UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMERICAS

CARRERA DE DERECHO

INFORME FINAL DE INVESTIGACIÓN

DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO COSTARRICENSE. ANÁLISIS JURÍDICO Y UNA PROPUESTA DE UNA DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE.

INVESTIGADOR:
JAVIER LUNA MONTERO

SEDE ARANJUEZ

2026

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN **4**

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA **6**

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA 6

OBJETIVO GENERAL 7

OBJETIVOS ESPECÍFICOS. 7

JUSTIFICACIÓN 7

ANTECEDENTES 8

CAPÍTULO II MARCO TEORÍCO **14**

CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO **23**

TIPO DE INVESTIGACIÓN 23

TIPO DE ALCANCE 23

ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN: CUANTITATIVO-CUALITATIVO O MIXTO. 24

DISEÑO METODOLÓGICO 25

TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN 25

INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN (MATRIZ DE ANÁLISIS DOCUMENTAL) 27

Fuentes de información 31

FUENTES PRIMARIAS 31

FUENTES SECUNDARIAS 31

RECOPILACIÓN 32

ANÁLISIS DE INFORMACIÓN 33

CONSIDERACIONES ÉTICAS 33

CAPÍTULO IV DESARROLLO **34**

TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN COSTA RICA 34

DERECHO COMPARADO 35

México 36

España 37

CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE RESULTADOS **40**

PROPUESTA DE CREACIÓN DE UNA DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE EN COSTA RICA 44

CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES **48**

Tabla 1:Matríz de análisis documental utilizada en la investigación. 27

Introducción

El ejercicio del poder tributario constituye una de las manifestaciones más intensas de la potestad pública del Estado, en tanto, implica la imposición de cargas económicas obligatorias a los particulares con el fin de financiar el gasto público y satisfacer fines colectivos. En un Estado social y democrático de derecho, como el costarricense, dicho poder no puede ejercerse de forma arbitraria, sino que debe encontrarse estrictamente sometido a la Constitución, la ley y a un sistema efectivo de garantías que proteja los derechos del contribuyente frente a posibles excesos de la Administración Tributaria.

La relación jurídico-tributaria se caracteriza por una clara asimetría entre las partes que la integran. Mientras la Administración Tributaria dispone de amplias potestades de fiscalización, determinación y sanción, el contribuyente se encuentra en una posición de subordinación jurídica que exige la existencia de mecanismos adecuados de tutela de sus derechos y garantías fundamentales tanto formales como materiales. En este contexto, el reconocimiento formal de derechos en la normativa tributaria resulta insuficiente si no va acompañado de instrumentos eficaces que aseguren su protección real y oportuna.

En Costa Rica, los derechos y garantías del contribuyente se encuentran dispersos en diversas normas de rango constitucional, legal y reglamentario, especialmente en la Constitución Política y en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios desde finales del año 2012, fecha en la cual, con la aprobación y entrega y vigencia de la ley 9069, Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria, se incluyó un capítulo específico que regulara dicho tópico.

A pesar de este desarrollo jurisprudencial y normativa, en la práctica se ha cuestionado si dichos mecanismos permiten una tutela efectiva, entendida no solo como el acceso formal a recursos administrativos o judiciales, sino como una protección real frente a actuaciones arbitrarias, desproporcionadas o ilegales de la Administración Tributaria.

En este escenario surge la discusión sobre la conveniencia y viabilidad jurídica de crear una Defensoría del Contribuyente como órgano especializado e independiente, orientado a la defensa institucional de los derechos del contribuyente. La experiencia comparada demuestra que este tipo de entidades puede desempeñar un papel relevante en la prevención de conflictos, la mediación entre las partes y el fortalecimiento de la seguridad jurídica en materia tributaria.

Legislaciones como la española, que en 1998 promulgó su Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y la mexicana, con su Ley Federal De Los Derechos Del Contribuyente que entró en vigor en junio del 2005, son un referente en el reconocimiento que

se debe dar a los derechos y garantías que tiene el contribuyente, como sujetos vitales en el proceso de recaudación de impuestos en el marco del Derecho Tributario. Estas leyes logran esquematizar y enumerar los diferentes derechos que tiene el contribuyente en todos los procedimientos administrativos en los que participe, logrando con esto de una manera más viable la posibilidad de que dichos derechos y garantías sean cumplidos.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo analizar si la legislación tributaria costarricense garantiza una tutela efectiva de los derechos y garantías del contribuyente y, a partir de ello, determinar si resulta jurídicamente viable la creación de una Defensoría del Contribuyente como mecanismo institucional de defensa, en armonía con el orden constitucional vigente.

Capítulo I: Planteamiento del problema

Planteamiento del problema

El sistema tributario constituye uno de los principales instrumentos mediante los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas y cumplir los fines que le han sido encomendados por el ordenamiento jurídico. En el ejercicio de esta función, la Administración Tributaria dispone de amplias potestades de gestión, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, las cuales se encuentran justificadas por el principio constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

No obstante, el ejercicio de dichas potestades debe desarrollarse dentro del marco de los principios constitucionales y de las garantías propias del Estado social y democrático de derecho, procurando un equilibrio entre el interés fiscal y la protección de los derechos de los contribuyentes, ya que la potestad tributaria no es irrestricta y circunscribe a la Administración al marco normativo.

En Costa Rica, el ordenamiento jurídico reconoce diversos derechos y garantías aplicables a los contribuyentes, tanto en la Constitución Política como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la jurisprudencia constitucional. Sin embargo, estos derechos se encuentran dispersos en diferentes cuerpos normativos y su tutela depende, principalmente, de mecanismos administrativos y jurisdiccionales que operan una vez producida la actuación administrativa.

Lo anterior plantea la necesidad de analizar si el modelo vigente ofrece una protección suficiente frente al ejercicio de las potestades tributarias o si existen oportunidades de fortalecer los mecanismos institucionales destinados a garantizar el respeto efectivo de los derechos de los obligados tributarios.

El análisis del derecho comparado evidencia que algunos ordenamientos jurídicos han incorporado instituciones especializadas para la protección de los derechos del contribuyente, las cuales desarrollan funciones de orientación, recepción de quejas, mediación y formulación de recomendaciones dirigidas a mejorar la relación entre la Administración Tributaria y los administrados. La existencia de estos modelos comparados hace pertinente examinar el marco jurídico costarricense y valorar, desde una perspectiva jurídica, la posibilidad de fortalecer la tutela de los derechos del contribuyente mediante mecanismos institucionales especializados, atendiendo a las particularidades del ordenamiento nacional.

En consecuencia, la presente investigación se plantea la siguiente pregunta: ¿En qué medida el ordenamiento jurídico costarricense garantiza una tutela efectiva de los derechos y garantías del contribuyente dentro de la relación tributaria?

Objetivo General

Analizar la regulación de los derechos y garantías del contribuyente en el ordenamiento jurídico costarricense y su tutela efectiva dentro de la relación tributaria.

Objetivos específicos.

1- Identificar la regulación existente sobre los derechos y las garantías del contribuyente en el ordenamiento jurídico costarricense.
2- Determinar la aplicación práctica y tutela jurídica sobre los derechos y garantías del contribuyente.
3- Determinar la viabilidad jurídica de la creación de una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica como mecanismo de fortalecimiento de la tutela efectiva de dichos derechos.

Justificación

Dentro del marco del Derecho Tributario y del ejercicio de la potestad tributaria, la Administración debe actuar con pleno apego al ordenamiento jurídico y dentro de los límites que este establece. En este sentido, resulta relevante que la propia Administración disponga de mecanismos internos que le permitan identificar y corregir oportunamente posibles desviaciones en su actuación, así como garantizar que los contribuyentes conozcan aquellas decisiones o criterios interpretativos susceptibles de afectar su situación jurídica o económica Torrealba (2001).

Es decir, la potestad tributaria no es irrestricta dentro de la relación jurídico-tributaria, al contrario, debe existir un marco normativo que permita delimitar la ejecución de aquella, evitar arbitrariedades o un ejercicio abusivo de la misma. Es en este punto que deviene la necesidad, no solamente de una regulación especial sobre el tema de los derechos y garantías del contribuyente, sino, además, de procurar una efectiva ejecución de estos en la práctica, siempre dentro del marco normativo y con la procura de una igualdad entre las partes.

Los derechos y garantías del contribuyente han tenido un amplio desarrollo normativo en algunos países de la región durante las últimas dos décadas, donde los sistemas tributarios

han identificado la necesidad de regular el tema con el fin de obtener una aplicación práctica que proteja los intereses del contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria.

Este trabajo pretende, así, valorar si las garantías actualmente reconocidas resultan suficientes para equilibrar la relación jurídico-tributaria o si, por el contrario, se justifica la incorporación de mecanismos institucionales adicionales que fortalezcan la tutela efectiva, la seguridad jurídica y la confianza legítima en la actuación de la Administración Tributaria, en consonancia con los principios propios de un Estado social y democrático de derecho.

Antecedentes

En cuanto al apartado de antecedentes, se puede indicar que el tema de los derechos y garantías del contribuyente ha tenido un desarrollo doctrinal amplio, principalmente en países como México o España, no obstante, en el presente acápite se procederá a desarrollar trabajos recientes sobre el tema, tanto a nivel nacional como internacional.

De la Herrán Piñar (2023), en el artículo titulado *Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario: especial referencia a su aplicación en el intercambio de información internacional con fines tributarios*, analiza la evolución de los derechos y garantías del contribuyente en un contexto caracterizado por la globalización económica, la digitalización de las relaciones jurídicas y el fortalecimiento de los mecanismos de cooperación fiscal internacional. La autora parte de la premisa de que el intercambio de información tributaria se ha convertido en una herramienta fundamental para combatir la evasión y el fraude fiscal, pero advierte que su expansión debe ir acompañada de mecanismos efectivos de protección de los derechos fundamentales de los obligados tributarios.

La investigación realizada en España desarrolla un estudio jurídico sobre la relación entre las potestades de fiscalización de las administraciones tributarias y los derechos del contribuyente, enfatizando la necesidad de mantener un equilibrio entre el interés público de garantizar la recaudación tributaria y la protección de garantías como la seguridad jurídica, la intimidad, la confidencialidad de los datos, el debido proceso y el principio de buena administración.

Asimismo, examina los principales instrumentos internacionales de cooperación fiscal impulsados por organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Entre los principales hallazgos, la autora concluye que el fortalecimiento de los mecanismos de intercambio internacional de información ha generado importantes avances

en la lucha contra la evasión fiscal; sin embargo, también plantea nuevos desafíos relacionados con la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, especialmente en materia de privacidad, tratamiento de datos personales, confidencialidad de la información tributaria y límites al ejercicio de las potestades administrativas. En consecuencia, sostiene que el desarrollo de sistemas tributarios modernos debe garantizar una adecuada armonización entre la cooperación internacional y la tutela efectiva de los derechos del contribuyente.

