

Nuevos Mecanismos Electrónicos de Notificación en Materia Tributaria

Gerardo Danilo Soto Gamboa

Costa Rica

1. Introducción

El objetivo de la presente ponencia, es lograr transmitir las experiencias vividas en Costa Rica, en relación con la creación y modificación de la normativa que regula la comunicación o notificación de los actos administrativos en general, así como de la normativa especial tributaria, en cuanto a los medios de comunicación que puede hacer uso la Administración y el Administrado, dentro de las gestiones y procedimientos tributarios, abarcando tanto el cumplimiento y verificación de los deberes formales y materiales por parte de los contribuyentes como las facultades de control ejercidas por el Fisco.

Nuestra legislación ha sufrido una serie de modificaciones que han permitido la introducción de medios electrónicos para poder realizar distintas gestiones y peticiones a cargo del contribuyente, tales como la presentación de su solicitud de inscripción como contribuyente llenando un formulario en línea, la presentación de las declaraciones de impuestos a través de plataformas en internet o la presentación de Consultas formales ante la Dirección General de Tributación vía correo electrónico. Igualmente, se ha regulado para que en los procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración, ya sea por el incumplimiento de deberes formales o materiales se le comunique al sujeto pasivo el alcance de las actuaciones por parte de la Administración, con el fin de que el Administrado conozca los límites del procedimiento y así ejerza su derecho de defensa y participación activa en el proceso, en aplicación del Principio de Contradictorio, hasta la resolución final. Resolución que le es formalmente notificada al contribuyente para que surta efectos jurídicos y, a su vez, este pueda ejercer la fase recursiva ordinaria, para que los actos puedan ser examinados por los órganos de alzada en forma objetiva e imparcial.

De ese modo, según estemos ante un proceso de determinación por parte de la Dirección General de Aduanas o la Dirección General de Tributación, tendremos más y mejores mecanismos de comunicación, siendo que en dichos ámbitos se cuentan con diferentes herramientas de declaración y pago de los tributos, así como regímenes separados de responsabilidad de los actores que intervienen en el

proceso de declaración y liquidación de los tributos, cuyos medios y herramientas de comunicación se encuentran mejor desarrollados en un procedimiento que en el otro.

2. Los Procedimientos Administrativos

Particularmente para desarrollar el tema de los mecanismos de notificación en materia tributaria, resulta necesario iniciar hablando de los procedimientos administrativos, definidos como una serie de actos concatenados que tienen como resultado final la emisión y comunicación de un acto administrativo que establece obligaciones, impone sanciones o declara o suprime derechos subjetivos.

Dichos actos exigen como requisito para su validez la adecuada comunicación al sujeto pasivo, tanto de los actos procedimentales que lo inician, así como de aquellos que soliciten información relevante al administrado, hasta culminar con la decisión final del procedimiento como acto administrativo, cuya notificación o comunicación es sustancial para su eficacia jurídica.

Básicamente, el Derecho Administrativo fundamentado en el Derecho Público, requiere de la existencia de normas jurídicas que establezcan las facultades, competencias, atribuciones y procedimientos expresamente delimitados, necesarios para la ejecución de las funciones de los órganos administrativos, así como de las facultades y herramientas de acción y defensa necesarias para que los administrados hagan valer sus derechos, ante la Administración, en el ejercicio del Debido Proceso, estableciéndose tres colorarios: la igualdad en la defensa, la lealtad en el debate y la rectitud en la decisión final, todo en estricto apego al Principio de Legalidad (ver votos Nos. 15-90, 1734-92, 1739-92 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica).

Esto resulta extremadamente significativo en los procedimientos administrativos donde el Estado o la Administración forma parte del procedimiento o proceso como Juez y parte y por lo tanto la objetividad resulta relevante, para alcanzar el objeto de los procedimientos administrativos, el cual es la búsqueda de la verdad real de los hechos, que en caso de no lograrse, la duda, en modo alguno, podría beneficiar los fines de la Administración, sino que beneficia al administrado, entendido esto como el *in dubio pro administrado*, por considerarse la parte más débil de la relación jurídica.

A pesar de que es ampliamente reconocido que la materia tributaria goza de autonomía, en el caso de los procedimientos, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de mi país, remite en forma supletoria a las normas administrativas generales y, ante la existencia de vacíos jurídicos que imposibilitan la solución de todas las circunstancias que aparecen en el desarrollo del procedimiento, la normativa tributaria remite a las normas procesales civiles o a las normas procesales penales, según sea el caso.

Dicha diferenciación toma mayor relevancia, ya que según la naturaleza del procedimiento, así le serán aplicables los principios rectores, del derecho procesal civil o procesal penal, esto así desarrollado en su jurisprudencia por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual en aplicación del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos "Pacto de San José", indica que los procedimientos administrativos en que se vean involucrados la determinación de tributos o la imposición de sanciones administrativas, son de especial protección por parte de los Derechos Humanos, así resuelto mediante Voto No. 12496 del 31 de agosto de 2016 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica, el cual declara inconstitucional e inconvencional el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El Tribunal Constitucional en el voto indicado, reitera la jurisprudencia que ha venido sosteniendo desde hace varios años de que cuando se estén imponiendo sanciones administrativas, son aplicables con "matices" los principios rectores del Derecho Penal, así resuelto mediante Voto No. 3929-95 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica, así como la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso Chocrón Chocrón vs. Venezuela, Sentencia de 1 de julio de 2011 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas); Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso del Tribunal Constitucional vs. Perú, Sentencia de 31 de enero de 2001, (Fondo, Reparaciones y Costas).

