



DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU -072-2019

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

“REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 106 BIS Y 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”

EXPEDIENTE Nº 21.165

INFORME JURÍDICO

ELABORADO POR:

**LUIS FERNANDO BADILLA
ASESOR PARLAMENTARIO**

SUPERVISADO POR:

**SELENA REPETTO AYMERICH
JEFA DE ÁREA**

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN POR:

**FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I**

20 DE MARZO DE 2019

Departamento de Estudio, Referencias y Servicios Técnicos

Tercer piso, Edificio Oficentro Los Yoses, Apdo. 64-1013, San José, Costa Rica
Teléfono: 22432366 • Fax: 22432368• E-mail: fcamplos@asamblea.go.cr



**ASAMBLEA
LEGISLATIVA**
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

I.- RESUMEN DEL PROYECTO	3
II.- ANALISIS DEL ARTÍCULO ÚNICO.....	3
Artículo Único.....	3
III.- ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA	23
IV.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO	23
Votación	23
Delegación	23
Consultas	23
Obligatorias:	23
Facultativas:	24
V.- NORMAS JURIDICAS RELACIONADAS CON EL PROYECTO DE LEY	24


**ASAMBLEA
LEGISLATIVA**
de la República de Costa Rica
AL-DEST- IJU -072-2019
INFORME JURÍDICO

**“REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 106 BIS Y 106 TER DEL CÓDIGO DE
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”**

EXPEDIENTE N° 21.165

I.- RESUMEN DEL PROYECTO

El proyecto de ley que consta de un único artículo propone modificar los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.

Según la exposición de motivos “...el procedimiento contenido en el actual 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios quedó reservado solamente para procedimientos de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria costarricense, en cuyo caso las autoridades tributarias se encuentran imposibilitadas para acceder de manera eficiente a información financiera que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios. Por ende, deviene procedente actualizar los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de forma tal que se permita a la Administración Tributaria costarricense acceder a aquella información en poder de entidades que requiera para que sus actuaciones de control tributario sean más eficientes. Con esta reforma se fortalecen los mecanismos con que cuenta el país para luchar contra el fraude fiscal y contra la evasión y elusión fiscal y para mejorar la efectividad de sus actuaciones, tutelándose al mismo tiempo los derechos y garantías de los contribuyentes.”

II.- ANALISIS DEL ARTÍCULO ÚNICO

Para una mejor comprensión en el análisis de los artículos, se presentará un cuadro comparativo entre la ley vigente y el texto propuesto, con su respectivo comentario.

Artículo Único.

Este artículo modifica los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.

Artículo 106 bis

Texto vigente	Texto propuesto
<p>Artículo 106 bis.-Información en poder de entidades financieras para uso en actividades de control propias de la Administración Tributaria.</p> <p>Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios:</p> <p>a) Para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso concreto de fiscalización con base en criterios objetivos determinados por la Dirección General de Tributación.</p> <p>El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros o cualquier otra superintendencia o dependencia que sea creada en el futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos mencionados.</p> <p>La información solicitada se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios cuando se requiera para la administración, determinación, cobro o</p>	<p>Artículo 106 bis- Información en poder de entidades financieras para uso en actividades de control propias de la Administración Tributaria.</p> <p>Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios.</p> <p>El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros o cualquier otra superintendencia o dependencia que sea creada en el futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos mencionados.</p> <p>La información solicitada se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios cuando se requiera para:</p>

<p>verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, cuando pueda ser útil para el proceso de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros, delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuestos e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos. No se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa.</p>	<p>a) Determinar de oficio una potencial deuda tributaria y ejecutar el cobro relacionado con tal determinación de oficio, en casos en que exista una actuación de control que haya sido debidamente iniciada y notificada a un sujeto.</p> <p>b) Elaborar planes de gestión de riesgo, los cuales se establecerán siguiendo criterios previamente definidos por la Administración Tributaria y con el objeto de evaluar y diagnosticar, mediante la utilización de procesos técnicos, el riesgo de comportamiento irregular de ciertos contribuyentes, de modo que pueda presumirse un eventual fraude fiscal o un incumplimiento formal o material de obligaciones tributarias.</p>
<p>La Administración Tributaria deberá hacer públicos los criterios objetivos de selección para la gestión de riesgo simultáneamente y con la misma regularidad con que se publican los criterios objetivos de fiscalización.</p>	<p>La ejecución de estos planes estará a cargo de las áreas competentes de la Dirección General de Tributación, específicamente de las encargadas de la inteligencia tributaria, de la investigación y represión del fraude tributario y de los grandes contribuyentes nacionales.</p>
<p>c) Desarrollar inspecciones tributarias relativas a la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, encargadas a funcionarios de las áreas de fiscalización de las administraciones tributarias territoriales, de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales y/o de la Dirección de Fiscalización.</p>	<p>d) Determinar un eventual incumplimiento en materia tributaria, sea este de naturaleza administrativa o penal, incluyendo, entre otros, el incumplimiento en el pago de tributos o de deberes formales, la imposición de sanciones que pudiera resultar en multas o recargos y la potencial comisión de delitos tributarios.</p>
	<p>En ninguno de los supuestos anteriores se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa.</p>

Como bien lo señala la exposición de motivos del proyecto que nos ocupa, este artículo lo que busca es ampliar el procedimiento para que la Administración Tributaria pueda obtener de forma más eficiente, la información financiera que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios. Lo anterior por cuanto actualmente está reservado solamente para procedimientos de fiscalización a cargo de dicho órgano.

Iniciamos señalando que el inciso a) del texto vigente, relativo a la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, de un proceso de fiscalización, se mantiene pero ahora como inciso c) del texto propuesto.