Este trabajo constituye un antecedente relevante para la presente investigación, debido a que aporta una visión contemporánea sobre la evolución de los derechos y garantías del contribuyente en escenarios de creciente intercambio de información fiscal, permitiendo comprender cómo las nuevas dinámicas de cooperación tributaria internacional exigen fortalecer los mecanismos de protección jurídica frente al ejercicio del poder tributario estatal.

Serrat Romani (2017) en su tesis doctoral titulada *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de información tributaria*, desarrollada en el Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política de la Universidad de Barcelona, realiza un estudio exhaustivo sobre el impacto que han generado los nuevos mecanismos de transparencia fiscal y de intercambio internacional de información en la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. La investigación surge a partir de los profundos cambios experimentados por los sistemas tributarios a raíz de la globalización económica, la digitalización de la información y el fortalecimiento de los mecanismos de cooperación internacional destinados a combatir la evasión y el fraude fiscal.

La autora parte de la hipótesis de que las nuevas políticas de intercambio automático de información tributaria pueden entrar en conflicto con determinados derechos y garantías del contribuyente, debido a la rapidez con la que los Estados han implementado mecanismos de transparencia fiscal sin que exista un desarrollo paralelo y suficiente de las normas destinadas a proteger los derechos de las personas respecto de sus datos personales.

Desde esta perspectiva, analiza la evolución histórica de los modelos de intercambio de información tributaria, desde los mecanismos tradicionales basados en requerimientos específicos hasta los modernos sistemas de intercambio automático y multilateral de información impulsados por organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y por iniciativas como FATCA y el Common Reporting Standard (CRS).

La investigación desarrolla un análisis multidisciplinario que incorpora elementos de filosofía política, teoría constitucional, derechos humanos, derecho tributario internacional y

protección de datos personales. Asimismo, examina las relaciones jurídicas que se generan entre las administraciones tributarias y el contribuyente, identificando los derechos subjetivos involucrados, particularmente el derecho a la privacidad, la protección de datos personales, la intimidad, el debido proceso y las garantías derivadas del principio de buena administración. De igual forma, estudia las obligaciones de las administraciones tributarias en materia de confidencialidad, calidad de los datos, deber de información y protección del secreto tributario.

Entre sus principales conclusiones, Serrat Romaní (2017) sostiene que los nuevos estándares de transparencia fiscal y los mecanismos de intercambio automático de información constituyen herramientas necesarias para combatir la evasión y la elusión fiscal en un contexto globalizado; sin embargo, advierte que dichos instrumentos pueden generar afectaciones a los derechos fundamentales del contribuyente cuando no existen garantías adecuadas que regulen el tratamiento, almacenamiento, transferencia y utilización de los datos tributarios.

Por ello, propone la aplicación del principio de proporcionalidad como mecanismo para equilibrar el interés estatal en la obtención de información tributaria con la protección efectiva de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Este antecedente resulta relevante para la presente investigación, por cuanto aporta un análisis integral sobre la tensión existente entre las potestades de fiscalización e intercambio de información de las administraciones tributarias y la tutela de los derechos de los contribuyentes. Asimismo, ofrece un marco teórico y dogmático sólido para comprender la evolución de los derechos y garantías tributarias en la era digital, así como los desafíos que plantea la creciente internacionalización de los mecanismos de cooperación fiscal.

Finalmente, la obra *Derechos de los Contribuyentes* García López- Guerrero (2018) constituye un estudio introductorio y sistemático sobre la relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares, abordando los fundamentos constitucionales, legales y doctrinarios que sustentan los derechos y garantías del contribuyente frente al ejercicio del poder tributario estatal. El texto parte de la premisa de que la recaudación de contribuciones constituye una actividad indispensable para el financiamiento de las funciones públicas; sin embargo, dicha potestad debe ejercerse dentro de límites jurídicos claramente establecidos que aseguren la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

La publicación analiza el concepto de contribución, su justificación dentro de la actividad financiera del Estado y la legitimidad del poder tributario derivado de la soberanía estatal. Asimismo, desarrolla la forma en que las contribuciones son creadas mediante procedimientos legislativos formales, destacando que toda obligación tributaria debe tener

sustento legal previo y ajustarse a principios de justicia tributaria que garanticen la seguridad jurídica del contribuyente. En este sentido, se enfatiza que la creación y aplicación de tributos no puede quedar al arbitrio de la Administración Pública, sino que debe encontrarse estrictamente regulada por el ordenamiento jurídico.

Uno de los aportes más relevantes de la obra consiste en el estudio de los principios fundamentales que deben orientar el sistema tributario, entre ellos los principios de proporcionalidad, equidad, certeza, comodidad y economía. El autor explica que las contribuciones deben guardar una relación razonable con la capacidad económica del contribuyente, otorgar un tratamiento igual a quienes se encuentren en condiciones semejantes, definir claramente los elementos esenciales de la obligación tributaria y procurar que el cumplimiento de las cargas fiscales resulte lo menos gravoso posible para los administrados.

Asimismo, la investigación profundiza en las garantías constitucionales de justicia tributaria, destacando especialmente los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, audiencia e irretroactividad de la ley. Desde esta perspectiva, se sostiene que toda actuación de la Administración Tributaria debe encontrarse debidamente fundamentada y motivada, ser emitida por autoridad competente y respetar el derecho de defensa del contribuyente. Igualmente, se reconoce que las leyes fiscales deben proporcionar certeza respecto de los sujetos obligados, el hecho generador, la base imponible, las tarifas aplicables y las formas de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La obra también analiza los derechos reconocidos a el contribuyente dentro de la legislación secundaria, destacando el derecho a la información y asistencia fiscal, el derecho a formular consultas a la Administración Tributaria, el derecho de petición, el derecho a la autodeterminación de las obligaciones tributarias y el acceso a medios de defensa frente a actuaciones administrativas que puedan afectar sus intereses. De esta manera, se plantea una visión moderna de la relación tributaria, en la que el contribuyente deja de ser considerado únicamente como sujeto obligado al pago de tributos y pasa a ser reconocido como titular de derechos que deben ser respetados por las autoridades fiscales.

En conclusión, el texto establece que la legitimidad del sistema tributario no depende únicamente de la facultad estatal para recaudar recursos destinados al financiamiento del gasto público, sino también de la existencia de mecanismos efectivos que garanticen el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente. Bajo esta perspectiva, la protección de los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y debido proceso se

convierte en un elemento indispensable para consolidar una relación equilibrada entre la Administración Tributaria y los ciudadanos.

En el caso de Salazar (2004), en su investigación titulada *Derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento tributario costarricense*, desarrolló un análisis jurídico integral sobre el reconocimiento y la protección de los derechos de los contribuyentes dentro del sistema tributario costarricense. La investigación tuvo como objetivo principal examinar las garantías que asisten a los obligados tributarios frente al ejercicio del poder tributario estatal, así como determinar si el ordenamiento jurídico nacional ofrecía mecanismos suficientes para asegurar la justicia y la seguridad jurídica en materia tributaria.

El autor estudió la relación existente entre el poder tributario del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente, abordando aspectos constitucionales, legales y doctrinales. Asimismo, analizó los principios tributarios de legalidad, igualdad, generalidad y capacidad contributiva, destacando que los derechos y garantías del contribuyente se encontraban reconocidos en el ordenamiento jurídico costarricense de manera dispersa y no sistemática, lo que dificultaba su efectiva aplicación práctica.

Como resultado de la investigación, se concluyó que Costa Rica requería fortalecer la regulación específica de los derechos y garantías del contribuyente mediante instrumentos normativos que permitieran una protección más efectiva frente a las potestades de fiscalización, gestión y recaudación de la Administración Tributaria. El estudio constituye un antecedente relevante para la presente investigación, debido a que aborda directamente la evolución y fundamentación jurídica de los derechos del contribuyente en Costa Rica, proporcionando una base doctrinal y normativa para el análisis de las garantías tributarias y su papel dentro del Estado de Derecho.

Este trabajo es medular porque fundamenta la premisa de la presente investigación en cuanto a la necesidad de fortalecer la regulación de los derechos y garantías del contribuyente.

Es importante señalar que, como resultado de la revisión bibliográfica efectuada en repositorios institucionales, bibliotecas universitarias y bases de datos académicas nacionales, fue posible identificar un antecedente costarricense directamente relacionado con el objeto de estudio, correspondiente a la investigación desarrollada por Salazar (2004).

Esta situación evidencia la limitada producción científica nacional sobre los derechos y garantías del contribuyente desde una perspectiva integral, así como sobre los mecanismos institucionales para su tutela efectiva. Si bien dicho antecedente supera el plazo de cinco años que usualmente se recomienda para la selección de literatura reciente, su incorporación se justifica por tratarse de la única investigación nacional que aborda de manera específica esta

temática. Asimismo, conserva plena pertinencia académica debido a que constituye un referente histórico y doctrinal indispensable para comprender la evolución del tratamiento jurídico de los derechos del contribuyente en Costa Rica y permite contrastar el estado del conocimiento existente con los desarrollos normativos y jurisprudenciales posteriores que son objeto de análisis en la presente investigación.

Capítulo II Marco Teoríco

Es menester señalar que la Administración necesita para la consecución de los fines públicos obtener los medios económicos que se requieren y que consideren necesarios para lograrlo, por lo que la presente investigación se enfoca en los ingresos percibidos a través del ejercicio tributario del Estado, es decir, en el marco de recaudación de tributos por parte de la Administración Tributaria y su “poder tributario”.

Este poder tributario deviene como resultado del poder de imperio que tiene la administración, y que es el único fundamento en que pueden apoyarse las normas tributarias, no constituyendo en puridad normas jurídicas ni reguladoras de relaciones de Derecho, sino meros mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos, con naturaleza y funciones análogas a las normas de policía (Cassado Ollero, 2011).

La doctrina especializada ha definido el poder o potestad tributarios de la Administración Tributaria de forma amplia, siendo un concepto a partir del cual se desarrolla el marco regulatorio del derecho tributario y su ejecución, mediante múltiples autores:

> El poder tributario es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades. El cual tiene entre sus principales características las siguientes: Es intransmisible e irrenunciable para sus titulares. Es abstracto. Su existencia no implica de por sí supremacía respecto a una persona o situación en concreto, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de ciertos entes públicos, no referible antes de su ejercicio ni a personas ni a situaciones en particular. Es constitucional, en el sentido de que su existencia queda reconocida en la Constitución. Es territorial Es limitado tanto jurídica como económicamente (Cazorla Prieto 2008, p.75)

La Sala Constitucional ha desarrollado en múltiples votos el concepto de la potestad tributaria, conscientes de que éste debe encontrarse definido y regulado de la mejor manera, porque es a través de este principio que el Estado percibe la mayor cantidad de ingresos para lograr sus fines. En el voto 2273-93 de la Sala Constitucional, de las dieciséis horas del veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y tres, se trató el tema de la siguiente manera:

> El llamado “Poder Tributario”- potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar es el poder de sanciones normas jurídicas de las que se derive

> o puede derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien Reserva de Ley, el de Igualdad o de Isonomía, de generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45 121 inciso 12 de la Constitución Política de costa Rica).