Así las cosas, tenemos que la Administración Tributaria se rige por una serie de procedimientos destinados a la gestión, fiscalización y recaudación de los tributos, procedimientos que no solamente van a estar delimitados en la ley sino que se encuentran impregnados de una serie de derechos y garantías procesales a favor del contribuyente, para tratar de equilibrar la balanza en la relación jurídico tributaria. Resulta muy significativo que en Costa Rica tras una reforma importante efectuado al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se introdujera un título sexto donde se regulan los derechos y garantías del administrado.

La Administración debe velar por el cumplimiento de los deberes formales y materiales a cargo de los contribuyentes. Obligaciones establecidas por Ley, reglamento o resoluciones de alcance general, que obligan a su vez, que a través de la normativa se establezcan las herramientas de control necesario por parte de la Administración, siendo que en Costa Rica el fisco puede llevar a cabo procesos masivos o selectivos de Control Tributario Formal y Material, a fin de ejercer acciones preventivas y/o correctivas para gestionar y fiscalizar los tributos. Cuando se ejercen las funciones de control, la Administración Tributaria tiene como objetivo verificar que el contribuyente haya hecho una correcta interpretación y aplicación de la norma que regula la materia, para lo cual establece una serie de deberes formales a cargo del contribuyente, para poder obtener información veraz que le facilite el cumplimiento de sus funciones. Uno de esos deberes, es básico: la obligación del contribuyente cuando éste inicie actividades lucrativas de inscribirse ante la Administración Tributaria correspondiente y señalar un lugar de localización para

futuras actuaciones de la Administración, eso sin perjuicio que ante un proceso de fiscalización señale un lugar distinto para atender futuras notificaciones.

Ahora bien, en cuanto al control de los deberes materiales, los procedimientos pueden ser iniciados de dos formas, ya sea a solicitud de parte o de oficio por parte de la Administración, determinando la forma de inicio, los intereses y facultades de las partes. En vista de que los sistemas tributarios por lo general, tienen como objetivo la autodeterminación de los tributos y por ende la autoliquidación de los mismos por parte del contribuyente, podrían ocasionarse omisiones o inexactitudes en la liquidación de los tributos, que provocan diferencias dinerarias, que deben ser conciliadas para el efectivo y correcto pago de las obligaciones tributarias. Nótese, que tales diferencias no podríamos entenderlas como únicamente en favor de la Administración Tributaria, sino que los errores en la liquidación de los tributos, y sus correcciones podrían generar créditos fiscales a favor del contribuyente o sujeto pasivo, quien tendrá el derecho a solicitar, ya sea como una petición o una gestión de parte, la devolución o compensación de dichos tributos. Mientras que, cuando la Administración Tributaria observe indicios tendentes a verificar la posible existencia de errores u omisiones en las declaraciones y liquidaciones de impuestos presentadas por el contribuyente, esta tendrá la facultad otorgada por Ley para iniciar de oficio el procedimiento de control necesario para la determinación de los tributos generados por las diferencias detectadas.

3. Evolución Histórica en las Notificaciones de Tributos Internos Costarricenses

En el caso del inicio del procedimiento a gestión de parte, debemos tener claro que quien acciona y debe cumplir con los requisitos legales para la admisibilidad de la gestión es el administrado y por lo tanto, este se ve obligado a establecer en su primer escrito de apersonamiento un lugar o medio para atender futuras notificaciones. En cambio en los procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración Tributaria, es necesaria la notificación del acto inicial, no importando la denominación que le demos, ya sea “Comunicación de Inicio de Actuación de Control”, “Inicio de Procedimiento Sancionatorio”, “Traslado de Cargos y Observaciones”, entre otros, para que esta sea efectiva y cumpla sus objetivos. Esto con el fin de que el acto administrativo surta efectos jurídicos “Principio de Eficacia Jurídica”, y a su vez el sujeto pasivo, contribuyente o administrado, logre ejercer su defensa, en aplicación del Principio del Contradictorio, en las subsiguientes etapas procedimentales y hasta el dictado del acto final correspondiente.

Ahora bien, ante la breve delimitación realizada es que podemos empezar a desarrollar el tema central, sea la notificación de los actos administrativos y los nuevos medios de comunicación existentes según el desarrollo tecnológico.

A través de la creación y transformación de la normativa tributaria en Costa Rica, se logran observar dos fuentes de ingresos estatales sumamente importantes: los

tributos internos y los impuestos necesarios para la nacionalización de mercancías importadas, de ahí que la norma básica que regula los procedimientos tributarios en Costa Rica, es el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 del 03 mayo de 1971.

En el Código, en su artículo 30, se establece la obligación del administrado de comunicar el domicilio a la Administración Tributaria y en el artículo 132, anterior a la Reforma practicada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria en el año 2012, ahora 137 con algunas modificaciones, se regulaba lo correspondiente a las Formas de Notificación, indicando que la Administración Tributaria se encuentra facultada para notificar personalmente al interesado cuando concurra a las oficinas de la Administración, para lo cual debe dejarse constancia de la notificación practicada en el respectivo expediente. El antiguo 132, preveía la posibilidad de notificar por medio de carta certificada con el correspondiente aviso de recepción dirigida al último domicilio de la persona que tuviere conocimiento la Administración, en cuyo caso ese aviso resultaba suficiente como prueba de la notificación. Así mismo se indicaba que, cuando la Administración enviase un telegrama, debía hacerlo con acuse de recibo, para comunicar la remisión de la carta certificada, siendo que se consideraba notificada la persona hasta ocho días después, contados desde el día siguiente al envío del telegrama.

