman a la Administración a poner en marcha el sistema de coerción (sancionador) en respaldo y procura del cumplimiento voluntario de

las obligaciones tributarias y los deberes de colaboración por parte de los terceros.

Por ello, en este aparte haremos una rápida visita al régimen sancionador establecido por la Ley N° 7900 relacionado al incumplimiento de los deberes de información de terceros, limitación hecha no sin antes advertir al lector de la existencia de otras sanciones administrativas y penales, pero que su despliegue escapa a los cometidos de esta investigación.

### **A. Sanciones administrativas**

La potestad punitiva del Estado, no siempre se debe entender circunscrita a un ámbito penal, sino que el desarrollo del aparato sancionador también es posible en la esfera administrativa, con resguardo siempre, del apego al debido proceso y a las garantías de defensa del contribuyente.

*“El concepto de sanción es un concepto general del Derecho, ligado a la idea de mal o daño que se inflige a una persona dimanando de su yerro o culpa, por lo que jurídicamente será un mal o daño legal, esto es,*

*previsto por la ley, y aplicado por la potestad que la ley confiere a determinados órganos o autoridades. Así, por sanción administrativa se entiende la medida adoptada por la Administración, consistente en la privación de un bien o de un derecho, como consecuencia de una conducta ilegal por parte del administrado. La sanción tributaria es la impuesta por la Administración como consecuencia de una conducta contraria a las leyes tributarias. Sin embargo no debe confundirse entre las sanciones administrativas y las penas<sup>107</sup>, ya que la naturaleza jurídica es diferente, por cuanto es diversa la potestad de sancionar y la punitiva penal del Estado, ésta última se dirige a proteger el orden social colectivo y su aplicación persigue un fin retributivo abstracto, mientras que la potestad sancionatoria administrativa, más que proteger fines sociales generales, mira a la protección de la propia Administración, actuando sobre quienes están en relación directa con ella y no contra ciudadanos en abstracto.<sup>108</sup>*

---

<sup>107</sup> Ver en ese sentido el voto de la Sala Constitucional N° 3929-95 de las quince horas con veinticuatro minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa y cinco. en el cual se aprobó la introducción del Título III "Hechos ilícitos tributarios" al CNPT, y estableció que esta potestad no invade el campo de las funciones jurisdiccionales y que las diferencias con las sanciones penales y los principios que las inspiran, son de índole formal, en el tanto son aplicables al derecho sancionador tributario, "con ciertos matices", los principios del Derecho Penal.

<sup>108</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5944-98, de las 16 H 24, del 18 de agosto de 1998.

Consecuencia inmediata de ese poder tributario manifestado en la potestad sancionadora o punitiva del Estado, es la instrucción y aplicación de las sanciones administrativas previstas por la Ley por parte de la Administración Tributaria.

Como todo ordenamiento jurídico, las normas tributarias están hechas para cumplirse, tanto en su parte formal como sustancial. Sin embargo, también como todo ordenamiento, debe haber un sistema de sanciones para responder ante el incumplimiento de la legislación. En este sentido el derecho penal cumple a cabalidad con una función coercitiva, a la vez que es inobjetable la legitimación de las autoridades judiciales cuando de imponer sanciones se trata. La función sancionatoria es típica de dichas autoridades, pero el poder sancionador del Estado ha seguido también, y con especial fuerza en nuestro sistema, otras vías distintas a las normales y ordinarias que serían las judiciales ordinarias.

Nuestro ordenamiento ha atribuido con frecuencia el poder de imponer sanciones de carácter penal a los órganos de la Administración, a los órganos del ejecutivo; estamos ante un Derecho penal aplicado por la Administración, un Derecho Penal Administrativo paralelo al Derecho Penal tradicional. Las infracciones y sanciones previstas por esta normativa reciben por ello, frente a las infracciones y sanciones penales normales u ordinarias, el nombre

de infracciones y sanciones administrativas.<sup>109</sup>

En el Título III “Hechos Ilícitos Tributarios” (artículos 65 a 69) del CNPT, se establecen las disposiciones generales aplicables tanto a las infracciones administrativas como a los delitos tributarios, fijándose -artículo 65- la competencia de la Administración Tributaria para conocer de las infracciones administrativas e imponer las sanciones correspondientes, y por su parte, la del Poder Judicial respecto de los delitos tributarios.

Los artículos 66 y 67 allanan posteriores dudas prácticas, necesarias para la implementación de los hechos ilícitos tributarios, al establecer explícitamente -el primero- la regulación del principio “*non bis in ídem*” y su formulación, mientras que por el segundo, la Ley crea la responsabilidad de los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o empleados de una persona jurídica, la cual estará sujeta a la demostración debida.

#### *i. Tipos de sanción*

Genéricamente el artículo 65 del Código de referencia, dispone

---

<sup>109</sup> FERREIRO LAPATZA (José Juan), op. cit, pág. 238.

en concreto, que:

*“La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierres de negocios ”.*<sup>110</sup>

Empero, y según delimitamos supra, la sanción administrativa del cierre de negocios no es típica del incumplimiento del deber de información de terceros, toda vez que conforme hemos diferenciado, las declaraciones informativas D.150, D.151 y D.160 no son asimilables a las declaraciones juradas previstas para los impuestos general sobre las ventas, de consumo y de renta, por ello, sólo enunciamos la existencia de ese tipo de sanción administrativa.

Antes de comentar las sanciones por incumplimiento del deber de información de terceros, debemos comentar que la Ley N° 7900 innovó con la promulgación de un régimen de reducción de sanciones, dependiendo del grado de actuación administrativa<sup>111</sup> ejercido y de la voluntariedad del contribuyente en el suministro de la

---

<sup>110</sup> Artículo 65 CNPT.

<sup>111</sup> Dispone el párrafo penúltimo del artículo 88: *“Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.”*

información.

El artículo 88 del CNPT busca crear un régimen sancionador compartido entre la Administración Tributaria y el contribuyente, de forma tal que si este acepta -antes de que medie la más mínima actuación administrativa-, la comisión de una infracción y subsana en forma espontánea su incumplimiento, la sanción será rebajada en un 75% y en un 80%, si en ese momento autoliquida y paga la sanción.

Si ha habido actuación administrativa pero no ha mediado aún la notificación del traslado de cargos, la reducción será de un 50% y un 55% respectivamente; mas si ya se hubiera notificado el traslado de cargos, la reducción sólo será de un 25% y 30%, según el orden de exposición de comentario.

## **Multa**

Movido por un afán de dinamismo y constante actualización que impida la desvalorización de la sanción y la pérdida de vigencia y coercitividad con el paso del tiempo, el legislador utilizó el concepto flexible del “salario base”, para establecer las multas a honrar por quienes incurran en alguna infracción administrativa.

Dispone el artículo 68:

*“Concepto de salario base. La denominación salario base utilizada en esta ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley N° 7337.”<sup>112</sup>*

Este parámetro de cálculo fue introducido por la Ley N° 7535, de Justicia Tributaria, empero su desarrollo práctico presagiaba dudas sobre su constitucionalidad, en el tanto su rigidez o inflexibilidad podría ubicar al contribuyente ante situaciones extremas, en el tanto se lesionara el principio de capacidad económica, razonabilidad y proporcionalidad.

No fue sino a raíz del voto 5944-98<sup>113</sup> de las 16:24 horas del

---

<sup>112</sup> Para el año 2000, está fijado en la suma de ₡107.400,00, y corresponde al monto equivalente al salario base mensual de un oficinista 1, que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República -en la práctica, del Poder Judicial-, según lo publicará cada año la Corte Suprema de Justicia, en el Diario Oficial La Gaceta.

<sup>113</sup> *Es en atención a las anteriores consideraciones que el inciso b) del artículo 79 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es inconstitucional, precisamente por resultar desproporcionado en sus efectos, y ser excesiva la sanción en relación con el incumplimiento de la obligación formal que se pretende sancionar. Obsérvese que, al menos en el caso de la accionante, con vista en el expediente de la acción (folio 4), hay un trato totalmente injusto, por cuanto le correspondía pagar en concepto del impuesto de ventas, la suma de tres mil trescientos cincuenta y siete colones cincuenta centavos (₡3.357.50), y por la presentación tardía de un día hábil, se le pretende cobrar cuatrocientos cuarenta y dos mil ochocientos colones (₡442.800.º) según oficio número 00142-97 de la Dirección General de Tributación Directa del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y siete (folio 10 del recurso de amparo), lo que implica el setenta y dos punto dieciséis por ciento (72.16%) de la renta*

18 de agosto de 1998, cuando se disipó esta inquietud, al declarar la Sala inconstitucional el inciso b) del artículo 79 del Código de comentario, que establecía una sanción de seis salarios base a quien se atrasara en la presentación de la declaración.

Aprendiendo de este hecho, si bien la reforma hecha por la Ley N° 7900 mantuvo la multa en salarios base, introdujo variantes significativas para tratar de compensar los cuestionamientos suscitados. Es así como, respondiendo a las críticas hechas a la anterior legislación que no daba la oportunidad de graduar la sanción entre un tope máximo y uno mínimo, la nueva ley innova con la reducción de la sanción<sup>114</sup> dependiendo de la aceptación que el contribuyente haga de sus hechos y de la etapa del proceso en que se de, favoreciéndole si la aceptación se da antes de que se inicie cualquier actuación de la Administración Tributaria.

## **B. Normativa aplicable a las infracciones administrativas**

---

*imponible gravable que generó en todo un año de trabajo. Al incidir la sanción tributaria impugnada en forma determinante en la capacidad financiera o económica del obligado hace que sea abiertamente desproporcionada e irrazonable, y por los efectos en el patrimonio del infractor, en confiscatoria. ..."*

<sup>114</sup> Para un mayor detalle, ver el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Fijado el tipo de sanción para el incumplimiento en el suministro de información de trascendencia tributaria de terceros, resta tipificar esta conducta dentro de las diferentes infracciones administrativas previstas por el legislador

*“Lo que caracteriza a la infracción tributaria es la inobservancia de una norma tributaria, la cual, en la generalidad de los casos, se traduce en un perjuicio económico para el Estado: la disminución o evasión de la deuda tributaria, en las que el elemento del dolo o culpa se tienen en cuenta dentro del marco del ilícito tributario, más como circunstancias encaminadas a una mayor agravación de la sanción, que como integrantes de la esencia de la infracción misma, y en las que como consecuencia se impone una sanción económica.”<sup>115</sup>*

Los artículos 70 a 77 del Código de cita, prevén las disposiciones generales comunes a toda infracción administrativa, y en forma aún más genérica -según se dijo- los artículos 65 a 69.

Ya hemos afirmado, que en virtud de la potestad sancionadora

---

<sup>115</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5944-98, de las 16 H 24, del 18 de agosto de 1998.

del Estado, este puede en los casos previstos por la legislación, imponer una sanción administrativa a aquel contribuyente infractor de las normas tributarias, sea respecto a sus deberes formales<sup>116</sup> o materiales en la determinación de la obligación tributaria<sup>117</sup>, para lo cual regirán con ciertos matices, los principios y garantías del derecho penal.

El CNPT dispone siempre como sujeto activo de las infracciones administrativas, a los contribuyentes cuyas conductas, sea por acción u omisión, sean típicas, antijurídicas y culpables (“... *incluso a título de mera negligencia en la atención al deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.*”<sup>118</sup>) mientras que en todo caso, la Administración Tributaria será el sujeto pasivo.

Siguiendo el legislador la intención de aclarar la responsabilidad de las personas jurídicas, el numeral 72 es

---

<sup>116</sup> Dispone el artículo 128 del CNPT: *Obligaciones de los particulares. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deben: ...*”

<sup>117</sup> “*El derecho tributario material o sustantivo regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se trabará entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados.*” GARCÍA VIZCAINO (Catalina), Derecho Tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma, Tomo I, 1996, pág. 301

<sup>118</sup> El artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece el elemento subjetivo de las infracciones administrativas.

categorico en tenerlas por responsables de los hechos típicos que de sus conductas se produzcan, en el tanto se compruebe dentro de su organización, la lesión al deber de cuidado, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas.

La figura de la concurrencia formal de infracciones, también está prevista por el artículo 73, siendo la pauta la aplicación de la sanción más severa.

Contrario al plazo de tres años de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias, el legislador fijó un plazo de cuatro años para la aplicación de las sanciones administrativas, lo cual crea una innecesaria desigualdad.

Finalmente, se crea una figura nueva llamada de la “autoliquidación de sanciones”, que obedece a la intención perseguida por la nueva reforma al CNPT, de fomentar el cumplimiento voluntario por parte del administrado de sus obligaciones tributarias, con el afán de concentrar mejor los esfuerzos de la Administración en la detección del fraude fiscal ante aquellos contribuyentes temerarios de la acción fiscal, considerando la adecuada distribución de los pocos recursos con que cuenta la

Dirección General de Tributación.