De la misma forma, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, definió la potestad tributaria de la siguiente manera:

> Aquella facultad del Estado, de exigir contribuciones o conceder excepciones a personas o bienes que se ubican en su jurisdicción. Es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario. Entre sus principios constitucionales, están el de Legalidad o Reserva de Ley, el de Igualdad, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben provenir de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben comprender de forma integral a todas las personas o bienes previstos en la norma y no sólo a una parte de ellos, y debe velarse de no ser de tal intensidad, que viole la propiedad privada. (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N.° 871-2007, 2007).

Es de suma relevancia indicar que, de esta potestad del Estado, deviene una de igual importancia y que viene a jugar preponderante en la ejecución de dicho poder tributario, como lo es la labor de fiscalización, actividad tendiente al control y vigilancia del cumplimiento de la normativa de la materia mediante actos de prevención, indagación, y sanción, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados. A pesar de esto, se encuentra limitado en el ordenamiento costarricense para un solo órgano político,

La jurisprudencia también ha desarrollado esa situación jurídica, específicamente la Sala Primera, quien ha señalado:

> De la potestad tributaria del Estado, deriva una de igual importancia que la complementa, la labor de fiscalización, actividad tendiente al control y vigilancia del cumplimiento de la normativa de la materia mediante actos de prevención, indagación, y sanción, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados La labor fiscalizadora del Estado puede contemplarse desde una triple perspectiva: orgánica, funcional y procedimental. Así, investiga los

> hechos generadores que no han sido declarados o lo han sido en forma parcial. Tiene por objeto combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal. Por tanto, se orienta a aplicar de manera efectiva el derecho tributario material. Su norte, es averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos de aplicar el tributo, investigar los supuestos con impacto tributario y de esta forma, llegar a un conocimiento exacto de la realidad. (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto n.º 000871-2007, 2007).

Así las cosas, la potestad tributaria al no ser irrestricta debe contar con una serie de limitaciones, en su constitución y ejecución, a través del marco jurídico que se convierte en un filtro a favor del principio de legalidad. En este sentido, Fajardo Salas (2005) sostiene que la legitimidad de la potestad tributaria deriva del poder político del Estado y que, desde una perspectiva constitucional, la facultad para establecer tributos corresponde a la Asamblea Legislativa como órgano representativo de la voluntad popular.

Constitucionalmente se definen y establecen los límites a las facultades de la Administración, los cuales también han sido desarrollados ampliamente por la Sala Constitucional, en el Voto 4829-98, por ejemplo, se señaló:

> Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al Poder Tributario: a)los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley ; de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no en una parte de ellas; el de no confiscación, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la figura de la doble imposición, en razón de la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional…" (Sala Constitucional de la Corte Suprema de justicia, Voto 4829-98, 1998)

Siendo el principio de legalidad uno de los límites a la potestad tributaria que se señala en el extracto anterior, es importante señalar que al indagar sobre la razón filosófica del principio de "*nullum tributum sine lege"* es menester citar a Locke, quien de manera amplia y novedosa para el contexto histórico señalo;

> Es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es

> decir, el consentimiento de la mayoría sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos, porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca? El principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos. del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado (Locke citado por Spisso 1993, p 260).

La importancia del Principio de legalidad tributaria ha sido reconocida por la misma Sala Primera de la Corte, la cual señaló en su Voto 16-90,

> No obstante, el principio de legalidad tributaria al que están sujetas no puede constituirse en un condicionante válido que justifique una interpretación especial (restrictiva), sino que debe ser ponderado en su correcta dimensión, esto es, solo por vía legal pueden crearse, su fuente de origen debe reunir las condiciones señaladas en el numeral 62 del citado Código y solo surten efectos si ocurre el hecho que ha sido preestablecido para su ocurrencia. Por tanto, la legalidad tributaria así vista, no es justificante de una consideración restrictiva de las gracias fiscales. (Sala Primera de la Corte suprema de Justicia, voto 16-90, 1990)

Este principio encuentra su asidero constitucional en el artículo 121 de la Constitución política que señala: “(…) Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (…) 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.” (Constitución política de Costa Rica, artículo 121, inciso 13) Siendo el anterior el origen constitucional de la potestad tributaria del Estado y que se complementa con lo expresado en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que indica así: El artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que:

> En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y e)

Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago(…)" (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, art. 5).

En esta misma línea de razonamiento, es menester puntualizar el alcance de los principios de reserva de ley y legalidad, determinando que aspectos de la relación tributaria deben quedar fijados por la ley y cuáles pueden ser deferidos a la reglamentación. En ese sentido, decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y sus elementos y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley que debe definir este monto. (Queralt 2001. p.280)

Como lo señaló la Sala Constitucional en su voto 2657 del año 2001, "…La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley y constituye un vínculo de carácter personal…"

En la citada relación tributaria, se menciona los sujetos tributarios, el sujeto activo y el sujeto pasivo los que conforman la dicha relación. En este caso, los sujetos pasivos pueden ser "normalmente particulares, aunque también puede tratarse de un ente público- a cuyo cargo impone la ley diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios, que configuran un status jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades de gestión tributaria" (Queralt 2001. p.280)

Para efectos de esta investigación, se enfocará en el contribuyente, siendo el sujeto pasivo que cuenta con todas las obligaciones materiales y formales de la relación Tributaria. Cabanellas definido al contribuyente con la persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del Estado, la provincia o el Municipio, quien contribuye, ayuda o coopera a cualquier finalidad (Cabanellas de Torres, 1993).

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en su artículo 17 nos da otra definición de lo que se debe entender por contribuyente señalando lo siguiente:

Artículo 17.- Obligados por deuda propia (contribuyentes). Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial;

b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y

c) En la entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, art. 17).

La figura del contribuyente ocupa una posición central dentro de la relación jurídico-tributaria, en tanto constituye el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador que da origen a la obligación tributaria. A partir de esta relación surge el deber de cumplir con las obligaciones materiales y formales establecidas por el ordenamiento jurídico, entre ellas la determinación, declaración y pago de los tributos correspondientes. En este sentido, Spisso (1993) concibe los tributos como prestaciones exigidas por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, a quienes se encuentren dentro de los supuestos definidos legalmente como hechos imponibles.

En este mismo sentido y siendo un poco más amplia, la definición de Cabanellas se define como “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas” (Cabanellas de Torres, 1993. p 157)

Es menester aclarar que la diferenciación conceptual entre derechos y garantías va más allá de una simple ligereza o decisión del proceso de investigación, sino que durante la investigación ambos términos serán tratados de una manera independiente uno de otro, llegando a ser analizados de diversas maneras según la situación concreta.

Desde la perspectiva de Quiroga Cubillos (1986), el concepto de garantía presenta diferencias sustanciales entre el derecho privado y el derecho público. En el primero, cumple una función accesoria orientada a asegurar el cumplimiento de una obligación principal; en el segundo, se vincula con la relación jurídica existente entre la autoridad y el ordenamiento jurídico, constituyendo un mecanismo de protección de los derechos de los administrados.

En este mismo sentido, Cabanellas señala que “(…) las garantías constitucionales o individuales, es el conjunto de declaraciones, medios y recursos con que los textos constitucionales aseguraran a los individuos o ciudadanos el disfrute y ejercicio de los derechos públicos y privados fundamentales que se les reconocen” (Cabanellas de Torres, 1993. p. 144).

A nivel doctrinal, existe una discrepancia entre autores, sobre la necesidad de realizar una distinción entre lo que viene a ser los derechos y garantías que tienen las personas como contribuyentes y las que poseen como ciudadanos *per se,* porque antes de ser contribuyente

la persona es antes que nada ciudadano y que como tal ya tiene derechos y bienes que igualmente son merecedores de tutela jurídica.

En este mismo sentido, se ha expresado de la siguiente manera;

> Muchas son las cuestiones susceptibles de abordarse cuando el fin perseguido es poner en relación el régimen jurídico de los llamados procedimientos tributarios con los derechos y las garantías que para el ciudadano derivan de la carta magna. Si por procedimiento tributario hay que entender el cauce formal de la actividad pública dirigida a la aplicación de los tributos, no parece inconveniente afirmar que, de forma más o menos mediata, en él se ven implicados todos aquellos valores constitucionales que de cualquier modo proyectaba su eficacia sobre el ordenamiento tributario, incluido por tanto su aspecto sustantivo y teniendo bien entendido que no todos los citados derechos y garantías reciben la misma protección en la Carta Magna y que resulta desigual, sobre todo, su grado de eficacia limitativa de la actuación de los órganos administrativos en el curso del procedimiento (Aguallo Aviles, 2001. p.265).

Lo anterior encuentra sustento en la doctrina desarrollada por Valdés Costa (1992) quien sostiene que el Derecho Constitucional Tributario forma parte del Derecho Constitucional, debido a que su objeto consiste en regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. En consecuencia, dicha potestad se encuentra subordinada a las normas y principios constitucionales, los cuales delimitan y condicionan el ejercicio del poder tributario dentro del ordenamiento jurídico.

A pesar de lo anterior, existen principios e instituciones propias del ámbito tributario que poseen relevancia constitucional y que, por tanto, deben ser interpretados de conformidad con las disposiciones y valores superiores del ordenamiento jurídico. En este sentido, González García (1994) distingue entre los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados.

Los primeros corresponden a principios generales del derecho público, como la legalidad, la igualdad y la seguridad jurídica, que también resultan aplicables en materia tributaria, por otro lado, los segundos, en cambio, son principios propios del derecho tributario que han sido incorporados expresamente al ámbito constitucional, como ocurre con el principio de capacidad contributiva. Esta distinción permite identificar si el fundamento principal de cada principio se encuentra en su naturaleza constitucional general o en su contenido específicamente tributario.

Estos principios, como se señaló anteriormente, aunados a los derechos y garantías se convierten en límites a la potestad tributaria del Estado y que por lo tanto se deben de regular de una manera expresa e individual para su mejor aplicación y tutela jurídica.

A nivel internacional, algunas legislaciones se han preocupado por tener diversos mecanismos que ayuden a proteger los llamados derechos del contribuyente, ya sea por medio de legislación expresa como es el caso de México, Colombia y España, o bien, mediante la creación de instituciones o instancia que velen por el bienestar del contribuyente, como es el caso de Venezuela, que tiene una Defensoría del Contribuyente, solo por citar algunos casos.

En el caso de México y España, estos dos países tienen sus leyes de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que regulan la materia de manera expresa, lo cual les brinda herramientas para lo protección de estos. Además de estos países, Colombia, promulgó en el año 2005 un “Estatuto Del Contribuyente y Usuario Aduanero y Cambiario”, el cual además de regular la materia en su aspecto formal también creo la Defensoría del Contribuyente y le dotó de nuevas funciones y atribuciones para un mejor funcionamiento.

