

Garantía y Derechos Constitucionales de los contribuyentes

Liliana Arrieta*

- **Introducción**

Los derechos humanos surgen históricamente como una afirmación de la dignidad de las personas frente al poder público, como conquistas de la *sociedad* en relación con el poder, pero los derechos humanos *individuales* no se reconocen como tales sino a partir de la Revolución Francesa y la Carta de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica.

Inicialmente, los derechos humanos se abordan desde la perspectiva generacional y se clasifican en derechos de primera, segunda y tercera generación. Han evolucionado conforme a las más modernas corrientes sobre género y sujetos especiales, clasificándose en menores, poblaciones migratorias mujeres y refugiados, entre otros.

- **Derechos Humanos**

Los derechos humanos constituyen un complejo integral, único e indivisible, en el que los diferentes derechos se encuentran necesariamente interrelacionados y son interdependientes entre sí. Sólo el reconocimiento integral de todos estos derechos puede asegurar el ejercicio real de cada uno de ellos, ya que sin la efectividad del goce de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos se reducen a meras categorías formales. A la inversa, sin la realidad de los derechos civiles y políticos, sin la efectividad de la libertad entendida en su más amplio sentido, los derechos económicos y sociales carecen, a su vez, de verdadera significación.

En atención a los conceptos expuestos en relación con los derechos humanos y con su aspecto económico, pretendo evaluar en este artículo la forma en que la normativa específica emitida en atención al tema tributario, fiscal y aduanero considera diversas garantías procesales necesarias para el ejercicio de los derechos fundamentales.

Los orígenes de esta concepción integral los encontramos en la *Carta Internacional Americana de Garantías Sociales de 1948*, que se refiere a la ineludible relación entre el desarrollo económico y social y los derechos económicos, sociales y culturales en los siguientes términos:

“Se reconoce que la superación de tales derechos y el mejoramiento progresivo de los niveles de vida de la comunidad en general, dependen en extensa medida del desarrollo de las actividades económicas, el incremento de la productividad y la cooperación de los trabajadores y los empresarios, expresada en la armonía de las relaciones y en el respeto y cumplimiento recíproco de los derechos y deberes.”

De allí la necesidad ineludible de considerar la cuestión de la efectividad de estos derechos conjuntamente con la estrategia general de lucha contra la miseria, contra el hambre, contra la ignorancia, contra el subdesarrollo. Y esto, *“...dadas las actuales condiciones de la América Latina, implica comprenderla entrañable unidad que vincula la cuestión de los derechos humanos con el problema del subdesarrollo, de la explotación y de la injusticia, no sólo a nivel interno, sino también a nivel Internacional, consecuencia de la trágica división de la humanidad en un mundo desarrollada y en un mundo de subdesarrollo explotado y marginado.”*¹

* Especialista en Derecho Público. U.C.R.

¹ Groe Espiell, Hedor. *Estudio sobre Derechos Humanos*. Primera Edición 1988. pág. 324. Monografías Civitas. Instituto Interamericano de Derechos Humanos.

- **Aspecto distributivo de la justicia**

El aspecto distributivo de justicia es incorporado como indicador de lo que se ha denominado la economía de permanencia” o el crecimiento limitado, que hoy se asemeja al concepto de desarrollo sostenible y que se caracteriza por considerar aspectos como el de aprovechamiento en sustitución del despilfarro, escala adecuada en vez de crecimiento mayor y tecnología con rostro humano. Estos conceptos fueron expuestos hace más de veinticinco años por el economista occidental Fritz Schumacher y hoy constituyen fundamento de importantes alternativas económicas. Schumacher señaló al respecto:

“La expansión de las necesidades tiende a incrementar la dependencia de tuerzas externas sobre las que no podemos ejercer ningún control, y por lo tanto aumenta el temor existencial.”²

En esta línea de pensamiento, el concepto de riqueza debe ser reelaborado considerando el crecimiento humano, las crisis energética, ecológica, agraria y urbana y no solamente el beneficio privado o público que se obtiene a costa de la explotación social o ecológica de recursos finitos.

El abordaje del tema es muy amplio, por lo que procuraré limitarlo en virtud de varios criterios: el ejercicio de esos derechos fundamentales **frente al Estado, su Inherencia a la naturaleza humana y la aplicación específica en materia económica a través de normas nacionales.**

Así, los derechos fundamentales no sólo se reconocen, sino que **se garantizan**; de allí la importancia de los procedimientos de protección como, parte de un sistema de garantías procesales, que son denominadas por parte de la doctrina como derechos de defensa.

- **Establecimiento de procedimientos de protección**

El tema de la necesidad de establecer procedimientos de protección fue planteado desde 1789 por la *Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, al disponer que:

“Una sociedad que no tenga asegurada la garantía de los derechos no tiene Constitución.”

En el tanto los procedimientos aludidos surgen en la relación de los administrados con el Estado, cuando se afecta específicamente la legalidad del acto, procede la impugnación en la vía contencioso administrativa mientras que cuando se violentan derechos fundamentales la vía de amparo es la que resulta procedente.

Es conveniente tomar nota de que los derechos fundamentales pueden ser afectados no solamente por vía de actos administrativos, sino también mediante simples vías de hecho. Todo ello deriva de la recuperación de la protección de los derechos fundamentales desde la virtualidad de la Constitución Política.

- **Garantía Procesales**

Las garantías procesales, como parte del cumplimiento de los deberes activos que se disponen a cargo del Estado en relación con los administrados, deben incorporarse en las normas procesales del derecho interno.

En relación con la protección efectiva de los habitantes, el Estado no solamente está obligado a abstenerse de afectar los derechos fundamentales de los mismos, sino de llevar a cabo y dar cumplimiento a las obligaciones positivas que implica dicha protección.

Los procedimientos administrativos son, entonces, un medio para ejercer la protección de los derechos fundamentales.

La participación del Estado se da por medio del derecho administrativo que opera como una vía de aplicación de los principios constitucionales que configuran el Estado Democrático. Los formalismos de los procedimientos administrativos se constituyen en una garantía para los administrados, garantizando la concreción de valores tales como el de seguridad jurídica, legalidad y buena administración entre otros.

Dentro de las garantías de fondo, se pueden citar el cumplimiento de fines públicos y la organización de la sociedad de manera tal que permita la realización de los habitantes dentro de la protección estatal de un **entorno vital**.

Surge para el Estado la obligación de otorgar las garantías procesales necesarias para que los habitantes ejerzan todos sus derechos y les asista la posibilidad de detener las lesiones y procurar una indemnización en caso de que la reparación no alcance grados de satisfacción adecuada para el habitante afectado. Nacen así obligaciones negativas y positivas para el poder público, y correlativos derechos para los habitantes.

- **Aspectos específicos de protección**

- a. Debido proceso³**

Parte esencial del principio del debido proceso es la **presunción de Inocencia**, en virtud de la cual” sólo

² E.F. Schumacher Una Economía como si importara. Nueva conciencia.

³ Art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y arte. 144, 145, 148 del Código da Normas y Procedimientos Tributarios.

por decisión voluntaria de quien las hace podrán allegarse al proceso manifestaciones inculpatorias del sindicado. De nada valdría la presunción de inocencia si las autoridades pudieran competir a una persona a declarar contra sí misma, a revelar su culpabilidad."⁴

Otro de los elementos que define el principio del debido proceso es el derecho a **no ser obligado a declarar contra sí mismo**. Este derecho tiene su origen en el Continente Americano en la enmienda de 3 de noviembre de 1791 de la *Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica*. Este derecho se extiende a los parientes y se le designa como solidaridad íntima e implica una válida actitud de reserva y de silencio."

El derecho a no declarar contra uno mismo debe entenderse dentro de la relación del deber de colaborar con la Administración para que ésta pueda ejercer adecuada y eficazmente su competencia.

Sin embargo, es necesario hacer notar que esta importante potestad pública, así como su posible aplicación coactiva nos lleva a reflexionar sobre la posibilidad real de aplicarla sin vulnerar el derecho a no autoinculparse.

Los españoles han establecido que solamente se aplica el deber de colaboración cuando se realiza por parte de la Administración un requerimiento formal, motivado y comunicado personalmente o en domicilio señalado.

En la normativa colombiana, el principio a no declarar contra sí mismo resulta aplicable extensivamente a la disposición o acceso a los documentos reservados del conocimiento público, y de manera específica a aquellos que contienen las informaciones atinentes a **declaraciones de renta y patrimonio**, sin que ello implique un menoscabo del deber de colaborar con la Administración Pública. De hecho, tal restricción se aplica también en relación con el derecho a tener acceso a documentos, ya que la doctrina considera que se trata de *documentos particulares*, los cuales sólo pueden estar sujetos al examen y divulgación cuando su conocimiento por parte de terceros no vulnera derechos fundamentales tales como el derecho a la intimidad, al buen nombre, a la honra y a la propiedad industrial.

De allí que se concluya que las autoridades deben proteger la Información suministrada u obtenida de particulares en la cual se consignen datos biográficos y de filiación de las personas, información sobre su renta, patrimonio, cuentas bancarias, invenciones y derechos de reserva industrial. En tal sentido se consigna en la Sentencia N² 1-473 de 28 de julio de 1992 de la Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional Colombiana.

En la normativa colombiana se consigna por vía del Decreto N^o 624 de 1989 como documentos reservados, "los que contienen las informaciones atinentes a la declaración de rentas y patrimonio."

La reserva de los documentos opera con respecto a los particulares y a los servidores públicos que no tienen facultad legal para imponerse de su contenido.

En todo caso, el carácter reservado de un documento no será oponible a las autoridades que lo soliciten para el debido ejercicio de sus funciones. El documento reservado conserva el carácter de tal aun y cuando con fines judiciales, tributarios o administrativos sea examinado por empleados oficiales distintos a los que originalmente lo guardaban.

En otro extremo, el Tribunal de Luxemburgo (Tribunal de la Comunidad Económica Europea) ha considerado que el principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo resulta aplicable únicamente a las personas físicas; de allí que las personas jurídicas y particularmente los agentes económicos estén excluidos de esa tutela o garantía procesal encontrándose obligados a facilitar toda clase de documentos, cintas, videos y registros informáticos. No se reconoce para ellos el derecho al silencio, sino que se impone el deber de colaborar.

Ese mismo tribunal reconoce también el derecho a la no incriminación que conceptualiza como:

*"...importa evitar que tales derechos queden irremediablemente comprometidos en el marco de procedimientos de investigación previos que puedan tener carácter **determinante para establecer pruebas del carácter ilegal de los comportamientos de las empresas**, que puedan arrastrar su responsabilidad"*⁵

No obstante, lo anterior, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a través de la sentencia Autronic AG,⁶ consideró aplicable el principio N^o 10 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos a las personas jurídicas, al disponer que - ... ni el estatuto jurídico de sociedad anónima, ni el carácter comercial de sus actividades, ni la naturaleza misma de la libertad de expresión podrían privar a Autronic AG del beneficio del artículo 10. Este artículo vale para toda persona "física o moral."

En Costa Rica la restricción es más radical, ya que ni aun entre distintas administraciones tributarias pro-

⁴ Madrid-Malo Garizabal, Mario. *Estudios sobre los Derechos Fundamentales*. Serie Textos de Divulgación N^o11. Defensoría del Pueblo de Colombia. 1995.

⁵ Sentencia el TJCEE de 18 de octubre de 1989 (Solvay).

⁶ STEDH Autronic AG, A 178, número 47

cede el Intercambio de Información a menos que se cuente con una orden judicial que así lo establezca. Sin embargo, el artículo 8 párrafo tercero de la nueva Ley General de Aduanas, Ley N°7557, es la primera norma que contempla la posibilidad de Intercambio de información tributaria de **sujetos pasivos**, entre los distintos órganos del Ministerio de Hacienda que administren tributos.

Por lo novedoso de la normativa, así como la reciente entrada en vigencia de la citada ley julio de 1996, habrá que esperar lo que la Sala Constitucional o la jurisprudencia en general establezcan como alcance y posibilidades reales de dicha norma de corte fiscalista.

b. Límites a la Injerencia como potestad del Estado

La injerencia por parte de las autoridades puede considerarse necesaria siempre que responda a la existencia de **un fin legítimo**, que sea **necesaria en una sociedad democrática**, y que esté **prevista por la ley**. Los tres elementos citados deben darse simultáneamente. La carencia de alguno de los tres elementos va a implicar, a criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, una violación al derecho de respeto a la vida privada consignado en el artículo 8 de la Convención Europea —ya citada— de Protección de los Derechos Humanos.⁷ La diferenciación de los criterios de fines legítimos del que se refiere a una medida *necesaria* en una sociedad democrática ha sido trabajo de la jurisprudencia, conduciendo el análisis de la potestad pública de Injerencia a una interpretación de alcance restrictivo a efecto de no lesionar, nuevamente, el derecho al respeto a la vida privada.⁸

La necesaria previsión legal refiere a que sea considerada en una ley material y como tal que sea de conocimiento y de fácil acceso para los administrados. La ley que consigne la potestad de la Administración para intervenir dentro de la esfera privada de los administrados debe establecer la extensión, así como la modalidad de ese ejercicio de manera clara y precisa, en garantía de los individuos que deben soportar dicha injerencia.

El concepto de fines legítimos puede considerarse un concepto jurídico indeterminado, por lo que el contenido específico deberá ser definido en cada caso.

Este es el elemento que ha tenido menor desarrollo jurisprudencial, sin embargo, su definición puede ser negativa, sea es bastante más fácil establecer en todo caso, cuales no son fines legítimos.

c. Secuestro de documentos y medidas cautelares⁹

Las medidas cautelares son Instrumentales —acesorias a la principal y por lo tanto sustentadas en vía incidental—, son preventivas y por ello precarias y provisionales, por lo que su duración es limitada, no pueden darse de manera permanente. Esa naturaleza permite que la solicitud de suspensión de las medidas cautelares decretadas pueda ser reiterada a lo largo del procedimiento, sea que no se agota la oportunidad procesal con el ejercicio de la misma. Por otro lado, una vez revocado el acuerdo de imponer medidas cautelares, estas pueden restablecerse nuevamente siempre y cuando se acredite que con ellas se tutela o garantiza un interés público.

Esta característica se señala como de *mutabilidad*. Las medidas cautelares se caracterizan por tramitarse en procedimiento sumario y de urgencia, trámites simples y plazos breves.

Por ejemplo, el derecho a la correspondencia puede verse limitado por disposiciones de seguridad nacional, integridad del territorio o seguridad pública, así como salud pública y la prevención de comisión de delito.

Específicamente en el caso de Costa Rica, el artículo 24 establece como inviolables los documentos privados y las comunicaciones *escritas u orales* de los habitantes de la República. Asimismo, y por vía de excepción se contemplan aquellos casos en que los Tribunales de Justicia ordenen el secuestro, registro o examen de documentos privados, cuando ello sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a conocimiento de autoridad judicial. Para que dicha potestad pueda aplicarla la Administración, así debe estar considerado expresamente en norma de rango legal y en el tema exclusivamente de interés fiscal ya que no pueden aplicarse por analogía normas de otras ramas del derecho.

d. De la competencia

La competencia de los órganos públicos puede ser territorial o derivada de la materia regulada. En todo caso debe ser objetiva y previamente establecida. En ejercicio de la competencia los órganos encargados de su ejercicio cuentan con poderes de investigación y

⁷ Artículo 8.2. No podrá haber Injerencia d. la autoridad pública en el ejercicio de este derecho (derecho al respetado la vida privada> sino en tanto en cuanto esta Injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y do las libertades de los demás.”

⁸ Ver art. 4 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

⁹ Ver art. 114 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* el *Reglamento de la Ley Genera de Aduanas* y el art. 24 de la *Constitución Política de Costa Rica*.

verificación que los faculta para requerir información de los denominados “operadores económicos”, realizar inspecciones, examinar libros y documentos de carácter contable, así como acceder a los locales y establecimientos comerciales. Debemos recordar que esas competencias tienen límites específicos.

Otro de los temas de vital importancia respecto al ejercicio de la competencia en el tema tributario, lo constituye la especialidad de las instancias tanto administrativas como jurisdiccionales. Las garantías procesales incluyen de manera especial la consideración del derecho al juez ordinario y predeterminado por la ley, lo que le otorga competencia y jurisdicción. Este derecho avanza hasta constituirse actualmente en un derecho de protección fundamental, en virtud de que por su medio se acredita la sujeción de los poderes públicos al principio de legalidad y al ordenamiento jurídico.

En el caso de Costa Rica, por medio de la *Ley de Justicia Tributaria*, Ley N° 7536, se dispone la creación de una jurisdicción penal especial para que conozca de los casos de aplicación de esta Ley o cualquiera otra que disponga sanciones por delitos y faltas tributarias, con lo cual se crea —paralela a una emisión normativa muy rígida .y de corte sancionador más que recaudador— una garantía de justicia procesal: los tribunales especializados.¹⁰

Pretender que por razones de índole presupuestaria o de organización administrativa a lo interno de la Corte Suprema de Justicia, los casos de delitos, faltas y contravenciones de naturaleza tributaria sean de conocimiento de un tribunal penal común, ser la violatorio de una garantía procesal para los contribuyentes y declarantes, estatuida de manera expresa en la Ley, y que garantiza un contenido esencial mediante una tutela de configuración legal y que alcanza su justificación precisamente en el principio de tribunal especializado en el tema penal tributario como mayor garantía procesal al garantizar el acceso a la jurisdicción especial. la cual por su conocimiento en un tema que aplica sus propias normas de valoración de prueba, procesales, de fuentes y de principios ordenadores, justifica la especialidad consignada.