*i. Incumplimiento en el suministro de información*

Es esta la infracción administrativa típica y especial para quien no suministre la información de terceros, incluida en las declaraciones informativas D.150, D.151 y D.160.

Hemos referido que el CNPT faculta a la Administración Tributaria para sancionar en la vía administrativa y judicial a aquellos contribuyente que incumplan con su deber de información.

En la vía administrativa, el artículo 83 sanciona con dos salarios base, cuando se incumpla la obligación de suministrar la información dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria, y con un salario base, cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado. Las sanciones establecidas, podrán ser reducidas con base al artículo 88 ídem, según el contribuyente subsane voluntariamente su incumplimiento.

En el campo penal, el artículo 92 sanciona con prisión de cinco a diez años, a quien induzca a error a la Administración Tributaria,

mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error, con el propósito de obtener para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública, cuando la cuantía del monto defraudado exceda los doscientos salarios base.

Ambos artículos, fueron parte de la reforma al CNPT introducida por la Ley N° 7900 del 17 de agosto de 1999, vigente a partir del primero de octubre del mismo año. A la fecha, con la anterior legislación, la Administración no inició ningún proceso sancionador ni penal ante tales conductas y será el tiempo, el que nos ayude a descubrir si en esta oportunidad la Administración hará efectivo con todo el rigor dado por el legislador, el efectivo uso de su poder tributario.

### **C. Procedimiento para aplicar sanciones administrativas por incumplimiento en el suministro de información de terceros**

El artículo 150 del CNPT, regla el procedimiento sancionador administrativo interno que debe seguir la Administración Tributaria para imponerlas.

*“El expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las comisiones constitutivas de infracciones tributarias.”<sup>119</sup>*

El legislador hace recaer en cualquier funcionario tributario que tenga conocimiento de una presunta infracción administrativa, la iniciación del procedimiento sancionador. Para ello, dependerá del tipo de infracción de que se trate, para vislumbrar cual es el funcionario u oficina de la Administración Tributaria competente. Para el caso que nos ocupa, serán los funcionarios de las oficinas de Recaudación o de Gestión los primeros llamados a iniciar el proceso sancionador y en casos excepcionales, los de fiscalización, en el desarrollo de funciones de obtención de información, conceptualizadas en el artículo 59. b) del RGGFRT, de referida cita supra.

Siguiendo el orden de exposición del artículo 150 de cita, la propuesta motivada se convierte en un antecedente previo de carácter eminentemente interno de las diferentes unidades de la

---

Administración Tributaria, que necesariamente debe concretarse con la elaboración y notificación de un traslado de cargos que incluya un relato de los hechos constitutivos de una presunta infracción administrativa tributaria a la luz del ordenamiento vigente, la cual será determinada luego del debido proceso regulado para el efecto.

### *i. Impugnación*

La etapa de impugnación, presenta dos variantes, según la posición que adopte el contribuyente.

Así, si este estima que es autor de la infracción que se le imputa, puede autoliquidar la sanción correspondiente, en los términos del artículo 76 del CNPT, y a la vez, aplicarse el incentivo correspondiente, tal y como se detalló supra. En este caso, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida, según los lineamientos internos que ella disponga.

Sin embargo, si el contribuyente no acepta los hechos imputados incluidos en el traslado de cargos que se le notificó, dispondrá de un plazo de diez días hábiles para manifestar por

---

<sup>119</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 150.

escrito sus objeciones y aportar las pruebas de descargo que considere prudentes, debiendo la Administración Tributaria resolver en un plazo de quince días hábiles, resolución que tendrá recurso de revocatoria y apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, si así se interpone en el plazo de tres días hábiles. De la misma forma, dicho Tribunal dispondrá del término de un año para resolver.

Es importante hacer la observación, de que al no establecer la legislación ninguna consecuencia de índole procesal o sustantiva, los plazos asignados a la Administración y al Tribunal Fiscal Administrativo para resolver, los recursos pendientes, son de naturaleza ordenatoria y no perentoria.

Finalmente, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, cabe interponer un proceso contencioso administrativo en los términos previstos por el CNPT y la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En este particular, el artículo 165 del Código mencionado, establece un plazo de interposición de treinta días hábiles después de notificado el fallo en cuestión.

## *ii. Ejecución*

La resolución sancionadora, requiere del dictado de una resolución expresa del “*órgano competente*” de la Administración Tributaria, función delegada en los Gerentes de cada Administración Tributaria regional y de Grandes Contribuyentes.

Una vez adquirida firmeza una resolución administrativa sancionadora, el contribuyente deberá pagar por medio de un formulario especial predefinido por la Administración Tributaria, y en el caso de un cierre de negocios, la Administración ejecutará el cierre material efectivo del establecimiento de que se trate.

Otra variación introducida con la Ley N° 7900, es la posibilidad de pedir en la vía administrativa, la suspensión de la ejecución del acto administrativo, opción que nace del último párrafo del artículo 150 de reiterada cita.

## **SECCION II. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS**

Con la reforma introducida por la Ley N° 7900, la figura del

auditor fiscal durante el proceso de inspección se acrecienta en el tanto asume un rol protagónico y una doble función de inspector tributario y fiscal penal, toda vez que de su investigación puede nacer o un proceso determinativo de la obligación tributaria, o un proceso sancionatorio administrativo o un proceso delictivo previa remisión al Ministerio Público, según el cuadro procedimental precedente.

Si en su inspección no descubre ningún presunto hecho ilícito, estaríamos ante un eventual proceso determinativo regulado por los artículos 144 a 148 de CNPT. Empero, para las otras dos opciones, será la recomendación dada por el auditor –fruto del estudio de la documentación aportada y demás elementos de valoración a que tenga acceso- el elemento condicionante para señalar el camino a seguir por la Administración, todo ello en la forma descrita líneas arriba.

#### **A. Sanciones administrativas previstas dentro del proceso de obtención directa de información**

Brevemente el CNPT establece dentro del ámbito administrativo varias conductas o hechos típicos sancionables en virtud de un principio de autotutela.

Aquí el legislador en atención a las conductas sancionadas, le dejó a la Administración Tributaria la instrucción y resolución del proceso sancionador. Es así como dentro de las infracciones administrativas previstas, varias de ellas podríamos encasillarlas dentro de la competencia típica de los órganos de fiscalización, en el ejercicio del proceso de obtención de información, tales como las infracciones por *“Hechos irregulares en la contabilidad”* (artículo 82); *“Incumplimiento en el suministro de información”* (artículo 83); *“No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria”* (artículo 84), por ser infracciones relacionadas -en especial- con el proceso de obtención de información desarrollado in situ, siendo en tesis de principio los funcionarios de fiscalización, los llamados para incoar el procedimiento sancionador, sin perjuicio de que en casos especiales, sean los funcionarios de gestión los llamados a iniciar el proceso sancionador.

#### B. Hechos irregulares en la contabilidad

El artículo 82 del CNPT sanciona con una multa equivalente a un salario base a aquel contribuyente que no lleve sus libros de contabilidad al día, cuando exista obligación en ese sentido, o no los tenga legalizados, o no los exhiba cuando le sean requeridos, así como el atraso de más de tres meses.

Este tipo busca que el contribuyente al llevar al día su

contabilidad y anexos, le facilite a la Administración Tributaria, el estudio de sus obligaciones tributarias, tanto propias como de terceros. El sentido de esta exigencia, sólo se explica, tal y como lo hemos comentado, por el cumplimiento de sus deberes de colaboración para con la Administración, considerando el carácter privado de la información que ahí se recopila.

En este caso, para comprobar la sanción, se requiere que el funcionario fiscal, presumiblemente el auditor fiscal, in situ, levante un acta describiendo la anomalía.

No debemos perder de contexto, que el atraso o la omisión de tales registros contables, impedirían el control de las transacciones comerciales con terceros hechas por el contribuyente sujeto de un proceso de fiscalización, lo cual implicaría un caso especial de incumplimiento de información de terceros.

### **C. No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria**

Tipificado en el artículo 84, pretende hacer concurrir al administrado a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando sea requerida su presencia de conformidad con el artículo 112<sup>120</sup> del

---

<sup>120</sup> Artículo 112. "Facultad para citar a sujetos pasivos y a terceros. La Administración Tributaria podrá citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones

CNPT, es decir, dentro del desarrollo de las facultades de citación respecto de los sujetos pasivos y terceros relacionados con el cumplimiento de la obligación tributaria, todo esto en apego a sus potestades de verificación y fiscalización de aquellas, siendo sancionada su inasistencia injustificada con una multa equivalente a un salario base.

---

tributarias respectivas, con apego al debido proceso. De toda comparecencia, deberá levantarse acta.”

## **Conclusiones**

Posiblemente uno de los parámetros para establecer el grado de desarrollo social de un pueblo y con él, el de la sociedad, sea la existencia de un bienestar común generalizado, concepción que incorporaría tanto el nivel de desarrollo económico alcanzado, conjuntamente con el de servicios y el material. Sin embargo, el logro de estos cometidos debe ir aparejado con el cumplimiento y la existencia de fuertes lazos de solidaridad, o en términos de este trabajo, de un deber de colaboración, pero no con la Administración Tributaria concebida por la generalidad de contribuyentes, como un acreedor privado, sino por lo que ella representa, la propia comunidad, de la cual forman parte los contribuyentes, quienes obtienen de ella misma, los beneficios redistributivos que el sistema tributario está llamado a cumplir.

Fijado este pilar, hemos procurado establecer las facultades con que cuenta la Administración Tributaria para pedirle al obligado tributario, información de trascendencia tributaria con los terceros con los cuales se relaciona comercial o laboralmente, así como, el fundamento normativo por el cual se brinda esa información, bajo el formato de las comentadas declaraciones informativas.

Y no podríamos llegar a otra conclusión mas que señalar que

esa obtención de información tiene su asidero en el artículo 18 de nuestra Constitución Política que establece el deber de contribuir a las cargas públicas, deber que no sólo se resume en la existencia de una relación de crédito, sino también, incorpora un compromiso de coadyuvar con la Administración en sus procesos de recolección de información y de verificación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, todo esto, bajo postulados superiores de igualdad, capacidad económica, proporcionalidad y razonabilidad.

Empero, también citamos como más allá de ese filosófico deber de colaboración, muchas veces reservado y pregonado por los tratadistas en sus obras pero desconocido para el contribuyente común, el legislador le acompañó un régimen de sanciones administrativas para respaldar el suministro de información de terceros y todo aquel deber formal consiguiente.

Es ahí donde nosotros consideramos desde una óptica de los contribuyentes, que hay un desconocimiento real de los fundamentos que legitiman el suministro de información de terceros, siendo posiblemente con la acentuación de esas consideraciones de solidaridad e igualdad, que se logre crear una conciencia tributaria de interés nacional y no particular.

Hacemos esta apreciación, por que sin pretender hacer una esforzada construcción doctrinal, es evidente que el objetivo último

del suministro de información de terceros, no es otro que el de colaborar con la Administración para fortalecer sus bases de datos y con base en ellas implementar el desarrollo de programas de control cruzado entre las declaraciones juradas de cada administrado y los resultados derivados de las declaraciones informativas, mismas que por resumir las relaciones comerciales diarias de los contribuyentes, se presentan como una muestra digna de todo crédito y análisis por los funcionarios tributarios.

Incluso observamos en el cuadro visible en el Anexo N° 10, como ha habido un progresivo aumento en el número de declaraciones informativas presentadas por los obligados tributarios, situación que ha obedecido a un notable esfuerzo emprendido por las autoridades tributarias para difundir entre los administrados los lineamientos generales básicos para la correcta presentación de los formularios y a la vez, para educar al contribuyente en este sentido e introducir los cambios requeridos en su organización administrativa interna para facilitar año tras año la entrega de dicha información.

El esfuerzo e interés mostrado por las autoridades tributarias ha ido de la mano con los cambios tecnológicos, y la implementación del Sistema Declara 2.5 para el período fiscal 2000, accesible y autoinstalable por el contribuyente por medio de la dirección electrónica del Ministerio de Hacienda, revelan la firme disposición de facilitar y expandir la presentación de las declaraciones informativas hacia todos los contribuyentes llamados a presentarlas.

Ahora bien, ese deber de colaboración, no sólo implica el suministro de información de terceros en forma directa por medio de los formularios reseñados, sino que también involucra la recabada por medio de las actuaciones de obtención de información desplegadas dentro del marco de las actuaciones de comprobación e investigación (inspección tributaria), funciones típicas de los órganos de fiscalización.