También, se mantiene en el inciso d) que para determinar un eventual incumplimiento en materia tributaria, sea este de naturaleza administrativa o penal, incluyendo, entre otros el incumplimiento en el pago de tributos o de deberes formales, la imposición de sanciones que pudiera resultar en multas o recargos y la potencial comisión de delitos tributarios.

Asimismo, se conserva la frase que en ninguno de los supuestos de la solicitud de la información previsiblemente pertinente se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativo.

No comprende esta asesoría, porque en la exposición de motivos se indica que actualmente la información financiera únicamente solo se puede accesar para efectos de fiscalización, cuando el mismo artículo 106 bis vigente indica “*o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuesto e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos(...)*”.

Ahora bien, este artículo incluye como una serie de incisos nuevos entre los cuales se encuentran:

- a) Determinar de oficio una potencial deuda tributaria y ejecutar el cobro relacionado con tal determinación de oficio, en casos de que exista una actuación de control que haya sido debidamente iniciada y notificada a un sujeto.

Sobre el particular, es importante mencionar que ya el artículo 124 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece lo relativo al procedimiento de determinación de oficio, razón por la cual se sugiere se haga

mención en este inciso de los supuestos que ya se contemplan para la determinación de oficio, en aras de que no existan contradicciones.

Se incorpora un nuevo inciso b) el cual dispone que la información solicitada será previsiblemente pertinente cuando se requieran elaborar planes de gestión de riesgo, los cuales se establecerán siguiendo criterios previamente definidos por la Administración Tributaria y con el objeto de evaluar y diagnosticar, mediante la utilización de procesos técnicos, el riesgo de comportamiento irregular de ciertos contribuyentes, de modo que pueda presumirse un eventual fraude fiscal o un incumplimiento formal o material de obligaciones tributarias.

No encuentra esta asesoría una relación entre este inciso b), con lo regulado actualmente en este artículo, siendo esta propuesta una cuestión más de prevención (planes de gestión de riesgo), no así de información previsiblemente pertinente que deberán proporcionar las entidades financieras.

Lo que se pretende regular con este inciso, se podría incluir en los artículos concernientes a las facultades y deberes de la Administración Tributaria o como parte del control tributario, puesto como se señaló anteriormente pareciera más una función de prevención, el evaluar o diagnosticar riesgos de comportamientos irregulares de ciertos contribuyentes, en el cual pueda presumirse un eventual fraude fiscal o un incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Artículo 106 ter

Texto vigente	Texto propuesto
<p>Artículo 106 ter.-Procedimiento para requerir información a las entidades financieras.</p> <p>En el caso del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:</p> <p>(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 3º de la ley N° 9296 del 18 de mayo de 2015)</p> <p>1) Presentar una solicitud por escrito ante el juzgado de lo contencioso administrativo, de conformidad con el inciso 5) del artículo 110 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en</p>	<p>Artículo 106 ter- Procedimiento para requerir información en poder de entidades financieras.</p> <p>Las entidades financieras y cualquier otra entidad que sin ser catalogada como tal efectúe algún tipo de actividad financiera, deberán suministrar a la Administración Tributaria toda información de sus clientes que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios según lo dispuesto en el artículo 106 bis de este Código.</p> <p>La Administración Tributaria realizará requerimientos individualizados para obtener aquella información que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios y que esté en poder de entidades financieras. Los requerimientos de información serán firmados por el director</p>

<p>este artículo.</p> <p>2) La solicitud que realice el director general de Tributación deberá indicar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Identidad de la persona bajo proceso de auditoría e investigación. b) En la medida que se conozca, cualquier otra información, tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros. c) Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla. d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración Tributaria. <p><i>(Así reformado el inciso anterior por el artículo 3º de la ley N° 9296 del 18 de mayo de 2015)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> e) Detalle sobre los hechos o las circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como el porqué la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios. f) <i>(Eliminado por el artículo 3º de la ley N° 9296 del 18 de mayo de 2015)</i> <p>3) El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles, contado a partir del momento en que se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la Administración Tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución. Cuando se trate de un requerimiento de información en poder de entidades financieras dentro de un proceso individual de fiscalización, de conformidad con lo que se establece del artículo 144 al artículo 147 de este Código, la resolución del juez</p>	<p>general de Tributación y deberá contener la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Identidad de la persona sobre la cual se requiere información, incluyendo cualquier otro dato identificativo que se conozca, tal y como su domicilio, fecha de nacimiento y otros. b) Detalle de la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla. c) Indicación del fin para el cual la Administración Tributaria requiere la información en poder de entidades financieras y su relevancia en el ámbito pertinente para efectos tributarios. <p>En el requerimiento de información que se presente a la entidad financiera deberá omitirse cualquier detalle sobre los hechos o las circunstancias que originen la investigación o el proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera.</p>
---	---

<p>deberá contener una valoración sobre si la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios dentro de ese proceso de acuerdo con lo que establece el último párrafo del artículo 106 bis de este Código.</p>	
<p>La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o las circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera.</p>	<p>La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Para la ejecución de las facultades contenidas en el presente artículo no se requerirá el procedimiento de autorización judicial alguno, ni la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio.</p>
<p>(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 3º de la ley N° 9296 del 18 de mayo de 2015)</p>	
<p>Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la Administración Tributaria, en donde concederá un plazo de tres días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por diez días hábiles, previa solicitud de la Administración Tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.</p>	
<p>4) Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengan acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza, hecho que deberán poner en conocimiento del interesado.</p>	
<p>En caso que las entidades financieras incumplan con el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. Si el obligado suministra la información dentro de los</p>	<p>En caso de que las entidades financieras incumplan con el suministro de información dispuesto en este artículo, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. Si el obligado</p>