Estos son solo algunos países que se han preocupado por darle una mayor regulación al tema de los derechos y garantías del contribuyente. En Costa Rica desde hace ya algunos años se ha venido hablando, cada vez más incesantemente, acerca del tema de los Derechos y Garantías del Contribuyente y sobre la importancia de darle a la legislación vigente un matiz que tome en consideración el tema a la hora de darse los diferentes procesos tributarios tanto en sede administrativa como judicial.

Con la reforma implementada al sistema de la Administración Tributaria durante la década de los noventa, se evidenciaron diversas deficiencias en la estructura y funcionamiento del sistema tributario nacional. En este contexto, Torrealba Navas (2001) señala que la Administración Tributaria debe ejercer sus competencias con estricto apego al ordenamiento jurídico y que el control de la legalidad de sus actuaciones corresponde al Poder Judicial.

No obstante, también destaca la conveniencia de establecer mecanismos internos que permitan identificar y corregir oportunamente posibles desviaciones en la actuación administrativa, así como garantizar que las decisiones y criterios interpretativos que puedan afectar la situación jurídica o económica de los contribuyentes sean debidamente conocidos por estos, sin menoscabo de su derecho a cuestionarlos ante los tribunales competentes.

Asimismo, Torrealba Navas (2001) advirtió que la Dirección General de Tributación carecía de una instancia independiente encargada de atender las quejas de los contribuyentes y de utilizar esa información para implementar mejoras en los servicios de atención y en los mecanismos de comunicación con los administrados. Aunque esta observación fue formulada

hace más de dos décadas, constituye un referente importante para el análisis de la presente investigación, en tanto evidencia una debilidad institucional cuya problemática continúa siendo objeto de discusión en el sistema tributario costarricense.

Capítulo III Marco Metodológico

En el presente capítulo, se establecen los criterios metodológicos que orientan el desarrollo de la investigación realizadas sobre los derechos y garantías del contribuyente dentro del ordenamiento jurídico costarricense y la viabilidad jurídica de crear una Defensoría del Contribuyente como mecanismo especializado para fortalecer su tutela efectiva. Para ello, se procede a delimitar el tipo y alcance de la investigación, el enfoque utilizado, el diseño metodológico, las técnicas e instrumentos de investigación, las fuentes de información y los procedimientos utilizados para su recopilación y análisis.

En este sentido, el enfoque cualitativo permite comprender fenómenos jurídicos a partir del análisis de su contenido y contexto, favoreciendo la construcción de interpretaciones fundamentadas sobre la realidad objeto de estudio. Hernández Sampieri, (2018).

Tipo de investigación

La presente investigación es de tipo documental-jurídica, debido a que se fundamenta en el análisis y estudio de fuentes normativas, doctrinales, jurisprudenciales y bibliográficas relacionadas con los derechos y garantías del contribuyente dentro del ordenamiento jurídico costarricense, tanto a nivel nacional como internacional. Según este tipo de investigación, la información se obtiene a partir de documentos previamente elaborados, permitiendo examinar el contenido de las normas jurídicas, los criterios doctrinales y las resoluciones judiciales vinculadas con el objeto de estudio.

Asimismo, posee un carácter jurídico-dogmático, por cuanto se orienta a la interpretación sistemática del derecho positivo vigente y al análisis de las instituciones jurídicas que regulan la relación tributaria entre la Administración Tributaria y las personas contribuyentes costarricenses.

La investigación también incorpora el análisis del derecho comparado, específicamente de los modelos desarrollados en México y España, con el propósito de identificar mecanismos institucionales de protección al contribuyente que puedan servir como referencia para valorar la viabilidad jurídica de crear una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica.

Tipo de alcance

De acuerdo con la clasificación propuesta por Hernández Sampieri (2018), la investigación de marras posee un alcance exploratorio, en la medida en que aborda una

temática con un desarrollo doctrinal y normativo limitado dentro del contexto costarricense, particularmente en lo relativo a la viabilidad jurídica de crear un órgano especializado de defensa de las personas contribuyentes. El alcance exploratorio permite aproximarse a un fenómeno jurídico poco estudiado a nivel nacional, identificar sus elementos más relevantes y sentar bases conceptuales que sirvan de fundamento para investigaciones posteriores de mayor profundidad, sin que ello implique la pretensión de agotar el tema ni de establecer relaciones causales entre variables.

De la misma manera, se procura identificar los principales derechos y garantías reconocidos en el ordenamiento jurídico costarricense, así como las fortalezas y limitaciones de los mecanismos administrativos y jurisdiccionales existentes. De igual manera, busca generar elementos jurídicos que permitan valorar la pertinencia de establecer una Defensoría del Contribuyente como mecanismo complementario de tutela.

Además, la investigación posee un alcance descriptivo-analítico**;** en primer lugar, es descriptiva porque expone el contenido de las normas, principios, resoluciones y mecanismos institucionales relacionados con la protección del contribuyente; y es analítica porque interpreta críticamente dicha información para determinar si el sistema vigente garantiza una tutela efectiva de los derechos de los obligados tributarios. Esta dimensión descriptiva se extiende al análisis de los ordenamientos jurídicos de España y México, respecto de los cuales se examinan los principales instrumentos normativos y mecanismos institucionales desarrollados para la tutela de los contribuyentes.

Finalmente, la investigación presenta un componente propositivo**,** debido a que, a partir de los resultados obtenidos, se determina la viabilidad jurídica de la creación de una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica. Esta propuesta constituye el resultado del análisis del marco jurídico nacional, de los mecanismos actuales de tutela y de las experiencias institucionales identificadas en España y México.

Enfoque de la investigación: cuantitativo-cualitativo o mixto.

La investigación se desarrolla bajo un enfoque cualitativo, porque su finalidad consiste en comprender e interpretar el contenido jurídico de las normas, la jurisprudencia, la doctrina y las experiencias comparadas relacionadas con los derechos y garantías de las personas contribuyentes. Este enfoque resulta adecuado, ya que el estudio no pretende medir variables, establecer relaciones estadísticas ni obtener resultados cuantificables, por el contrario, busca analizar el significado, alcance y aplicación de las disposiciones jurídicas que regulan la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

A partir del enfoque cualitativo, se examinan categorías jurídicas como la legalidad tributaria, la seguridad jurídica, el derecho de defensa, el debido proceso, la proporcionalidad, la tutela efectiva y los mecanismos institucionales de protección. Estas categorías permiten valorar si el reconocimiento formal de los derechos del contribuyente se traduce en mecanismos efectivos de protección dentro de la práctica administrativa y jurisdiccional.

Este enfoque permite analizar los fenómenos jurídicos a partir de su contenido y contexto, facilitando una interpretación sistemática de las fuentes utilizadas y la construcción de categorías que permitan responder adecuadamente al problema de investigación. En consecuencia, la investigación no corresponde a un enfoque cuantitativo ni mixto, debido a que no incorpora procedimientos dirigidos a producir o analizar información estadística ni emplea instrumentos de medición cuantitativa.

La información recopilada posee una naturaleza predominantemente jurídica y documental, por lo que su tratamiento se desarrolla mediante procesos de interpretación, sistematización, categorización, comparación y análisis crítico.

Diseño metodológico

Al tratarse de una investigación de enfoque cualitativo, el diseño metodológico corresponde a un diseño documental de tipo interpretativo, no experimental. No experimental, en tanto no existe manipulación deliberada de variables ni intervención directa sobre la realidad estudiada; y documental, porque la totalidad de la información analizada proviene de fuentes bibliográficas, normativas y jurisprudenciales ya elaboradas. Este diseño se estructura en fases sucesivas: identificación y delimitación del problema jurídico; recopilación de fuentes primarias y secundarias; sistematización de la información conforme a los objetivos específicos; interpretación dogmática y comparada del contenido; y formulación de conclusiones y de la propuesta final (Bernal, 2016).

Asimismo, el diseño de la investigación incorpora un componente comparado mediante el estudio de los ordenamientos jurídicos de España y México, seleccionados por constituir referentes relevantes dentro del ámbito iberoamericano en materia de reconocimiento y tutela institucional de los derechos del contribuyente.

Técnicas de investigación

La principal técnica empleada en la presente investigación es el análisis documental, entendido como un procedimiento sistemático orientado a la identificación, recopilación,

selección, clasificación, revisión, interpretación y sistematización de fuentes jurídicas y académicas vinculadas directamente con el objeto de estudio, tanto costarricenses como internacionales. En este sentido, esta técnica permite abordar de manera rigurosa el contenido normativo, jurisprudencial y doctrinal relacionado con los derechos y garantías de las personas contribuyentes y con los mecanismos establecidos para su protección frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Mediante el análisis documental se examinaron, en primer término, las principales fuentes normativas del ordenamiento jurídico costarricense, con especial atención a la Constitución Política y al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como aquellas disposiciones legales y reglamentarias que resulten pertinentes para determinar el marco jurídico aplicable a la relación entre la Administración Tributaria y las personas contribuyentes. Este análisis se complementa con la revisión de jurisprudencia relevante de la Sala Constitucional y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, particularmente aquella relacionada con los principios constitucionales tributarios, el debido proceso, el derecho de defensa, la seguridad jurídica y las demás garantías aplicables en materia tributaria.

Asimismo, la técnica comprende la revisión y sistematización de doctrina especializada, artículos científicos, libros, investigaciones académicas, tesis, informes institucionales y demás documentos pertinentes, con el propósito de identificar las principales posiciones teóricas respecto de los derechos del contribuyente, sus mecanismos de tutela y la función que pueden desempeñar instituciones especializadas en su protección. La información obtenida mediante estas fuentes es organizada conforme a categorías de análisis previamente definidas, facilitando su posterior interpretación y vinculación con los objetivos específicos de la investigación.

De manera complementaria, se emplea la técnica del análisis jurídico comparado, mediante la cual se contrastan determinados elementos del ordenamiento jurídico costarricense con los modelos normativos desarrollados en España y México. La utilización de esta técnica permite identificar semejanzas, diferencias, fortalezas y particularidades entre los sistemas estudiados, así como determinar la existencia de experiencias o mecanismos que puedan constituir referentes para el análisis de una eventual propuesta aplicable al contexto costarricense.

Instrumentos de la investigación (Matriz de análisis documental)

Como instrumento principal de investigación se utiliza una matriz de análisis documental, elaborada con el propósito de registrar, clasificar y sistematizar la información obtenida de las diferentes fuentes consultadas.

La utilización de este instrumento permite establecer una relación directa entre los documentos examinados, los objetivos específicos de la investigación y las categorías definidas para el análisis, facilitando la identificación de los principales hallazgos jurídicos derivados de cada fuente.

La estructura general del instrumento se configura de la siguiente manera:

Tabla 1:Matríz de análisis documental utilizada en la investigación.