De igual forma, el antiguo artículo 132, ahora 137 permite notificar, por medio de carta que entreguen los funcionarios o empleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se encomiende tal diligencia, requiriendo que los notificadores dejen constancia de la entrega de la carta al interesado, requiriéndole su firma, para lo cual si el interesado no supiere o no le fuere posible hacerlo, puede firmar a su ruego un tercero mayor de edad y si el interesado se negare a firmar o a recibir la notificación o no se encontrare en su domicilio, se debe entregar la carta a cualquier persona mayor de quince años que se encuentre en el domicilio del interesado, requiriéndole que firme el acta respectiva, debiendo expresar la misma el número de identificación y nombre de la persona que la reciba; si ésta no sabe o no quiere o no puede firmar, el notificador lo debe hacer constar así bajo su responsabilidad, requiriendo al pie del acta la fecha y hora de su entrega.

Por último, también se puede notificar por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República, considerándose notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto.

Particularmente, el artículo 132 anterior a la reforma, establecía en su párrafo final, lo cual se mantiene hasta el día de hoy en el artículo 137 actual, que para futuras notificaciones el contribuyente o responsable debía señalar lugar para recibir notificaciones y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan

firmes veinticuatro horas después de dictadas, provocando efectos muy diferentes a los de la notificación automática, ya que dicho párrafo establece la firmeza automática del acto administrativo, por lo tanto los plazos para impugnar el acto se dan por vencidos con solo el transcurso de 24 horas. Dichos efectos son diferentes a los de la notificación automática pues el contribuyente se da por notificado con el transcurso de 24 horas y el plazo para impugnar el acto, empieza a correr el día siguiente hábil.

De la norma anterior, se puede destacar que en el momento de su creación, se preveía únicamente las formas de notificación personales o en los lugares señalados, con excepción de la notificación por edicto, pero solamente para los casos expresamente dichos, que por tener la Administración Tributaria competencia en todo el territorio nacional, permitía que el contribuyente al establecer un domicilio fiscal en el momento de su inscripción, la Administración Tributaria todas las veces que iniciara un procedimiento administrativo, debía notificar en el lugar indicado al sujeto pasivo. Dicha situación incrementaba los costos de gestión, al requerir la existencia de un funcionario público, que contara con un medio de transporte, dentro de las horas hábiles de la administración, con un consumo de viáticos en caso de realizar tales comunicaciones fuera del área cercana a las oficinas administrativas, esto sin entrar a analizar la problemática inherente a estas formas de notificación, las cuales son, el incorrecto, incierto o inexistente lugar indicado, o la falta de persona alguna en el lugar señalado que pudiera recibir la notificación, obligando al funcionario público encargado de la gestión a tener que apersonarse a varios lugares o al mismo lugar en diferentes ocasiones, ya sea por casualidad o por una práctica evasiva del sujeto pasivo.

El anterior artículo 132, sufre una modificación importante cuando, mediante el artículo 1º de la Ley No.7900 de 3 de agosto de 1999, es reformado el inciso b), que se mantiene en el artículo 137 actual del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dicha Reforma incorpora que la notificación puede ser realizada por correspondencia efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, electrónicos, facsímiles y similares, siempre que tales medios permitan confirmar la recepción, como un primer paso dentro del Derecho Tributario, para utilizar los medios electrónicos existentes para la comunicación de los actos, tomando en este momento un gran auge el facsímil, el cual logra ser efectivo, pero con una serie de inconvenientes al momento de la transmisión, los cuales se concretan, en el uso de la línea telefónica para otros fines y por lo tanto resulta difícil o imposible la comunicación, o que por la falta de mantenimiento del aparato, el mismo no contara con papel para la recepción del documento que se transmite o su falta de memoria para recibir grandes documentos, situación que con la invención de las impresoras multifuncionales, que tienen una mayor capacidad se logra solventar en parte la problemática de comunicación.

Cabe resaltar que el facsímile vino a acortar las distancias, así como mejorar los tiempos de notificación y reducir en gran manera el costo de la gestión, en relación con la notificación personal o en lugar señalado a los miles de contribuyentes inscritos ante la Administración Tributaria, llamada a gestionar y fiscalizar los tributos internos del país.

Ante la expresión genérica del uso de medios electrónicos que permitan confirmar la recepción, es que las Administraciones Tributarias del país ante el auge de las cuentas de correos electrónicos, empieza a aceptar que los contribuyentes en sus escritos establezcan como medio para atender futuras notificaciones los mismos. Sin embargo, no es sino hasta con la emisión del artículo 1º de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria”, que se modifica el mismo artículo 137, incorporando expresamente que se podrá notificar por correo electrónico conforme a los principios de la Ley N.º 8687, Ley de Notificaciones Judiciales, y sin perjuicio de que se establezcan, reglamentariamente, sistemas para garantizar que la notificación por medios electrónicos sea efectiva y tutele los derechos del contribuyente a un debido proceso. A pesar de que la mencionada Ley No. 8687 del 04 de diciembre de 2008, fue publicada en el Diario Oficial La Gaceta No. 20 del 29 de enero del 2009 y entra en vigencia el primero de marzo del 2009, y ya en su articulado contenía regulado todo lo correspondiente a la notificación mediante una cuenta de correo electrónico, estableciendo una serie de requisitos simples y necesarios para validar y autorizar el uso de las cuentas de correo electrónico donde el interesado debe solicitar, al Departamento de Tecnología de Información del Poder Judicial de la República de Costa Rica, que se le acredite la cuenta de correo, pudiendo realizar la solicitud en forma verbal con los datos requeridos, para lo cual el Departamento hará la prueba respectiva y, de confirmarse la entrega, ingresará la cuenta autorizada a la lista oficial, lista que podrá ser vista en todos los despachos judiciales del país, previniendo que en todo caso, la seguridad y seriedad de la cuenta seleccionada son responsabilidad del interesado.

La Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, desde el año 2009 emprende un proyecto denominado Tributación Digital, el cual pretendía la presentación de las declaraciones de tributos en forma digital y por supuesto la creación de buzones electrónicos para cada contribuyente, con el fin de mejorar la comunicación de las actividades de control tributario formal y material, sin embargo dicho proyecto sólo quedó en una primera etapa, para ser implementado con los Grandes Contribuyentes Nacionales, que son alrededor de 450, dejando a la masividad de los contribuyentes fuera de esta mejora informática. Como última reforma del artículo 137 el artículo 16 de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 14 de diciembre de 2016, se reforma el inciso b) en lo que interesa, indicando que la Administración Tributaria podrá practicar notificaciones en el buzón electrónico a que se refiere el artículo 137 bis del Código Tributario, siempre que se identifique fidedignamente al remitente y destinatario de la notificación, para lo cual se requiere que el interesado lo haya señalado expresamente como medio preferente o consentido, entendiéndose la notificación practicada para todos los

efectos legales, al quinto día hábil siguiente de aquel en que el documento ha sido introducido en el buzón electrónico, facultando a la Administración Tributaria para establecer reglamentariamente la obligación de contar con un buzón electrónico permanente. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria deberá implementar un sistema razonable de alertas de la existencia de una notificación, ya sea por medio de mensaje de texto al número de teléfono celular indicado por el contribuyente o al correo electrónico que este designe conforme a los principios de la Ley N.º 8687, Notificaciones Judiciales, de 4 de diciembre de 2008.

Ahora bien, dicha reforma establece que el sistema de notificación deberá acreditar la transmisión, las fechas y las horas en que se produzca el depósito de la notificación en el buzón electrónico asignado al interesado, el acceso de este al contenido del mensaje de notificación y el hecho de que se ha puesto a disposición el contenido íntegro del documento.

De acuerdo a lo anterior, se crea con esta reforma el artículo 137 bis, que viene a regular lo correspondiente al buzón electrónico, autorizando a la Administración Tributaria a crear un sistema de buzón electrónico para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, con sujeción a los mismos requisitos establecidos para el resto de registros administrativos, estando el buzón electrónico habilitado para la recepción o salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones relativos a los procedimientos y trámites de la competencia de la Administración Tributaria y que se especifiquen en la norma de creación de este, para lo cual deberá cumplir con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, no repudio, confidencialidad y conservación de la información que igualmente señalen el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, siendo el objetivo que el buzón electrónico permita la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año, durante las veinticuatro horas, estableciendo que a efectos del cómputo de plazos, la recepción en un día inhábil se entenderá efectuada en el primer día hábil siguiente.

En cuanto a la presentación de documentos electrónicos en el citado buzón tendrá idénticos efectos que la efectuada por los demás medios admitidos y podrá tener carácter obligatorio, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 137 del Código Tributario. De la misma forma la Administración Tributaria gestionará, administrará y controlará la totalidad del proceso informático que requiere el buzón electrónico, conforme a los alcances y las modalidades que se determinen reglamentariamente, como una forma legal más ágil de modificar las modalidades de notificación, en el entendido de que los reglamentos al ser decretos ejecutivos, solamente necesitan la firma del Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y no la rigidez en la modificación de una norma legal, que requiere del trámite legislativo. Sin embargo, tal reforma al artículo 137 del Código Tributario costarricense, otorga facultades a la Administración Tributaria para que pueda establecer reglamentariamente la obligación de contar con un buzón electrónico permanente. No obstante, para que se practique la notificación utilizando el buzón

electrónico se requiere que el interesado lo haya señalado expresamente como medio preferente o consentido, con el fin de poder notificar los actos de inicio de los procedimientos administrativos, teniéndose por practicada la notificación para efectos legales al quinto día hábil siguiente de aquel en que el documento ha sido introducido en el buzón electrónico.

Como una cereza al pastel dicha reforma introduce un párrafo que indica que las notificaciones practicadas en los medios señalados producirán los efectos de las realizadas en el domicilio fiscal constituido, entendido como si los actos fueren comunicados en el lugar establecido como domicilio fiscal.

No obstante lo anterior, en el ínterin entre la reforma del año 2012 y la del 2016, la Dirección General de Tributación, pone en funcionamiento la Administración Tributaria Virtual, como único medio donde el usuario confecciona fácil y de forma segura sus declaraciones de impuestos, sin la necesidad de instalar programas (software) y realizar actualización de versiones. A la cual se puede ingresar desde: www.hacienda.go.cr, al dar doble clic en el ícono ATV.

Para hacer uso de este sistema se debe crear una cuenta de usuarios, cuyos datos son validados por el sistema y habilita los campos de localización: número de celular y correo electrónico, así como el campo para crear la contraseña, completada esta fase, el sistema muestra la Tarjeta Inteligente Virtual, que será utilizada por la Administración Tributaria Virtual para asegurarse que quien ingrese al sistema esté debidamente protegido. Advierte al usuario que preservar esta información es su responsabilidad y ante la Dirección General de Tributación, los códigos que se soliciten, darán fe de que quién se encuentra utilizando los servicios, es la persona que creó su cuenta de usuario. En caso de que el usuario migrado, no recuerde la contraseña del portal de Tributación Direct@, al ingresar a la opción de “¿Olvido su contraseña?”, el sistema muestra la indicación de que debe llamar al Centro de contacto, el sistema le comunica que para ofrecer un servicio ágil es de suma importancia mantener actualizadas las bases de datos, un número de celular y una dirección de correo electrónica de uso personal; mismos que serán utilizados solamente en caso de que se olvide la contraseña.

A pesar de que el sistema ATV se muestra como una forma ágil de presentar en forma electrónica las declaraciones de tributos, la misma presenta problemas por parte del usuario, en razón de que el contribuyente por lo general no es la persona que realiza la creación de la cuenta de usuario, sino que puede ser activada por el contador externo, el contador de la empresa o una persona de confianza del contribuyente, y por lo tanto éste procede a ingresar su número de teléfono celular y correo electrónico, los cuales precisamente no son del contribuyente, así que en el momento que la persona que abrió la cuenta de usuario, no se encuentre en la empresa, con la empresa o en contacto con el sujeto pasivo, primero nadie sabrá la contraseña de ingreso al sistema ATV y a su vez el contribuyente no tendrá acceso al correo electrónico indicado para poder generar una nueva contraseña, lo cual

obliga a que solicite en el centro de contactos, el reinicio de dicha cuenta, para lo cual deberá comprobar con los documentos legales adecuados ser el contribuyente y las razones por las cuales solicita el reinicio y eliminación de los datos de la cuenta de usuario. Es necesario resaltar que el correo que se consigne, únicamente será utilizado para la generación de una nueva contraseña, no para recibir cualquier tipo de mensaje o notificación diferente.

Sin embargo, el Poder Judicial de la República de Costa Rica, ha ido más allá de los medios electrónicos de notificación, al realizar un esfuerzo loable al incorporar la digitalización del expediente judicial, lo cual permite su consulta en línea, así como la presentación y comunicación de los actos por la vía electrónica, mejorando el acceso de las partes y sus abogados al expediente judicial, el cual se mantiene actualizado y a su vez puede ser como se dijo consultado desde cualquier lugar del mundo, al contar con la clave de acceso correspondiente que asigna el Despacho Judicial, clave que servirá para consultar cualquier otro proceso en cualquier otro Despacho Judicial en el sistema de consulta en línea. Al eliminarse el expediente físico, permite que Costa Rica, al ser un país ambientalista, bajo la política cero papel, disminuya significativamente el consumo de los recursos naturales y el gasto económico que representa tal práctica, aplicando en forma eficiente los objetivos desarrollados en el Plan Nacional de Desarrollo.

4. Evolución Histórica en las Notificaciones de Tributos Aduaneros Costarricenses

El derecho aduanero costarricense, desde su nacimiento se constituyó como un procedimiento de diferentes etapas manuales o físicas, que según la Ley No. 7557 del 20 de octubre de 1995, Ley General de Aduanas, debían ser realizadas a través de un auxiliar de la función pública aduanera, el cual es denominado Agente Aduanero, autorizado por el Ministerio de Hacienda para actuar, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y la Ley General de Aduanas, en la prestación habitual de servicios a terceros, en los trámites, regímenes y las operaciones aduaneras.

Al ser un auxiliar de la función pública aduanera, el agente aduanero es el representante legal de su mandante para las actuaciones y notificaciones del despacho aduanero y los actos que deriven de él. En ese carácter, es responsable civil ante su mandante por las lesiones patrimoniales que surjan como consecuencia del cumplimiento de su mandato, no obstante no solo recae sobre el agente aduanero esta responsabilidad, sino que serán responsables, patrimonialmente, ante el fisco, por las infracciones y los delitos en que incurran sus asistentes acreditados ante la Dirección General de Aduanas.

Este hecho cambia en mucho la situación, en relación con la Dirección General de Tributación, pues ella tiene miles de contribuyentes y para llegar a ellos debe contar con una Base de Datos sumamente amplia, que frágilmente puede ser alterada por

datos incorrectos o desactualizados, mientras que la Dirección General de Aduanas cuenta con una Base de Datos de auxiliares de la función pública aduanera, quienes previa solicitud y cumplimiento de los requisitos legales, han sido autorizados por dicho órgano administrativo, para desarrollar tales funciones aduaneras, que a pesar de existir miles de importadores, a esta Dirección General de Aduanas no le es necesario mantener un registro actualizado de ellos, pues como se ha indicado el Agente Aduanero es representante legal del importador, asumiendo la responsabilidad ante su mandante y ante la Administración, no sólo por los posibles tributos dejados de pagar, sino también por las sanciones y delitos en los que pudiera incurrir, por lo cual la Administración solamente notifica al Agente Aduanero en su doble condición, como responsable solidario y como representante legal del importador, ahorrándose así tiempo y recursos en la Gestión Administrativa.

En aplicación de lo establecido en el artículo 193 de la Ley General de Aduanas, se faculta la utilización de sistemas informáticos, para la presentación de recursos, gestiones y la notificación de actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas, en tal razón el inciso a) del artículo 194 *ibídem*, establece como medio de notificación la transmisión electrónica de datos en la sede de la aduana o en el domicilio señalado por el auxiliar de la función pública aduanera, la cual surtirá efectos veinticuatro horas después del envío de la información. En aplicación de lo anterior, el Decreto N° 32456-H emitido por la Primera Vicepresidenta en Ejercicio de la Presidencia de la República y el Ministro de Hacienda, el 15 de junio del 2005, publicado en el Diario Oficial La Gaceta No. 138 el 15 junio del 2015, reglamenta la implementación del Sistema Informático para el Control Aduanero, TIC@, en el Servicio Nacional de Aduanas, digitalizándose el proceso de declaración aduanera, creando certificados digitales y claves de acceso a los funcionarios, auxiliares y demás usuarios aduaneros, estableciendo que el intercambio de información por regla general, entre el Servicio, los Auxiliares y demás personas autorizadas, tales como otras instituciones públicas, se efectuará mediante el sistema informático, utilizado por el Sistema Aduanero para su operación, para lo cual asigna un casillero electrónico, donde le será comunicado al auxiliar de la función llámese el Agente Aduanero, quien es a través del cual el importador presenta la Declaración Aduanera denominada "Documento Único Aduanero DUA", cualquier modificación de los elementos declarados, así como el estatus del DUA, para su seguimiento, asimismo se le comunica las posibles diferencias en impuestos, generadas ya sea por una reclasificación arancelaria, por modificación del valor o por razones de origen de la mercancía.

Todo lo demás, ha mejorado en gran forma el proceso de comunicación del control inmediato que se realiza con la presentación de los DUA, ya que el funcionario aduanero, a través del sistema comunica al auxiliar las situaciones acaecidas en la revisión de la documentación o de la mercancía, que modifiquen la obligación tributaria. En cuanto a la revisión a posteriori de los DUA, a pesar de que se continúa con la comunicación del primer acto administrativo que inicia el procedimiento de determinación de tributos dejados de pagar, en el domicilio del auxiliar de la función pública aduanera, como se dijo al estar éste inscrito ante la Dirección General de

Aduanas, su domicilio es cierto, lo cual facilita la labor de notificación y a su vez le permite a la Administración comunicar personalmente cuando la parte concurre a las oficinas del Servicio Nacional de Aduanas que tienen a su cargo la notificación de los actos, o a la oficina del Tribunal Aduanero Nacional, pudiendo realizar tal comunicación al Agente Aduanero en su doble condición.

Lo anterior, sería de mucha utilidad, en la medida en que existiera uniformidad en la normativa, tanto de impuestos internos como de impuestos de importación de mercancías, pues si en el caso de los impuestos internos, se estableciera que los contadores del país, se constituyen en auxiliares de la función pública, obligando a la presentación de las declaraciones de tributos a través de un contador inscrito ante la Administración Tributaria, esto establecería una responsabilidad solidaria, con el contribuyente, en caso de existir omisiones o inexactitudes en las declaraciones presentadas y a su vez establecer la representación legal de este contador en relación con el sujeto pasivo, reduciendo así las dificultades actuales, para la localización y comunicación de los actos por parte de la Administración Tributaria.

5. Derecho Comparado, Normativa Boliviana y Costarricense

Con la reforma introducida a la Ley No. 2492 de 02 de agosto de 2003, "Código Tributario Boliviano", mediante Ley No. 812 de 30 de junio de 2016, en su artículo No. 2 apartado III, se modifica el artículo 83 del citado Código, introduciendo la posibilidad de notificar los actos y actuaciones de la Administración Tributaria por medios electrónicos, mismos que no se encontraban previstos como una forma o medio de notificación.

Asimismo en el artículo No. 3 de dicha reforma, se incorpora el artículo 83 bis al Código Tributario Boliviano, el cual faculta a la Administración Tributaria a notificar vía correo electrónico la vista de cargo, el acto inicial de sumario, la resolución determinativa, la resolución sancionatoria, la resolución definitiva y cualquier otra actuación, pero solamente en los casos en que el contribuyente o tercero responsable señale un correo electrónico o éste le sea asignado por la Administración Tributaria, otorgando la posibilidad de notificar los actos de inicio de los procedimientos de oficio, vía correo electrónico, cuando el contribuyente así lo haya señalado. De igual forma otorga facultades a la Administración Tributaria para contar con los medios electrónicos necesarios para garantizar la notificación a los contribuyentes, para lo cual podrá hacer comunicados por correo electrónico, número de celular o teléfono fijo a los contribuyentes cuando lo proporcionen.

Tal modificación legal, provoca la modificación del Decreto Supremo No. 27310 de 09 de enero de 2004, que reglamenta la Ley No. 2492 Código Tributario Boliviano de 02 de agosto de 2003, mediante Decreto Supremo No. 2993 de 23 de noviembre de 2016, en el cual en forma expresa y clara viene a regular lo pertinente a la notificación electrónica en su artículo No. 12, incluyendo además de la vista de cargo, el acto inicial de sumario, la resolución determinativa, la resolución sancionatoria, la resolución

definitiva, el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, pero omitiendo la frase “y cualquier otra actuación”, casi que reglamentado como una lista *numerus clausus*, los tipos de actos que pueden ser comunicados a través de medios electrónicos, limitando en cierta forma la libertad que otorga la Ley.