<p>tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este inciso se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la presente sanción, cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.</p> <p><i>(Así reformado el inciso 4) anterior por el artículo 16 de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 14 de diciembre de 2016)</i></p> <p>Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.</p> <p><i>(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 16 de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 14 de diciembre de 2016)</i></p> <p>Se exceptúa de este procedimiento toda aquella información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes, la cual será considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podrá ser solicitada por medio de los requerimientos de información establecidos en el artículo 105 de este Código. En estos supuestos, la entidad financiera deberá informar al cliente que la información ha sido solicitada.</p>	<p>suministrare la información dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este inciso se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la presente sanción cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor y así sea debidamente demostrado.</p> <p>Toda la información recabada mediante el procedimiento establecido en este artículo será manejada de manera confidencial, de conformidad con lo estipulado en el artículo 117 de este Código. Los mecanismos necesarios para garantizar la correcta gestión de la información recibida y asegurar su adecuado archivo, custodia y uso, así como la individualización de los funcionarios responsables del manejo de la información, serán establecidos reglamentariamente.</p> <p>Se exceptúa de este procedimiento toda aquella información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes. Dicha información será considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podrá ser solicitada por medio de requerimientos de información amparados en el artículo 105 de este Código. En estos supuestos, la entidad financiera deberá informar al cliente que la información ha sido solicitada.</p>
--	--

Este artículo que toma como base en parte lo establecido en el artículo 106 quáter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que busca es desjudicializar el procedimiento para requerir información en poder de las entidades financieras, es decir, elimina todo lo concerniente a la intervención

judicial que se hacía por medio de solicitud ante el juzgado de lo contencioso administrativo.

Dentro de las disposiciones que mantiene este artículo, se encuentran las siguientes:

- El Director General de Tributación será el que realice los requerimientos de información.
- La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada en un plazo no mayor de diez días hábiles.
- En el requerimiento de información a la entidad financiera deberá omitirse cualquier detalle sobre los hechos que originen la investigación y que puedan violentar la confidencialidad de la persona.
- En caso de que la entidad financiera incumpla con el suministro de información, se aplicará una sanción.
- Se exceptúa de este procedimiento toda información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes.

Ahora bien, en cuanto a la frase “*las entidades financieras y cualquier otra entidad que sin ser catalogada como tal y efectúe algún tipo de actividad financiera...*”, es importante señalar que si bien ya existe una definición en el artículo 106 bis sobre “entidades financieras”, no existe una definición que nos permita determinar que se entenderá por “entidad que sin ser catalogada como tal y efectúe actividad financiera”, por lo cual dicha omisión afecta los principios de legalidad y seguridad jurídica, tal y como lo indicó este Departamento en este mismo sentido en el oficio AL-DEST-IJU-012-2016:

“...pueden hacer, en ese tanto, inconstitucional la norma o hacerla inaplicable para estas últimas, pues se desconoce objetivamente cómo se determinan quiénes son estas entidades, lo que implica que no se sabe con certeza en esos casos, quiénes tendrían la obligación de suministrar la información descritas, que para hacer más grave la omisión, son entidades que tendrían obligación de entregar información de terceros, lo cual puede afectar sus derechos fundamentales.”

En ese sentido, para que la norma pueda ser aplicada en relación con la categoría de entidades no financieras que realizan esa clase de actividad, deben de definirse con claridad, parámetros objetivos que permitan determinar quiénes son esos sujetos obligados a cumplir la entrega de la información, esto so pena de inconstitucionalidad de la norma, por las razones apuntadas.”

En otro orden de ideas, como se indicó anteriormente este artículo al igual que el 106 quáter, establece expresamente que “*para la ejecución de las facultades contenidas en el presente artículo no se requerirá procedimiento de autorización*

judicial alguno, ni la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio.”

Ante este panorama, es criterio de esta asesoría reiterar lo manifestado en el informe jurídico AL-DEST- IJU-012-2016 entorno al Expediente N° 19.639, “REFORMA DEL ARTÍCULO 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N° 4755, DE 03 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS”, cuyo objeto es establecer la obligación a cualquier entidad financiera u otra no financiera que realice actividad financiera, de suministrar a la Administración Tributaria (AT) toda la información de sus clientes, que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios. Dicha obligación es tanto para requerimientos individualizados que realice la AT, como para los requerimientos automáticos y periódicos, no individualizados.

Además, el expediente en mención indica que el requerimiento de la AT en ese sentido, no requeriría de procedimiento alguno de autorización judicial, ni de la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio, Ley N° 3284 del 30 de abril de 1964 y sus reformas.

Dicho informe indica expresamente lo siguiente:

“Condiciones que permitirían la entrega de información de clientes por parte de entidades financieras y no financieras con actividad de esta naturaleza, sin que medie orden judicial

Dos componentes importantes de la reforma propuesta son, por un lado, la derogatoria de las disposiciones que hacen necesario, que si la AT requiere información de clientes de entidades financieras (se recuerda que la norma propuesta amplia obligaciones de suministrar información a otras entidades), acuda a un procedimiento judicial para obtener esa “información previsiblemente pertinente para efectos de su competencia” y por otro lado, el otro componente es la dispensa de la autorización prevista en el artículo 615 del Código de Comercio, muy relacionada con el primero, por tratarse también de información de clientes cubierta por el denominado secreto bancario.

El artículo 24 de la Constitución Política garantiza el derecho a la intimidad, libertad y secreto de las comunicaciones de las personas. De conformidad señala:

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 los votos de dos tercios de los Diputados de la Asamblea Legislativa, fijará en qué casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar el secuestro, registro o examen de los documentos privados, cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento. //Igualmente, la ley determinará en cuáles

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 cuánto 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 y 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 cuáles 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 qué casos procede esa revisión. //No producirán efectos legales, la correspondencia que fuere sustraída ni la información obtenida como resultado de la intervención ilegal de cualquier comunicación.

