



DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU -151-2023

INFORME JURÍDICO: PROYECTO DE LEY:

“LA TUTELA DEL DEBIDO PROCESO EN LA APERTURA DEL SECRETO BANCARIO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º4755 DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS”

EXPEDIENTE N°23.366

**ELABORADO POR:
ANA CRISTINA MIRANDA CALDERÓN
ASESORA PARLAMENTARIA**

**SUPERVISADO POR:
BERNAL ARIAS RAMÍREZ
JEFE DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN POR:
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I.**

25 DE JULIO DE 2023

TABLA DE CONTENIDO

I. RESUMEN DEL PROYECTO	3
II. ANTECEDENTES	4
III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE	5
IV. ANÁLISIS DE FONDO DEL ARTÍCULO ÚNICO	6
Artículo Único, reforma el artículo 106 ter del Código de la Ley N° 4755	6
4.1. <i>El término “previsiblemente pertinente” se elimina en el inciso e) punto 2 del artículo 106 ter, y se sustituye por “indispensable”</i>	<i>9</i>
4.2. <i>Nuevo contenido para el inciso f) del punto 2) del artículo 106 ter</i>	<i>13</i>
4.3. <i>Adición de un inciso g) al punto 2) del artículo 106 ter</i>	<i>18</i>
4.4. <i>La notificación al contribuyente</i>	<i>21</i>
V. CONSIDERACIONES FINALES.....	22
VI. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA.....	23
VII. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO	24
<i>Votación</i>	<i>24</i>
<i>Delegación</i>	<i>25</i>
<i>Consultas</i>	<i>25</i>
<i>Facultativas:</i>	<i>Error! Bookmark not defined.</i>
VIII. FUENTES.....	26
ANEXO. INICIATIVAS LEGISLATIVAS SOBRE EL ARTÍCULO 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	28



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

AL-DEST- IJU-151-2023

INFORME JURÍDICO¹

“LA TUTELA DEL DEBIDO PROCESO EN LA APERTURA DEL SECRETO BANCARIO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º 4755 DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS”

EXPEDIENTE N°23.366

I. RESUMEN DEL PROYECTO

El texto del proyecto de ley está compuesto por un único artículo, el cual modifica el artículo 106 ter del “*Código de Normas y Procedimientos Tributarios*”².

En la justificación de la propuesta “*se considera de medular importancia reformar el Artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de establecer parámetros objetivos dentro de los cuales la Dirección General de Tributación pueda solicitar la “apertura del secreto bancario” y evitar así que esta sea una práctica arbitraria y antojadiza, a la libre discrecionalidad de la Administración Tributaria. Asimismo, si bien se entiende el carácter expedito y provisionalísimo que requiere la medida de solicitar información de los contribuyentes a las entidades financieras, se considera que, dentro de la tutela del debido proceso, esta medida debe notificarse al contribuyente en un plazo prudencial, para lo que se sugieren tres (3) días hábiles, una vez que haya sido ejecutada.*”³

La legisladora proponente hace alusión a la Ley N.º 9068 Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, publicada del 28 de septiembre de 2012, que modificó el Artículo 615 del Código de Comercio, a efecto de autorizar a la Dirección General de Tributación a tener acceso a las cuentas corrientes bancarias de los contribuyentes, lo que comúnmente se conoce como “apertura del secreto bancario” por parte de la Administración Tributaria. Y menciona que esa reforma fue necesaria, a efectos de cumplir con las disposiciones establecidas para Costa Rica a fin de lograr su ingreso a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

¹ Elaborado por **Ana Cristina Miranda Calderón**, Asesora Parlamentaria; supervisado y revisado por **Bernal Arias Ramírez**, Jefe de Área Jurídico-Social; revisión y autorización final, **Fernando Campos Martínez** Director a.i., Departamento de Servicios Técnicos.

² Ley N.º 4755 del 3 de mayo de 1971.

³ Exposición de motivos.

En síntesis, la propuesta resalta dos aspectos que no se han venido cumpliendo en relación con el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que, para la legisladora vulneran derechos de los contribuyentes, por un lado, que la Dirección General de Tributación solo debe cumplir con una lista taxativa de requisitos, sin que deba cumplir con la obligación de fundamentar o motivar su solicitud de levantamiento, y por otro, que el contribuyente no es notificado de esa apertura del secreto bancario.

Finalmente, manifiesta que el proyecto de ley no pretende restringir las potestades de fiscalización de la Administración Tributaria, sino, más bien, otorgar derechos y garantías a los contribuyentes frente a la materia tan sensible, la cual se considera debería ser de carácter excepcional, como lo es tener acceso a la información bancaria

II. ANTECEDENTES

En la corriente legislativa se han presentado diversas iniciativas para modificar el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios⁴. Veamos:

- El expediente legislativo N°21165 Reforma de los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- El expediente legislativo N°19639 Reforma del artículo 106 ter del Código de Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 31 de julio de 1971 y sus reformas.
- El expediente legislativo N°19245 Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal
- El expediente legislativo N°18966 Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, anteriormente denominado: (Código de Normas y Procedimientos)
- El expediente legislativo N°17677 Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal

Tres expedientes legislativos N°19245, N°18966 y N°17677-, prosperaron en leyes de la República, donde -entre otros temas- se modificó el numeral 106 ter. Veamos:

⁴ En la elaboración de esta sección se realizó búsqueda en el SIL, incorporando en el buscador las palabras “artículo 106 ter”, “Código de Procedimientos Tributarios”. Asimismo, en el apartado de “Anexos” del presente Informe Jurídico, se detallan algunos aspectos relevantes sobre cada una de las iniciativas.

- **Ley N°9416** Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal del 14 de diciembre de 2016.
- **Ley N°9296** Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del 18 de mayo de 2015.
- **Ley N°9068** Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal del 10 de setiembre del 2012.

Y los otros dos proyectos de ley -expedientes legislativos N°19639 y N°21165- se remitieron al Departamento de Archivo, por vencimiento del plazo cuatrienal.