En esta vertiente, el auditor fiscal al revisar *in situ* la documentación contable del contribuyente, se entera de sus vínculos comerciales, recabando en forma directa la información de terceros, sin que mediara una obligación de carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondiente declaraciones. Ha operado una transformación de una actuación de comprobación a una de obtención de información, amparada en la conducta pasiva del contribuyente de soportar un proceso de auditoría fiscal, todo esto dentro de un genérico deber de colaboración.

No obstante, estar prevista esta facultad en el artículo 59 del RGGFRT, no hay un desarrollo particular de esta figura autónomo del previsto para las actuaciones de comprobación e investigación, aspecto que consideramos debe ser desarrollado en cumplimiento del debido proceso. Ante esa omisión, creemos debe aplicarse en

forma supletoria y con las adaptaciones del caso, la normativa tradicional del proceso de comprobación.

Tocante a las medidas cautelares, el principal escollo que ha enfrentado la Dirección General de Tributación, ha sido en materia de secreto bancario, sin embargo, la experiencia relatada con la jurisprudencia del Juzgado Penal del I Circuito Judicial de San José, denota por una parte, una actitud firme de las autoridades tributarias de dar cumplimiento a la normativa disponible y por otra, la aceptación y procedencia de este tipo de medidas que bajo el ropaje de una autoridad penal ejecutora, implican el reconocimiento de las necesidades cautelares y la vigencia del derecho tributario mismo como disciplina autónoma.

Empero, el tratamiento dado al tema del secreto bancario en materia tributaria, amerita a nuestro juicio un mayor tratamiento jurisprudencial, pues sin que nuestro objetivo haya sido recorrer con amplitud las teorías sobre el tema, y aunque el artículo 106 inciso e), exige una autorización judicial y con ello la forma de obtener información de terceros por parte de las entidades bancarias, creemos prudente una mejor definición legislativa y judicial del tema orientada hacia el sentido y alcances de la información de trascendencia tributaria de terceros -que no necesariamente es el estudio de cuentas corrientes-, de forma tal que el cumplimiento de un trámite extra-administrativo, implique una demora perjudicial para los intereses fiscales.

De la misma forma consideramos, al momento de contemplar las sanciones administrativas para el incumplimiento del suministro de información, que no debe perderse la finalidad de dicho deber, cual es sin más ni menos, la información misma. Por ello, con la única consideración del perenne efecto coercitivo detrás de toda sanción, en la práctica nuestra legislación sancionadora deja un vacío al no preverse con eficacia, una sanción para aquellos contribuyentes que en forma reiterada omitan la presentación de las declaraciones informativas, toda vez que para la Administración lo importante es la información y no el monto de la multa pagada por el contribuyente.

En este sentido, la adopción de las medidas cautelares dispuestas en el CNPT, parece ser la opción para lograr en forma directa la información extrañada, con el concurso expreso de los funcionarios tributarios.

## **Recomendaciones**

1) Desarrollar un proceso administrativo que regule las actuaciones de obtención de información.

Nuestra legislación tributaria está orientada hacia la regulación del proceso de determinación de la obligación tributaria, por lo cual implícitamente se desarrolla con detalle, todo lo atinente a las actuaciones de comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo, ese esfuerzo legislativo está ausente tratándose de las actuaciones de obtención de información.

Si bien, la semejanza entre ambas actuaciones por ejercerse en el domicilio del contribuyente podría hacer creer que la diferenciación del procedimiento no es necesaria, en la práctica sus cometidos son diferentes, en el tanto las actuaciones de comprobación e investigación se encaminan esencialmente hacia la revisión de la exactitud y veracidad de los hechos declarados por el contribuyente en tanto las de obtención de información se encaminan al conocimiento –en especial- de los datos o antecedentes de trascendencia tributaria en poder de una persona o entidad respecto de otras personas o entidades distintas a aquellas, por ende, siempre está presente la figura de un tercero interesado en el resultado de dicha actuación, y es a partir de esa circunstancia que se aprecian las diferencias y necesidad de una regulación aparte.

El resultado o comunicación de las actuaciones de comprobación, por imperio de Ley, debe realizarse al término de la inspección, sin embargo, la información obtenida por las actuaciones de obtención de información involucra el nacimiento de un proceso nuevo con respecto a un tercero distinto del sujeto auditado, iniciándose así una relación nueva que en la actualidad no está regulada en forma precisa.

2) Prever un régimen sancionador y cautelar orientado hacia el suministro de la información y no hacia la penalización de su incumplimiento.

El cometido último de las diferentes formas de obtención de información, no es otro que la información en sí misma, valioso instrumento que permite a la Administración Tributaria cotejar las declaraciones tributarias de los contribuyentes respecto a las declaraciones informativas presentadas, constituyéndose en un complemento ideal para las funciones de fiscalización y verificación que le son encomendadas. Y en ese sentido se orientan las acciones emprendidas por la Dirección, tanto por medio de las diferentes resoluciones administrativas como con la implementación del programa informático “Declara”.

No obstante, el énfasis dado a la legislación sancionatoria, no parece seguir el mismo rumbo. El artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por tipicidad se instituye en la principal norma de aplicación ante cualquier incumplimiento en el suministro de información, sin embargo, la sanción establecida en salarios base, no contribuye con el alcance de dicho cometido.

Esta situación nos coloca ante una disyuntiva muy interesante que demuestra la necesidad de replantearse la regulación normativa sobre el tema, toda vez que si sólo nos atenemos al régimen sancionador, sería factible que un contribuyente omiso en la presentación de tales declaraciones informativas, pueda simplemente pagar la sanción y no suministrar la información, en detrimento de los intereses de fiscalización y verificación implícitos en todo deber de suministro de información.

Por otra parte, si nos dirigimos hacia las medidas cautelares, el secuestro sería el único instrumento disponible para la Administración Tributaria, sin embargo el fundamento de los deberes de colaboración, lejos está de pretender ser, que sea la propia Administración quien elabore las declaraciones informativas con base en los datos secuestrados de los contribuyentes, sino que sea este quien le suministre los datos a la Administración Tributaria en la forma requerida por los diferentes formularios.

En la práctica lo que ocurre entonces, es que el éxito de esta medida cautelar depende de la interpretación, decisión y alcances que las autoridades judiciales den al artículo 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con lo cual se traslada hacia una autoridad distinta a la tributaria -sin formación especializada en dicha materia-, el logro del objetivo de las formas de obtención de información de terceros.

Debido a lo anterior, lo aconsejable sería introducir un cambio en la legislación de forma tal que cuando la Administración Tributaria acuda a las medidas cautelares, en forma expresa se disponga que la autoridad judicial, luego de calificar la procedencia del secuestro, prevenga al administrado para que en un plazo perentorio, presente la información ante la Administración recurrente y bajo los lineamientos que esta haya dispuesto en las respectivas resoluciones.

3) Establecer un mayor detalle de las limitaciones al suministro de información de terceros.

Establecer un mayor detalle de las limitaciones al suministro de información de terceros, en el sentido de que resulte relevante e interesante determinar los puntos de alcance de cada una de éstas.

Recordemos que en nuestra legislación costarricense, si bien el derecho a la intimidad está presente, y por lo tanto debe ser considerado como límite a la potestad de información de terceros, el contenido de la norma constitucional es muy amplio y genérico, por lo que no sabríamos de antemano hasta donde cubre ese derecho.

Asimismo, encontramos que no existe norma legal que regule el límite al secreto profesional, por lo que podría instituirse que no es un límite legal, por lo que no encuentra su asidero.

Así, el secreto bancario, no obstante se encuentra protegido en nuestro ordenamiento jurídico por la normativa comercial, es confuso y los otros límites que encontramos con referencia al suministro de información son sumamente vagos.

En razón de ello, se deberá de incluir en nuestra legislación un conjunto de normas que en desarrollo de los conceptos de cada uno de los límites logre fijar el punto en que se alcance el máximo respeto a los mismos derechos del ciudadano, pero sin dejar de lado, los intereses de la sociedad. En ese sentido dichos derechos deberán limitarse a cuestiones personales y familiares y no económicas. Al derecho bancario, deberá propiamente especificarse las bases del secreto, en el tanto sean cuentas bancarias, tarjetas de crédito, bonos a plazo, etc.; el igual que en el derecho profesional, que en primer lugar deberá establecerse en una norma para que se

un verdadero límite por disposición expresa, y en cuanto a los otros, deberá constar la incidencia de los mismos.

## **Anexos**

## Lista de Anexos

1. **Anexo N° 1.** N° 08-97, publicada en el diario "La Gaceta" N° 170 del 04 de setiembre de 1997, D.150 "Declaración Anual Resumen de Retenciones", D.151 "Declaración Anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos y D.154 "Declaración Anual Resumen de Tarjetas de Crédito Empresas Afiliadas".
2. **Anexo N° 2.** N° 14-97 de las ocho horas y quince minutos del 12 de agosto de 1997 publicada en La Gaceta N° 171 de 5 de setiembre de 1997, D.160 "Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y Otros Documentos Imprenta".
3. **Anexo N° 3.** N° 18-97, publicada en La Gaceta N° 171 del viernes 5 de setiembre de 1997, D.160 "Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y Otros Documentos Imprenta".

4. **Anexo N° 4.** N° 25-97 de las cuatro horas del 30 de setiembre de mil novecientos noventa y siete, publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 196 del 13 de octubre de 1997.
  
5. **Anexo N° 5.** N° 002-98 de las nueve horas del 9 de febrero de mil novecientos noventa y ocho, D.160 "Declaración Trimestral Resumen de Impresión de Facturas y Otros Documentos Imprenta".
  
6. **Anexo N° 6.** N° 20-00 de las ocho horas del cinco de setiembre del dos mil, referidas a los resúmenes de Retenciones, Clientes, Proveedores y Gastos Específicos y Tarjetas de Crédito.
  
7. **Anexo N° 7.** Gráfico N° 1 y Cuadro N° 1. Presentación de declaraciones informativas del año 1998.
  
8. **Anexo N° 8.** Gráfico N° 2 y Cuadro N° 2. Presentación de declaraciones informativas del año 1999.

9. **Anexo N° 9.** Gráfico N° 3 y Cuadro N° 3. Presentación de declaraciones informativas del año 2000.
10. **Anexo N° 10.** Gráfico N° 4 y Cuadro N° 4. Comparación de datos de presentación de declaraciones informativas de los años 1998, 1999 y 2000.
11. **Anexo N° 11.** Traslado de declaraciones informativas.
12. **Anexo N° 12.** Cuestionario elaborado para la encuesta de utilización del Programa Informático Declara.
13. **Anexo N° 13.** Gráfico N° 5 y Cuadro N° 5. Utilización del Sistema Declara.
14. **Anexo N° 14.** Gráfico N° 6 y Cuadro N° 6  
CONOCIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA  
UTILIZAR EL SISTEMA DECLARA
15. **Anexo N° 15.** Gráfico N° 7 y Cuadro N° 7 UTILIZACION  
DEL MANUAL DE USUARIO
16. **Anexo N° 16.** Gráfico N° 8 y Cuadro N° 8 ACCESO AL

## SISTEMA DECLARA

17. **Anexo N° 17.** Gráfico N° 9 y Cuadro N° 9 PRESENTACION  
GRÁFICA DEL SISTEMA DECLARA

18. **Anexo N° 18.** Gráfico N° 10 y Cuadro N° 10  
CAPACITACION EN LA UTILIZACION DEL SISTEMA  
DECLARA

## **Anexo N° 1**

### **Hacienda**

Dirección General de la Tributación Directa

**N° 08-97.- Dirección General de la Tributación. San José, a las ocho horas del día veintitrés de julio de mil novecientos noventa y siete.**

### **Considerando:**

1°- Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria, para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2°- Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que toda persona física o jurídica, pública o privada estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

3°- Que el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de la Tributación Directa para establecer directrices, respecto a la forma en que deberá consignarse la información tributaria que se solicitará a los contribuyentes y declarantes con carácter general en sus actuaciones de obtención de información, conforme lo establece el artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 25049-H del

26 de marzo de 1996.

4° - Que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece sanciones para quienes, pese a estar obligados a decir la verdad a la Administración Tributaria, niegue, oculte o aporte de manera incompleta o falsa, información de trascendencia tributaria, sobre hechos y actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas, financieras y profesionales con ellos.

5° - Que para llevar a cabo sus labores de fiscalización, esta Dirección necesita contar con la información que los contribuyentes, responsables y terceros puedan suministrar deducidas de sus relaciones con otros entes.