Sobre el derecho a la intimidad la Sala Constitucional ha señalado lo siguiente:

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 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 su recato, a menos que esa misma persona asienta a ese conocimiento. Si bien, no puede menos que reputarse que lo que sucede 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, que es un derecho esencial de todo individuo. El domicilio y las comunicaciones solo ceden por una causa justa y concreta. Lo mismo debe suceder con la 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, ni de ataques ilegales a su honra o reputación...". (Sala Constitucional, Resolución N° 3749-2003, del 9 de mayo del 2003)

Del contenido del artículo 24 constitucional y sus alcances respecto del derecho de la intimidad, se extraen varios supuestos, para lo que nos interesa, son importantes los siguientes:

1. *En principio, los documentos privados son inviolables.*
2. *Una Ley aprobada por dos tercios de la Asamblea Legislativa, puede fijar los casos en que los Tribunales de Justicia están facultados para ordenar el secuestro, registro o examen de documentos privados, cuando sea absolutamente indispensable esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.*

3. *La Ley fija los casos en que los funcionarios del Ministerio de Hacienda pueden revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios.*
4. *Una ley especial aprobada por dos tercios del total de los diputados, determinará cuáles otros órganos de la Administración Pública podrán revisar documentos en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión.*
5. *No produce efectos legales, la información obtenida como resultado de la intervención ilegal.*

Como se indicó en la consulta CON-155-2014J¹, respecto del derecho a la intimidad y la inviolabilidad de documentos en la Asamblea Nacional Constituyente de 1949 existió una importante discusión acerca de qué era lo que se permitía o no con este artículo 24 (en ese entonces, 31), y excepcionalmente se determinó que lo que permitiría la Constitución Política era la revisión de los libros contables y anexos (esto entendido en el contexto de 1949) para efectos fiscales y la potestad para los tribunales en asuntos sometidos a su conocimiento. (Actas números 106 y 107).

El Diputado ACOSTA PIEPPER manifestó que para el año de 1871 estaba muy bien la prohibición absoluta de los artículos 31 y 32, ya que sólo existían papeles privados, de carácter familiar, íntimos. Sin embargo, actualmente la mayoría de las empresas comerciales e industriales llevan libros de contabilidad, casi desconocidos cuando se promulgó nuestra carta derogada. De ahí que se hace indispensable una distinción entre los papeles privados y los comerciales. Los primeros no pueden ser examinados bajo ningún concepto, ya que se trata de documentos absolutamente privados. Los segundos, en cambio, pueden ser revisados para fines fiscales. Además debe mantenerse el principio de que la correspondencia sustraída no surte efecto legal. Le observa el Representante ORTIZ, que al decirse libros de contabilidad y sus anexos se están refiriendo concretamente a la correspondencia comercial. En los libros que se exigen llevar al comerciante, está el copiador de correspondencia. (...) El Diputado ROJAS ESPINOSA se pronunció en términos semejantes. La moción de orden del Diputado Vargas Fernández no debe votarse. Luego agregó que la doctrina admite varios principios en relación con la inviolabilidad de la correspondencia y los papeles privados. Sin embargo, por razones de orden público, se admiten excepciones al principio general, para facilitar la acción de los Tribunales de Justicia, que se vean obligados a esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento y también para permitir el acceso a los libros de contabilidad particulares, para fines fiscales. En ese sentido, la moción que había presentado la fracción Social Demócrata, es la que más conveniente le parece. La rigidez de la Constitución del 71 no puede mantenerse, ya que existen una serie de leyes que vienen a establecer las excepciones al principio de la inviolabilidad de los papeles privados. (Fragmento del Acta N° 107)

¹ Elaborada por Alex Piedra Sánchez, asesor parlamentario y revisada por Natasha Morales Badilla, Subdirectora.

Esta discusión concluye con un texto constitucional del artículo 24², que posibilita la revisión de libros contables y anexos para efectos fiscales.

Este artículo luego fue adicionado por otras reformas dictadas por la Asamblea Legislativa como Poder Constituyente Derivado, dentro de las que cabe mencionar la última, aprobada mediante Ley Nº 7607 de 29 de mayo de 1996, que según el Dictamen Unánime de la Comisión Especial creada al efecto para conocer el expediente Nº 12023 "Reformas al artículo 24 y 46 de la Constitución Política", se consideraba necesario reformar el artículo 24 para fortalecer las potestades de la Administración Pública, contra actos de muy diversa naturaleza como los especulativos. También para que la Administración pudiera realizar revisiones de normas, pesos, medidas según su competencia específica o ejercer competencias propias de las autoridades de salud o de las que protegen el medio ambiente, así como para los que supervisan bancos, entre otras, con el objetivo de la protección de consumidores, usuarios y ahorrantes, todo en atención del interés público.

Por lo que, los cuestionamientos con una propuesta como la que está en análisis, es si es posible que una ley, permita al Ministerio de Hacienda el acceso directo a información de clientes de entidades financieras y no financieras que realicen esa actividad, a partir de los derechos garantizados con el artículo 24 de la Constitución Política.

La Sala Constitucional, con ocasión de la consulta legislativa en el trámite del proyecto de ley de "Justicia Tributaria", expediente legislativo número 12.142, manifestó, que el acceso a información financiera, por parte del Ministerio de Hacienda, era posible, en el tanto existiera la intermediación de un juez que garantizará el derecho a la intimidad, pues el artículo 24 se limitaba exclusivamente, a garantizar el acceso del Ministerio de Hacienda a libros contables y anexos, para efectos tributarios:

III.- ARTICULO 1: ACCESO A LA INFORMACION TRIBUTARIA (ARTICULOS 104, 105 Y 106 DEL CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS): 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 que informan el ordenamiento constitucional y legal de cada Nación, y sean llevados a la práctica conforme a éstos, con la finalidad de evitar que dichas facultades administrativas resulten excesivamente peligrosas. 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"

² "Artículo 24.-Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas u orales de los habitantes de la República. Sin embargo, la ley fijará los casos en que los Tribunales de Justicia podrán ordenar el secuestro, registro o examen de documentos privados, cuando ello sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento. //Igualmente la ley fijará los casos en que los funcionarios competentes podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos, como medida indispensable para fines fiscales.//La correspondencia que fuere sustraída, de cualquier clase que sea, no producirá efecto legal".

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 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. Con otras palabras, la Administración Tributaria al momento de aplicar lo dispuesto en los artículos 104, 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios - Proyecto de ley-, entratándose de documentos distintos a los libros de contabilidad o sus anexos, debe aplicar conjuntamente lo establecido en el numeral 114 del citado cuerpo normativo -Proyecto-, de lo contrario su actuación sí resultaría inconstitucional, por quebrantar lo dispuesto en el artículo 24 Constitucional. (Resolución N° 3929-1995, del 18 de julio de 1995).

Es importante destacar que para los casos del requerimiento de información de clientes de entidades financieras, la intervención de un juez en estos procesos, se ha entendido como en una especie de filtro o control legal para resguardar los derechos constitucionales que estipula el ordinal 24 de nuestra Carta Magna, respecto del derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.

De conformidad, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, del Segundo Circuito Judicial de San José, con ocasión del Expediente N° 13001679-1027-CA. No. 006-2014-VI, la revisión de libros de contabilidad y anexos, es una de ellas. Al respecto el Tribunal resolvió:

En ese sentido, debemos señalar que el artículo 24 constitucional habilita la potestad fiscalizadora de la AT, estableciendo la posibilidad de que el legislador señale los supuestos en que, para el cumplimiento de los fines tributarios, la AT pueda revisar los libros de contabilidad y sus anexos. Se trata de una potestad que resulta necesaria para el ejercicio de la adecuada fiscalización que, en esta materia, debe ejercerse. (Subrayado propio).

Sobre este tema de acceso a información de entidades financieras por parte del Ministerio de Hacienda, este Departamento³ también ha concluido la importancia de la intervención del juez en estos procesos como una garantía de los derechos previstos en el artículo 24 constitucional y a propósito de esto, ha citado

³ Oficio N° ST 019-2014, Informe Jurídico del expediente N° 18966, proyecto de ley: "INCORPORACIÓN DEL ARTÍCULO 106 QUATER AL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS", elaborado por Cristina Miranda Calderón, Asesora Parlamentaria, Supervisado por Cristina Ramírez Chavarría, Jefe de Área y Gloria Valerín Rodríguez, Directora

jurisprudencia constitucional y de la jurisdicción contencioso-administrativa, en los que se evidencia el rol que cumplen los jueces en estos procesos de requerimiento de información. Al respecto se ha citado el Voto N° 835-90 de la Sala Constitucional que señaló:

*VI. A pesar de que el artículo 4, párrafo 6, establece la intervención necesaria de tribunales costarricenses –por cierto que un poco forzadamente, mediante el juez de lo contencioso administrativo-, para los casos de divulgación de información bancaria de apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarias, o para los relativos a la propiedad de derechos en una persona jurídica (párrafo 5, por remisión), lo cierto es que no la prevé para otros supuestos, y para los mismos para los que la prevé, parece imponer criterios forzosos que sin las debidas salvedades serían incompatibles con la naturaleza de la función jurisdiccional, función que, en todo caso, en Costa Rica es exclusiva y universal en manos del Poder Judicial (Artículo 153 de la Constitución Política); **de manera que en esta materia es necesario hacer la salvedad genérica de que la intervención de los tribunales de justicia costarricense es necesaria en todo caso para imponer a las personas privadas intervenciones o limitaciones de su libertad.** (El destacado no es del original)*

En concordancia con el voto anterior y los alcances de la competencia del juez, en la doctrina nacional se ha indicado:

*“...la intervención del juez sea necesaria siempre, y que tenga una doble finalidad; pues por un lado, debe velar porque se cumplan las reglas que el tratado contiene; y por el otro es deber suyo, tener sumo cuidado a la hora de analizar la solicitud de autorización, a fin de que en ejercicio de las atribuciones que aquél otorga al Ministerio de Hacienda, no se lesionen los derechos fundamentales de las personas que puedan resultar afectadas con la investigación. **La función del juez contencioso administrativo se erige entonces, como una garantía más, ya no sólo para el respeto a la legalidad de la actuación administrativa, sino para la protección de la libertad, y por esa razón, si una u otra cosa no se cumplen, valga decir, si no están presentes todos los requisitos formales de la petición de información puede llevar a la violación de alguna regla o principio del Derecho de los Derechos Humanos, o ambas cosas, no resultaría posible autorizar la búsqueda y posterior envío de la información solicitada.**”⁴ (El destacado no es del original)*

Es decir, la posibilidad constitucional de suprimir la intervención del juez para el requerimiento de información a entidades financieras y no financieras que realicen esa actividad, solo sería viable, si se compensa con la garantía de tenerlo, es decir, debe cumplir lo siguiente: a) estar prevista en una ley, por limitar un derecho fundamental. En ese caso, estamos ante un proyecto de ley, b) ser razonable y proporcionada. En ese sentido el fin, los efectos tributarios, parece justificarlo, máxime si se contextualiza las Actas de la Asamblea Nacional Constituyente, en relación con el derecho a la intimidad y los fines fiscales, así como la jurisprudencia

⁴ FERNANDEZ ARGUELLO (Hubert). “La autorización judicial para el intercambio de información tributaria entre Costa Rica y otros países: una competencia singular del Juez Contencioso Administrativo”. Revista Ivtstituta, N° 160, Año 14, Abril 2000.

citada. Sin embargo, se plantean dudas constitucionales sobre la razonabilidad de la norma, respecto del control de legalidad de la actuación “a priori”, que garantizarían la procedencia y necesidad de intervenir en la esfera privada de un tercero, y con ello evitar la vulneración de derechos fundamentales y un acto arbitrario. Desde esa perspectiva el proyecto, no presentaría garantías compensatorias a la supresión de la intervención del juez en los requerimientos, ni previsiones para repeler “a priori” posibles excesos, incluso en la solicitud de información no relevante.