En el caso del expediente legislativo N°19639, en la tramitación del proyecto de ley, la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios emitió dos dictámenes:

- El dictamen negativo de mayoría argumentaba de especial *“relevancia la conveniencia del alcance establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente, en cuanto a que el requerimiento de la información de los clientes de las entidades financieras por parte de la Administración Tributaria sea a través de la intervención de un juez como control legal en el resguardo de los derechos constitucionales que estipula el ordinal 24 de nuestra Constitución Política, respecto del derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.”*
- El dictamen afirmativo de minoría consideraba que el desjudicializar el requerimiento de información de trascendencia tributaria a entidades financieras, constituía un avance en las capacidades de la Administración Tributaria.

III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE ⁵

El proyecto no tiene ninguna vinculación con los Objetivos para el Desarrollo de la Agenda 2030, ni con sus metas, toda vez que el proyecto modifica un procedimiento de solicitud de información financiera para efectos tributarios que se define en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para agregar requisitos que deberá cumplir la Administración Tributaria en procesos de fiscalización abiertos a contribuyentes.

⁵ Sección elaborada el 20 de marzo de 2023, por el señor Randall García Rodríguez, asesor parlamentario del Área de Investigación y Gestión Documental, y supervisado por la señora Lilliana Cisneros Quesada, Jefa del AIGD.

IV. ANÁLISIS DE FONDO DEL ARTÍCULO ÚNICO

Artículo Único, reforma el artículo 106 ter del Código de la Ley N° 4755

El artículo único del proyecto de ley plantea la reforma del artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para efectos de visualizar la enmienda propuesta, se considera oportuno realizar comparación de textos del artículo -ley vigente y proyecto de ley-; ello, para observar las diferencias que se presentan entre ambos textos. En letra negrita se evidencian los cambios que se plantean en la propuesta en análisis. Veamos:

LEY N°4755	PROYECTO DE LEY
	<p>ARTÍCULO ÚNICO- Refórmese el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ley número 4755 del 3 de mayo de 1971, publicada en La Gaceta No. 117 del 4 de junio de 1971, y léase de la siguiente manera:</p>
<p>Artículo 106 ter.- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras. En el caso del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:</p> <p>1) Presentar una solicitud por escrito ante el juzgado de lo contencioso administrativo, de conformidad con el inciso 5) del artículo 110 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en este artículo.</p> <p>2) La solicitud que realice el director general de Tributación deberá indicar lo siguiente:</p> <p>a) Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.</p> <p>b) En la medida que se conozca, cualquier otra información, tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros.</p> <p>c) Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla.</p> <p>d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración Tributaria.</p>	<p>Artículo 106 ter- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras En el caso del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:</p> <p>1- Presentar una solicitud por escrito ante el juzgado de lo contencioso administrativo, de conformidad con el inciso 5) del artículo 110 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en este artículo.</p> <p>2- La solicitud que realice el Director General de Tributación deberá indicar lo siguiente:</p> <p>a) Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.</p> <p>b) En la medida que se conozca, cualquier otra información, tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros.</p> <p>c) Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla.</p> <p>d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración Tributaria.</p>

<p>e) Detalle sobre los hechos o las circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como el porqué la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios.</p>	<p>e) Detalle sobre los hechos o las circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como por qué la información es indispensable para efectos tributarios.</p>
<p>f) (Eliminado por el artículo 3° de la ley N°9296 del 18 de mayo de 2015)</p>	<p>f) Especificar el criterio objetivo de fiscalización que fue aplicado para dar inicio a la actuación fiscalizadora en contra del contribuyente.</p> <p>g) Fundamentar las razones de hecho y de derecho que obliguen a la Administración Tributaria a solicitar la información del contribuyente a las entidades financieras. Esta fundamentación deberá expresar por qué los requerimientos de información hechos al contribuyente fueron insuficientes, dejando, como único remedio procesal, la solicitud de información del contribuyente a las entidades financieras, como medida excepcional.</p>
<p>3) El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles, contado a partir del momento en que se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la Administración Tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución. Cuando se trate de un requerimiento de información en poder de entidades financieras dentro de un proceso individual de fiscalización, de conformidad con lo que se establece del artículo 144 al artículo 147 de este Código, la resolución del juez deberá contener una valoración sobre si la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios dentro de ese proceso de acuerdo con lo que establece el último párrafo del artículo 106 bis de este Código.</p>	<p>3- El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles, contado a partir del momento en que se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la Administración Tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución. Cuando se trate de un requerimiento de información en poder de entidades financieras dentro de un proceso individual de fiscalización, de conformidad con lo que se establece del artículo 144 al artículo 147 de este Código, la resolución del juez deberá contener una valoración sobre si la información es indispensable para efectos tributarios dentro de ese proceso, de acuerdo con lo que establece el último párrafo del artículo 106 bis de este Código.</p> <p>La Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente la resolución emitida por el juez, dentro de los tres días hábiles posteriores a la ejecución del requerimiento de información a la entidad bancaria. La misma notificación será imperativa cuando la Administración Tributaria ejecute un</p>

<p>La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o las circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera.</p> <p>Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la Administración Tributaria, en donde concederá un plazo de tres días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por diez días hábiles, previa solicitud de la Administración Tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.</p> <p>4) Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza, hecho que deberán poner en conocimiento del interesado.</p> <p>En caso que las entidades financieras incumplan con el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. Si el obligado suministra la información dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este inciso se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la presente sanción, cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.</p>	<p>embargo en la cuenta bancaria de un contribuyente.</p> <p>La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o las circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera.</p> <p>Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la Administración Tributaria, en donde concederá un plazo de tres días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por diez días hábiles, previa solicitud de la Administración Tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.</p> <p>4- Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza, hecho que deberán poner en conocimiento del interesado.</p> <p>En caso de que las entidades financieras incumplan con el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. Si el obligado suministra la información dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este inciso se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la presente sanción, cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.</p>
---	---

<p>Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 de la Ley N.º4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.</p>	<p>Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 de la Ley N.º4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.</p>
<p>Se exceptúa de este procedimiento toda aquella información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes, la cual será considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podrá ser solicitada por medio de los requerimientos de información establecidos en el artículo 105 de este Código. En estos supuestos, la entidad financiera deberá informar al cliente que la información ha sido solicitada.</p>	<p>Se exceptúa de este procedimiento toda aquella información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes, la cual será considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podrá ser solicitada por medio de los requerimientos de información establecidos en el artículo 105 de este Código. En estos supuestos, la entidad financiera deberá informar al cliente que la información ha sido solicitada.</p>
	<p>Rige a partir de su publicación.</p>

Como se observa, la propuesta plantea cuatro modificaciones específicas:

- Sustituye en el inciso e) del punto 2 la frase “previsiblemente pertinente” por “indispensable”.
- Introduce un nuevo contenido al inciso f) del punto 2), para especificar el criterio objetivo de fiscalización.
- Adiciona un nuevo inciso g) al punto 2), a fin de que la Administración Tributaria fundamente las razones de hecho y de derecho para solicitar la información del contribuyente a las entidades financieras.
- Obliga en el punto 3 a la Administración Tributaria a notificar al contribuyente la resolución emitida por el juez.