6° - Que con el objeto de unificar, simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones de suministro de información, a partir del período fiscal 97 se da una fusión de las distintas formas y formularios que se han utilizado para el cumplimiento de dichas obligaciones. En particular las referidas a las nóminas de retenciones, y a información sobre clientes y proveedores (FAU-02), sobre pagos (FAU-011) y de tarjetas de crédito, reduciéndose todas ellas a tres declaraciones anuales. **Por tanto,**

**Resuelve:**

Artículo 1° - Se establecen los siguientes modelos de formularios: D.150 "Declaración Anual Resumen de Retenciones", D.151, "Declaración Anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos", y D. 154 "Declaración Anual Resumen de Tarjetas de Crédito Empresas Afiliadas" con el propósito de que se le suministre anualmente la información requerida para llevar a cabo sus funciones.

Artículo 2°- Los obligados a presentar dichas declaraciones deben suministrar la información en los modelos, lugares y plazos establecidos a continuación, sin necesidad de que haya un requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria.

### Artículo 3°- **Obligados a presentar el modelo D.150**

Cualquier persona física o jurídica, pública o privada que de acuerdo con la legislación vigente esté obligada a practicar retenciones en la fuente.

Dichas personas y entidades deberán presentar la hoja resumen y el detalle de los contribuyentes a los que les efectuó retención, correspondiente al período a que se refiere el artículo 6° de esta Resolución, debidamente firmadas por el Contribuyente o Representante Legal, o en dispositivo magnético, de acuerdo con los Artículos 7° y 8° de esta Resolución.

Dicho detalle debe contener la siguiente información:

- i. Número de cédula del contribuyente.
- ii. Nombre completo o razón social del contribuyente (según se trate de persona física o jurídica.
- iii. Monto base de retención.
- iv. Importe total retenido a cada contribuyente en el periodo.
- v. Tipo de retención efectuada, según los códigos que se detallan a continuación para cada tipo de retención:

SL: por salarios y demás gastos laborales

IN: por intereses

DP: por dividendos y participaciones

RE: por remesas al exterior no incluidas en las anteriores

- CA: efectuadas a los caficultores
- NE: por licitaciones, contratos, negocios, etc, con el Estado (2%)
- TC: por transportes, comunicaciones, películas, etc.

#### **Artículo 4°- Obligados a presentar el modelo D.151**

Todas las entidades públicas y los obligados a declarar por el impuesto sobre la Renta cuando durante el período a que se refiere el artículo 60 de esta resolución, hayan realizado a nivel nacional compras o ventas de bienes o servicios a una misma persona por un importe acumulado superior a cinco millones de colones y los mismos no hayan sido objeto de retención, por lo que no se incluyeron en el modelo D. 150.

En cuanto a las compras y ventas de bienes y servicios, deben incluirse las que correspondan a servicios de transporte, reparaciones y mantenimiento de maquinaria y equipo, publicidad, todo tipo de mercancías, equipo y mobiliario, etc., siempre que superen el monto establecido en el párrafo anterior.

Sin embargo tratándose de servicios por alquileres, comisiones, servicios profesionales, e intereses, deberán declararse aquellos montos superiores a cien mil colones anuales realizados a una misma persona, pero en estos casos, únicamente lo reportará el pagador de los mismos.

Dichas personas y entidades deberán presentar la hoja resumen y el detalle de los clientes o proveedores a los que les efectuó compras o ventas de bienes y servicios correspondiente al periodo mencionado, debidamente firmado por el Contribuyente o Representante Legal, o en dispositivo magnético, de acuerdo con los artículos 7° y 8° de esta Resolución.

El detalle debe contener la siguiente información:

- i. Número de cédula del cliente, proveedor o beneficiario.
- ii. Nombre completo o razón social del cliente, proveedor o

- beneficiario (según se trate de persona física o jurídica).
- iii. Monto de los pagos o créditos efectuados (monto acumulado del período)
  - iv. Código de cada concepto según se detalla:

V: Ventas (Monto acumulado anual por persona mayor a 5 millones de colones).

C: Compras (Monto acumulado anual por persona mayor a 5 millones de colones)

SP: por pagos o créditos de servicios profesionales (Monto acumulado anual por persona mayor a 100 mil colones)

A: por pagos o créditos de alquileres (Monto acumulado anual por persona mayor a 100 mil colones)

M: por pagos o créditos de comisiones de todo tipo (Monto acumulado anual por persona mayor a 100 mil colones)

I: por pagos o créditos de intereses (excepto las satisfechas a entidades financieras o sobre los que se haya practicado retención) (Monto acumulado anual por persona mayor a 100 mil colones)

Los obligados a presentar el modelo D. 151 no deberán incluir en él ni las operaciones correspondientes a importaciones y exportaciones de bienes, ni los conceptos que deban incluirse en el modelo D.150 por estar afectos a retenciones.

#### **Artículo 5°- Obligados a presentar el modelo D.154**

Cualquier persona física o jurídica, entidad pública o privada que administre tarjetas de crédito y débito.

Dichos obligados deberán suministrar en soporte magnético el detalle de la información correspondiente a las transacciones realizadas con empresas afiliadas, referidas al periodo que se indica en el Artículo 6° siguiente, y de conformidad con lo que se establece en los artículos 7° y 8° de esta Resolución. El detalle de

la información debe contener los siguientes datos:

- i. Número de cédula de la empresa afiliada
- u. Nombre o razón social de la empresa afiliada
- iii. N° de transacciones (N° de voucher que se cancelaron durante el período)
- iv. Monto total de las operaciones del periodo (sin rebajar la comisión)

#### **Artículo 6°- Período de la información a suministrar**

La información a que se refieren los artículos 3, 4 y 5 anteriores debe corresponder y el período comprendido entre el 1° de octubre de cada año y el 30 de setiembre del siguiente, independientemente de que las empresas estén autorizadas por la Dirección General de la Tributación Directa a presentar su declaración de renta con un período diferente, o no estén obligados a presentarla.

#### **Artículo 7°- Entrega mediante soportes magnéticos**

Las entidades públicas y las empresas clasificadas como *Grandes Contribuyentes* y *Grandes Empresas Regionales*, deberán suministrar la información correspondiente al detalle de los modelos D. 1 50, D. 151 y D. 154, en soportes magnéticos directamente legibles por el computador de acuerdo con las especificaciones técnicas que se detallan en el instructivo que al efecto se encuentra a la disposición de los obligados en la Administración Tributaria.

También deberán suministrar la información en soporte magnético, conforme a las especificaciones técnicas referidas, todos los demás obligados distintos a los mencionados en el párrafo 1° de este artículo, cuando el número de registros de las

hojas de detalle exceda de cien.

No obstante cuando el número de registros sea inferior a cien el obligado tributario podrá también optar por presentar la información en dispositivo magnético, ajustándose a las disposiciones técnicas establecidas.

#### **Artículo 8º- Especificaciones de los soportes magnéticos**

1) La información suministrada en soportes magnéticos debe cumplir las siguientes características:

a) Disquetes de 3.5, doble lado, alta densidad (1.44). Sistema operativo MS.DOS.

b) Etiqueta standard. Nombre del Archivo TERXXAAN, siendo "XX" las dos últimas cifras del modelo (50, 51 o 54) "AA" las dos últimas cifras del período fiscal al que corresponde la declaración y "N" el número de archivo (1 ó 2) según lo establecido en el punto 4) de este artículo.

c) Archivo tipo texto.

d) Longitud del registro: según el tipo y modelo que corresponda de acuerdo con el instructivo que está a disposición de los contribuyentes en las Administraciones Tributarias.

e) Si por las características del equipo de que disponga el obligado, no puede ajustarse a las especificaciones físicas exigidas, podrá dirigirse a la Subdirección de Informática de la Dirección General de Tributación Directa para exponer sus propias características técnicas con objeto de encontrar, silo hay, un sistema compatible.

2) El soporte magnético deberá tener imprescindiblemente una etiqueta externa pegada, en la que se hagan constar los datos del declarante que se especifican en los apartados siguientes y en el mismo orden:

a) Período fiscal

b) Tipo de modelo (150, 151, 154)

- c) Número de cédula del declarante
- d) Nombre o razón social del declarante
- e) Número total de registros del fichero
- f) Fecha de entrega

En dicha etiqueta bastará consignar el dato correspondiente precedido de la letra de dicho apartado.

3) Si el fichero ocupa más de un disquete, deberá presentarse en formato "back-up) que se realizará mediante los comandos del sistema operativo MS-DOS, especificando el nombre del comando utilizado para obtener el back-up y la versión del sistema operativo utilizados. Todos los disquetes llevarán su etiqueta numerada consecutivamente (1/N, 2/N, etc. siendo N el número total de disquetes). En la etiqueta del segundo y sucesivos volúmenes sólo será necesario consignar los datos indicados en las letras a), b), c) y d) del punto 2.

4) Para cada modelo de formulario se incluirán dos tipos diferentes de archivos: El archivo número 1 contendrá los datos del declarante y el número 2 contendrá el detalle de la información.

5) Adicionalmente a los soportes magnéticos, los obligados, deberán completar la hoja "Declaración Anual Resumen de..." correspondiente a la información del soporte magnético, debidamente firmada por el contribuyente o Representante Legal. Se presentarán en los lugares y plazos establecidos en el artículo 110 de esta Resolución.

#### **Artículo 9º- Declaraciones Incompletas**

Todas las recepciones, tanto en formularios como en soportes magnéticos, serán provisionales, hasta tanto se lleve a cabo su proceso y comprobación, dándose por no presentadas cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones técnicas establecidas en la presente resolución y en los instructivos

correspondientes. Solo se entenderán cumplidas estas obligaciones tributarias cuando las declaraciones se hayan presentado y las mismas contengan todos los datos exigidos en los diferentes modelos.

Cuando se encuentren incompletas o incorrectamente cumplimentadas la administración Tributaria podrá requerir a los obligados a que subsanen los errores u omisiones en un plazo máximo de diez días hábiles, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

#### **Artículo 10°- Independencia de la obligación**

El cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Resolución independiente de las de atender los requerimientos de información individualizados que la Administración Tributaria realice.

#### **Artículo 11°- Lugar y plazo de presentación**

La información correspondiente a los modelos D.150 y D.151, tanto en formularios como en dispositivos magnéticos, deberá remitirse a la Administración Regional Tributaria que le corresponda, según el domicilio fiscal de cada obligado; no obstante los Grandes Contribuyentes Nacionales deberán presentarla en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes.

La correspondiente al modelo D.154 debe remitirse a la Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de la Tributación Directa.

El plazo de presentación de estas declaraciones de información es del 1° de octubre al 30 de noviembre de cada año, referido a los datos del período inmediato anterior establecido en

el artículo 6° de esta Resolución. Las mismas deben ser presentadas en forma separada a la declaración del Impuesto sobre la Renta que en su caso deba presentar.

Como comprobante de presentación se entregará el tanto del modelo que corresponde al contribuyente debidamente sellado y firmado por la oficina receptora.

#### **Artículo 12°- Sanciones**

El incumplimiento de suministrar la información en los términos antes señalados, dará base para que la Administración Tributaria inicie el proceso para aplicar las sanciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### **Artículo 13°- Derogatoria**

La presente Resolución deroga en todos sus extremos las obligaciones de suministro de información establecidas en la Resolución N° 6/96 de fecha 24 de junio de 1996, y todas aquellas otras resoluciones que obligan a suministrar información de terceros en forma masiva, para uso de la Dirección General de la Tributación Directa.

#### **Artículo 14°- Vigencia**

La presente Resolución rige a partir de su publicación y se aplicará al suministro de los datos referidos al periodo fiscal 97 y siguientes.

Publíquese.- Licda. Loretta Rodríguez Muñoz, Directora General.—  
1 vez.—(Solicitud N° 3796).—C-20500.—(49365).

## Anexo N° 2

### Resolución Registro de Imprentas

*N° 14-97.- Dirección General de la Tributación Directa.- San José, a las ocho horas y quince minutos del doce de agosto de mil novecientos noventa y siete.*

#### **Considerando:**

1° - Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que la Administración Tributaria puede dictar normas generales para los efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2° - Que el artículo 8 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, dispone que en todos los casos los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados. En estos documentos deben consignar su número de inscripción y anotar por separado del precio de venta el impuesto correspondiente y los demás datos que establezca el Reglamento.

3° - Que el Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Decreto Ejecutivo N° 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, en su artículo 18 establece los requisitos que deben llenar las facturas que emita el contribuyente y en su inciso a), numeral 6) se establece, entre otros requisitos, el nombre del impresor (pie de imprenta) y los datos de identificación de la impresión.

4° - Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios obliga a toda persona física o jurídica, pública o privada a proporcionar a la Administración Tributaria la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

5° - Que los artículos 90 y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece penas de cárcel a quienes induzcan a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial en perjuicio de la hacienda pública, así como para aquellos que, pese a estar obligados a decir verdad a la Administración Tributaria, nieguen, oculten o aporten de manera incompleta o falsa, información de trascendencia tributaria sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas o financieras, con ellos.