Asimismo, es criterio de esta asesoría, por tratarse de un tema relacionado con el derecho a la intimidad y la autodeterminación informativa, que debe subrayarse la importancia de que el titular sea debidamente informado del procesamiento de sus datos y de los fines para tal accionar, aún sea que la solicitud la efectúe el departamento competente del Ministerio de Hacienda y con un debido proceso, máxime si para estos casos ya no funge la intervención de un juez.

De conformidad con todo lo anterior, este Departamento en la CON-155-2014, se ha manifestado de la siguiente forma, en relación con temas similares de acceso a información de entidades financieras:

Desde esa perspectiva esta asesoría, plantea dudas sobre la constitucionalidad de la no intervención de un juez, en un trámite de esta naturaleza, pues eventualmente podría violentar los derechos constitucionales previstos en el artículo 24. Pues si no hay quien revise la justificación de la medida, se podrían vulnerar los principios de debido proceso, justicia, razonabilidad y proporcionalidad que solo se garantizan con la intervención del juez. //En ese sentido, si la Administración Tributaria, puede aunque sea para efectos de cooperación internacional acceder a información privada que hasta el momento no está permitida, deberá buscarse garantías para los clientes o usuarios, que sustituyan al juez.

Aunado a lo anterior, cabe recordar que el Tribunal Fiscal Administrativo⁵, al resolver un recurso de apelación⁶, se refirió no solo a la posibilidad de recabar información de índole confidencial o privada de los contribuyentes, sino que ello no puede ser un acto arbitrario, ni irrazonable. También se refirió a los límites del uso de la información recopilada y a lo que se entiende por relevancia para efectos tributarios, descartando que la AT, pueda recabar información intrascendente para estos efectos:

Se desprende de la transcripción anterior que la Sala Constitucional es del criterio que el derecho a la intimidad puede ceder ante un interés superior, -como lo es el interés público- **siempre y cuando la solicitud de información cumpla con el**

⁵ T.F.A No. 046-2013 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las nueve horas del veinte de febrero del año dos mil trece.

⁶ “**OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN.**- Que el recurso interpuesto es para que se revoque el oficio recurrido y se acepte la interpretación de la consultante, la cual considera que exigir a las entidades bancarias y financieras que son parte del Sistema Bancario Nacional, reportar en el formulario D-152 información atinente a la cédula, nombre y base de retención de cada uno de sus clientes, atenta contra el derecho constitucional del derecho a la intimidad de todo costarricense y por derivación lógica, de la obligación de guardar el secreto bancario que es consustancial a la actividad.”

ineludible mandato constitucional de ser razonable y que no constituya una arbitrariedad, condiciones que deben cumplir todos los actos ejecutados por la Administración Tributaria. En ese orden de ideas, este órgano contralor de legalidad de los actos dictados por la Administración Tributaria, es del criterio que la trascendencia tributaria de los datos que se requieren justificaría la intromisión de ésta en la esfera privada del contribuyente. Es decir, en otras palabras, si los datos a recabar contribuyeren al cumplimiento de los objetivos y al ejercicio de las potestades conferidas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios a la Administración Tributaria, la “vulneración” del principio de la intimidad de los contribuyentes se justificaría. En cuanto al significado de trascendencia tributaria, esta Sala considera necesario recordar que la Sala Constitucional ha manifestado en diferentes resoluciones la indudable trascendencia tributaria de determinados datos requeridos a través del ejercicio de las facultados de las que goza la Administración Tributaria, en tanto resultaban concernientes a la comprobación e investigación de actos que resultan útiles para el adecuado control de las obligaciones cuya determinación y percepción el ordenamiento jurídico le ha encomendado a la Dirección General de Tributación. La jurisprudencia española ha considerado que la trascendencia tributaria “... es la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser directa o indirectamente útiles a la administración, para con respecto a los derechos fundamentales y de acuerdo con la ley, comprobar si ciertas personas cumplen con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución [distribución equitativa del sostenimiento del gasto público] y poder obrar en consecuencia...”. Es de destacar que la trascendencia tributaria es una característica que establecería la limitación del derecho a la intimidad. Este concepto se constituye en un límite que los contribuyentes pueden demandar, cuando son objeto de requerimientos por parte de las instancias fiscalizadoras. //No obstante lo anterior, esta Sala, estima pertinente resaltar que, si bien, la trascendencia tributaria que deben revestir los datos que se requieran se presenta como una condición “sine qua non” para que la Administración Tributaria interfiera en la esfera privada de los contribuyentes, dicha condición cede al ámbito del derecho a la intimidad, ante interés público; en el tanto que dicha facultad – la de requerir información a los contribuyentes-, tendrá como finalidad la correcta aplicación del poder-deber investido en la Administración Tributaria y cuya finalidad es la recaudación oportuna, eficiente y eficaz de los impuestos, que por Ley le corresponde satisfacer a los contribuyentes. En tal razón la información requerida debe servir únicamente a tales fines, por lo que entonces el ente fiscalizador no puede recabar datos sin importancia para el esclarecimiento de la obligación tributaria o para la verificación de las cuantías ingresadas a las arcas estatales. En razón de lo anterior, éste Tribunal, considera que en el caso de autos, no se configuran los presupuestos jurídicos que permitan afirmar o inferir que se está ante la violación del principio de intimidad y por ende del secreto bancario, tal y como lo argumenta la recurrente. En otro orden de ideas, debe tenerse en cuenta que el espíritu del secreto fiscal, consagrado en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios tiende a proteger la información requerida, por los funcionarios tributarios. Dicha disposición legal asegura que la información obtenida no habrá de tener otros fines diferentes al ejercicio de las facultades de verificación de la correcta declaración y pago de la cuantía de las obligaciones materiales a cargo de los contribuyentes. Así las

cosas, éste Tribunal, no considera que al reportarse información en el Formulario D-152, en cumplimiento de lo estipulado en el artículo 5 de la resolución DGT-R-026-2011, constituya una violación al secreto bancario, alegado por la inconforme y compare los argumentos de la Administración Tributaria expuestos en el oficio DGT-698-2012 del 14 de agosto de 2012, por lo que confirma el oficio recurrido.”