N.°	Fuente o documento analizado	Autor / institución	Año	Tipo de fuente	País	Objetivo relacionado	Categoría de análisis	Tema / contenido jurídico relevante	Mecanismo de tutela	Principal hallazgo o aspecto por identificar	Aporte a la investigación
1	Constitución Política de la República de Costa Rica	Asamblea Nacional Constituyente	1949	Normativa	Costa Rica	Objetivos 1 y 2	Límites constitucionales a la potestad tributaria	Principios, derechos fundamentales y límites constitucionales aplicables al ejercicio de la potestad tributaria y a la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente	Constitucional y jurisdiccional	Identificación de los límites superiores que condicionan el ejercicio de la potestad tributaria y de las garantías constitucionales aplicables al contribuyente	Establece el parámetro constitucional para analizar el sistema costarricense de protección de los derechos del contribuyente
2	Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica	1971	Normativa	Costa Rica	Objetivos 1 y 2	Derechos y garantías del contribuyente	Regulación de la relación jurídico-tributaria, derechos del contribuyente, facultades de la Administración Tributaria, procedimientos y garantías	Administrativo	---------- ----------	---------- -------
3	Jurisprudencia de la Sala Constitucional	Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia	Varias fechas	Jurisprudencial	Costa Rica	Objetivos 1 y 2	Tutela constitucional del contribuyente	Interpretación de derechos fundamentales, principios constitucionales y límites aplicables al ejercicio de las potestades tributarias	Jurisdiccional / constitucional	---------- ----------	Permite caracterizar el modelo nacional de reconocimiento y protección de los derechos del contribuyente
4	Jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	Varias fechas	Jurisprudencial	Costa Rica	Objetivos 1 y 2	Tutela jurídica y control de la actuación tributaria	Interpretación de normas tributarias, procedimientos, potestades administrativas y garantías de los obligados tributarios	Jurisdiccional	Determinación del alcance que la jurisprudencia constitucional ha otorgado a los derechos y garantías de los contribuyentes	---------- -------
5	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	México	2005	Normativa	México	Objetivo 3	Derechos del contribuyente y	Reconocimiento de derechos, garantías,	Administrativo, preventivo y reactivo	---------- ----------	Permite establecer el contenido y

							tutela especializada	información, asistencia y protección del contribuyente			alcance jurisprudencial de la tutela constitucional en materia tributaria
6	Ley General Tributaria	España	2003	Normativa	España	Objetivo 3	Derechos y garantías del obligado tributario	Reconocimiento de derechos, garantías, procedimientos tributarios y relaciones entre la Administración y los obligados tributarios	Administrativo y jurisdiccional	Identificación de un catálogo específico de derechos del contribuyente y de mecanismos establecidos para su protección	Complementa el análisis normativo mediante la determinación de la aplicación e interpretación judicial de las normas tributarias
7	Principios de aplicación de los tributos	Adrián Torrealba Navas	2001	Doctrinal	Costa Rica	Objetivos 1, 2 y 3	Tutela institucional y derechos del contribuyente	Límites a la actuación de la Administración Tributaria y necesidad de mecanismos internos de protección	Preventivo y administrativo	---------- ----------	Constituye un referente doctrinal para comprender el funcionamiento de los tributos.
8	Derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico tributario costarricense	Salazar Portilla, F.	2004	Tesis académica	Costa rica	Objetivos 1, 2 y 3	Derechos y garantías de los contribuyentes	Reconocimiento y protección de los derechos del contribuyente en el ordenamiento nacional	Administrativo y jurisdiccional	---------- ----------	Complementa el análisis normativo mediante la determinación de la aplicación e interpretación judicial de las normas tributarias
9	Derechos de los contribuyentes	García López-Guerrero, L.	2018	Doctrinal	México	Objetivos 1 y 3	Derechos del Contribuyente	Fundamentos constitucionales y legales de los derechos frente al poder tributario	Jurídico e institucional		Constituye un referente doctrinal para comprender el funcionamiento de los tributos.
10	Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario: especial referencia a su	De la Herrán Piñar, A.	2023	Artículo cientifico	España	Objetivos 1 y 2	Derechos fundamentales y tutela efectiva	Protección del contribuyente frente al intercambio de información y potestades de fiscalización	Jurídico y jurisdiccional		Constituye un referente doctrinal para comprender el funcionamiento de los tributos.

	aplicación en el intercambio de información internacional con fines tributarios									
11	Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de información tributaria	Serrat Romaní M.	2017	Tesis doctoral	España	Objetivos 1 y 2	Derechos fundamentales y protección de datos	Límites jurídicos al intercambio automático de información tributaria	Constitucional y jurídico	Constituye un referente doctrinal para comprender el funcionamiento de los tributos.
12	Información institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	PRODECON	2026	Institucional	México	Objetivo 3	Tutela institucional especializada	Competencias, asesoría, defensa y mecanismos especializados de protección	Preventivo	Complementa el análisis normativo mediante la determinación de la aplicación e interpretación judicial de las normas tributarias

Nota. Elaboración propia (2026) a partir de las fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales, académicas e institucionales seleccionadas para la investigación. La matriz permite sistematizar la información de acuerdo con los objetivos específicos, las categorías de análisis, el contenido jurídico relevante y los mecanismos de tutela identificados en cada fuente.

Fuentes de información

Las fuentes de información utilizadas en la investigación son seleccionadas de conformidad con su pertinencia para responder al problema planteado y a los objetivos generales y específicos del estudio. La selección de las fuentes responde principalmente a criterios de pertinencia temática, autoridad jurídica o académica, relación directa con el objeto de estudio y utilidad para interpretar el ordenamiento jurídico costarricense o realizar su comparación con los sistemas jurídicos seleccionados.

Para efectos metodológicos, las fuentes se clasifican en primarias y secundarias**.**

Fuentes primarias

Las fuentes primarias corresponden a aquellos documentos que contienen directamente las normas jurídicas, decisiones jurisprudenciales y disposiciones institucionales que constituyen objeto de análisis en la investigación. Dentro del ámbito costarricense, se consideran fuentes primarias las siguientes:

- Constitución Política de Costa Rica.
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.
- Ley General de la Administración Pública.
- Resoluciones de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
- Resoluciones de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.
- Legislación tributaria de México y España.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de México.

Estas fuentes permiten conocer directamente el contenido normativo de los derechos, garantías, principios, competencias y mecanismos institucionales sometidos a estudio.

Fuentes secundarias

De la misma forma, las fuentes secundarias corresponden a los documentos académicos y doctrinales que interpretan, desarrollan, sistematizan o analizan las normas e instituciones jurídicas que constituyen el objeto de la investigación. Dentro de esta categoría se incluyen libros especializados en Derecho Tributario, Derecho Financiero y Derecho Constitucional Tributario; artículos científicos; tesis e investigaciones académicas; estudios

relacionados con los derechos y garantías del contribuyente; trabajos relativos a los límites constitucionales de la potestad tributaria; y publicaciones vinculadas con los mecanismos institucionales de defensa y protección de los obligados tributarios.

Las fuentes secundarias cumplen una función fundamentalmente interpretativa y de contextualización, debido a que permiten conocer las principales posiciones doctrinales, comprender la evolución del reconocimiento jurídico de los derechos del contribuyente y desarrollar una valoración crítica de los mecanismos existentes para su tutela.

En síntesis, estas fuentes secundarias permiten complementar la interpretación de las fuentes primarias y proporcionar sustento teórico y conceptual al análisis desarrollado durante la investigación.

Recopilación

La recopilación de la información se realizó mediante un proceso sistemático compuesto por varias etapas. En primer lugar, se identificaron las fuentes relacionadas con los derechos y garantías del contribuyente, la potestad tributaria, la tutela efectiva y la creación de instituciones especializadas. Posteriormente, las fuentes fueron seleccionadas de acuerdo con su pertinencia, autoridad académica, relación con los objetivos de la investigación y utilidad para el análisis jurídico, y en esa misma línea de pensamiento se priorizaron la normativa vigente, la jurisprudencia relevante, la doctrina especializada y las investigaciones directamente vinculadas con el tema.

Posteriormente, se seleccionan las fuentes necesarias para analizar los mecanismos administrativos y jurisdiccionales existentes para la tutela de los derechos del contribuyente, procurando identificar su naturaleza, funcionamiento y alcance jurídico.

Finalmente, la información seleccionada fue incorporada en la matriz de análisis documental, lo que permitió organizar los contenidos y establecer relaciones entre las distintas fuentes consultadas. Para desarrollar el análisis comparado se recopilan las principales fuentes normativas e institucionales correspondientes a España y México relacionadas con la protección de los derechos de los contribuyentes y con el funcionamiento de instituciones especializadas creadas para atender sus consultas, quejas o inconformidades frente a las autoridades tributarias.

Finalmente, la información seleccionada fue incorporada en la matriz de análisis documental, lo que permitió organizar los contenidos y establecer relaciones entre las distintas fuentes consultadas.

Análisis de información

El análisis de la información se realizó mediante una interpretación jurídica, crítica y comparativa de los documentos recopilados, y en esa línea, se examinó el marco constitucional y legal costarricense para identificar los derechos y garantías reconocidos a las personas contribuyentes y los límites impuestos a la potestad tributaria dentro de la normativa tributaria.

En segundo lugar, se analizaron las resoluciones judiciales y la doctrina especializada con el propósito de determinar cómo se han interpretado principios como la legalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho de defensa. Posteriormente, se valoró la eficacia de los mecanismos administrativos y jurisdiccionales disponibles para proteger al contribuyente.

Este análisis permitió identificar que, aunque existen vías de defensa, estas operan principalmente después de que se produce una actuación administrativa, por lo que poseen un carácter predominantemente reactivo.

Finalmente, se realizó un análisis comparativo de los modelos de México y España, permitiendo identificar los mecanismos como la asesoría especializada, la recepción de quejas, la mediación, la representación del contribuyente, la formulación de recomendaciones y la elaboración de propuestas de mejora institucional.

Consideraciones éticas

La presente investigación respetó los principios éticos aplicables a la investigación académica y jurídica, por lo cual se garantiza la correcta utilización de las fuentes consultadas mediante la correspondiente citación y referencia bibliográfica, respetando los derechos de autor y la propiedad intelectual de los documentos utilizados.

Asimismo, el análisis fue realizado con objetividad, rigor científico e imparcialidad, procurando una interpretación jurídica fundamentada en el ordenamiento vigente, la doctrina especializada y la jurisprudencia aplicable. La información recopilada se utilizó exclusivamente con fines académicos y de investigación, manteniendo fidelidad al contenido de las fuentes consultadas.

Capítulo IV Desarrollo

Tutela efectiva de los derechos del contribuyente en Costa Rica

El ordenamiento jurídico costarricense reconoce derechos, garantías y principios aplicables a las personas contribuyentes dentro de la relación jurídico-tributaria, su regulación se encuentra integrada por disposiciones constitucionales, normas de carácter tributario y administrativo, así como por criterios jurisprudenciales que delimitan el ejercicio de las potestades atribuidas a la Administración Tributaria.