Adicionalmente dicha Ley, regula lo correspondiente al momento en que se tendrá por notificado el acto, para lo cual me parece muy garantista la posición de la Administración Tributaria, al indicar que se tendrá por efectuada ya sea en la fecha en que el contribuyente o tercero responsable proceda a la apertura del documento enviado o a los cinco días posteriores de la fecha de recepción de la notificación en el correo electrónico, o a la fecha de envío al medio electrónico implementado por la Administración Tributaria.

Se observa que la forma en la que se regula tal situación, provoca algunas imposibilidades, tales como determinar el momento de apertura del documento enviado, cuando en realidad existe la posibilidad de recibir una constancia o comprobación de la lectura del correo, no así de la apertura del documento adjunto, es por esa razón que en Costa Rica, solamente resulta necesario contar con el comprobante de envío del correo, teniéndose como efectuado el envío 24 horas después, como un margen de tiempo otorgado para su lectura y por lo tanto el plazo que otorgue el acto administrativo, para cumplir cualquier requerimiento empieza a correr el siguiente día hábil, siendo responsabilidad de quien proporciona un correo electrónico para ser comunicado de cualquier acto administrativo, el mantener la revisión constante del mismo, con el fin de darse por enterado de los correos electrónicos recibidos. Según lo anterior, resulta importante diferenciar los términos a utilizar, a) correo electrónico y b) buzón electrónico, siendo el primero una cuenta de correo creada y proporcionada por el contribuyente, mientras el segundo es una cuenta electrónica proporcionada por la Administración, donde posiblemente se utilicen servidores informáticos propiedad de la Administración Tributaria, por lo que la custodia y gestión de dichos buzones se encuentran a cargo del Estado.

De ahí que tal diferenciación, resulta de importancia pues como lo mencioné, en Costa Rica las notificaciones hechas por correo electrónico se tienen por realizadas 24 horas después de su transmisión y las notificaciones realizadas al buzón electrónico se tienen por hechas al quinto día hábil de que el documento ha sido introducido en el buzón. Es así que la Administración Tributaria Boliviana debe diferenciar tales conceptos en la normativa reglamentaria emitida, con el fin de crear seguridad jurídica al usuario, en razón de que de igual forma cuenta con las facultades de asignar buzones electrónicos a los contribuyentes, los cuales están a cargo y bajo la administración del Estado Boliviano.

En el párrafo final del apartado I del artículo 12 del Decreto Supremo No. 2993 mencionado, se establece que ante la imposibilidad de realizar la notificación por medios electrónicos, la Administración Tributaria debe proceder a notificar de acuerdo a los procedimientos establecidos en los artículos 84, 85 y 86 de la Ley No. 2492,

sea Notificación Personal, por Cédula o por Edictos, lo cual desmejora en mucho la eficiencia en la comunicación que proporciona el uso de medios electrónicos. Por tal motivo, resulta importante referirse al hecho de que en Costa Rica de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 del Reglamento de Procedimientos Tributarios, Decreto Ejecutivo No. 38277-H de 07 de marzo del 2014 y lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley de Notificaciones Judiciales Ley No. 8687, la seguridad y seriedad de la cuenta electrónica seleccionada por el contribuyente, son responsabilidad de él, por lo tanto resulta importante realizar el procedimiento de validación o autorización de cuenta, en el cual el Departamento encargado de las Tecnologías de la información debe realizar una prueba, con el fin de confirmar la entrega, para así ingresarla a la lista oficial de cuentas autorizadas, lista que podrá ser consultada en intranet por todas las Administraciones Tributarias Territoriales del país, y por lo tanto en caso de que se haya proporcionado una cuenta de correo electrónico que haya sido validada por el departamento respectivo, en caso de que no se pueda realizar la comunicación a dicho medio, se debe proceder a realizar varios intentos y en caso de ser infructuosos, se entenderá notificado el acto 24 horas después del último intento, pues resulta responsabilidad del administrado como se dijo la seriedad y seguridad de la cuenta electrónica, con el fin de no retroceder a la notificación personal en caso de imposibilidad de comunicación por medio electrónico.

Importante resaltar el acompañamiento a los contribuyentes, que puede realizar la Administración Tributaria Boliviana, a través de comunicaciones generales y concretas, sobre información tributaria de relevancia, tales como fechas de vencimiento, existencia de actuaciones administrativas, alertas, recordatorios y cualquier otra comunicación de naturaleza tributaria, ampliando el acceso a la información por parte de los contribuyentes y la comunicación de estos con la Administración Tributaria, obligando la habilitación de medios electrónicos para que los contribuyentes efectúen consulta, reclamos, denuncias, trámites administrativos, entre otros. No quedando la menor duda, de que tal acercamiento y libre acceso a la información mejore en mucho la gestión contributiva, permitiendo la seguridad de los actos que se realicen.