4.1. El término “previsiblemente pertinente” se elimina en el inciso e) punto 2 del artículo 106 ter, y se sustituye por “indispensable”

En relación con el primer cambio al artículo, la supresión del término “*previsiblemente pertinente*”, es lo que en doctrina se denomina un “*concepto jurídico indeterminado*”:

“Concepto utilizado por las normas del que no puede deducirse con absoluta seguridad lo que aquellas han pretendido exactamente, siendo difícil alcanzar una solución exacta. De esta dificultad surgió la doctrina del «margen de apreciación», que deja cierta libertad, o al menos tolerancia jurídica, para que al concretar un concepto normativo puedan seguirse diversas opciones.”⁶

Sobre la conveniencia o no de utilizar este término en el artículo 106 ter, en otro expediente legislativo⁷, en audiencia recibida por un representante de la Corte Suprema de Justicia, se hace la valoración de la frase, con la siguiente referencia:

“Sobre el término “previsiblemente pertinente”. Cuando me auto limite dije ya no me meto más, pero el término “previsiblemente pertinente” es lo que doctrinalmente se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Un concepto jurídico indeterminado que, aunque la doctrina quiera negarle un amplio margen de discrecionalidad de primer grado, lo cierto del caso es que sí la produce, ¡digan lo que se digan!, porque dígame usted ¿qué es interés público? ¿Qué es buen padre de familia? o ¿qué es calamidad pública? Es un canasto que yo lleno con un contenido muy diverso.

*“Previsiblemente pertinente” es un concepto jurídico indeterminado. Yo le pongo el contenido muy variable. Esto no implica arbitrariedad, ¡Dios me libre!, Hay una interdicción a la arbitrariedad, pero es un concepto jurídico sumamente amplio. Y ven si es amplio que, por cierto yo no veo la necesidad, era un comentario de los que entró en la autolimitación, en el inciso cuarto del artículo 106, el último..., en el artículo 102 se reforma el artículo 106 del Código Tributario; al final, en el inciso cuarto, cierra con un párrafo bien particular que amarra con este tema que estamos hablando, que amarra con “previsiblemente pertinente”, ¿qué es “previsiblemente pertinente”?, **Es todo y nada. Es más todo que nada.***

*Y vea si el **término es impreciso o ambiguo**, dice el párrafo al final “... No se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un cumplimiento de la naturaleza penal o administrativa, sino únicamente la determinación **de que hay indicios racionales de la relevancia de la información solicitada...**” No sé si me explico. Este párrafo es..., mejor no lo voy a calificar. **Este párrafo es preocupante.** Y amarra, justamente, porque **la imprecisión de la información requerida es importante.***

*Lo que yo **voy a requerir es una prueba para una investigación**, si es lo que estoy iniciando. Es decir, lo que estoy es fiscalizando y buscando elementos que me lleven a una evasión, a lo que fuera, a una doble imposición. Yo lo que estoy haciendo es **pre constituyendo prueba.** Cuidado, no “saltemos al otro lado”, porque si para requerir una información de estas yo necesito que me*

⁶ La aportación fundamental de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados es que sostiene así como la discrecionalidad permite a la Administración elegir entre varias opciones, todas las cuales son jurídicamente indiferentes y válidas, que la aplicación de aquellos remite siempre a una única solución justa, sin alternativas, que la Administración debe encontrar.

Tomado del sitio web: <https://dpej.rae.es/lema/concepto-jur%C3%ADdico-indeterminado>

⁷ Proyecto de ley N°17677.

“traigan la cabeza” del administrador, del contribuyente, pues a ningún lado vamos. No caigamos en la polarización.”⁸

Incluso, el mismo Código, establece la información de trascendencia tributaria indispensable, para que la Administración Tributaria ejerza la gestión tributaria en sus diversas fases, para ello transcribimos a cita de pie el artículo 117 del Código Tributario⁹.

En adición, la Sala Constitucional, en términos latos, sobre el derecho de acceso a la información administrativa, que es la base para aproximar el derecho de acceso a la información bancaria, ha indicado:

“El texto constitucional en su numeral 30 se refiere al libre acceso a los “departamentos administrativos”, siendo que el acceso irrestricto a las instalaciones físicas de las dependencias u oficinas administrativas sería inútil e insuficiente para lograr el fin de tener administrados informados y conocedores de la gestión administrativa. Consecuentemente, una hermenéutica finalista o axiológica de la norma constitucional, debe conducir a concluir que los administrados o las personas pueden acceder cualquier información en poder de los respectivos entes y órganos públicos, independientemente, de su soporte, sea documental –expedientes, registros,

⁸ Tomado del Dictamen Afirmativo de Mayoría en el expediente legislativo N°17677 “Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal”. En el acta N°28 del 11 de agosto del 2010 de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios, en audiencia con el Dr. Oscar González Camacho, Magistrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. El destacado no es del original.

⁹ *“Artículo 117.- Carácter confidencial de las informaciones. Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquel, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones.