6° - Que para dar cumplimiento integral y eficiente a lo establecido en la Resolución N° 13-97 de las ocho horas y diez minutos del doce de agosto de mil novecientos noventa y siete que establece nuevas regulaciones para la autorización de comprobantes de ingresos en general, se requiere de determinada información con que cuentan las personas físicas y jurídicas dedicadas a la impresión de comprobantes. **Por tanto,**

## **Resuelve**

Artículo 1°- Establecer un Registro Especial de Imprentas al que se podrán incorporar aquellas personas físicas o jurídicas (las cuales se denominarán en lo sucesivo Personas Autorizadas) que deseen obtener la autorización para imprimir comprobantes de

ingresos.

Artículo 2º- La inscripción en este registro no exime de la inscripción en los impuestos de ventas y consumo cuando exista obligación a ello.

Artículo 3º- Las personas indicadas en el artículo 10, las cuales obligatoriamente deberán contar con el local y equipo necesario para realizar dichas funciones, tendrán que aportar a la Administración Tributaria que les corresponde, de previo a la impresión de comprobantes, para que se les autorice su incorporación al Registro Especial de Imprentas, los documentos que se indican a continuación:

- i. El formulario D-140 "Declaración de Inscripción, Modificación de Datos y Desinscripción", que suministrará la Oficina antes indicada, debidamente lleno con los datos que en él se consignen.
- ii. Permiso Municipal.
- iii. Estar debidamente acreditada ante la Administración Tributaria.
- iv. Presentar el Informe Trimestral, establecido en el artículo 6 de esta resolución.

Artículo 4º - Las personas autorizadas están en la obligación de velar porque los comprobantes que vayan a imprimir cumplan con todos los requisitos de impresión exigidos por el artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre las Ventas y el artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber:

- i. Nombre completo del propietario o razón social y la denominación del negocio (nombre de fantasía si existe)
- ii. Número de inscripción (cédula, sea física o jurídica o número asignado por la Administración Tributaria)

- iii. Dirección del establecimiento
- iv. Numeración consecutiva, la cual debe ser impresa en el extremo superior o inferior derecho del comprobante
- v. Espacio para la fecha
- vi. Nombre del impresor (pie de imprenta) y los (latos de identificación de la impresión.

Los comprobantes deberán contar además con el espacio, cuando corresponda, para consignar los datos de emisión exigidos por los artículos antes citados y que se detallan a continuación:

- i. Nombre completo del comprador
- ii. Número de cédula, sea natural o jurídica, siempre que el comprador sea contribuyente del impuesto
- iii. Detalle de la mercancía transferida o naturaleza del Servicio prestado separados en gravados y exentos, su precio unitario y el monto de la operación expresada en colones
- iv. Descuentos concedidos
- v. Subtotal
- vi. Monto del impuesto selectivo de consumo, cuando el vendedor sea también contribuyente de este impuesto y el monto de cualquier Otro tributo que recaiga sobre mercancías o servicios gravados
- vii. Precio neto de venta (sin impuesto)
- viii. Monto del impuesto
- ix. Valor total de la factura

Las personas que estén autorizadas para trabajar con el impuesto de Ventas Incluido de acuerdo con lo establecido en la resolución N° 11-97, podrán omitir los requisitos vii y viii.

Asimismo, junto al pie de imprenta deberá imprimirse la siguiente leyenda: "Autorizado mediante oficio N° \_\_\_\_\_ del (fecha) de la Dirección General de la Tributación Directa".

Artículo 5º- Las personas autorizadas a las que se refiere el Artículo 1 de la presente resolución deben llevar un registro de control de los clientes que les hayan solicitado la impresión de comprobantes, en el que se consignarán los siguientes datos:

- i. Nombre del cliente
- ii. Número de cédula de identidad o cédula jurídica. En caso de menores de edad, extranjeros o sucesiones número de registro asignado en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Regional Tributaria correspondiente
- iii. Fecha de entrega de los comprobantes
- iv. Tipo de comprobantes (facturas de contado, crédito, recibos por servicios profesionales o técnicos, etc.)
- v. Numeración impresa (incluye número de talonarios y cantidad de comprobantes por talonario cuando corresponda) y cantidad de folios (original y copias) de cada comprobante.

Artículo 6º- Dichas personas autorizadas quedan obligadas, con fundamento en el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a presentar a la Administración Regional Tributaria que les corresponda y durante los primeros diez días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, un informe correspondiente a los tres meses inmediatos anteriores, en el modelo autorizado que facilitará la Administración Tributaria, el cual deberá contener la siguiente información:

- i. Nombre y número de cédula de identidad o cédula jurídica. En caso de menores de edad, extranjeros o sucesiones número de registro asignado en el Registro Único de Contribuyentes de la Administración Regional Tributaria correspondiente.

- ii. Numeración de los comprobantes impresos.
- iii. Tipo de comprobantes impresos (facturas de contado, de crédito, recibos por servicios profesionales o técnicos, etc.)
- iv. Fecha de entrega de los comprobantes (debe corresponder al trimestre que se está informando).

Artículo 7º- Todas aquellas imprentas que durante el trimestre del informe cuenten con un número de 100 clientes para impresión de comprobantes de ingresos, deberán suministrar la información detallada en el artículo anterior, en soporte magnético, con el formato que se indicará en forma posterior. Las imprentas cuyo número de clientes esté por debajo del anteriormente indicado, podrán presentar el informe en el formulario debidamente autorizado por la Administración o en medios magnéticos. En ambos casos el contribuyente o representante legal deberá firmar el formulario o la nota que acompañe el medio magnético, bajo la fe del juramento de que se trata de información verdadera.

Artículo 8º- Aquellas personas autorizadas para realizar la impresión de comprobantes a quienes se les compruebe, a través del debido proceso, que han negado, ocultado o aportado de manera incompleta a la Administración Tributaria información relevante referente a contribuyentes que les hayan solicitado la impresión de comprobantes, se verán expuestos a las sanciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 9º- Las personas autorizadas deben de tomar en cuenta que en todos los casos la numeración podrá constar de hasta ocho dígitos. Cuando los contribuyentes lleguen al tope de la numeración por ellos utilizada, podrán volver a empezar desde el N° 01, pero diferenciando la nueva serie de las anteriores

mediante la adición (de letras, empezando por la A y continuando con el orden progresivo del alfabeto. La numeración de estas series podrá constar de hasta dos letras en cada serie, sea que una vez consumidas las series de la A a la Z, proceda iniciar con la serie AA, luego la AB y así sucesivamente. En ningún caso se permitirá regresar a una serie previamente utilizada, excepto en el caso de que el contribuyente haya agotado la combinación de letras de las series y finalice la ZZ.

Artículo 10.—Esta resolución modifica la resolución No 10-96 del primero de agosto de mil novecientos noventa y seis.

Artículo 11. Esta resolución rige a partir del 1º de octubre de 1997.

Transitorio 1º- A todas aquellas imprentas que ya se encuentran registradas en el registro especial de imprentas, se les mantendrá dicho registro, para lo cual la Administración Tributaria les hará llegar el número de oficio de autorización con el que deben de seguir trabajando.

Transitorio 2º- Los contribuyentes que a la fecha de publicación de la presente resolución cuenten con comprobantes de ingreso timbrados o dispensados de timbraje, al agotarse los mismos y tener que imprimir nuevos comprobantes bajo el sistema aquí descrito deberán empezar los mismos con la numeración que inicia con el N° 001.

Transitorio 3º- Los contribuyentes que a la fecha de publicación de la presente resolución cuenten con comprobantes de ingreso debidamente autorizados por el sistema en vigencia hasta la publicación de la presente resolución deberán de continuar con la numeración consecutiva que vienen utilizando.

Transitorio 4º- El número de oficio a imprimir en los comprobantes de ingresos que se mencionan en el párrafo final del artículo número 4 de la presente resolución, se refiere al número de oficio de autorización otorgado a las personas autorizadas para llevar a cabo trabajos de impresión de los comprobantes de ingresos por la Dirección General de la Tributación Directa.

Publíquese. - Licda. Loretta Rodríguez Muñoz, Directora General.- 1 vez.- (Solicitud N° 6789).- C-14000.- (503 63).

## **Anexo N° 4**

### **Hacienda**

#### **Dirección General de la Tributación Directa**

**N° 25/97. Dirección General de la Tributación. San José, a las cuatro horas del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y siete.**

1°- Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de la Tributación Directa, para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las normas tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2°- Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que toda persona física o jurídica, pública o privada está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique.

3°- Que el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de la Tributación Directa para establecer directrices, respecto a la forma en que deberá consignarse la información tributaria que se solicitará con carácter general en sus actuaciones de obtención de información, conforme lo establece el artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria,

Decreto N° 25049-H del 26 de marzo de 1996.

4°- Que es imperativo procurar la agilización y simplificación de los procedimientos tributarios en aras de la modernización de la Administración Tributaria, y la protección de los intereses fiscales, así como la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias al contribuyente.

5°- Que las declaraciones informativas contienen datos de importancia medular para la elaboración de programas de recaudación, gestión y fiscalización, por lo que se hace necesario uniformar ciertos datos contenidos en los formularios utilizados por el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6°- Que en la resolución N° 8-97 de la Dirección General de la Tributación Directa, del 23 de julio de 1997, se establecen los diferentes obligados a presentar los modelos D.150, D.151 y D.154.

7°- Que el artículo 4° del decreto N° 26048-H del 28 de abril de mil novecientos noventa y siete obliga a la Dirección General de la Tributación Directa a determinar mediante resolución de alcance general las características de los formatos y a elaborar los instructivos necesarios de procedimiento y sistemas de control pertinentes para la correcta aplicación de los formularios, así como sus fechas de vigencia. **Por tanto,**

#### **Resuelve**

Artículo 1°- Obligación de utilizar los formularios autorizados por la Administración Tributaria para proporcionar información de trascendencia tributaria de acuerdo a sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras

personas. A partir de la fecha de vigencia de cada formulario autorizado, toda persona física o jurídica, pública o privada, deberá presentar la información requerida en los respectivos formularios autorizados por la Administración Tributaria, aún en los casos en que estas obligaciones se hubieran originado con anterioridad a la fecha de vigencia de estos formularios.

Artículo 2º- Características de los formularios. Los formularios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se conforman de tres partes básicas: la cabecera, el cuerpo del documento y el pie; y una hoja de detalle adicional a cada formulario.

La cabecera y el pie incluyen los datos generales de identificación. La casilla 1 para todos los formularios será un número de control asignado, el cual permitirá identificar el origen de cada documento.

El cuerpo del documento comprende aquellas secciones en las cuales aparece la información necesaria para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Las hojas de detalle muestran todos los registros específicos de acuerdo con lo presentado en la cara principal del documento.

El juego completo de formularios se compone de dos ejemplares, un documento original y una copia. El destino de cada documento es el siguiente:

Original: Administración

Primera copia: Contribuyente

Artículo 3º- Instrucciones generales para completar los formularios. Todos los formularios deben completarse en español de acuerdo con la información solicitada en cada uno de ellos. Los montos se indicarán en colones y no deben incluirse decimales:

- a) menor que ¢0.50 se redondea a la unidad inferior
- b) mayor o igual que ¢0.50 se redondea a la unidad superior.

La información se incluirá ya sea en forma manual con letra imprenta o por cualquier otro medio mecánico o electrónico siempre que se asegure la legibilidad de la información. Para el caso de los obligados a presentar los modelos D.150 "Declaración Anual Resumen de Retenciones", D.151 "Declaración Anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos" y D.154 "Declaración Anual Resumen de Tarjetas de Crédito Empresas Afiliadas", en soportes magnéticos, deben de regirse por las especificaciones establecidas en el artículo N° 8 de la resolución N° 8-97.

Artículo 4°- Declaraciones incompletas. Todas las recepciones, tanto en formularios como en soportes magnéticos, serán provisionales, hasta tanto se lleve a cabo su proceso y comprobación, dándose por no presentadas cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones técnicas establecidas en la presente resolución y en la resolución N° 8-97, así como en los instructivos correspondientes. Solo se entenderán cumplidas estas obligaciones tributarias cuando las declaraciones se hayan presentado y las mismas contengan todos los datos exigidos en los diferentes modelos.

Artículo 5°- Formato de los formularios. Apruébense los Anexos 1, 2, 3, que corresponden a los formatos de formularios autorizados por la Dirección General de la Tributación Directa, así como sus fechas de vigencia.

Artículo 6°- Distribución de los formularios. Los formularios descritos en los Anexos del 1 al 3 de esta resolución se proporcionarán gratuitamente en las Administraciones Regionales Tributarias y la Administración de Grandes Contribuyentes.

Artículo 7°- Rige a partir de su publicación.