e. De los procedimientos

Los procedimientos administrativos deben considerar el derecho genérico que tienen los administrados de **conocer ampliamente la acusación** formulada. Cuando se trata de varios involucrados, los cargos deben ser comunicados a cada uno de ellos y la comunicación debe incorporar un contenido mínimo como requisito de validez. Entre ellos, una clara descripción de los hechos, su calificación jurídica e indicar la posible sanción por aplicar; deben indicarse motivos, pruebas, plazos y procedimientos para recurrir el traslado entre otros. El otorgar audiencia a los administrados también es considerado un requisito esencial, básicamente por los ordenamientos españoles y franceses.

Debe garantizarse el acceso al expediente y específicamente a las pruebas en su contra. Siendo el caso de varios implicados, existen dos posiciones: una sostiene que debe darse acceso a la totalidad del expediente y la otra que únicamente debe garantizarse acceso a los cargos que específicamente se le imputan y a las pruebas que la sustentan.

f. De los plazos y los recursos

Los plazos que consideren los procedimientos tributarios deben necesariamente ser proporcionales a la complejidad del traslado que se realice. En estos términos sería pronunciado la Sala Constitucional de Costa Rica en conocimiento de un recurso de amparo, indicando, en lo que interesa, que los plazos de defensa otorgados a los funcionarios investigados o a los que se les imputaba alguna eventual responsabilidad, no podrían ser menores que los establecidos en la *Ley General de la Administración Pública*.

Los actos que resuelven el imponer medidas cautelares deben ser recurribles, así el que ordene el decomiso de documentos y el cateo de domicilio entre otros. La existencia de los recursos está considerada incluso como un requisito de aplicación de pleno derecho ya que, como lo indica Alcalá Zamora en su libro *Administración Pública y Libertad*,¹¹ existe siempre el *recurso por exceso de poder*, creación jurisprudencial de origen francés que ha obtenido reconocimiento constitucional en otras legislaciones como la española

En caso contrario, la acción recursiva impulsa medidas cautelares en beneficio de los habitantes. Sirva a efecto de ilustrar esta posición lo resuelto por el Tribunal de Hamburgo que, en conocimiento de una solicitud de suspensión de la ejecución de liquidaciones realizada por las Aduanas alemanas de Itzehoe de Paderborn por comercialización de azúcar y cuotas de absorción, aplicando el artículo 43 del Tratado de Roma, dispuso acoger el recurso y suspender dicha liquidación por considerar que, pese a que la misma se ejecutó con fundamento en lo dispuesto por un Reglamento Comunitario vigente, ello no excluye el poder de las jurisdic-

¹⁰ ver al efecto art. AS del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, modificado por la *Ley de Justicia Tributaria* que establece los Tribunales Penales Tributarios.

¹¹ Alcalá-Zamora, Niceto. *Administración Pública y Libertad*. UNAM, México. 1971. p. 43.

ciones nacionales de aplicar medidas cautelares, provisionales en relación con la aplicación de actos administrativos definitivos, mientras se decide la legalidad de la norma aplicada. Finalmente expuso el Tribunal el criterio de que se afectaba, con la resolución recurrida tanto el principio de seguridad jurídica como el de la prohibición de cargas financieras irrazonables.¹²

Me refiero también a la sentencia de Zuckerfabrik que admite la posibilidad de que jueces nacionales suspendan normas de la comunidad europea por vía de medidas cautelares.

El derecho a tener una pronta resolución por parte del administrado es parte integradora del tema de la protección de los derechos de origen constitucional, en el tanto el atrasar la resolución constituye en si misma una negación de la justicia. Una vez emitida la resolución, ésta debe ser ejecutada. En el caso de Costa Rica la garantía procesal referida se encuentra contenida en la *Ley General de Administración Pública* en el numeral 140.

En materia aduanera la doctrina ha elaborado el denominado **procedimiento de clara apelación** que consiste en la posibilidad de recurrir los actos de la administración tributaria "sin limitaciones ni trabas" para hacerlo. Sin embargo, el artículo 22 del CAUCA 1 establece que las resoluciones de las autoridades aduaneras no pueden recurrirse en la vía contencioso administrativa y contempla un procedimiento de plazos más breves que los dispuestos por la Ley General de la Administración Pública.¹³ La naturaleza del Tratado a la luz de lo dispuesto por el artículo 6 de la Constitución Política complica un poco más el panorama; aun así, al elevarse el principio del debido proceso como una garantía procesal de rango constitucional por parte de la Sala Cuarta, el mismo resulta aplicable, de manera independiente del tipo de materia que se esté regulando.

Mediante dictamen de la Procuraduría General de la República, C-094-88 de 30 de mayo se estableció la necesidad de ajustar los procedimientos de valoración, clasificación arancelaria y devolución de lo pagado, entre otros, al capítulo de regulaciones de los procedimientos contenidos en la Ley General de la Administración Pública de reiterada cita. Antes de ese pronunciamiento la administración aduanera decretaba la prenda aduanera y otorgaba un plazo de treinta días para pagarla, no para recurrirla, no había traslado de cargos, ni comunicación formal al directamente interesado.

Con la nueva Ley General de Aduanas se establece un único procedimiento con plazos comunes, se contempla la apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional el cual, en su carácter de jerarca impropio, agotará la instancia administrativa y todas las resoluciones pueden ser objeto de recurso ante un contencioso administrativo. Actualmente se recurren esos actos ante la Dirección General de Aduanas.

g. De la publicidad de las normas

La publicidad de las normas pretende alcanzar el **estado público**; por ello consiste en algo más que su simple publicación. La publicación material y completa es un requisito mínimo esencial para determinar la entrada en vigencia de la norma y permite a los administrados conocer su texto completo. La publicidad, sin embargo, conlleva la obligación de la Administración de divulgar, por cualquier medio que estime adecuado, la nueva normativa tal como sistemas informáticos, publicaciones en boletines especializados, todo ello en procura de alcanzar por este medio otra de las garantías procesales: la de seguridad jurídica.

La publicidad de las normas y procedimientos oficiales ha sido impulsada por diversos organismos internacionales, uno de ellos el grupo de 18 países de las economías del Pacífico que se integraron en un proceso de apertura comercial, denominado Asian Pacific Economic Cooperation (APEC) organizados alrededor de una zona económica que incorpora tanto a México como a Chile, en virtud de las islas que estos países poseen en el Pacífico.

• Garantías de fondo o resolución

Las normas procesales no podrían aplicarse ante un vacío normativo respecto a los derechos fundamentales. Las garantías procesales surgen como medio para el ejercicio de los derechos constitucionales; de allí que estos tengan el contenido mínimo y esencial que se pretende proteger.

Para el análisis de las garantías procesales en torno a los derechos humanos, pierde relevancia si se trata de una violación por acción u omisión, si existe norma de rango constitucional expresa que lo contemple como derecho o si es la jurisprudencia constitucional la que le otorga ese rango. Lo realmente importante es acreditar la naturaleza pública del funcionario u organismo. la violación a la limitación del ejercicio público o la lesión causada.

La protección de estos derechos genera dos tipos de situaciones por parte del poder público, una de respeto y la otra de garantía o tutela. En la primera, los

¹² García de Enterría, Eduardo. "Las Medidas Cautelares que puede adoptar el Juez Nacional." Artículo del Libro *La protección jurídica del ciudadano*. Ed. Civitas, Madrid 1993. p. 109

¹³ Ver al efecto el art. 174 del citado convenio.

derechos humanos se constituyen como límite de la actuación pública y, en la segunda, como una obligación del Estado para con los sujetos titulares de esos derechos.

En virtud de que en el tema de derechos humanos no hay listas exhaustivas, sino que en la medida en que evoluciona la sociedad democrática estos se incrementan, necesariamente hay que referirse a los mismos como al conjunto de derechos inherentes a la persona humana y, como tales, Irrenunciables, imprescriptibles e inalienables. En este contexto se encuentran los delitos contra la vida privada cometidos por órganos del poder público.