La prohibición que señala este artículo no impide la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes. Tampoco impide el secreto de las declaraciones, la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 () de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas.*

Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras.

archivos, ficheros-, electrónico o informático –bases de datos, expedientes electrónicos, ficheros automatizados, disquetes, discos compactos-, audiovisual, magnetofónico, etc...”¹⁰

Siguiendo la idea, en lo concerniente a las limitaciones o límites extrínsecos del derecho de acceso a la información administrativa, se halla justamente el tema de la información bancaria o –secreto bancario- o datos de clientes de operación bancaria. Al respecto la misma jurisdicción constitucional ha indicado lo siguiente:

*“1) El artículo 28 de la Constitución Política establece como límite extrínseco del cualquier derecho la moral y el orden público. 2) El artículo 24 de la Constitución Política le garantiza a todas las personas una esfera de intimidad intangible para el resto de los sujetos de derecho, de tal forma que aquellos datos íntimos, sensibles o nominativos que un ente u órgano público ha recolectado, procesado y almacenado, por constar en sus archivos, registros y expedientes físicos o automatizados, no pueden ser accedidos por ninguna persona por suponer ello una intromisión o injerencia externa e inconstitucional. Obviamente, lo anterior resulta de mayor aplicación cuando el propio administrado ha puesto en conocimiento de una administración pública información confidencial, por ser requerida, con el propósito de obtener un resultado determinado o beneficio. En realidad esta limitación está íntimamente ligada al primer límite intrínseco indicado, puesto que, muy, probablemente, en tal supuesto la información pretendida no recae sobre asuntos de interés público sino privado. Íntimamente ligados a esta limitación se encuentran el **secreto bancario**, entendido como **el deber impuesto a toda entidad de intermediación financiera de no revelar la información y los datos que posea de sus clientes por cualquier operación bancaria o contrato bancario que haya celebrado con éstos, sobre todo, en tratándose de las cuentas corrientes, ya que, el numeral 615 del Código de Comercio lo consagra expresamente para esa hipótesis, y el secreto industrial, comercial o económico de las empresas acerca de determinadas ideas, productos o procedimientos industriales y de sus estados financieros, crediticios y tributarios. Habrá situaciones en que la información de un particular que posea un ente u órgano público puede tener, sobre todo articulada con la de otros particulares, una clara dimensión y vocación pública, circunstancias que deben ser progresiva y casuísticamente identificadas por este Tribunal Constitucional. 3) La averiguación de los delitos, cuando se trata de investigaciones criminales efectuadas por cuerpos policiales administrativos o judiciales, con el propósito de garantizar el acierto y éxito de la investigación y, ante todo, para respetar la presunción de inocencia, el honor y la intimidad de las personas involucradas.”¹¹***

Queda claro que la Administración Tributaria tiene un deber de reserva respecto de esa información confidencial.¹²

¹⁰ Sala Constitucional. Voto N°7568-2006 de las 12:29 horas del 26 de mayo de 2006.

¹¹ Ibid. El destacado no es del original.

Ahora bien, la sustitución de la frase “previsiblemente pertinente” por “indispensable”, no cambia en mucho la perspectiva de concepto jurídico indeterminado en la aplicación esperada, aunque ciertamente cierra un poco más la idea respecto de lo que está hoy en el texto en vigor, puesto que según el diccionario de la RAE¹³ indispensable significa:

1. adj. Que no se puede dispensar.
2. adj. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.

Si observamos nuevamente una de las citas anteriores, la audiencia del Magistrado en el trámite de un expediente anterior análogo, este juez expuso, que deben existir indicios racionales de relevancia –no cualquier indicio- con el objeto de pre constituir prueba. Siendo esto así, es una valoración de precisión técnica en los términos dichos y queda a discreción del legislador esta decisión.

4.2. Nuevo contenido para el inciso f) del punto 2) del artículo 106 ter

En relación con la introducción de un nuevo contenido al inciso f) del punto 2) del artículo 106 ter, es oportuno tener claro la evolución que sufrió este inciso.

Inicialmente, la Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal -Ley Nº9068-, en su artículo 3, adicionó los artículos 106 bis y 106 ter al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Específicamente, el texto original del inciso f) señalaba:

“f) En caso de que la solicitud de información se realice a efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción, en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, la Administración Tributaria deberá presentar en su lugar una declaración donde establezca que ha verificado que la solicitud cumple con lo establecido en dicho convenio internacional.”

¹² En este sentido puede revisarse Procuraduría General de la República. Oficio N°C-145-2008 de 5 de mayo de 2008, suscrito por la Dra. Magda Inés Rojas Chaves Procuradora Asesora. Donde entre otros temas señala: “No obstante, la ley puede establecer excepciones al deber de reserva. No se trata solo del Código Tributario. Por el contrario, bajo lo dispuesto en el artículo 24 constitucional, otras disposiciones pueden establecer excepciones al deber de confidencialidad. No puede dejarse de lado que el interés público puede justificar la comunicación de información de carácter privado. La Administración Tributaria puede, por demás, compartir esa información con otras Administraciones Tributarias para fines fiscales; es decir, cuando es necesaria para el ejercicio de las funciones propias de una Administración Tributaria. Los fines tributarios a los que sirve la Administración Tributaria, y los cuales fundamentan su misma existencia, constituyen la justificación básica del intercambio de información en cuestión.”

¹³ <https://dle.rae.es/indispensable>

Posteriormente, la Ley N°9296 del 18 de mayo de 2015¹⁴ eliminó el texto del inciso f). En su tramitación se evidenció una modificación importante respecto al texto inicial del proyecto de ley¹⁵ con resultante en la ley. Esto a consecuencia del envío nuevamente a la Comisión dictaminadora¹⁶, por un plazo de 15 días naturales, a fin de emitir un nuevo dictamen. En ese momento procesal, el Ministerio de Hacienda planteó una nueva redacción para el texto del artículo 106 quater, y además incorporó algunas modificaciones a los textos de los artículos 106 bis, 106 ter, y 115 bis, argumentando mantener la congruencia entre el nuevo artículo propuesto y los artículos existentes¹⁷, y es precisamente en esa etapa del proceso legislativo, donde se produce la eliminación del inciso f)¹⁸.

¹⁴ “Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios”, anteriormente denominado: (Código de Normas y Procedimientos).

¹⁵ La propuesta busca la inclusión de un artículo 106 quater al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para regular el intercambio automático de información tributaria y dejar sin aplicación el requisito de contar con autorización judicial previa al requerimiento de esta información. (Departamento de Servicios Técnicos. Oficio N°ST-019-2014). Se puede revisar el expediente legislativo N°18966.

¹⁶ Conforme con el artículo 154 del Reglamento de la Asamblea Legislativa.

¹⁷ En el oficio DM-0473-2015, con fecha 9 de marzo de 2015, el Ministerio de Hacienda explica y resume los cambios citados. Oficio incorporado al expediente legislativo N°18.966.

¹⁸ En el artículo 3 de la Ley N°9296, donde se indica: “ARTÍCULO 3.- Se modifican el párrafo primero, el inciso d) del numeral 2) y el segundo párrafo del numeral 3), y **se elimina el inciso f) del numeral 2)**, todos del artículo 106 ter de la Ley N.°4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Los textos dirán:

*“Artículo 106 ter.- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras
En el caso del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:*

(...)

2)

(...)

d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración Tributaria.

(...)

3)

(...)

La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera.

(...).” El destacado no es del original.

Ahora bien, la propuesta de ley en estudio, plantea incorporar un nuevo texto al inciso f), que textualmente señala:

f) Especificar el criterio objetivo de fiscalización que fue aplicado para dar inicio a la actuación fiscalizadora en contra del contribuyente.

En relación con la propuesta de fondo del inciso f), sobre especificar el criterio objetivo de fiscalización, es fundamental retomar lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios -artículo 103¹⁹-, donde la ley ya faculta a la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, o bien a determinar de oficio las obligaciones tributarias cuando éste no ha presentado las respectivas declaraciones.

Y estas facultades de control, verificación y fiscalización han sido reconocidas por el Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI²⁰ al analizar los requerimientos

19

Artículo 103.- Control tributario

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto, dicha Administración queda específicamente autorizada para:

a) Requerir a cualquier persona física o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale, por los medios que conforme al avance de la ciencia y la técnica disponga como obligatorios para los obligados tributarios, garantizando a la vez que las personas que no tengan acceso a las tecnologías requeridas para declarar cuenten con facilidades dispuestas por la misma Administración.

b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes.

c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar, mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.

d) Establecer, mediante resolución publicada en el diario oficial La Gaceta, por lo menos con un mes de anticipación a su vigencia, retenciones a cuenta de los diferentes tributos que administra y que se deban liquidar mediante declaraciones autoliquidaciones de los sujetos pasivos. Las retenciones no podrán exceder del dos por ciento (2%) de los montos que deban pagar los agentes retenedores.

e) Establecer, mediante resolución publicada en el diario oficial La Gaceta, por lo menos con un mes de anticipación a su vigencia, topes a la deducibilidad de los gastos y costos que se paguen en efectivo, de manera que ningún gasto o costo mayor a tres salarios base sea deducible del impuesto general sobre la renta si su pago, en el momento en que se realice, no está respaldado con un registro bancario de tal transacción. La Administración Tributaria establecerá, vía resolución general, las excepciones a tales limitaciones.

de información que la Administración Tributaria puede solicitar a las entidades bancarias o financieras.

Para el supuesto de la información proporcionada por las entidades bancarias o financieras, el Tribunal indicó:

“IX- Ahora, tratándose de entidades bancarias o financieras, ese deber de proporcionar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios debe ser analizado de manera cuidadosa. Lo anterior porque, dada la naturaleza, el giro comercial y las funciones de esas entidades, el ordenamiento Jurídico tributario distingue entre la información que puede requerirles directamente la AT, de aquellos supuestos en que se requiere de la autorización judicial para tales efectos. Así por ejemplo, de la normativa tributaria se deriva que la AT requiere de autorización Jurisdiccional para requerir información a entidades bancarias y financieras en dos supuestos: 1) El primero de ellos lo encontramos en el numeral 615 del Código de Comercio, para cuando requiera acceder a información que derive las cuentas corrientes de sus clientes y sus movimientos, salvo que se cuente con autorización escrita del dueño. 2) El segundo, en los artículos 106 bis y ter del CNPT.”²¹(el subrayado no es del original)

f) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes. Con el fin de tutelar los intereses superiores de la Hacienda Pública costarricense, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 74, inciso 5) de la Ley N.º 17, Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, de 22 de octubre de 1943, los trámites y las actuaciones a cargo de la Administración Tributaria no podrán condicionarse, por ley actual ni posterior, a que el interesado esté al día con los deberes formales o materiales que tenga ante las otras instituciones públicas.

²⁰ “(...) VII. Sobre los requerimientos de información que la Administración Tributaria puede solicitar a las entidades bancarias o financieras. La información económica, profesional y financiera constituye un elemento vital con el que cuenta la AT para el ejercicio de sus funciones y para la adecuada comprobación y liquidación de la situación tributaria de los contribuyentes. Por ello, el ordenamiento jurídico fija una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la AT cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, derivado del deber general constitucional de contribuir con las cargas públicas. Así, la normativa tributaria establece, por un lado, la potestad de la AT de requerir a los sujetos pasivos o a terceros, la información relevante, de trascendencia o de pertinencia tributaria y por otro, impone a estos sujetos la obligación de suministrarla. Esa potestad genérica encuentra fundamento en los artículos 103, 104, 105, 106, 106bis y ter, 107 y 108 del CNPT; así como en el numeral 41 del Reglamento de Procedimiento Tributario (en adelante RPT).” **Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta**, Resolución N°102-2016-VI del 30 de junio del 2016). Citada por la **Procuraduría General de la República**. Oficio N°OJ-7-2020 de 8 de enero de 2020, suscrito por el Lic. Juan Luis Montoya Segura, Procurador Tributario.

²¹ Ibid.

Específicamente, para el caso del artículo 106 ter, el Tribunal indicó:

*“...el artículo 106 ter, establece el procedimiento para requerir a las entidades financieras la información a que hace referencia el ordinal 106 bis, a saber, la referida a transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto **la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso concreto de fiscalización con base en criterios objetivos determinados por la DGT.**”²²*

De manera que ya la ley²³ establece el deber a las entidades financieras, de cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria en el ejercicio de la potestad general que la ley le otorga²⁴.

²² Ibid. El destacado no es del original.

²³ En el artículo 106 bis como el 106 ter contienen disposiciones que permiten a la Administración Tributaria recabar la información necesaria de las entidades financieras de interés tributario dentro de los procesos de determinación de la obligación tributaria.