Publíquese.- Licda. Elieth Solís Marín, Directora General a.i.-  
1 vez.- (Solicitud N° 11644).- C-149800.- (60010).

## **Anexo N° 5**

### **Hacienda**

#### *Dirección General de Tributación*

**N° 002-98 Dirección General de la Tributación. San José, a las nueve horas del nueve de febrero de mil novecientos noventa y ocho.**

#### **Considerando:**

1°- Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de la Tributación Directa, para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las normas tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2°- Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que toda persona física o jurídica, pública o privada está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

3°- Que el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de la Tributación Directa para establecer directrices, respecto a la forma en que se debe consignar la información tributaria que se solicita a los contribuyentes y declarantes con carácter general en sus actuaciones de obtención de información, conforme lo

establece el artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 25049-H del 26 de marzo de 1996.

4°- Que mediante Resolución N° 14-97 de las (ocho horas y quince minutos del doce de agosto de mil novecientos noventa y siete de la Dirección General de la Tributación Directa, se estableció un Registro Especial de Imprentas al que se deben incorporar las personas físicas y jurídicas que deseen obtener autorización para imprimir comprobantes de ingresos, con lo cual también contraen la obligación de llevar un registro de control de los clientes que le hayan solicitado la impresión de comprobantes y presentar durante los primeros (diez días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año a la Administración Regional Tributaria que le corresponda, un informe correspondiente al servicio prestado durante los tres meses anteriores, en el modelo autorizado que le facilitará la Administración Tributaria.

5°- Que mediante Resolución N° 18-97 de la Dirección General de la Tributación Directa, publicada en "La Gaceta" N° 171 del viernes 5 de setiembre de 1997, se establecen los obligados a presentar el formulario D.160.

6°- Que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece sanciones para quienes, pese a estar obligados a decir la verdad a la Administración Tributaria, niegue, oculte o aporte de manera incompleta o falsa, información de trascendencia tributaria, sobre hechos y actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas, financieras y profesionales con ellos.

7°- Que el artículo 4 del Decreto N° 26048-H del 28 de abril de mil novecientos noventa y siete obliga a la Dirección

General de la Tributación Directa a dictar mediante resolución de alcance general, las características de los formatos, a elaborar los instructivos necesarios, definir fechas de vigencia y la correcta utilización de los formularios.

**Resuelve:**

Artículo 1º- Establecer el uso del formato del formulario D.160 y de la hoja de detalle (anexo 1), por las imprentas autorizadas, excepto en los casos citados en el artículo 2 de esta resolución.

Artículo 2º- Establecer el uso de soportes magnéticos directamente legibles por el computador, cuando el número de registros exceda de cien. de acuerdo con las especificaciones técnicas que se detallan en el artículo 3 de esta resolución y al instructivo que al efecto se encuentra a la disposición de los obligados en la Administración Tributaria. También podrán presentar la información en soporte magnético aquellos obligados que así lo prefieran, aún cuando el número de registros sea inferior a cien, siempre y cuando acaten las disposiciones técnicas indicadas.

Artículo 3º- Definir las siguientes especificaciones técnicas para los soportes magnéticos a que se hace referencia en el artículo anterior:

- a) Disquetes de 3.5, doble lado, alta densidad (1.44), Sistema Operativo MS-DOS
- b) Etiqueta estándar
- c) Archivo tipo texto
- d) Longitud del registro: Según el instructivo que está a disposición de los contribuyentes en las Administraciones Regionales Tributarias o de Grandes Contribuyentes.

e) Si por las características del equipo de que disponga el obligado, no puede ajustarse a las especificaciones físicas exigidas, podrá dirigirse a la Subdirección de Informática de la Dirección General de la Tributación Directa para exponer sus propias características técnicas con el objeto de encontrar, si lo hay, un sistema compatible.

f) El soporte magnético deberá tener imprescindiblemente una etiqueta externa pegada en la que se hagan constar los datos del declarante que se especifican y orden siguiente:

- i) Período fiscal
- ii) Tipo de modelo (160)
- iii) Número de cédula del declarante
- iv) Nombre o razón social del declarante
- v) Número total de registros del fichero
- vi) Fecha de entrega

En dicha etiqueta bastará consignar el dato correspondiente.

G) Si el fichero ocupa más de un disquete, deberá presentarse en formato "back-up" que se realizará mediante los comandos del sistema operativo MS-DOS, especificando el nombre del comando utilizado para obtener el back-up y la versión del sistema operativo utilizados. Todos los disquetes llevarán su etiqueta numerada consecutivamente (1/n, 2/n, siendo n el número total de disquetes). En la etiqueta del segundo y sucesivos volúmenes solo será necesario consignar los datos indicados en los puntos i, ii, iii) y iv del punto f).

Artículo 4º- Poner a disposición de los obligados en forma gratuita, tanto el formulario D.160 como las especificaciones técnicas del soporte magnético, mediante las Administraciones Regionales Tributarias y la Administración de Grandes

Contribuyentes.

Artículo 5º- Dar carácter de provisional a la recepción tanto de los formularios como soportes magnéticos recibidos, hasta tanto se lleve a cabo su proceso y comprobación, dándose por no presentados cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones técnicas establecidas en la presente resolución y a los instructivos correspondientes.

Sólo se entenderá cumplida esta obligación tributaria cuando la declaración se haya presentado y la misma contenga todos los datos exigidos en el modelo D.160. Cuando se encuentre incompleta o incorrectamente cumplimentada, la Administración Tributaria podrá requerir a los obligados a que subsanen los errores u omisiones en un plazo máximo de diez días hábiles, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Artículo 6º- Establecer qué el incumplimiento de suministrar la información en los términos antes señalados, dará base para que la Administración Tributaria inicie el proceso para aplicar las sanciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 7º- Vigencia. Rige a partir de su publicación.

Transitorio I: Se aplicará al suministro de los datos referidos al último trimestre de mil novecientos noventa y siete (octubre a diciembre), el cual podrá ser presentado hasta el catorce de abril de mil novecientos noventa y ocho inclusive.

Publíquese.- Lic. Loretta Rodríguez Muñoz, Directora General de la Tributación Directa.- 1 vez.- (Solicitud N° 10161).- C-37800.- (11736).

## **Anexo N° 6**

### **Hacienda**

#### *Dirección General de Tributación*

**N° 20-00 Dirección General de Tributación. San José, a las ocho horas del cinco de setiembre del dos mil.**

#### **Considerando**

1. Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria, para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2. Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que toda persona física o jurídica, pública o privada está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

3. Que el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de Tributación para establecer directrices, respecto a la forma en que se debe consignar la información tributaria que se solicita a los contribuyentes y declarantes con carácter general en sus actuaciones de obtención de información, conforme lo establece el artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 25049-H del 26 de marzo de 1996.

4. Que mediante Resoluciones N° 08-97 de las ocho horas del 23 de julio de 1997, publicada en La Gaceta N° 170 del 4 de setiembre de 1997, y N° 25-97 de las catorce horas del 30 de setiembre de 1997, publicada en La Gaceta N° 196 del 13 de octubre de 1997, esta Dirección estableció la obligación de utilizar formularios autorizados por la Administración Tributaria para el suministro de información de trascendencia tributaria y determinó las características de dichos formularios, implementando los modelos D.150, D.151 y D.154.

5. Que mediante artículo único de la Ley N° 7976, publicada en La Gaceta N° 18 del 26 de enero del 2000, se derogaron los artículos 27 a 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988, creados por la Ley N° 7551 del 22 de setiembre de 1995, Ley de modificación del régimen de impuestos a la actividad de producción de café. Dicha derogatoria rige a partir de su fecha de publicación.

6. Que en aras de simplificar la labor de suministro de información mediante el Formulario D.150, Declaración Anual de Resumen de Retenciones, se ve conveniente restringir dicho formulario para el informe de pagos a cuenta, excluyendo la información referente a impuestos únicos y definitivos. **Por Tanto,**

#### **Resuelve:**

**Artículo 1°.** Modifíquense los artículos 3°, 7° y 8° de la Resolución N° 08-97 de las ocho horas del 3 de julio de 1997, publicada en La Gaceta N° 170 del 4 de setiembre de 1997 para que diga:

**"Artículo 3°. Obligados a presentar el modelo D.150.**

Toda persona, física o jurídica, privada o pública que a su vez esté obligada a practicar retenciones en la fuente de tipo que se indica en el párrafo segundo de este artículo, está obligada a presentar la hoja resumen y el detalle de los contribuyentes a los que se le efectuó la retención, correspondiente al período a que se refiere el artículo 6° de esta resolución, debidamente firmada por el Contribuyente o Representante Legal, o en dispositivo magnético, de acuerdo con los artículos 7° y 8° de esta Resolución.

Esta obligación abarca a quienes efectúen retenciones de los siguientes tipos:

a) Transporte, comunicaciones, reaseguros, películas cinematográficas, noticias internacionales y los otros servicios mencionados en los incisos a), b), c) y ch) del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prestados por empresas no domiciliadas en el país, con representante permanente en Costa Rica.

b) Licitaciones, contratos, negocios, etc. del Estado con terceros.

El detalle de la información debe ser el siguiente:

- i. Número de cédula del contribuyente.
- ii. Nombre completo o razón social del contribuyente (según se trate de persona física o jurídica.
- iii. Monto o base de retención.
- iv. Importe total retenido a cada contribuyente en el período.
- v. Tipo de retención efectuada, según los códigos que se detallan a continuación para cada tipo de retención:

NE: por licitaciones, contratos, negocios, etc., con el Estado (2%).

TC: por transportes, comunicaciones, reaseguros, etc. (3%)

**Artículo 7°.** **Entrega mediante soportes magnéticos.** Las entidades públicas y las empresas clasificadas como Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales, deberán suministrar la información correspondiente al detalle de los modelos D.150, D.151 y D.154, en soportes magnéticos de acuerdo con las especificaciones del artículo siguiente.

También deberán suministrar la información en soporte magnético, todos los demás obligados distintos a los mencionados en el párrafo 1° de este artículo, cuando el número de registros de las hojas de detalle exceda de cien.

No obstante cuando el número de registros sea inferior a cien el obligado tributario podrá también optar por presentar la información en dispositivo magnético, ajustándose a las disposiciones técnicas establecidas."

**"Artículo 8°.** **Especificaciones de los soportes magnéticos.** El soporte magnético que indica el artículo anterior deberá cumplir con las especificaciones del software de ayuda que, para tal fin la Administración Tributaria pondrá a disposición de los interesados que se apersonen a sus oficinas o que accesen mediante su página web.

Dichas especificaciones podrán variarse para cada

período conforme a las necesidades de la Administración.

Al soporte magnético deberá adherirse una etiqueta donde se especifique: período fiscal, tipo de modelo (D.150, D.151, D.154), número de cédula del declarante, nombre o razón social del declarante, número total de registros de detalle, fecha de entrega, y numeración de los disquetes, si la información ocupa más de un disquete. Este último número debe ubicarse en la esquina superior derecha de la etiqueta y debe ser consecutivo (1/N, 2/N, etc, siendo "N" el número total de disquetes)."

**Artículo 2°.** Modifíquese el cuerpo del Formulario D.150, Declaración Anual de Resumen de Retenciones, visible en el Anexo I de la Resolución N° 25-97 de las catorce horas del 30 de setiembre de 1997, publicada en La Gaceta N° 196 del 13 de octubre de 1997 para que se detalle la siguiente información:

I. Resumen anual de retenciones						
Tipo de retención	A	Cantidad de retenidos	B	Total base retención	C	Total impuesto retenido
Transporte, comunicación, películas, etc. (3%) (tc)	32		33		34	
Licitaciones, contratros, negocios, etc. Del estado con terceros (2%) (en)	35		36		37	
TOTAL	44		45		46	
Ii. Forma de presentación del detalle de la información						

Número de hojas de detalle presentadas	72	
Soporte magnético	73	Número de registros
		74

**Artículo 3° . Obligación de agentes de retención.** Toda persona, física o jurídica, que esté obligada a practicar retenciones en la fuente, tanto de pagos a cuenta, como de impuestos únicos y definitivos, deberá mantener sus registros actualizados y disponibles para los planes de control de cumplimiento y de fiscalización de la Administración Tributaria con al menos la siguiente información de las retenciones efectuadas en los cinco últimos períodos fiscales: nombre y cédula del contribuyente, período y base del impuesto, y monto de la retención.