La Constitución Política constituye el marco superior dentro del cual deben ejercerse las potestades públicas en materia tributaria, a saber, los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, derecho de defensa y protección de la propiedad resultan aplicables a las relaciones entre la Administración y los administrados y operan como parámetros jurídicos para el ejercicio de la potestad tributaria. Mientras que en materia especial tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la relación entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios estableciendo tanto las facultades atribuidas a la Administración para la gestión, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos como los derechos y garantías reconocidos a las personas contribuyentes durante los procedimientos tributarios.

Dentro de este marco, la Administración Tributaria dispone de potestades destinadas a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que el ejercicio de estas competencias se encuentra sujeto a las disposiciones constitucionales y legales que regulan la actuación administrativa y a las garantías procedimentales reconocidas a los administrados.

Es menester traer a colación lo indicado por la jurisprudencia de la Sala Constitucional y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, las cuales ha desarrollado el alcance de estas potestades y de los límites jurídicos aplicables a su ejercicio. Los pronunciamientos examinados en la investigación reconocen que la potestad tributaria y las facultades de fiscalización derivadas de ella deben ejercerse dentro del marco constitucional y legal vigente.

En cuanto a los mecanismos de tutela, el ordenamiento costarricense contempla vías administrativas mediante las cuales las personas contribuyentes pueden formular oposición o impugnar determinados actos dictados por la Administración Tributaria, asimismo, las actuaciones administrativas se encuentran sujetas al control jurisdiccional correspondiente, de conformidad con las reglas previstas por el ordenamiento jurídico. A estos mecanismos se adiciona la protección constitucional de los derechos fundamentales, que permite someter determinadas actuaciones de la Administración Pública al control de la jurisdicción

constitucional cuando se alegue una afectación de derechos susceptibles de tutela mediante esta vía.

En consecuencia, dentro del sistema costarricense coexisten mecanismos administrativos, jurisdiccionales y constitucionales vinculados con la protección de las personas contribuyentes, cada uno de ellos posee características, competencias y procedimientos propios determinados por las disposiciones que regulan su ejercicio.

La normativa analizada contempla igualmente derechos vinculados con la información, el acceso a los procedimientos, la posibilidad de formular alegaciones, aportar prueba, ejercer la defensa y cuestionar actuaciones administrativas en los casos establecidos legalmente, los cuales se integran con los principios constitucionales y administrativos que regulan el ejercicio de la función pública.

Desde una perspectiva institucional, la protección de los derechos del contribuyente se desarrolla por medio de las distintas autoridades administrativas y jurisdiccionales competentes según la naturaleza de cada procedimiento. El marco jurídico nacional no configura, bajo una única institución, la totalidad de las funciones relacionadas con la orientación, defensa o atención de las personas contribuyentes, sino que estas se distribuyen entre los mecanismos y órganos previstos por el ordenamiento vigente, siendo en principio el Ministerio de Hacienda el que debería tomar ese papel dentro de la relación jurídico tributaria en el país.

Los elementos anteriormente descritos constituyen la evidencia jurídica nacional que será sistematizada mediante la matriz de análisis documental y posteriormente examinada en el Capítulo V a partir de las categorías y objetivos específicos definidos en la investigación.

Derecho comparado

El derecho comparado constituye una herramienta metodológica que permite examinar la forma en que distintos ordenamientos jurídicos regulan una determinada materia, identificar semejanzas y diferencias entre sus instituciones y aportar elementos de referencia para el estudio del derecho nacional. En la presente investigación, su utilización se circunscribe al análisis de los modelos desarrollados en México y España en materia de reconocimiento y protección de los derechos y garantías de las personas contribuyentes, por ser los ordenamientos que cuenta con un mayor desarrollo en la materia.

Su estudio se realiza con una finalidad descriptiva y comparativa, sin que ello implique la incorporación automática de sus instituciones al sistema costarricense, en consecuencia, la inclusión de España y México obedece a la relevancia doctrinal e institucional que ambos

sistemas han adquirido en la regulación de los derechos del contribuyente, sin entrar desconocer la existencia de otros modelos comparados igualmente importantes. Esta delimitación metodológica permite centrar el estudio en experiencias que ofrecen elementos jurídicos suficientes para comprender las distintas formas de tutela desarrolladas en el derecho comparado y servir de base para el análisis efectuado en la presente investigación.

México

Dentro del contexto latinoamericano, México ha desarrollado un marco normativo e institucional específico en materia de derechos del contribuyente que sirve de parámetros para otras normativas. La base constitucional de este sistema se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disposición que establece la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

A partir de este fundamento constitucional se desarrollan principios vinculados con la legalidad tributaria, la proporcionalidad y la equidad, los cuales operan como parámetros para el ejercicio de las potestades fiscales. Estos principios se complementan con normativa específica que regula los derechos y garantías de las personas contribuyentes frente a las autoridades fiscales.

Uno de los elementos más relevantes del sistema mexicano es la actuación del Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargado de la administración, fiscalización y recaudación de los tributos federales. Además de ejercer funciones de control tributario, el SAT posee obligaciones expresas relacionadas con la asistencia al contribuyente, la divulgación de información fiscal, la orientación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias y la promoción de una cultura contributiva.

Estas funciones encuentran respaldo en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (Contribuyente, Ley Federal de los Derechos del, 2005), la cual obliga a las autoridades fiscales a proporcionar información clara, asistencia permanente y mecanismos accesibles para que el contribuyente pueda ejercer adecuadamente sus derechos y cumplir sus obligaciones.

Esta normativa contempla, asimismo, deberes de información y asistencia a cargo de las autoridades fiscales, así como mecanismos destinados a facilitar el conocimiento de los derechos y obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Un elemento particular del modelo mexicano es la existencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), institución especializada cuya finalidad se relaciona con la promoción y

protección de los derechos de los contribuyentes frente a las actuaciones de las autoridades fiscales federales.

La PRODECON desarrolla funciones de asesoría, orientación, representación legal, recepción de quejas y acompañamiento en procedimientos vinculados con la materia tributaria a las personas contribuyentes. Asimismo, dentro del sistema mexicano se contemplan mecanismos de atención y solución anticipada de determinadas controversias entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, de esta manera, el modelo mexicano se estructura a partir de la coexistencia de normas que reconocen derechos específicos del contribuyente, funciones de asistencia desarrolladas por la Administración Tributaria y una institución especializada en la atención y defensa de las personas frente a las autoridades fiscales.

Los elementos anteriormente descritos serán retomados en el Capítulo V para su análisis en relación con las categorías definidas en la matriz documental y con el tercer objetivo específico de la investigación. costarricense.

España

El ordenamiento jurídico español constituye otro referente dentro del ámbito iberoamericano en materia de reconocimiento y protección de los derechos y garantías del contribuyente, ya que su sistema se encuentra sustentado en disposiciones constitucionales, normativa tributaria general y mecanismos administrativos y jurisdiccionales de protección.

La Constitución Española de 1978 establece en su artículo 31.1 el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que no puede tener alcance confiscatorio (Constitución Española, 1978). Este marco constitucional se complementa con otros principios y garantías aplicables a la actuación de los poderes públicos.

Dentro del ámbito normativo, la Ley 58/2003, General Tributaria, regula de manera general las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, por lo que se reconoce expresamente diversos derechos aplicables durante los procedimientos tributarios, entre ellos el derecho a ser informado y asistido por la Administración, conocer el estado de tramitación de los procedimientos, formular alegaciones, aportar pruebas, obtener copias de documentos contenidos en los expedientes, mantener la confidencialidad de los datos tributarios y recibir un trato respetuoso por parte de las autoridades fiscales. (Ley 58/2003 de España, 2003)

La Administración Tributaria española desarrolla además mecanismos de asistencia a las personas contribuyentes mediante oficinas presenciales, plataformas digitales, servicios de orientación y publicaciones informativas destinadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El procedimiento tributario español contempla garantías vinculadas con el derecho de audiencia, el derecho de defensa y el principio de contradicción lo que permiten a los obligados tributarios conocer las actuaciones administrativas, acceder a los expedientes, presentar alegaciones, aportar prueba y controvertir las actuaciones desarrolladas dentro de los procedimientos correspondientes.

El sistema español prevé, además, mecanismos administrativos de impugnación y reclamaciones económico-administrativas, cuyas resoluciones pueden posteriormente ser sometidas al control de la jurisdicción contencioso-administrativa en los supuestos establecidos por el ordenamiento jurídico.

Dentro de la estructura institucional española se encuentra el Consejo para la Defensa del Contribuyente, órgano vinculado a la Secretaría de Estado de Hacienda que desarrolla funciones relacionadas con la atención de quejas y sugerencias presentadas por los contribuyentes y con la formulación de propuestas dirigidas a la mejora de los servicios tributarios. El Consejo no ejerce funciones jurisdiccionales ni sustituye los mecanismos ordinarios de impugnación, por lo que sus actuaciones se vinculan principalmente con la recepción y tramitación de quejas y sugerencias, la elaboración de informes y la formulación de recomendaciones en materia de atención y protección de los derechos de los obligados tributarios.

De esta forma, el modelo español integra el reconocimiento normativo de derechos, mecanismos administrativos y jurisdiccionales de control, servicios de asistencia al contribuyente y una instancia especializada de atención de quejas y formulación de recomendaciones.

Los elementos descritos respecto de los modelos mexicano y español constituyen la base documental para el análisis comparado que se desarrolla en el Capítulo V. En ese capítulo se examinarán las semejanzas y diferencias identificadas entre dichos sistemas y el ordenamiento costarricense, así como su relación con los objetivos específicos de la investigación y con las categorías establecidas en la matriz de análisis documental.

A partir del estudio de los modelos mexicano y español, es posible identificar similitudes relevantes en cuanto al reconocimiento expreso de derechos del contribuyente, la existencia de mecanismos de asistencia y orientación fiscal, así como la incorporación de instancias especializadas destinadas a canalizar quejas, consultas o inconformidades frente a la

actuación de la Administración Tributaria. En ambos ordenamientos, la protección del contribuyente no se limita al acceso a recursos administrativos o judiciales, sino que también comprende herramientas institucionales de acompañamiento, prevención y mejora de la gestión tributaria.

No obstante, también se observan diferencias importantes entre ambos modelos, ya que, por ejemplo, en México, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente posee una función más activa de asesoría, defensa y representación del contribuyente frente a las autoridades fiscales, mientras que en España el Consejo para la Defensa del Contribuyente cumple principalmente una función consultiva, preventiva y de formulación de recomendaciones. Esta diferencia evidencia que la tutela institucional del contribuyente puede adoptar distintos grados de intensidad, según la estructura administrativa, el diseño normativo y las competencias asignadas por cada ordenamiento jurídico.

En relación con el contexto costarricense, el análisis comparado permite identificar elementos que pueden enriquecer la discusión sobre el fortalecimiento de la tutela de los derechos del contribuyente, particularmente en lo relativo a la sistematización normativa de dichos derechos, la creación de canales especializados de atención y la incorporación de mecanismos preventivos de resolución de conflictos. Estos aportes no implican la reproducción automática de los modelos extranjeros, sino la identificación de experiencias jurídicas que pueden ser valoradas conforme a las particularidades constitucionales, institucionales y tributarias del ordenamiento costarricense.

Capítulo V: Análisis de resultados

El análisis de los resultados se organiza conforme a los objetivos específicos planteados en la investigación y a la sistematización efectuada mediante la matriz de análisis documental. Este instrumento permitió relacionar cada una de las fuentes examinadas con los objetivos de la investigación, las categorías de análisis previamente definidas, el contenido jurídico relevante y los mecanismos de tutela identificados.

A partir de esta estructura metodológica, los resultados se presentan de manera diferenciada, con el propósito de evidenciar la correspondencia entre las fuentes analizadas, los hallazgos obtenidos y cada uno de los objetivos específicos. De esta forma, el análisis no se limita a una exposición general del marco jurídico estudiado, sino que permite identificar de manera concreta los resultados derivados del examen normativo, jurisprudencial, doctrinal e institucional realizado.

El primer objetivo específico de la investigación se orientó a identificar la regulación existente sobre los derechos y garantías del contribuyente en el ordenamiento jurídico costarricense, por lo que para responder a este objetivo se analizaron, mediante la matriz documental, fuentes normativas, jurisprudenciales y doctrinales relacionadas con los límites al ejercicio de la potestad tributaria y con el reconocimiento de derechos y garantías dentro de la relación jurídico-tributaria. Del análisis de la Constitución Política se determina que la potestad tributaria del Estado se encuentra sometida a límites constitucionales que condicionan tanto la creación de los tributos como el ejercicio de las facultades administrativas relacionadas con su aplicación. Entre estos límites adquieren particular relevancia los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, derecho de defensa y protección de la propiedad, los cuales constituyen parámetros de actuación para la Administración Pública y garantías frente al ejercicio del poder tributario.

La revisión del Código de Normas y Procedimientos Tributarios permitió identificar un desarrollo más específico de la relación jurídico-tributaria y de la posición jurídica del contribuyente. Esta normativa regula tanto las obligaciones tributarias como las potestades de gestión, fiscalización, determinación y recaudación atribuidas a la Administración Tributaria, al mismo tiempo que reconoce derechos y garantías aplicables a las personas obligadas tributariamente.

El análisis jurisprudencial complementa este marco normativo, ya que las resoluciones de la Sala Constitucional examinadas permiten identificar los límites constitucionales aplicables al ejercicio del poder tributario y la necesidad de que toda actuación administrativa se ajuste a los principios superiores del ordenamiento jurídico. Por su parte, la jurisprudencia

de la Sala Primera desarrolla el alcance de las potestades tributarias y de fiscalización, reconociendo que estas facultades deben ejercerse dentro de los límites establecidos por la Constitución y la legislación vigente.

La doctrina especializada analizada mediante la matriz documental permite reforzar esta interpretación, particularmente en cuanto a la relación existente entre potestad tributaria, legalidad, seguridad jurídica y derechos del contribuyente. Desde esta perspectiva, la posición del contribuyente no puede reducirse exclusivamente a la condición de sujeto obligado al cumplimiento de deberes tributarios, sino que debe ser comprendida también desde su condición de titular de derechos y garantías frente a la actuación estatal.

Como resultado correspondiente al primer objetivo específico, se determina que el ordenamiento jurídico costarricense reconoce un conjunto de derechos, garantías y principios destinados a proteger al contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria, no obstante, dicho reconocimiento no se concentra en una única fuente normativa, sino que surge de la integración sistemática de disposiciones constitucionales, legales, jurisprudenciales y principios generales del Derecho Tributario.

El segundo objetivo específico se dirigió a determinar la aplicación y tutela jurídica de los derechos y garantías del contribuyente, para ello, la matriz documental permitió identificar los distintos mecanismos de protección previstos en las fuentes normativas y jurisprudenciales analizadas y clasificar su naturaleza administrativa, constitucional o jurisdiccional. El análisis evidencia que el ordenamiento jurídico costarricense contempla mecanismos que permiten cuestionar, revisar o controlar las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria.

Dentro del ámbito administrativo, el contribuyente dispone de instrumentos para impugnar determinadas decisiones y solicitar su revisión por parte de los órganos competentes. De igual manera, el ordenamiento contempla mecanismos jurisdiccionales mediante los cuales las actuaciones administrativas pueden someterse al control de los tribunales de justicia.

La jurisdicción constitucional constituye igualmente un instrumento de tutela frente a aquellas actuaciones que puedan afectar derechos fundamentales. De esta manera, el sistema costarricense ofrece diferentes vías jurídicas dirigidas a controlar el ejercicio de las potestades tributarias y a garantizar que estas sean ejercidas dentro de los límites constitucionales y legales correspondientes. No obstante, al analizar de manera conjunta los mecanismos identificados en la matriz documental, se observa que una parte relevante de estos opera una vez que se ha producido una actuación administrativa o se ha generado una controversia jurídica.

En consecuencia, la tutela existente presenta un componente predominantemente reactivo, al concentrarse principalmente en la revisión, impugnación o control de actos ya dictados por la Administración Tributaria. Asimismo, el análisis de las fuentes permitió identificar un menor desarrollo de mecanismos institucionales especializados de carácter preventivo, orientados específicamente a la información, orientación, atención de consultas, recepción de inconformidades y prevención de conflictos entre las personas contribuyentes y la Administración Tributaria.

Este resultado no implica la inexistencia de mecanismos de protección dentro del ordenamiento costarricense, sino que permite distinguir entre los instrumentos jurídicos actualmente disponibles y la posibilidad de fortalecer la tutela mediante mecanismos complementarios que operen antes de que una controversia requiera necesariamente la utilización de vías formales de impugnación o control jurisdiccional.

En consecuencia, respecto del segundo objetivo específico, se determina que Costa Rica cuenta con mecanismos administrativos, constitucionales y jurisdiccionales para la tutela de los derechos y garantías del contribuyente, pero que su configuración presenta un énfasis principalmente reactivo, lo que permite identificar oportunidades de fortalecimiento en el ámbito de la tutela institucional especializada y preventiva.

El tercer objetivo específico se orientó a determinar la viabilidad jurídica de la creación de una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica como mecanismo de fortalecimiento de la tutela efectiva de sus derechos. Para responder a este objetivo se analizaron mediante la matriz documental las fuentes normativas e institucionales correspondientes principalmente a México y España, seleccionadas como referentes de derecho comparado.

La utilización del derecho comparado no tiene como propósito trasladar de manera automática instituciones extranjeras al ordenamiento costarricense, sino identificar experiencias que permitan comprender distintas formas de organización institucional destinadas específicamente a la protección de los derechos del contribuyente.

El análisis de las fuentes correspondientes al ordenamiento tributario mexicano permite identificar un sistema caracterizado por la existencia de regulación específica sobre derechos del contribuyente y por la presencia de una institución especializada dedicada a su protección, a saber, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente constituye el principal referente institucional dentro del modelo mexicano examinado. Su existencia permite diferenciar las funciones propias de la Administración Tributaria de aquellas específicamente orientadas a la asistencia, orientación, defensa y atención de los contribuyentes.

Entre los elementos identificados mediante el análisis documental destacan la existencia de mecanismos de asesoría, recepción de quejas y solución anticipada de controversias, los cuales complementan las vías ordinarias administrativas y jurisdiccionales existentes. El principal resultado obtenido del modelo mexicano consiste en determinar que la protección de los derechos del contribuyente puede fortalecerse mediante una institución especializada que opere de manera complementaria a los mecanismos tradicionales de impugnación y control, sin sustituir las competencias de la Administración Tributaria ni de los órganos jurisdiccionales.

En el caso español, el análisis documental permitió identificar un modelo institucional diferente, pero igualmente orientado al fortalecimiento de los derechos de los obligados tributarios. El Consejo para la Defensa del Contribuyente constituye una instancia especializada vinculada con la recepción de quejas, sugerencias y recomendaciones relacionadas con la actuación de la Administración Tributaria, aunque su configuración y competencias difieren de las desarrolladas en el modelo mexicano, su existencia evidencia la posibilidad de incorporar mecanismos institucionales específicamente orientados a mejorar la relación entre la Administración y los contribuyentes.

El análisis del modelo español permite identificar, además, una perspectiva preventiva y de mejora institucional, en la medida en que la recepción de quejas y la formulación de recomendaciones permiten detectar situaciones susceptibles de corrección dentro de la propia organización administrativa. Como resultado, se determina que el modelo español ofrece un referente distinto al mexicano, pero igualmente relevante para el análisis costarricense, particularmente en cuanto a la posibilidad de establecer una instancia especializada de atención y protección que complemente los mecanismos ordinarios existentes.

La comparación de los resultados obtenidos en Costa Rica, México y España permite identificar que los tres ordenamientos reconocen derechos y garantías aplicables a las personas contribuyentes, pero presentan diferencias relevantes respecto de los mecanismos institucionales destinados específicamente a su tutela.

En Costa Rica, la protección se desarrolla principalmente a través de mecanismos normativos, administrativos, constitucionales y jurisdiccionales de carácter general, en México y España, además de los mecanismos ordinarios, se identificaron instituciones con competencias específicamente vinculadas con la atención, orientación o protección de los contribuyentes, esta diferencia constituye uno de los principales hallazgos del análisis comparado.

Los modelos examinados demuestran que la existencia de instancias especializadas puede complementar los mecanismos tradicionales de tutela, principalmente mediante funciones de orientación, recepción de quejas, atención de consultas, formulación de recomendaciones y prevención de controversias. No obstante, las diferencias existentes entre los modelos analizados permiten concluir que no existe una única forma de estructurar institucionalmente la defensa del contribuyente. Cualquier eventual mecanismo aplicable en Costa Rica debe diseñarse de conformidad con las particularidades constitucionales, administrativas y tributarias del ordenamiento nacional.

A partir del análisis del marco jurídico costarricense y de los modelos comparados examinados, se determina que la creación de una Defensoría del Contribuyente constituye una alternativa jurídicamente viable, siempre que su configuración respete la distribución de competencias establecida por el ordenamiento jurídico. Una institución de esta naturaleza tendría un carácter complementario respecto de los mecanismos administrativos, constitucionales y jurisdiccionales actualmente existentes.

Propuesta de creación de una defensoría del contribuyente en Costa Rica

La creación de una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica debe ser entendida no como una innovación aislada, sino como una evolución necesaria del sistema tributario en el marco de un Estado social y democrático de derecho. Esta propuesta se fundamenta en la necesidad de superar las limitaciones identificadas en el modelo actual y de incorporar mecanismos que permitan una tutela más efectiva de los derechos del contribuyente.

Desde el punto de vista jurídico, la Defensoría encuentra sustento en los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria, particularmente el principio de legalidad, el derecho de defensa y la seguridad jurídica. Estos principios no solo limitan la actuación del Estado, sino que también imponen la obligación de garantizar condiciones de equilibrio en las relaciones jurídicas.

En cuanto a su naturaleza, se propone la creación de un órgano especializado, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero dotado de independencia funcional y autonomía técnica. Esta configuración permite combinar la viabilidad institucional con la necesidad de asegurar una actuación imparcial.

Las funciones de la Defensoría deben estructurarse en cuatro ejes fundamentales. En primer lugar, una función garantista, orientada a la atención de quejas y la protección de los derechos del contribuyente. En segundo lugar, una función preventiva, mediante la identificación de prácticas administrativas que puedan afectar dichos derechos. En tercer

lugar, una función correctiva, a través de la emisión de recomendaciones dirigidas a mejorar el funcionamiento del sistema. Finalmente, una función educativa, destinada a promover el conocimiento de los derechos y obligaciones tributarias.

Es importante destacar que la Defensoría no sustituiría a los tribunales ni tendría potestades para anular actos administrativos. Su fortaleza radicaría en su capacidad para influir en la actuación administrativa y en la generación de confianza en el sistema. Así las cosas, la implementación de esta figura tendría un impacto significativo en múltiples dimensiones, en primer lugar, contribuiría a reducir la litigiosidad, al ofrecer mecanismos alternativos de resolución de conflictos. En segundo lugar, mejoraría la calidad de la actuación administrativa, al introducir un control adicional. En tercer lugar, fortalecería la seguridad jurídica y la confianza en el sistema tributario, lo que a su vez podría incidir positivamente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

La creación de una Defensoría del Contribuyente resulta jurídicamente compatible con el ordenamiento constitucional costarricense, en tanto encuentra sustento en los principios de legalidad, debido proceso, seguridad jurídica, tutela administrativa efectiva y buena fe que informan la actuación de la Administración Pública. Asimismo, la Constitución Política reconoce el derecho de toda persona a obtener una adecuada protección de sus derechos frente al ejercicio de la función administrativa, lo que constituye un fundamento suficiente para que el legislador establezca mecanismos institucionales especializados dirigidos a fortalecer la tutela de los contribuyentes dentro de la relación jurídico-tributaria. En consecuencia, la eventual creación de una Defensoría del Contribuyente requeriría una ley formal que definiera su naturaleza jurídica, organización, competencias y mecanismos de coordinación con las autoridades tributarias.

Desde el punto de vista de sus competencias, la Defensoría del Contribuyente podría asumir funciones de orientación jurídica, recepción y tramitación de quejas, mediación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, formulación de recomendaciones dirigidas a mejorar la gestión administrativa y promoción de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico tributario. Estas atribuciones tendrían un carácter preventivo y complementario respecto de los mecanismos administrativos y jurisdiccionales ya existentes, sin sustituir las competencias de los tribunales de justicia, de la Administración Tributaria o de los órganos encargados de resolver los recursos administrativos previstos en la legislación vigente.

En cuanto a su alcance institucional, la Defensoría del Contribuyente podría configurarse como un órgano especializado con independencia funcional para el ejercicio de

sus atribuciones, encargado de velar por la observancia de los derechos de los contribuyentes durante las actuaciones desarrolladas por el ministerio de Hacienda. Su intervención estaría orientada principalmente a la protección de los derechos de información, asistencia, audiencia, defensa, acceso al expediente, motivación de los actos administrativos y demás garantías reconocidas en el ordenamiento jurídico, procurando favorecer soluciones oportunas dentro del ámbito administrativo y promover buenas prácticas institucionales.

La creación de una Defensoría del Contribuyente no implicaría duplicar las funciones desempeñadas por instituciones actualmente existentes, sino complementarlas dentro del ámbito específico de la materia tributaria. Mientras la Defensoría de los Habitantes de la República ejerce una competencia general sobre la actuación de la Administración Pública, una eventual Defensoría del Contribuyente tendría un ámbito material especializado, enfocado exclusivamente en las relaciones jurídico-tributarias.

La eventual creación de una Defensoría del Contribuyente podría representar diversas ventajas desde la perspectiva de la tutela de los derechos de los obligados tributarios. Entre ellas destaca la existencia de una instancia especializada orientada a brindar asesoría, atención de consultas y recepción de inconformidades relacionadas con la actuación de la Administración Tributaria, lo que contribuiría al fortalecimiento de los mecanismos institucionales de protección previstos en el ordenamiento jurídico. Asimismo, un órgano de esta naturaleza podría favorecer una mayor cultura de respeto por los derechos del contribuyente y promover canales de comunicación institucional que permitan prevenir controversias antes de su judicialización.

No obstante, la implementación de una institución con estas características también supone determinadas limitaciones que deben ser consideradas, dentro de las cuales se encuentra la necesidad de definir con claridad su naturaleza jurídica, el alcance de sus competencias y su relación con los órganos administrativos y jurisdiccionales ya existentes, con el fin de evitar duplicidades funcionales o conflictos de atribuciones. Del mismo modo, su funcionamiento requeriría la asignación de recursos humanos, técnicos y presupuestarios suficientes para garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y preservar su independencia en el ejercicio de sus competencias.

Finalmente, la puesta en funcionamiento de una Defensoría del Contribuyente plantea diversos desafíos de carácter normativo e institucional ya que su eventual incorporación al ordenamiento jurídico costarricense demandaría una regulación que establezca sus objetivos, competencias, procedimientos y mecanismos de coordinación con la Administración Tributaria y las demás instituciones relacionadas con la materia tributaria. Asimismo, cualquier propuesta

de implementación debería armonizarse con la organización administrativa vigente y con los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la función pública, procurando que su diseño responda a las necesidades propias del sistema tributario costarricense.

Capítulo VI: Conclusiones

En relación con el primer objetivo específico, orientado a identificar la regulación existente sobre los derechos y garantías del contribuyente en el ordenamiento jurídico costarricense, se concluye que estos cuentan con reconocimiento constitucional y legal. Su fundamento se encuentra tanto en los principios constitucionales que limitan el ejercicio de la potestad tributaria como en las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante, dicho reconocimiento normativo se encuentra disperso en diferentes disposiciones legales, lo que evidencia la ausencia de un instrumento jurídico específico que sistematice integralmente estos derechos.

Asimismo, con relación al segundo objetivo específico, dirigido a determinar la aplicación práctica y la tutela jurídica de los derechos y garantías del contribuyente, se concluye que el ordenamiento costarricense dispone de mecanismos administrativos y jurisdiccionales para controlar las actuaciones de la Administración Tributaria y procurar la protección de los obligados tributarios. No obstante, el análisis desarrollado evidencia que estos mecanismos operan principalmente una vez que se ha producido una actuación administrativa susceptible de afectar los derechos del contribuyente, por lo que la tutela existente presenta un carácter predominantemente reactivo. Asimismo, se identificó la ausencia de una instancia especializada e independiente que permita canalizar consultas, inconformidades o conflictos tributarios desde una perspectiva específicamente orientada a la protección del contribuyente.

En cuanto al tercer objetivo específico, relativo a determinar la viabilidad jurídica de la creación de una Defensoría del Contribuyente en Costa Rica, el análisis comparado de los sistemas de México y España permitió identificar modelos institucionales especializados que complementan los mecanismos ordinarios de protección. La experiencia mexicana, mediante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y la española, mediante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, evidencian distintas formas de asistencia, recepción de quejas, orientación y prevención de controversias entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios.

Finalmente, a partir del análisis conjunto del marco jurídico costarricense y de las experiencias comparadas estudiadas, se concluye que la creación de una Defensoría del Contribuyente resulta jurídicamente viable como mecanismo complementario de tutela, siempre que su configuración respete las competencias atribuidas a la Administración Tributaria, a los órganos administrativos encargados de resolver recursos y a los tribunales de justicia. Su función no consistiría en sustituir los mecanismos actualmente existentes, sino en

complementarlos mediante una instancia especializada orientada a la información, asistencia, atención de inconformidades, prevención de controversias y fortalecimiento de la protección de los derechos del contribuyente.

En términos generales, la investigación permite concluir que el ordenamiento jurídico costarricense reconoce derechos y garantías suficientes para establecer un marco de protección del contribuyente; sin embargo, la tutela institucional puede ser fortalecida mediante mecanismos especializados de carácter preventivo y complementario. En este sentido, la propuesta de una Defensoría del Contribuyente surge como resultado de las limitaciones identificadas en el modelo nacional y de los referentes obtenidos mediante el análisis jurídico comparado, y no como una sustitución de las garantías administrativas y jurisdiccionales actualmente existentes.

Referencias Bibliográficas

Aguallo Avilés, A. C. (2001). *Derecho financiero constitucional*. Civitas.

Cabanellas de Torres, G. (1993). *Diccionario jurídico fundamental*. Heliasta.

Casas, J. O. (2005). *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Ad Hoc.

Cazorla Prieto, L. M. (2008). *Derecho financiero y tributario*. Aranzadi.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.° 4755. (1971). *Sistema Costarricense de Información Jurídica (SCIJ).* https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Constitución Española. (1978). *Boletín Oficial del Estado.* https://www.boe.es/

Constitución Política de la República de Costa Rica. (1949). *Sistema Costarricense de Información Jurídica (SCIJ).* https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=871

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.* https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/

De la Herrán Piñar, A. (2023). Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario: Especial referencia a su aplicación en el intercambio de información internacional con fines tributarios. *Crónica Tributaria, 198*, 153–158.

Fajardo Salas, G. (2005). *Principios constitucionales de la tributación*. Juricentro.

García López-Guerrero, L. (2018). *Derechos de los contribuyentes*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México.

González García, E. (1994). *Serie de conferencias sobre derecho tributario*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. (2012). *Sistema Costarricense de Información Jurídica (SCIJ).* https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=73336

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. (2005). *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.* https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf

Ley General de la Administración Pública, Ley N.° 6227. (1978). *Sistema Costarricense de Información Jurídica (SCIJ).* https://pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=13231

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2026). *PRODECON.* https://www.gob.mx/prodecon

Quiroga Cubillos, H. (1986). *Derechos y garantías constitucionales en el proceso*. Ediciones Librería del Profesional.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (1990). *Voto n.° 16-90.* Nexus Poder Judicial. https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-84813

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (1993). *Voto n.° 2273-93.* Nexus Poder Judicial. https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-91785

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (1998). *Voto n.° 4829-98.* Nexus Poder Judicial. https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0007-82593

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. (2007). *Voto n.° 871-2007.* Nexus Poder Judicial. https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-400896

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. (2012). *Voto n.° 1128-F-S1-2012.* Nexus Poder Judicial. https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0004-767460

Salazar Portilla, F. (2004). *Derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico tributario costarricense* [Tesis de licenciatura, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología].

Serrat Romaní, M. (2017). *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: Transparencia e intercambio de información tributaria* [Tesis doctoral, Universitat de Barcelona].

Spisso, R. R. (1993). *Derecho constitucional tributario*. Depalma.

Torrealba Navas, A. (2001). *Principios de aplicación de los tributos*. Editorial Investigaciones Jurídicas.

Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de derecho tributario*. Depalma.