²⁴ **“La Administración Tributaria (A.T. en adelante) posee un poder genérico a fin de solicitar información que permita verificar la situación tributaria de los contribuyentes, para lo cual podrá requerirles información directamente (mandato 104 Código Tributario). También puede solicitar a cualquier persona física o jurídica, pública o privada (terceros) “información previsiblemente pertinente para efectos tributarios”, la cual se deduzca de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. Dicho requerimiento debe ser claramente justificado en cuanto a su relevancia en el ámbito tributario (artículo 105 ibídem). También están obligados los terceros, incluyendo a los “retenedores”, quienes ante solicitud de la A.T. deberán presentar documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas (giros o pagos a favor de terceros), por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales. Igualmente, las entidades bancarias, crediticias o de intermediación financiera, que realicen gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales y comisiones, sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación (es decir, sobre sus propios rendimientos) (ordinal 106). Finalmente, **deben hacerlo las entidades financieras sobre sus clientes y usuarios, incluyendo toda clase de información sobre transacciones, operaciones y balances, así como movimientos de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, inversiones, transacciones bursátiles y demás operaciones, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios, para la determinación, cobro, verificación o exención de impuestos, requerida dentro de un proceso de fiscalización o para cumplir con información conforme a un convenio internacional (norma 106 bis).** En el presente asunto, se está ante los supuestos de los numerales 105 y 106 bis, relacionados con el ejercicio de la potestad general de la A.T. y correlativo deber de la entidad, en cuanto a brindar “información previsiblemente pertinente para efectos tributarios”, para lo cual, **tratándose de información financiera, la A.T. debe justificar con claridad la relevancia de esa información en el ámbito tributario.** Esta Sala aprecia, la A.T. motivó los actos a través de los cuales justificó el uso de la potestad general derivada de los últimos preceptos citados. Así las**

Además, es importante precisar que, para la información tributaria, recabada mediante el procedimiento establecido en el artículo 106 ter, ésta será manejada de manera confidencial, en resguardo del preservar el principio de confidencialidad de la información recabada²⁵.

En este sentido, **se recomienda valorar la conveniencia y oportunidad de incorporar un requerimiento adicional a la Administración Tributaria, para especificar el criterio objetivo de fiscalización**; esto de cara al procedimiento de obtención de la información necesaria de las entidades financieras, cuando exista interés tributario dentro de los procesos de determinación de la obligación tributaria.

Si se continúa con llenar de texto el inciso f), aunque hemos visto que no es necesario, se recomienda eliminar, por técnica de la ley, la nota al pie de página que señala: *“Eliminado por el artículo 3 de la ley N.º 9296 del 18 de mayo de 2015.”* Esto, en consideración a que esa nota al pie de página confunde lo que se indica en el texto del inciso.

Además, se aconseja mejorar la redacción del inciso f) propuesto, sustituyendo la frase *“dar inicio a”* por la palabra *“iniciar”*.

4.3. Adición de un inciso g) al punto 2) del artículo 106 ter

La tercera reforma propuesta al artículo 106 ter, es la relativa a la **adición de un inciso g) al punto 2)**, el cual establece la obligación para la Administración Tributaria de:

- Fundamentar las razones de hecho y de derecho de la solicitud de información del contribuyente que realiza a las entidades financieras.

cosas, no se observa incumplimiento de la Administración en cuanto a motivar la relevancia tributaria de la información financiera calificada solicitada, por lo cual los accionantes se encontraban en la obligación de brindarla respecto de sus clientes o usuarios. Además, conforme el canon 105, no se requiere para este supuesto la existencia de un proceso de fiscalización o autorización previa de un órgano jurisdiccional.” Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Res. 000541-F-S1-2021, de las 10:57 horas del 9 de marzo de 2021. El destacado no es del original.

En igual sentido ver **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia**, Res. 000178-F-S1-2021, de las 15:45 horas del 28 de enero de 2021, donde: *“En el asunto de estudio, se está ante los supuestos de los cardinales 105 y 106 bis ibídem (sin que se requiera aplicar las formalidades del numeral 106 ter), para lo cual, tratándose de información financiera calificada de clientes o usuarios, la AT debe justificar la relevancia de esa información en el ámbito tributario. Véase, mediante oficios se extrae la razón por la cual la AT pide esa información -previsiblemente pertinente para efectos tributarios- y para qué fines. Así las cosas, no se observa incumplimiento de la AT en cuanto a motivar la relevancia tributaria de esa información, por lo cual la accionante se encontraba en la obligación de brindarla ...”* El destacado no es del original.

²⁵ Revisar artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y artículo 24 de la Constitución Política.

- Expresar por qué los requerimientos de información hechos al contribuyente fueron insuficientes.
- Utilizarlo como un mecanismo procesal excepcional.

Estas reformas subsumidas en el inciso de comentario deben ser valoradas a la luz de la regulación vigente sobre la potestad de la Administración Tributaria²⁶. En este sentido, la Procuraduría General de la República, manifestó:

*“(...) tocando el tema de la **información de trascendencia tributaria y la potestad de solicitud por parte de la Administración Tributaria**, esta Procuraduría en la Opinión Jurídica OJ-018-2016 del 7 de marzo del 2016, precisó:*

*“En este sentido, se ha indicado que **la Administración tributaria está facultada para solicitar la presentación de cualquier documento. El límite de esa solicitud es la trascendencia tributaria de éste**. Esto es aquella información que permita a la Administración tributaria el ejercicio de sus propias funciones, referidas a la determinación y liquidación de tributos, fiscalización y revisión de los actos administrativos de contenido tributario y, por ende, eventualmente el ejercicio de la potestad de sancionar administrativamente las infracciones que procedan. Sobre el punto, conviene citar el dictamen C-293-2009 del 19 de octubre de 2009:*

“La Administración está, así, facultada para solicitar la presentación de cualquier documento. El límite de esa solicitud es la trascendencia tributaria de éste. Esto es aquella información que permite a la Administración Tributaria el ejercicio de sus propias funciones, referidas a la determinación y liquidación de tributos, fiscalización y revisión de los actos administrativos de contenido tributario, y, por ende, eventualmente el ejercicio de la potestad de sancionar administrativamente las infracciones que procedan, o en su caso, instar a la autoridad judicial el conocimiento de las infracciones penales (dictámenes C-068-2008 de 6 de marzo de 2008 y C-250-2009 de 4 de setiembre, 2009).