**Artículo 4° . Vigencia.** Rige a partir de su publicación.

**Transitorio I:** En tanto se agotan las existencias actuales de Formularios modelo D.150, para el período 2000, se inhabilitan las casillas correspondientes a la siguiente información:

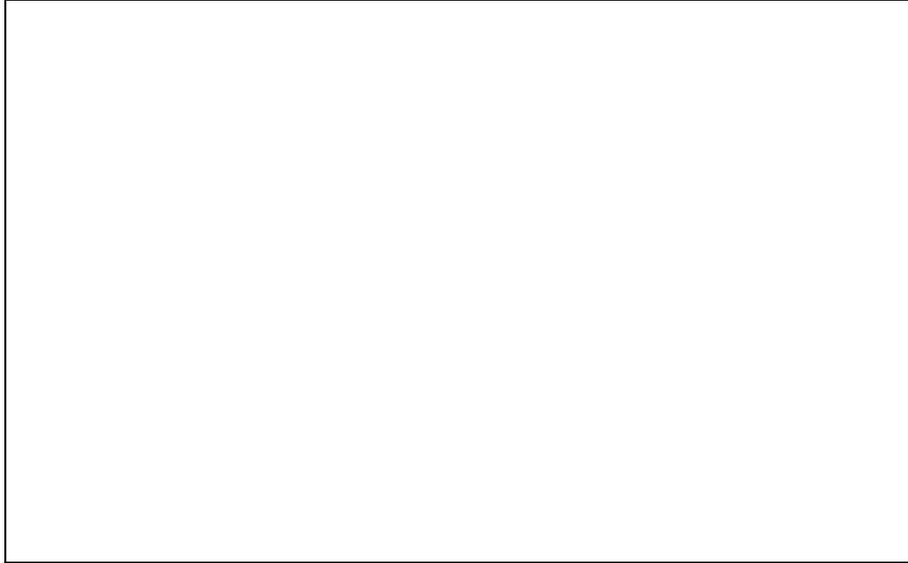
- Salarios y demás pagos laborales (casillas 20, 21 y 22)
- Intereses (casillas 23, 24 y 25),
- Dividendos y participaciones (casillas 26, 27 y 28),
- Remesas al exterior no incluidas en las partidas anteriores (casillas 29, 30 y 31)
- Otras retenciones diferentes a las señaladas (casillas 41, 42 y 43).

**Transitorio II:** Asimismo se mantienen habilitadas las casillas correspondientes a Retención a caficultores (casillas 38, 39 y 40) para el período 2000, las cuales se inhabilitan para el período 2001 en adelante.

Res. 20-00, La Gaceta 191, 5-10-00

(Incorporada Fe de erratas publicada en La Gaceta 209 del 1-11-00)

## Anexo N° 7



1998

Serie 4	total	28381
Serie 3	D154	16
Serie 2	D151	24320
Serie 1	D154	4045

## Anexo N° 8

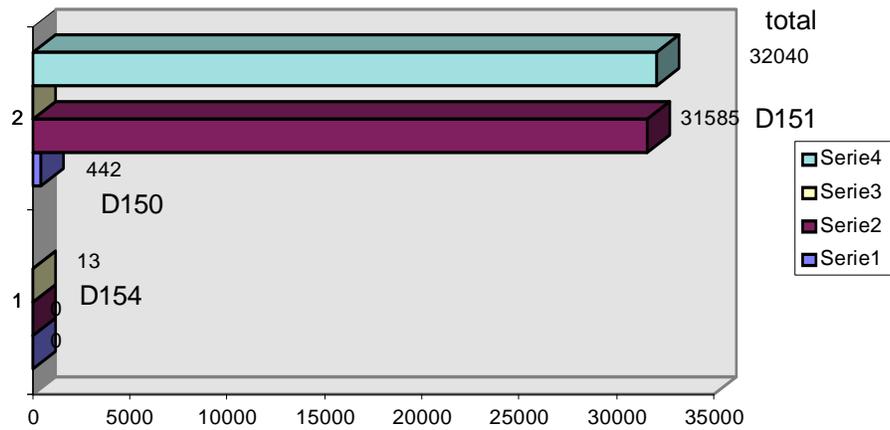


1999

Serie 1	D150	2526
Serie 2	D151	24673
Serie 3	D154	14
Serie 4	Total	27213

## Anexo N° 9

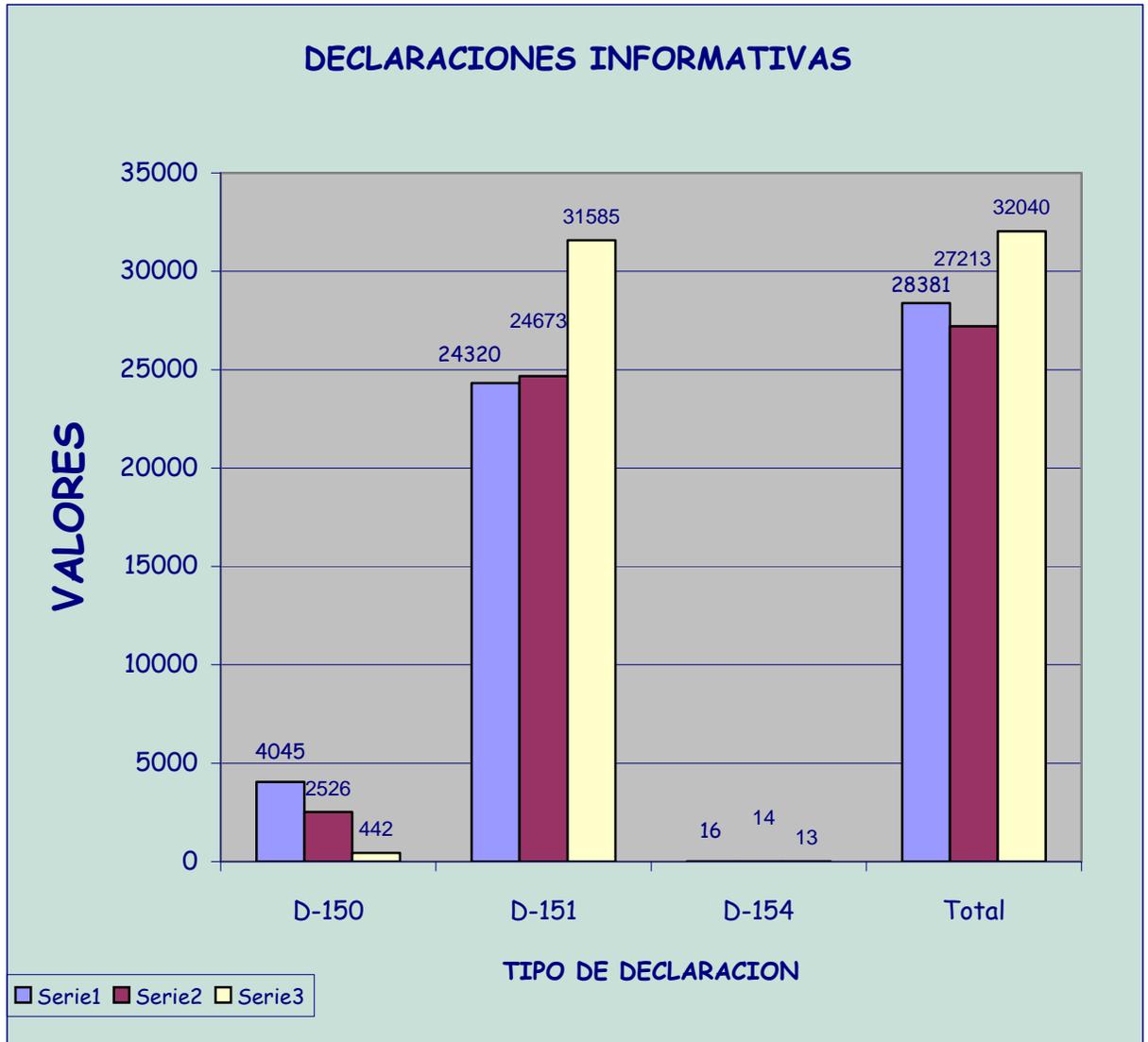
2000



2000

Serie 4	TOTAL	32040
Serie 3	D150	442
Serie 2	D151	31585
Serie 1	D154	13

## Anexo N° 10



## **Anexo N° 11**

### Trasiego de los formularios informativos

Producido entre las Administraciones tributarias, las entidades recaudadoras y documentación y archivo.

### Envío de la información de las Administraciones Tributarias al Banco

Una vez preparados los lotes y confeccionado el formulario denominado "cabeza de lote", la Administración deberá llenar el formulario "Remesa lotes" y debe remitir las declaraciones originales al banco.

El Banco recibirá los formularios confrontando la Remesa de lotes contra las cabezas de lotes.

Envío de los formularios y soportes magnéticos del Banco a Documentación y Archivo

Una vez que sean digitados los lotes y generados los soportes, el Banco enviará a Documentación y Archivo, los lotes con su respectivas cabezas de lotes y el formulario "Remesa de lotes", además de los soportes magnéticos respectivos. El Área de Documentación y Archivo servirá como centro de distribución para las demás Administraciones Tributarias.

En Documentación y Archivo, se verificarán la cantidad de formularios indicados en la cabeza de lote contra el formulario denominado "Remesas de lotes".

Carga de la información y envío de los documentos a las Administraciones Tributarias

Una vez que se ha recibido las declaraciones con sus respectivos soportes magnéticos, el Área de Documentación y Archivo los separará de acuerdo con la Administración Tributaria

correspondiente.

Las Administraciones Tributarias procederán a recoger los documentos y los soportes que correspondan a su jurisdicción, los cuales serán trasladados a sus oficinas para la correspondiente carga y validación en el SIIAT.

Seguidamente se inicia con el proceso de Digitación.

#### Carga de los soportes por parte de las Administraciones Tributarias

#### *Validación*

En este proceso llevado a cabo por el Área de Documentación y Archivo y consiste en revisar una a una las declaraciones informativas presentadas con la finalidad de corroborar que la información digitada por los contribuyentes sea veraz y cotejarla con la suministrada por la base de datos interna.

A modo de ejemplo, se busca en esta fase, depurar la base

de datos de la Administración. Así, se revisan los números de cédula y nombres de los contribuyentes, proceso lento porque la experiencia indica que muchas veces esos datos son falsos o, involuntariamente el contribuyente comete errores de digitación, lo cual dificulta la labor de extracción de información y el uso querido de esta.

## Anexo N° 12

### ENTREVISTA DEL SISTEMA DEL PROGRAMA DECLARA.

Conoce usted y utiliza el programa Declara que utiliza el Ministerio de Hacienda, Dirección General de Tributación para las declaraciones informativas?.

Sí \_\_\_\_

No \_\_\_\_

Si su respuesta es positiva continúe con las siguientes preguntas:

1. Conoce de los procedimientos para utilizar el sistema Declara?
2. Utiliza el Manual del Usuario?.
3. Considera usted, que el sistema es de fácil acceso o presenta dificultades?

4. Es la presentación gráfica del sistema Declara aceptable o de mala calidad?
  
5. Se le capacitó para la utilización del programa Declara por parte de la Administración?

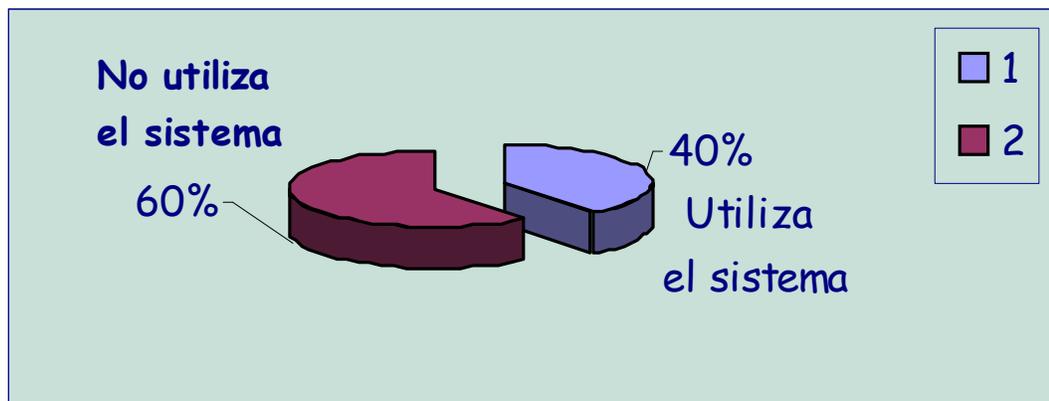
## Anexo N° 13

### CUADRO N° 5.

#### UTILIZACION DEL SISTEMA DECLARA

UTILIZACIÓN	VALOR RELATIVO
UTILIZA EL SISTEMA DECLARA	40%
NO UTILIZA EL SISTEMA DECLARA	60%
TOTAL	100%

### GRAFICO N° 5. UTILIZACION DEL SISTEMA DECLARA



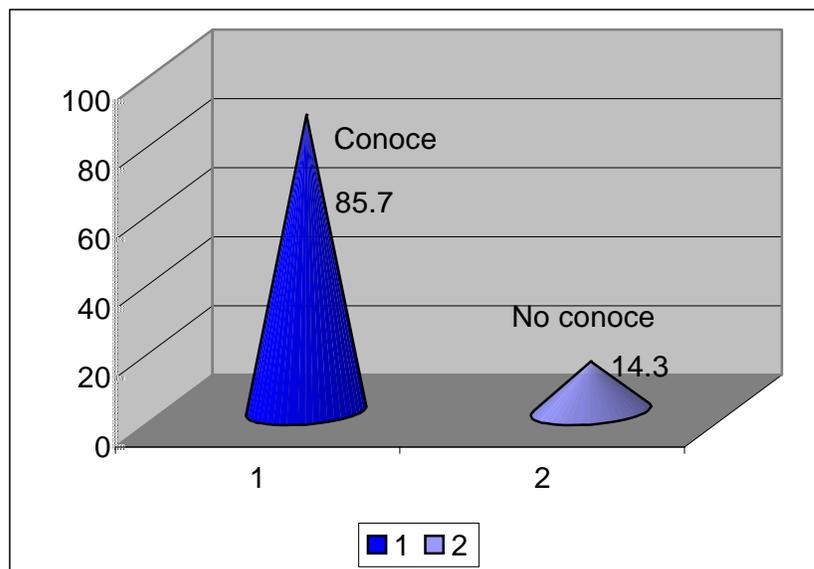
## Anexo N° 14

### CUADRO N° 6.

CONOCIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA UTILIZAR EL SISTEMA DECLARA