6. Conclusiones

El avance de la tecnología de la información, nos ha permitido evolucionar rápidamente en los medios de comunicación electrónica, pasando rápidamente de sistemas más rígidos como del Telex al Facsímile y ahora del correo electrónico a la posibilidad de crear por parte de la Administración sistemas informáticos robustos, que permitan la gestión en línea desde la inscripción del administrado, pasando por la presentación de declaraciones y la comunicación de procedimientos a gestión de parte o iniciados de oficio por parte de la Administración, a través de un buzón electrónico.

Estos sistemas si bien es cierto, tienen como resultado la inversión de cuantiosas sumas de dinero por parte de la Administración Tributaria para su creación, los mismos

a su vez provocan la disminución de costos en comparación con la comunicación de actos administrativos a través de procedimientos convencionales, tales como en el domicilio del contribuyente, el cual prevé la necesidad de contar con la impresión de los documentos a comunicar, la creación de cédulas de notificación, un medio de transporte, un funcionario, viáticos según la distancia, entre otros, o la publicación de edictos, el cual tiene un costo que debe ser cubierto por la Administración Tributaria. No obstante lo anterior, en este mundo globalizado en el que el uso de los teléfonos inteligentes y el registro a redes sociales, entre otros, a través del uso de internet, solicita la creación de una cuenta de correo electrónico gratuita para cada usuario, dicha cuenta a su vez es utilizada en forma personal para cualquier gestión, misma que podría ser aportada por el usuario a la Administración en el momento de su inscripción o a través de un proceso de actualización de datos del registro tributario de contribuyentes.

Ahora bien, es aplaudible el hecho de que la Administración Tributaria Boliviana, introdujera en su reforma legal la posibilidad de la comunicación de actos iniciales de procedimiento vía correo electrónico, siendo uno de los más grandes problemas existentes en Costa Rica, ya que todavía se tiene como obligación que el primer acto dentro de un procedimiento, debe ser comunicado en forma personal o en el domicilio del administrado, provocando atrasos en el inicio del procedimiento, pues hasta tanto dicho acto no sea comunicado, no produce efectos jurídicos y por lo tanto el impulso de oficio con el que cuenta el procedimiento no opera, todo esto en espera de que se logre la efectiva ubicación del administrado.

Problemas como direcciones incorrectas, el hecho de que no se encuentre nadie en el lugar, o la negativa de oficiales de seguridad que impedían el ingreso a condominios o edificios, este último obstáculo ya superado, permitiéndose la comunicación al oficial de seguridad, como se mencionó provoca dos o más visitas al lugar para su efectiva comunicación, y hasta tanto esta no se dé, el administrado no se apersona al proceso, siendo obligatorio para este en el primer escrito de apersonamiento, establecer un lugar o medio para atender notificaciones.

Al tener la posibilidad de establecer un lugar para atender futuras notificaciones, se continúa con la problemática, pues la normativa no obliga que ya comunicado el primer acto, el contribuyente deba establecer un medio electrónico para atender futuras notificaciones, y por lo tanto muchos administrados, con el fin de atrasar la gestión administrativa, continúan estableciendo el domicilio como medio para atender futuras notificaciones, debiendo hacerse así en todo el territorio nacional, hasta en zonas sumamente alejadas de las oficinas territoriales de la Administración Tributaria y de la sede del Tribunal Fiscal Administrativo.

Ante la problemática indicada, el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica, al ser un órgano desconcentrado del Poder Ejecutivo, independiente en su funcionamiento y organización, llamado a resolver los recursos de apelación que presentan los contribuyentes en contra de las determinaciones y sanciones establecidas por

la Administración Tributaria, con el fin de agotar la vía administrativa, éste tiene competencia en todo el territorio nacional, estando su sede en la Provincia de San José, la cual es la Capital de Costa Rica, ha emitido una resolución de alcance general estableciendo el perímetro judicial o administrativo del Tribunal Fiscal Administrativo, el cual delimita el territorio en los alrededores de dicha sede a los cuales se podrá notificar en el domicilio, obligando a los administrados que se encuentren fuera de dicho perímetro, a establecer un medio electrónico para recibir las subsiguientes notificaciones al interponer el recurso de apelación.

La gestión de las Administraciones Tributarias territoriales, serían en todo caso más ágiles, en la medida en que se obligue como se dijo vía Ley, a proveer una cuenta electrónica, para como así lo hace Bolivia, se pueda comunicar cualquier tipo de acto administrativo, ya sea el inicial, de procedimiento, acto final, en fase recursiva o en fase de ejecución, a través de la cuenta electrónica suministrada y aceptada por el Administrado como único medio de comunicación de la Administración a éste.



Nuevos Mecanismos Electrónicos de Notificación en Materia Tributaria

Gerardo Danilo Soto Gamboa

Costa Rica

Licenciado en derecho, en la Universidad Federada de Costa Rica, con especialidad en Derecho Notarial y Registral.

Cuenta con un Postgrado en Derecho Administrativo Sancionador, organizado por el Departamento de Derecho Público de la Facultad de Derecho de Valladolid (España) y Maestrías en Derecho Tributario y en Derecho Empresarial en la Universidad para la Cooperación Internacional.

Es miembro y presidente de la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica y profesor universitario de la Maestría de Asesoría Fiscal de la Universidad para la Cooperación Internacional de los cursos de Principios Constitucionales Tributarios, Tributos en Particular II e Ilícitos Tributarios.

También es profesor del Post Grado de Asesoría Fiscal de la Universidad FUNDEPOS y facilitador del Centro de Investigación y Formación Hacendaria del Ministerio de Hacienda.