a. Derecho al domicilio

La autorización de acceso al domicilio por parte de las autoridades administrativas debe ser la excepción al derecho que asiste a los administrados de tener un sitio privado donde se desarrolle su vida privada. En tanto que dicho acceso se justifica en cuanto que se ejerce **el poder de verificación** o constatación y abarca tanto el domicilio como el establecimiento mercantil, o el despacho profesional. La decisión de proceder a acceder al domicilio debe comunicarse al administrado al menos en el momento de ejecutarlo; dicha decisión debe estar debidamente sustentada e indicar de manera precisa el objeto y la finalidad pretendida con la verificación en domicilio. La verificación debe ser llevada a cabo por funcionarios acreditados e identificados como tales y se extiende a control de libros y documentos contables y profesionales, así como la posibilidad de hacer copias de los mismos. El acceso al domicilio se extiende a los predios adyacentes, sea patios, terrenos e, incluso (dependiendo de la jurisprudencia de cada país), a los vehículos. Sin embargo, desde la perspectiva de la protección del derecho al domicilio, los instrumentos internacionales de derechos humanos asumen la protección de este derecho con el criterio amplio de la versión francesa (*domicilie*) y no la restrictiva de los ingleses (*home*), por lo que bajo su amparo se puede obtener la restricción a ciertos locales en los que se desarrollen actividades profesionales o comerciales. Estos conceptos amplios se aplican con el fin de responder adecuadamente en la protección de los individuos contra las injerencias arbitrarias de los poderes públicos.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha considerado que el derecho al respeto del domicilio también plantea ciertas exigencias de tipo institucional. Por ejemplo, el registro o verificación debe ser una medida proporcional, por lo que nunca podrá ser ilimitado. Incluso ha considerado que "hay desproporción cuando el orden de verificación la emite una administración (la aduanera, por ejemplo) y no un Juez".¹⁴

En este último supuesto, cuando la propia administración aprecia por sí misma la oportunidad, el número, la duración y la amplitud de las operaciones de registro domiciliario hay lesión al derecho al respeto del domicilio.

Cuando Costa Rica ratificó el CAUCA II y fue en consulta preceptiva a la Sala Constitucional, ésta indicó como inconstitucional el artículo 12 del citado Tratado sustentando su crítica casualmente en que, para que la Administración pueda tener acceso y realizar secuestro de documentos, debía mediar orden de autoridad judicial competente, por considerar que de lo contrario se lesionaba el artículo 23 de la Constitución Política.¹⁵

b. Derecho a la correspondencia privada

El control sobre la correspondencia puede considerarse una de las lesiones al derecho a la privacidad y a las comunicaciones privadas más fáciles de llevar a cabo por parte de la Administración. Sin embargo, es una de las afectaciones más evidentes e irreversibles en sus efectos. Una parte importante de la doctrina amplía el concepto de correspondencia al de comunicaciones telefónicas; otra vertiente señala que se trata de una forma de violentar el derecho a la vida familiar y privada.

El Tribunal Europeo de los Derechos Humanos ha elaborado posiciones en dos Sentidos: ha acreditado la escucha ilegítima como violación a la vida privada y familiar y como trasgresión al derecho a la correspondencia privada, considerando que la escucha de conversaciones privadas sin la autorización de uno o todos los participantes constituye violación de correspondencia privada.

El juez francés Pettiti, integrante del Tribunal Europeo, ha sostenido que la finalidad de las legislaciones europeas que protegen la vida privada es evitar cualquier **descubrimiento clandestino** de la palabra dicha en privado, y así algunas de esas legislaciones, como la suiza, han llegado a considerar ilegal cualquier interceptación de una conversación telefónica y cualquier intervención sin el consentimiento del interesado.

La escucha siempre va a implicar una lesión y violación al derecho a la vida privada y familiar, ya que

¹⁴ Ruiz Miguel, Carlos. *El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Civitas 1994. p 72

¹⁵ Ver al efecto consulta preceptiva de constitucionalidad N°5162-V-94 y el Voto N° 6624 de 11 de noviembre de 1994 emitido en respuesta a dicha consulta del CAUCA II.

aun cuando se autorice excepcionalmente la escucha en procesos de investigación de la comisión de delitos, ¡la escucha no es selectiva, sino que a lo sumo estará limitada a un tiempo preestablecido, pero se registrará y escuchará todo lo que en efecto se diga ya sea en el domicilio propiamente dicho o por vía telefónica, con lo cual se da una afectación directa al ejercicio del derecho a la vida privada, a la vida familiar, que no sólo significa compartir y ejercer tutela, sino el amplio concepto de convivencia y eventualmente el honor y la reputación; de allí que surge para los Estados la obligación de garantizar los recursos y medios procesales necesarios para Indemnizar al afectado.

c. Derecho a la vida privada

La protección de derechos como el de vida privada, la vida familiar, el domicilio, el honor y la reputación conllevan un alto grado de especialidad en el tanto no se da una referencia directa a hechos como la muerte o desaparición, tortura o violación, sino que afectan bienes intangibles, pero no por ello menos valiosos.