PROCEDIMIENTOS	VALOR ABSOLUTO	VALOR RELATIVO
CONOCE LOS PROCEDIMIENTOS	12	85.7%
NO CONOCE LOS PROCEDIMIENTOS	2	14.3%
TOTAL	14	100%

GRAFICO N° 6. CONOCIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA UTILIZAR EL SISTEMA DECLARA



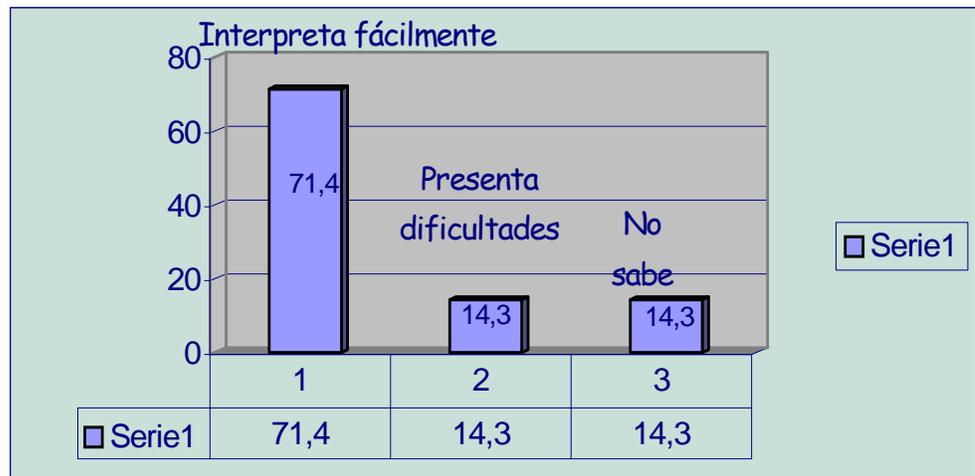
## Anexo N° 15

### CUADRO N° 7.

#### UTILIZACION DEL MANUAL DE USUARIO

INTERPRETACION	VALOR ABSOLUTO	VALOR RELATIVO
INTERPRETA FACILMENTE EL MANUAL DE USUARIO	10	71.4%
PRESENTA DIFICULTADES LA UTILIZACION DEL MANUAL DE USUARIO	2	14.3%
NO SABE	2	14.3%
TOTAL	14	100%

### GRAFICO N° 7. UTILIZACION DEL MANUAL DE USUARIO



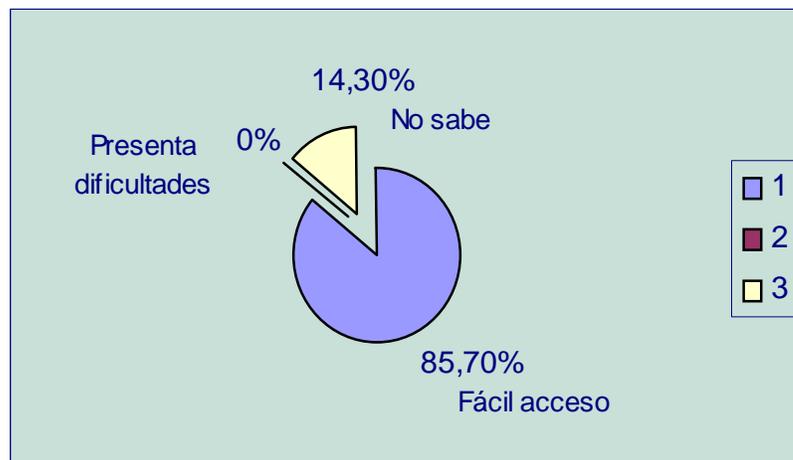
## Anexo N° 16

### CUADRO N° 8.

#### ACCESO AL SISTEMA DECLARA

ACCESO	VALOR ABSOLUTO	VALOR RELATIVO
EL SISTEMA ES DE FACIL ACCESO	12	85.70%
EL SISTEMA PRESENTA DIFICULTADES EN SU ACCESO	0	0%
NO SABE	2	14.30%
TOTAL	14	100%

### GRAFICO N° 8. ACCESO AL SISTEMA DECLARA



## Anexo N° 17

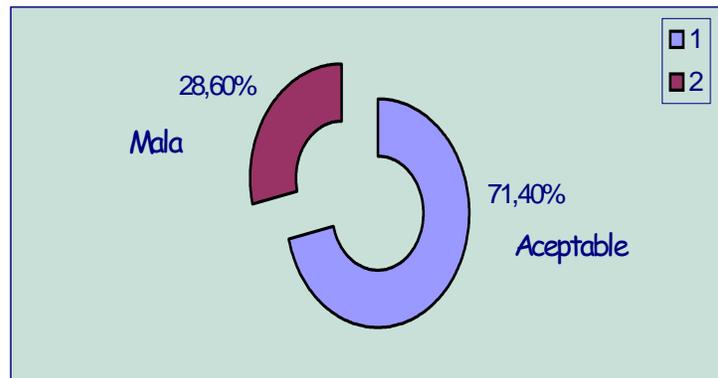
### CUADRO N° 9.

#### PRESENTACION GRÁFICA DEL SISTEMA DECLARA

ACCESO	VALOR ABSOLUTO	VALOR RELATIVO
ES ACEPTABLE LA PRESENTACIÓN GRÁFICA DEL SISTEMA	12	71.40%
ES MALA LA PRESENTACIÓN GRAFICA	2	28.60%
TOTAL	14	100%

### CUADRO N° 9. PRESENTACION GRÁFICA DEL SISTEMA

#### DECLARA



## Anexo N° 18

### CUADRO N° 10.

CAPACITACION EN LA UTILIZACION DEL SISTEMA DECLARA

CAPACITACION	VALOR ABSOLUTO	VALOR RELATIVO
SE LE DIÓ CAPACITACIÓN	0	0%
NO SE LE DIO CAPACITACIÓN	20	100%
TOTAL	20	100%

### GRAFICO N° 10. CAPACITACION EN LA UTILIZACION DEL

S.D



## **BIBLIOGRAFÍA**

LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan), Los Deberes de Información Tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1992.

TORREALBA NAVAS. Adrián, Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A., 1º edición, 1997.

FERREIRO LAPATZA (Juan José), Curso de Derecho Financiero Español, Madrid, Marcial Pons-Ediciones Jurídicas S.A., 16º edición., 1994.

JARACH (Dino), Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.

SOLER ROCH (M<sup>a</sup> T.), "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios, en especial referencia al I.R.P.F.", citado por LÓPEZ MARTINEZ (Juan).

PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, citados por SOLER ROCH, citado a su vez por LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan).

Constitución Política de Costa Rica, Anotada y concordada con jurisprudencia de la Sala Constitucional por RAMÍREZ

ALTAMIRANO (Marina) y FALLAS VEGA (Elena), San José, Investigaciones Jurídicas S.A., 2ª edición, octubre 1999.

UREÑA ULATE (Carmen) y UREÑA CRUZ (Martín), El cumplimiento de los deberes formales tributarios en Costa Rica, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología, San José, julio 2000.

MANTERO SÁENZ (Alfonso) en "El deber de información tributaria...".

MANTERO SÁENZ (Alfonso), En procedimiento a la inspección tributaria, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ (Juan).

PALAO TABOADA y RUÍZ GARCÍA. Citados por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), La Potestad de información sobre terceros, Madrid, Editorial La Ley S.A.

GARCÍA (Luis), citado por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel).

QUERALT (Juan Martín) y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos S.A., 6ta. Edición, 1995.

RUIZ GARCIA (José Ramón), Secreto Bancario y Hacienda Pública. (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria), Editorial Civitas S.A., 1988.

GARCÍA VIZCAINO (Catalina), Derecho Tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma, Tomo I, 1996.

B. VILLEGAS (Hector), Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1987.

J. MARTIN QUERALT, Curso de Derecho Tributario, 8ª. ED., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.

C. LOZANO Y MARTIN QUERALT, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 3ª. Edición, Tecnos, 1992.

GUILIANI FONROUGE (Carlos), Procedimiento Tributario, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 3º edición, 1984.

MARTIN (José María) y RODRIGUEZ USE (Guillermo), Derecho Tributario Procesal, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1987.

PEREZ ROYO (Fernando), Derecho Financiero y Tributario, Parte General, España, Editorial Civitas, 1997.

SAENZ DE BUJANDA (Fernando), Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, Volumen 4, 1966.

SANCHEZ HERNANDEZ (Manolo), Derecho Tributario, México, 2º edición, 1988.

VALDES COSTA (Ramón), Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano, Montevideo, Uruguay, 1982.

GARCIA BELSUNCE (Horacio), Derecho Tributario Penal, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1985.

D'AMATI (Nicola), Derecho Tributario Teoría y Crítica, Madrid, Ed. De Derecho Financiero, 1989

## Revistas

AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, "La defensa a la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria", Revista de Derecho Bancario y Bursátil, Número 2, Año III, 1983.

SORONDO (Alberto), "La información de terceros para el mejoramiento de la gestión tributaria", Revista de Administración Tributaria/Tax Administration Review, N° 17, CIAT/IEF X Concurso de Monografía, 1996.

PALAO TABOADA (Carlos), "La potestad de obtención de información de las administraciones tributarias y sus límites", Gaceta Fiscal, N° 45, junio 1987.

MANTERO SÁENZ (Alfonso), "La información jurídica, técnica y fáctica al servicio de la Administración Tributaria" En Política y administración en las reformas tributarias, C.I.A.T..

COSULICH AYALA (Jorge), "Sistemas de Información en la Administración Tributaria", Revista Centro Interamericano de Administradores Tributarios (C.I.A.T), Buenos Aires, número 31°, 1997, y "Atributos Necesarios para una sana y Eficaz Administración", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. XXXI Asamblea General del C.I.A.T..

SALTO VAN DER LAAT (Diego), *Acerca del deber de información tributaria de terceros: su aplicación en España y Costa Rica*, Revista Ivstitia, Año 13, N° 151-152.

BERTOLINI M. (Ernesto), "Poder tributario y vinculación constitucional", Revista Ivstitia, Año 14, N° 159.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, N° 730-95 de las 15 H del 03 de febrero de 1995.

Juzgado Penal de San José, auto de las siete horas cuarenta minutos y ocho horas del diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 007352 de las catorce horas con cincuenta y un minutos del veintidós de setiembre de mil novecientos noventa y nueve.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2197-92.

Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 5579-96.

Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 5376-94.

Sala Constitucional Costarricense, Resolución N° 1026-94.

Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 38 de las once horas del diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y cuatro.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia N° 3929-95

de las quince horas con veinticuatro minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa y cinco

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5944-98, de las 16 H 24, del 18 de agosto de 1998.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 5944-98, de las 16 H 24, del 18 de agosto de 1998.

Resoluciones del 23 de setiembre de 1987 y 15 de noviembre de 1988 del TEAC, citado por HERRERA MOLINA (Pedro Manuel), op. cit., pág. 109.

Constitución Política.

Ley General de la Administración Pública.

Ley N°4755 de 3 de mayo de 1971.

Ley N° 1633 de 12 de setiembre de 1953, Ley de Cuenta Corriente Bancaria y de Cheque.

Código de Comercio.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 03 de mayo de 1971 y sus reformas.

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización.