ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

PROYECTO DE LEY

ADICIÓN DE LOS ARTÍCULOS 22 BIS, 22 TER Y 22 QUATER, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 195 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MEDIANTE LA INCORPORACIÓN DE CAUSAS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

JOSÉ MARÍA VILLALTA FLÓREZ-ESTRADA
DIPUTADO

EXPEDIENTE N.° 21.769

DEPARTAMENTO DE SERVICIOS PARLAMENTARIOS
UNIDAD DE PROYECTOS, EXPEDIENTES Y LEYES

NOTA: **A solicitud del proponente, este Departamento no realizó la revisión de errores formales, materiales e idiomáticos que pueda tener este proyecto de ley.**

PROYECTO DE LEY

ADICIÓN DE LOS ARTÍCULOS 22 BIS, 22 TER Y 22 QUATER, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 195 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MEDIANTE LA INCORPORACIÓN DE CAUSAS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Expediente N.° 21.769

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

A) Sobre la situación fiscal y problema del fraude fiscal

La reforma fiscal aprobada meses atrás ha resultado insuficiente ante la situación de las finanzas públicas, que siguen mostrando debilidades y exigen asumir tareas para avanzar hacia un sistema tributario con mayor equidad y suficiencia, para así proteger, fortalecer y ampliar el Estado Social de Derecho costarricense.

Las cifras más recientes publicadas por el Ministerio de Hacienda[1], denotan claramente que el problema de las finanzas públicas de Gobierno Central no se ha resuelto de forma total: a noviembre 2019 el déficit financiero ya sumaba la cifra de 2,16 billones de colones, equivalentes a un 5,9% del PIB y siendo la cifra más elevada de déficit financiero acumulado a noviembre en los últimos 7 años.

El Fondo Monetario Internacional, además, ha señalado que según sus estimaciones y aun considerando los efectos de la reforma fiscal aprobada, la deuda de Gobierno Central mantendrá una senda de crecimiento al menos hasta el año 2023, y provocando que la deuda de Gobierno Central supere el 60% del PIB el próximo año 2021.

Toda esta situación se acompaña de otra: la persistencia de altos niveles de incumplimiento tributario, que erosionan los ingresos tributarios y amplifican las desigualdades del sistema tributario.

[1] STAP, Ministerio de Hacienda. (2019) Cifras Fiscales, Gobierno Central, Noviembre 2019. Disponible en https://www.hacienda.go.cr/docs/5dfce77317e6f_Boletin%20noviembre%202019.pdf

El último estudio de incumplimiento tributario realizado por el Ministerio de Hacienda indica que *"[e]l incumplimiento del Impuesto General de Ventas (IGV) y del Impuesto sobre la Renta (ISR) en el año 2013 se estima en 8,22% del PIB"*[2].

Asimismo, según el Informe de asistencia Técnica del FMI, elaborado por Ueda y Pecho[3], se observan elevados niveles de incumplimiento tributario. Este informe indica:

a) Respecto al Impuesto General sobre las Ventas: que *"[l]a brecha de cumplimiento estimada del IGV en Costa Rica se incrementó de 29% en 2012 a 31% en 2016. En 2016, la brecha de cumplimiento equivalió a 1,9% del PIB. La brecha de cumplimiento estimada es mayor que la brecha de cumplimiento promedio del IVA de los países de Europa y de América Latina."*

b) Respecto al Impuesto sobre la Renta: que la brecha tributaria para 2015 alcanzó un 60% y que esa brecha *"equivalió a 2,7% del PIB en 2015"*.[4]

El problema del incumplimiento tributario es identificado tanto por autoridades de gobierno como por la ciudadanía en general. Por un lado, el Ministro de Hacienda, Rodrigo Chaves, quien asumió semanas atrás el cargo, reconoció recientemente la necesidad de aumentar los ingresos tributarios poniendo énfasis en el combate a la evasión fiscal.[5] Mientras que según un estudio realizado en 2016, un 80,4% de las personas habitantes de Costa Rica se mostraban muy en desacuerdo o en desacuerdo con buscar formas para evadir impuestos, además *"un 92.9% señala que es un deber de todas las personas pagar impuestos, un 91.6% señala que los impuestos son importantes para el funcionamiento del estado y un 81.4% reconocen estar muy de acuerdo o de acuerdo que si no se pagan impuestos, los servicios se verían desmejorados"*.[6]

---

[2] Debe considerarse que en el caso del Impuesto sobre la Renta el estudio solo analiza el incumplimiento tributario en el impuesto a las utilidades en personas físicas y jurídicas, y en el impuesto sobre salarios y pensiones.