Se deja constancia también que podría existir tesis contrarias a las planteadas en relación con la necesidad de contar con la intervención de un juez, como garantía de los derechos previstos en el artículo 24 constitucional.

En ese sentido, las tesis se fundamentarían en los fines públicos, sea fines tributarios, que se persiguen con la medida y que ya de por sí, en la discusión de la Asamblea Nacional Constituyente, se determinó, que esos fines pueden constituir una excepción al mismo artículo 24, al señalar expresamente el examen de libros contables y anexos, en el tanto se fijen por ley. Asimismo, a esto debe abonarse que actualmente no es que la AT no pueda requerirla, es que un juez debe mediar en el trámite. Además, obviamente de la existencia de normas que eximen de ese trámite para efectos de cooperación internacional, como lo es el artículo 106 quáter CNPT

También es preciso esgrimir el criterio vertido en aquella ocasión por parte de la Procuraduría General de la República en relación al Expediente 19.639, OJ-117-2016, al indicar:

“...es importante remarcar que la potestad de la Administración tributaria para requerir la información tributaria relevante, tiene siempre su límite en el artículo 24 constitucional en el sentido, tal y como se ha explicado en el dictamen C-293-2009, que corresponde al legislador fijar, por Ley, los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda puedan revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios. Además, corresponde al Legislador, mediante Ley que se apruebe con mayoría calificada, determinar los supuestos en que la Administración tributaria puede requerir y examinar otro tipo de documentos necesarios para el ejercicio de las funciones públicas asignadas.

(...)en la actualidad, el artículo 106 ter, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone la necesidad de que exista una autorización judicial previa para realizar el requerimiento de información a la entidad financiera o bien la autorización que contiene el artículo 615 del Código de Comercio, de suerte tal que el procedimiento para solicitar esta información por parte del Ministerio de Hacienda se hace engorroso y poco práctico, entorpeciendo de cierta manera la potestad de control y fiscalización de los tributos.

El proyecto de ley pretende que el Ministerio de Hacienda cuente con un mecanismo propio ágil y eficiente, sin intervención judicial, para requerir la información de trascendencia tributaria a las entidades financieras con el fin de poder llevar a cabo los procedimientos de fiscalización y determinación de los tributos, y poder determinar si procede o no sanción administrativa o penal a un determinado contribuyente a causa de sus actuaciones frente a la Administración Tributaria.

(...) *Respeto del manejo de la información por parte de los funcionarios del Ministerio de Hacienda, hemos de indicar que a nivel normativo existen reglas claras sobre el manejo de la información por parte de los funcionarios administrativos que, en razón de su cargo tienen acceso a ésta, motivo por el cual, las sanciones previstas en la ley (artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) son de total aplicabilidad en el caso del mal manejo que se pudiera dar a la información que se obtenga con los requerimientos de información a los que se refiere la reforma propuesta.” (Lo resaltado no pertenece al original)*

De lo anterior se puede concluir que es criterio de la Procuraduría que el legislador mediante una ley que se apruebe con mayoría calificada, determine los supuestos en que la AT pueda requerir y examinar **otros tipos de documentos** para el ejercicio de sus funciones públicas, por lo cual señalan que dicha propuesta no contiene problemas de índole legal o constitucional.

Continúa el informe jurídico del Expediente 19.639 indicando lo siguiente:

Por las razones amputadas y la jurisprudencia señalada, esta tesis no es compartida por esta asesoría, a pesar que se reconoce como existente. Véase que la misma Sala Constitucional en el Voto Nº 3929-1995, antes transcrita hace diferencia entre los supuestos del 24 constitucional y las normas del CNPT y las entiende constitucionales en el tanto intervenga un juez.

Relacionado con todo lo anterior, al final del segundo párrafo de la reforma propuesta, se dispone expresamente que para la ejecución de las facultades contenidas en el artículo de marras, no se requerirá el procedimiento de autorización judicial, ya comentado antes, ni la autorización dispuesta en el artículo 615 del Código de Comercio, que regula acerca del secreto bancario.

Puntualmente, el Artículo 615 del Código de Comercio dispone:

Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los bancos solo 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 Superintendencia General de Entidades Financieras, o la Dirección General de Tributación autorizada al efecto. (Subrayado propio)

Se trata así, de un deber impuesto a toda entidad de intermediación financiera de no revelar la información y los datos que posea de sus clientes por cualquier operación bancaria o contrato bancario que haya celebrado con éstos, sobre todo, tratándose de las cuentas corrientes, ya que este numeral 615 citado, lo consagra específicamente para dicho caso.