La noción de **vida privada** es bastante amplia y resulta aplicable tanto al círculo íntimo como a las necesarias relaciones del individuo con sus semejantes, incluyendo bajo este concepto, además de las relaciones de interacción familiar, las actividades comerciales y profesionales. Establece diferencias de arado de intimidad de la vida privada, pero las incluye todas.

Es conveniente establecer la diferencia entre los conceptos de vida familiar y vida privada. El de vida familiar es otro derecho, cuyo concepto ha alcanzado un importante desarrollo en la jurisprudencia francesa y alemana. Más restrictivo que el de vida privada, el derecho a vida familiar dependerá de la organización social, de los vínculos afectivos y del tipo de pareja o familia que se haya establecido.

Otro de los derechos protegidos por conexión cuando se procura ejercer el derecho a la vida privada y familiar, es el del honor, contenido en el artículo 12 de la *Declaración Universal de Derechos Humanos* y en el artículo 17 del *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*.

d. Datos estadísticos e Informáticos ¹⁶

La protección de los datos personales de la información estadística o informática ha alcanzado el rango constitucional en Alemania, en virtud de una sentencia que versó sobre la obligación de colaboración para la elaboración del censo de población de diciembre de 1983. *Dicha sentencia establece que este derecho consiste en la facultad del individuo de decidir básicamente cuándo y dentro de qué límites procede revelar situaciones referentes a la propia vida, haciendo necesaria la protección del individuo contra la recogida, el almacenamiento, la utilización y la transmisión ilimitada de los datos concernientes a la persona.* ¹⁷

La Comunidad Económica Europea suscribió un convenio de protección, en relación con el tratamiento automatizado de datos de carácter personal. Dicho convenio se soporta en varios principios: el de **lealtad**, que afecta básicamente a la fuente y a los procedimientos empleados para obtener la información; el de **publicidad**, que afecta a los registros públicos; y el de **acceso individualizado**, el cual le permite al habitante tener acceso a los datos que se refieran a su persona y a reproducirlos. En caso de que la información se haya obtenido ilícitamente, se deben enderezar los procedimientos de manera que garanticen tanto su rectificación como la destrucción de los mismos, según defina el propio individuo.

• Conclusiones

1. Criterios como el de “medidas necesarias en una sociedad democrática”, desarrollado por Tribunales europeos, están incorporados desde tiempos tempranos en la *Constitución Política de Costa Rica*, en su artículo 24, al establecer como condición de legalidad para acceder a documentos privados el que se trate de medidas absolutamente indispensables” y que medie para ello una orden de autoridad judicial. La jurisprudencia es la que se encargará de delimitar claramente los alcances de ese concepto jurídico indeterminado, “indispensable”, a que alude la norma.

2. En cuanto a las instancias jurisdiccionales, los administrados cuentan con la acción de inconstitucionalidad que como opción directa permanece en favor del habitante; procede siempre que se demuestre la vulneración de orden constitucional.

3. Son las realidades cotidianas las que de alguna manera permiten que la *Constitución Política* y los principios democráticos cobren vida y se tornen perceptibles, aplicables y se constituyan en garantías reales para los habitantes.

• Consideración Final

El análisis exhaustivo de la normativa vigente permitiría establecer muchos más ejemplos y comparaciones de cómo osos principios constitucionales y sus

¹⁶ Me refiero al art. 117 y sgtes del Código de Normas y procedimientos Tributarios.

¹⁷ *Boletín de jurisprudencia Constitucional*, Número 33. 1984. p. 126 (comparar con cita de Ruiz Miguel, Carlos op. cit.).

correlativos derechos de defensa han sido considerados en el ordenamiento jurídico vigente en Costa Rica. Razones de tiempo y oportunidad limitan el presente trabajo a ser una introducción al complejo tema de las garantías de los contribuyentes y declarantes ante la Administración Tributaria y la Jurisdicción Especial Penal.

Glosario:

Para efectos de este artículo, son válidas las siguientes definiciones:

- **Derechos Humanos:** “Conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional.”
- **Valores:** “Modos de preferencias conscientes y generalizables. Criterios básicos para enjuiciar acciones, ordenar la convivencia y establecer sus fines.”
- **Valores constitucionales:** “Triple función reguladora: fundamentadora, orientadora y crítica.”¹⁸
- **Principios del derecho:** “Meta normas, reglas orientadoras para la interpretación y aplicación de normas.
- **Garantías:** Derechos de defensa, en el artículo se enfoca desde el punto de vista procesal.

¹⁸ Pérez Luño, Antonio. Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución. Tecnos 5ta. 1995. p. 288