[3] Ueda y Pecho (2018) Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos:
Análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades. Informe de asistencia técnica. Disponible en: https://www.hacienda.go.cr/docs/5b22dabb60f20_Analisis%20de%20brechas%20tributarias%20en%20el%20impuesto%20general%20sobre%20las%20ventas%20y%20el%20impuesto%20a%20la%20renta%20de%20las%20sociedades.pdf

[4] El Estudio de Incumplimiento Tributario realizado por el Ministerio de Hacienda y el estudio de brechas del FMI fueron realizados con metodologías distintas. Por lo tanto, no son contradictorios, ni el estudio más nuevo implica una "actualización" de datos. Ambos son estudios válidos y distintos que, considerando sus diferencias metodológicas, permiten observar el fenómeno del incumplimiento tributario.

[5] https://semanariouniversidad.com/ultima-hora/nuevo-ministro-de-hacienda-promete-medidas-mas-severas-para-contrarrestar-evasion-fiscal/

[6] Centro de Investigación y Estudios Políticos (CIEP) Delegación de la Unión Europea San José, Costa Rica y Ministerio de Hacienda (2016) 4° INFORME DE PERCEPCIONES SOBRE REFORMA FISCAL EN COSTA RICA. Disponible en

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, aprobada en diciembre del 2018, fue una reforma que mayoritariamente asume el ajuste fiscal del lado del gasto. Aproximadamente dos terceras partes del ajuste provocado por la reforma fiscal responde a reducción del gasto público, principalmente por efecto de una regla fiscal que desde su puesta en práctica inicial se muestra problemática y debilita las capacidades estatales para cumplir con los derechos humanos y el desarrollo de un Estado Social de Derecho.

El resultado es que, aún con las medidas aprobadas, el sistema tributario sigue siendo insuficiente para asegurar una senda de equilibrio fiscal responsable, tanto en lo que corresponde a la responsabilidad financiera como a la responsabilidad que juega la política fiscal en asegurar el cumplimiento de los derechos humanos, en preciso en el papel que tiene la política fiscal en el *"aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresividad de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación"*.[7]

Es por esta razón, que es urgente promover y aprobar reformas a nuestro marco legal en materia tributaria, con el objetivo de combatir las maniobras utilizadas para evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La iniciativa presentada a consideración de esta Asamblea Legislativa, pretende atender las maniobras que consisten, por un lado, en valerse de "empresas fantasma" o similares, empresas con activos casi nulos o insignificantes, las cuales se utilizan para evadir impuestos pero que aunque la administración tributaria determine el incumplimiento tributario logran evitar el pago por no poseer, tales empresas, activos suficientes para honrar la obligación. Ante esto, es evidente que hay otras personas físicas o jurídicas relacionadas que sí poseen patrimonio y que se beneficiaron del incumplimiento tributario. En esta dirección resulta necesario establecer la responsabilidad solidaria de esas personas que son socias de la empresa o vinculadas a esa empresa que tiene la obligación tributaria y no honra dicha obligación. Sean esas personas socias u otras empresas que forman parte de un mismo grupo económico. Además, es necesario establecer la misma responsabilidad solidaria sobre las personas físicas o jurídicas que maniobran para frustrar o dificultar embargos por parte de la administración tributaria, maniobras que hacen imposible o dificultan el efectivo cobro de obligaciones tributarias ya determinadas.

https://www.ciep.ucr.ac.cr/sites/default/files/Informe-de-resultados-4-encuesta-de-percepciones-ciudadanas-sobre-reforma-fiscal-en-Costa-Rica.pdf

[7] Así lo ha señalado la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en el Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Amŕeicas, al señalar que "no debe perderse de vista que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación". El informe completo está disponible en http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/PobrezaDDHH2017.pdf

B) Antecedentes

La iniciativa que aquí se presenta se sustenta parcialmente en el proyecto tramitado bajo expediente N° 19.640 que fue presentado por la fracción del Frente Amplio en el año 2015. De ese proyecto previo retoma en esta iniciativa lo correspondiente a mejoras en materia de la definición de causas de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias, tal y como se explicará en detalle adelante, considerando además las observaciones realizadas por el Ministerio de Hacienda mediante oficio DM-2044-2015 al citado expediente N° 19.640. Lo anterior; con el objetivo de separar esta discusión precisa de otras contenidas en la iniciativa presentada años atrás, para facilitar su discusión e impulsar su avance.

Cabe resaltar también, que el expediente N° 19.640 fue analizado en su momento por la Procuraduría General de la República, la cual concluyó que la iniciativa no tenía roces de legalidad ni de constitucionalidad (en OJ-114-2016).

C) Sobre la propuesta

El proyecto de ley que aquí se presenta tiene por objetivo central adicionar a nuestro marco jurídico tres nuevos supuestos de responsabilidad solidaria en materia tributaria, a partir de reformas puntuales al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971 :

a) la responsabilidad por parte de socios, en respuesta a obligaciones incumplidas por la sociedad a la cual pertenecen. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente solo refiere a la responsabilidad solidaria de los socios de empresas individuales de responsabilidad limitada (artículo 25). Con la reforma propuesta, se adiciona la responsabilidad de los socios, de cualquier naturaleza, para que respondan proporcionalmente a su participación, por las obligaciones tributarias de la sociedad;

b) la responsabilidad solidaria por parte de los integrantes de grupos económicos; y

c) la responsabilidad solidaria por parte de quienes dificulten la realización de embargos.

Estas tres incorporaciones se basan en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, actualizado en mayo del 2015. El CIAT reúne a los mejores expertos y expertas en materia tributaria, de Iberoamérica, y el Modelo que sirve de guía para modernizar los códigos tributarios de los países de la región y del trabajo conjunto surge de este grupo de especialistas.

En preciso, se trata de la incorporación a nuestro marco jurídico de las normas recomendadas en el citado Código Modelo en sus artículos 34, 35 y 36. En relación con las normas recomendadas el Código Modelo agrega los comentarios que a continuación se transcriben:

a) Comentario a la norma sobre responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad:

> *"1. Se establece un supuesto de responsabilidad solidaria objetiva aplicable a los diversos integrantes de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica.*
>
> *2. Se dispone como regla de responsabilidad las siguientes: a) a prorrata de los aportes o participaciones efectuados y del tiempo durante el cual los mantuvieron en el respectivo periodo gravable; b) sin límite, en el caso de las de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que no limiten la responsabilidad patrimonial de sus integrantes; c) hasta el límite de los aportes o participaciones efectuados por los integrantes de las personas jurídicas o entes sin personería en el caso de existir responsabilidad patrimonial limitada."*

b) Comentario a la norma sobre responsabilidad solidaria de los integrantes de un conjunto económico:

> *"1. Se trata de una norma específica de extensión de responsabilidad, cuyo fin es obtener una mejor garantía para el crédito fiscal en caso de desdoblamiento de capitales entre distintas empresas, ello en vista de ser innegable la proliferación de organizaciones de empresas (independientes entre sí) que responden a un mismo grupo económico, con fuertes vinculaciones. Es común que en ciertas ocasiones algunas de estas empresas incurran en incumplimiento de sus obligaciones tributarias y en estos casos, de acuerdo a las normas sobre obligados tributarios sólo es posible obtener la satisfacción del crédito de la empresa contribuyente, puesto que no hay una unidad jurídica entre los integrantes del grupo (esto es, no verifican el mismo hecho generador). No obstante, existen vínculos intensos entre las empresas que, de ser reconocidos por las normas tributarias, permitirían ampliar y fortalecer la garantía patrimonial del acreedor, en el sentido de permitirle ir contra el patrimonio de los restantes integrantes del grupo.*
>
> *2. A fin de que lo dispuesto por esta norma no suponga un menoscabo de la seguridad jurídica, el texto propuesto incluye una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, que requieren la verificación de vínculos intensos entre los integrantes del conjunto económico para su aplicación, tales como la existencia de una dirección, capital, control o administración común entre dichos integrantes.*
>
> *3. Por otra parte, la introducción de presunciones facilita la aplicación de la de la figura en relación a ciertos supuestos de hecho, sin retacear las posibilidades de defensa de los obligados, en la medida que se admite prueba en contrario."*

c) Comentario a la norma de responsabilidad solidaria por dificultar o impedir embargos:

> *"1. Sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, se hace responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente a quienes con dolo, culpa o negligencia, impidan, obstaculicen o colaboren en la frustración de los derechos de la Administración Tributaria. Se trata de la actuación de terceros ajenos a la generación de la deuda tributaria, quienes con su comportamiento, antes, durante o después del procedimiento de embargo, perjudican el derecho de cobro de la Administración Tributaria.*
>
> *2. El alcance de la responsabilidad tendrá como límite máximo el valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, entendiéndose que el valor a tomarse en cuenta será el que corresponde a los bienes o derechos al momento de impedirse, dificultarse o frustrarse el embargo."*

De esta forma, con el objetivo de impedir la utilización de maniobras tendientes a imposibilitar el efectivo cobro de tributos como las que se han señalado, este proyecto de ley propone la incorporación de tres causas de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias. La utilización de maniobras poco transparentes para evitar el pago de impuestos debe atacarse frontalmente y haciendo uso de las mejores prácticas internacionales.

De conformidad con lo anterior, se somete a consideración de las señoras diputadas y de los señores diputados el siguiente proyecto de ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

ADICIÓN DE LOS ARTÍCULOS 22 BIS, 22 TER Y 22 QUATER, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 195 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO MEDIANTE LA INCORPORACIÓN DE CAUSAS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 1- Se adiciona un artículo 22 bis al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, y que en adelante se lea como sigue:

Artículo 22 bis- Responsabilidad solidaria de socios por las obligaciones tributarias de la sociedad

Los socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los tributos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y/o consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones, hasta el límite de estos, en los casos de que exista responsabilidad limitada de sus integrantes, y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Se exceptúa de lo establecido en el párrafo anterior a quien sea propietario de una empresa individual de responsabilidad limitada. De tal forma, no obstante el régimen especial establecido en el Código de Comercio y únicamente para los efectos de la responsabilidad en el cumplimiento de todas las obligaciones concernientes a los tributos reglados por este Código, el patrimonio de la empresa individual de responsabilidad limitada y el de su propietario se consideran uno solo.

Los efectos de la responsabilidad solidaria dispuesta en este artículo serán los definidos en el artículo 16 de este Código.

ARTÍCULO 2- Se adiciona un artículo 22 ter al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, que se leerá como sigue:

Artículo 22 ter- Responsabilidad solidaria de los integrantes de un conjunto económico

Son responsables solidarios las personas, empresas o entidades que conforman un conjunto económico por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe conjunto económico cuando una persona, empresa o entidad participa de manera directa o indirecta en la dirección, capital, control o administración de otra.

El Ministerio de Hacienda deberá reglamentar los supuestos en los que se configura el conjunto económico.

Los efectos de la responsabilidad solidaria dispuesta en este artículo serán los definidos en el artículo 16 de este Código.

ARTÍCULO 3- Se adiciona un artículo 22 quater al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, que se leerá como sigue:

Artículo 22 quater- Responsabilidad solidaria por dificultar el embargo

Responderán solidariamente por el pago de la deuda tributaria pendiente las siguientes personas:

a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago, con la finalidad de impedir su traba.
b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en la disposición de los bienes.

Las personas anteriores, responderán solidariamente, por la obligación tributaria hasta por el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, si el valor de tales bienes o derechos es inferior al monto total de la obligación tributaria, o hasta por el monto de la obligación tributaria si los bienes o derechos que se hubieran podido embargar tuviesen un valor superior a esa obligación.

Los efectos de la responsabilidad solidaria dispuesta en este artículo serán los definidos en el artículo 16 de este Código.

ARTÍCULO 3- Se adiciona un nuevo párrafo final al artículo 195 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, que se leerá como sigue:

Artículo 195- Responsabilidad solidaria

[…]

Para establecer la responsabilidad solidaria determinada en los artículos 22 bis, 22 ter y 22 quater de este Código se deberá realizar la declaración de la responsabilidad mediante acto administrativo, previa audiencia del interesado, en donde se señale la causal de atribución y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad, sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse con

anterioridad. En este caso, la impugnación que se realice contra el acto de atribución de responsabilidad puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad, como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda que hubiera quedado en firme en la vía administrativa.

Rige a partir de su publicación.

José María Villalta Flórez-Estrada
Diputado

21 de enero de 2020

NOTAS: Este proyecto pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos.

El Departamento de Servicios Parlamentarios ajustó el texto de este proyecto a los requerimientos de estructura.