Como aspecto a subrayar, debe acotarse que este instituto del secreto bancario, tiene sustento legal y no constitucional y así lo ha expresado ya nuestro Tribunal Constitucional, indicando que de la exégesis de lo dispuesto en el numeral 24

constitucional se desprende claramente que no establece ni regula el denominado secreto bancario, por lo que, tanto su instauración como su regulación en el ordenamiento jurídico es puramente legal y no constitucional.⁷

Sobre este tema, la Procuraduría General de la República, ha vertido en su opinión jurídica OJ-061-2009, del 14 de julio del 2009, el siguiente criterio:

Dado el ámbito restringido de la norma, no cabría admitir que en nuestro medio la información sobre todo tipo de operaciones bancarias esté cubierta con una garantía de confidencialidad. Antes bien, el ámbito es restringido pero comprensivo de toda cuenta corriente. Se sigue de ello que en principio las cuentas corrientes de una asociación solidarista son confidenciales, salvo frente a la SUGEf o bien ante orden judicial. Como se indicó, esa garantía de orden legal no cubre más allá de las cuentas corrientes. Empero, el carácter restringido del alcance no significa que los terceros (incluyendo a la Administración) tengan un derecho irrestricto a informarse sobre las operaciones bancarias que la asociación realice con un banco. Las relaciones correspondientes deben considerar el principio de inviolabilidad de los documentos y la existencia o no de interés público en la divulgación de determinadas operaciones, ya que el banco posee también información de interés privado, por lo que respecto de ella no existe un derecho de acceso a la información y, por ende, un derecho de informar (Subrayado propio).

De todo lo anterior podemos concluir que, si bien no existe un sustento constitucional del secreto bancario, la información de las cuentas corrientes y demás información bancaria, podría estar en un ámbito restringido por el derecho de intimidad del sujeto, que puede ceder ante fines públicos, como serían fines tributarios, en el tanto el sujeto del cual se requiere, este informado del requerimiento y se le garantice que no será objeto de actos arbitrarios o excesos en relación con el mismo. Aspectos que según la jurisprudencia señalada se garantiza con un juez. Es criterio de esta asesoría que no existe en el texto propuesto, garantías compensatorias en ese sentido. Por lo que se plantean dudas similares a las expuestas respecto de la propuesta de acceso a información de clientes de entidades financieras y no financieras, con esa actividad, planteadas en este mismo apartado.

Todo lo anterior, sin perjuicio, como se indicó, de que actualmente el artículo 106 quáter CNPT prevé accesos a este tipo de información, sin orden judicial, en el caso de los convenios de intercambio de información y de la tesis también existentes de que los fines tributarios, como fines públicos, admitidos para el examen de libros de contabilidad y anexos, por la Asamblea Nacional Constituyente, podrían tutelarse, a partir de una lectura histórica de la norma, misma que esta asesoría no comparte por las razones señaladas y la jurisprudencia transcrita. Véase que la misma Sala Constitucional en el Voto N° 3929-1995, antes transcripto hace diferencia entre los

⁷ Ver Sala Constitucional, Resolución N° 3929-95, en consulta sobre la Ley de Justicia Tributaria. En el mismo sentido: Voto N° 417-95: "La Sala en las sentencias números 5355-94 y 5507-94, entre otras, indicó que el secreto bancario no tiene rango constitucional, pues no pasa de ser una de las características que el legislador ordinario ha elegido para nuestro sistema, consiguientemente su trascendencia es únicamente legal". En el voto 5507-94, la Sala había dicho que "el concepto de secreto bancario frente al derecho de información debe entenderse en sentido restringido".



supuestos del 24 constitucional y normas del CNPT y las entiende constitucionales en el tanto intervenga un juez.

III.- ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA

En razón de aspectos de técnica legislativa, se llama la atención sobre la referencia al artículo 615 del Código de Comercio, la cual debe indicar el número de ley, la fecha y la frase “sus reformas”.

IV.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO

Votación

De conformidad con el artículo 24 constitucional este proyecto de ley requiere una votación de la mayoría calificada del total de los miembros de la Asamblea Legislativa, para ser aprobado.

Asimismo, es criterio de esta asesoría que este proyecto de ley se debe consultar a la Corte Suprema de Justicia. En ese caso, si la Asamblea Legislativa decidiera separarse del criterio que emita la Corte Suprema de Justicia en relación con una posible afectación respecto del funcionamiento y organización del Poder Judicial, se requerirá de mayoría calificada para su aprobación conforme lo indica el artículo 167 Constitucional.

Delegación

La iniciativa NO puede ser delegado en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, por requerir de mayoría calificada del total de miembros de la Asamblea Legislativa en los términos del artículo 24 de la Constitución Política. Igualmente, si la Corte Suprema de Justicia, se manifiesta en contra del proyecto de ley, tampoco podría ser delegado para su aprobación en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, pues se requeriría de una votación de mayoría calificada del total de los miembros de la Asamblea Legislativa para aprobarlo. (Artículo 167 Constitucional).

Consultas

Obligatorias:

- Banco Central de Costa Rica
- Banco Nacional de Costa Rica
- Banco de Costa Rica
- Banco Popular y de Desarrollo Comunal (Art. 42 Ley Orgánica del Banco Popular y de Desarrollo Comunal)



- Corte Suprema de Justicia (se le exime de competencias judiciales para requerimiento de información tributaria)

Facultativas:

- Ministerio de Hacienda
- Contraloría General de la República
- Asociación Bancaria Costarricense
- Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero
- Superintendencia General de Entidades Financieras

V.- NORMAS JURIDICAS RELACIONADAS CON EL PROYECTO DE LEY

Constitución Política

- ✓ Artículo 24, derecho a la intimidad, libertad y secreto de las comunicaciones.

Jurisprudencia constitucional

- ✓ Voto N° 3929-1995
- ✓ Voto N° 835-1990

Leyes

- ✓ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.
- ✓ Código de Comercio, Ley N° 3284 del 30 de abril de 1964 y sus reformas.

Jurisprudencia Administrativa

- ✓ OJ-117-2016
- ✓ OJ-061-2009

Informes del Departamento de Servicios Técnicos

- ✓ AL-DEST- IJU-012-2016
- ✓ CON-155-2014J



Doctrina

- ✓ FERNANDEZ ARGUELLO (Hubert). “*La autorización judicial para el intercambio de información tributaria entre Costa Rica y otros países: una competencia singular del Juez Contencioso Administrativo*”. Revista Ivstitita, N° 160, Año 14, Abril 2000.

Elaborado por: Ifbm
/*lsch// 20-3-2019
C. Archivo