*Pero, además, **la Administración puede solicitar información al contribuyente y a terceros respecto de sus relaciones económicas, financieras y profesionales, conforme lo dispuesto en el artículo 105 del Código. Información que debe ser de trascendencia tributaria**. Más allá de estas facultades, que podríamos llamar normales de la Administración Tributaria, **ésta puede solicitar a la autoridad judicial una autorización para secuestrar documentos o bienes necesarios para determinar la obligación tributaria o asegurar las pruebas de la existencia de una infracción tributaria** (artículo 114 del Código).*

²⁶ La potestad genérica encuentra su fundamento en los artículos 103, 104, 105, 106, 106 bis, 106 ter, 107 y 108 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; y el numeral 41 del Reglamento de Procedimiento Tributario.

Este poder de la Administración Tributaria y sus límites tienen un fundamento constitucional²⁷.

Debe insistirse en que nuestro ordenamiento jurídico ya contiene una definición de información de trascendencia tributaria, la cual se entiende como aquella que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos, incluyendo los antecedentes, datos generales, autorizaciones, permisos como el fitosanitario, entre otros.²⁸ Al respecto, conviene transcribir lo establecido en el dictamen C-250-2009 de 4 de setiembre de 2009:

“Ahora bien, del artículo 107 se deriva que la Administración Tributaria obtiene la información que requiere no sólo de los contribuyentes sino también de la misma Administración Pública. Lo anterior en el tanto se trate de información de trascendencia tributaria. El punto es qué debe entenderse por tal. Los artículos 105 y 107 antes transcritos no lo definen. El Decreto Ejecutivo N°30190-H del 6 de marzo del 2002 tiene la pretensión de precisar ese concepto.”²⁹

Para el supuesto de la información solicitada a las entidades bancarias o financieras “el artículo 106 ter, establece el procedimiento para requerir a las entidades financieras la información a que hace referencia el ordinal 106 bis, a saber, la referida a transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros.”³⁰

²⁷ Como es ampliamente sabido, el artículo 24 de la Constitución Política expresamente autoriza al legislador para fijar los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios. El fin es de carácter tributario y es el legislador el que define qué documentos pueden ser objeto de revisión, así como los funcionarios competentes para dicha revisión. Además, la Constitución permite que una ley aprobada con mayoría calificada atribuya competencia a la Administración, en este caso la Tributaria, para revisar otro tipo de documentos necesarios para el ejercicio de las funciones públicas asignadas.” (ver también dictamen C-166-2011 de 11 de julio de 2011 y OJ-101-2000 de 11 de setiembre de 2000).

²⁸ Esto de conformidad con la definición prevista en el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N°30190-H del 6 de marzo del 2002.

²⁹ Procuraduría General de la República. Oficio N°OJ-117-2016 de 07 de octubre del 2016, suscrito por el señor Esteban Alvarado Quesada, Procurador.

³⁰ Ibid.

Entonces, en el inciso g) propuesto, se establecen nuevos requerimientos a la Administración Tributaria para el procedimiento de solicitud de información a las entidades bancarias o financieras.

La obligación de “*fundamentar las razones de hecho y de derecho*”, impuesta a la Administración Tributaria, se entiende incorporado con la nueva redacción del inciso f), donde se plantea especificar el criterio objetivo de fiscalización. Con la legislación vigente, basta con que exista una actuación fiscalizadora abierta, para que la Administración Tributaria puede ejercer la solicitud de información del contribuyente a las entidades financieras.

No obstante, hay que considerar que el asunto controvertido es entre el administrado y la administración tributaria, no entre la Administración Tributaria y el banco o entidad financiera; en ese sentido, la entidad financiera recibe la solicitud, pero no necesariamente debería recibir todas las piezas o razones de hecho y de derecho del o los casos puntuales abiertos, asuntos que no le competen. Entonces, debe quedar claro que esas razones en detalle no deberían trascender necesariamente a la entidad bancaria, incluso por defensa misma del administrado, que en todo caso, la entidad financiera es un tercero pasivo que brinda información y hasta allí llega su rol.

Para redondear, las fundamentaciones de hecho y de derecho los tendría que sostener expresamente la Administración Tributaria al administrado, y, como hemos señalado, esa potestad ya la tiene la administración, aunque con el proyecto de ley se equilibra un poco la potestad imperio en esta materia, pues no cabe duda de que la Administración Tributaria se obliga a expresar el por qué los requerimientos de información financiera, los cuales ya sabemos son un mecanismo procesal excepcional.

4.4. La notificación al contribuyente

La cuarta reforma propuesta al artículo 106 ter, refiere a la **adición de un párrafo final en el punto 3)**. En este punto se establece el procedimiento de la revisión que realiza el juez sobre el cumplimiento de los requisitos para la solicitud de la información a las entidades financieras. Y la adición propuesta, plantea la notificación al contribuyente de la resolución emitida por el Juez, sobre la autorización a la Administración Tributaria para remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera.

Los términos de la propuesta señala:

*“La Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente la resolución emitida por el juez, dentro de los tres días hábiles **posteriores** a la ejecución del requerimiento de información a la entidad bancaria. La misma notificación*

*será imperativa cuando la Administración Tributaria ejecute un embargo en la cuenta bancaria de un contribuyente.*³¹

En este sentido, el Banco de Costa Rica en la opinión emitida en el proyecto de ley *sub examine*, señaló que:

*“(…) La ... notificación será aplicable en caso de embargo a las cuentas bancarias del contribuyente. Cabe mencionar que **no se pretende evitar o entorpecer el requerimiento de información financiera del contribuyente, por parte de la Administración Tributaria, al notificar al contribuyente de la resolución, en tanto esta notificación pretende llevarse a cabo una vez que lo resuelto por el juez se haya ejecutado.**”*³²

Argumento que esta asesoría comparte, siempre y cuando se entienda que la notificación se realizará posterior a la ejecución del requerimiento de información a la entidad bancaria, o cuando ejecute un embargo en la cuenta bancaria de un contribuyente. En este sentido, -en otra iniciativa se comentó³³- **que este tipo de mecanismos pueden operarse en forma posterior; a efecto de evitar se deshagan de todos sus bienes o se escondan sus riquezas; lo cual podría evitar pagar los eventuales impuestos adeudados, puesto que no exista forma de cobrarle.**

V. CONSIDERACIONES FINALES

La modificación del artículo 106 ter del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, plantea varias modificaciones:

La sustitución de la frase “previsiblemente pertinente” por “indispensable”. El término que se utilizó en la redacción del artículo vigente, encaja dentro de lo que se conoce como “*concepto jurídico indeterminado*”. De manera que la modificación del término es una valoración de precisión técnica legislativa, siendo que el concepto que se introduce, aunque igualmente del ámbito indeterminado, cierra un poco mejor la idea, para ser empleada en la norma.

El introducir un nuevo inciso f) al punto 2), para especificar el criterio objetivo de fiscalización, es una valoración de conveniencia y oportunidad; puesto que se

³¹ El destacado no es del original.

³² Banco de Costa Rica. Oficio N°GCJ-MSM-GBR-74-2023, de 13 de febrero de 2023, suscrito por el señor German Brenes Roselló, Gerente Jurídico Administrativo. El destacado no es del original.

³³ En el Dictamen Afirmativo de Mayoría de 24 de agosto de 2016, emitido por la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendario para el expediente legislativo N°19245 Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal; el cual produjo la Ley N°9416 del 14 de diciembre de 2016.

introduce un nuevo requerimiento a la Administración Tributaria, donde debe especificar el criterio objetivo de fiscalización, que se reitera de forma semejante cuando se introduce un nuevo inciso g) al punto 2).

Dicho lo anterior, se recomienda la valoración de la adición de un nuevo inciso g) al punto 2), donde a la Administración Tributaria se le obliga a fundamentar las razones de hecho y de derecho para solicitar la información del contribuyente a las entidades financieras. Situación que eventualmente disminuye la potestad de la Administración Tributaria; ya que, con la legislación vigente, basta con que exista una actuación fiscalizadora abierta, para que la Administración Tributaria pueda ejercer la solicitud de información del contribuyente a las entidades financieras. Aunque, es cierto, que equilibra la defensa que pudiera tener el administrado frente a eventuales abusivas intervenciones, aquí volvemos a señalar que el uso del mecanismo por parte de la Administración Tributaria es de índole procesal excepcional.

En cuanto a la obligación de la Administración Tributaria a notificar al contribuyente la resolución emitida por el juez, se entiende una medida oportuna; siempre y cuando la notificación se entienda que se realizará posterior a la ejecución del requerimiento de información a la entidad bancaria, o cuando se ejecute un embargo en la cuenta bancaria de un contribuyente.

Adicionalmente se sugiere la valoración de los aspectos de técnica legislativa que se detallan en el apartado respectivo.

VI. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA

Título del proyecto de ley

El título, en toda ley o proyecto de ley, cumple la función de definir o especificar el contenido o finalidad de esta. De forma que se recomienda que el título del proyecto de ley haga referencia únicamente a la reforma de la ley que se pretende realizar.

En este sentido, debido a una correcta técnica legislativa, se recomienda establecer en el título del proyecto de ley, la consignación adecuada de la ley, en el siguiente orden: número de la ley; el nombre exacto y correcto de la ley; fecha de sanción de la ley, sin hacer alusión a la frase “*y sus reformas*”; debido a que lo único debe consignar en la fecha de la ley es la fecha de sanción de esta.

Además, el título de una ley a reformar no debe hacer alusión al tema que se pretende regular en la iniciativa; puesto que la ley a reformar tiene un nombre consignado. En este caso, el título del proyecto de ley hace referencia a: “*La tutela del debido proceso en la apertura del secreto bancario por parte de la administración tributaria*”.

De manera que, considerando las anteriores observaciones, se recomienda para el título del proyecto de ley, la siguiente redacción:

“REFORMA DEL ARTÍCULO 106 TER DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.º4755, DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS.”

Enunciado del artículo único

En el enunciado del artículo único se recomienda modificar la referencia de la ley, y consignarla en forma adecuada, en el mismo orden que se indicó para el título del proyecto de ley.

Además, en el enunciado se recomienda sustituir las siguientes frases:

- ✓ “refórmese” por la frase “se reforma”;
- ✓ “y léase de la siguiente manera:” por la frase “El texto es el siguiente:”

VII. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

Votación

De conformidad con el artículo 24³⁴ de la Constitución Política, el presente proyecto de ley requiere para ser aprobación, una votación de la **mayoría calificada del total**

³⁴ “ARTÍCULO 24.- Se garantiza el derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.

Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas, orales o de cualquier otro tipo de los habitantes de la República. Sin embargo, la ley, cuya aprobación y reforma requerirá los votos de dos tercios de los Diputados de la Asamblea Legislativa, fijará en qué casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar el secuestro, registro o examen de los documentos privados, cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.

Igualmente, la ley determinará en cuáles casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar que se intervenga cualquier tipo de comunicación e indicará los delitos en cuya investigación podrá autorizarse el uso de esta potestad excepcional y durante cuánto tiempo. Asimismo, señalará las responsabilidades y sanciones en que incurrirán los funcionarios que apliquen ilegalmente esta excepción. Las resoluciones judiciales amparadas a esta norma deberán ser razonadas y podrán ejecutarse de inmediato. Su aplicación y control serán responsabilidad indelegable de la autoridad judicial.

La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos.

Una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los Diputados, determinará cuáles otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión.

de los miembros de la Asamblea Legislativa; en consideración con las obligaciones que se plantean para la Administración Tributaria, para efectos del control tributario, donde se tiene que resguardar la tutela del derecho a la intimidad (art. 24 constitucional), a la libertad y al secreto bancario.

Delegación

La presente iniciativa **no es delegable a una Comisión con Potestad Legislativa Plena**, puesto que el proyecto de ley requiere mayoría calificada del total de miembros de la Asamblea Legislativa.

Consultas

Obligatorias:

- Banco Central de Costa Rica
 - Superintendencia General de Entidades Financieras³⁵
 - Superintendencia General de Valores
- Banco de Costa Rica³⁶
- Banco Nacional de Costa Rica³⁷
- Corte Suprema de Justicia³⁸

No producirán efectos legales, la correspondencia que fuere sustraída ni la información obtenida como resultado de la intervención ilegal de cualquier comunicación.” (El destacado no es del original).

³⁵ En la opinión señaló entre otros aspectos que *“las reformas en análisis no crean, modifican o suprimen potestades asignadas a este órgano supervisor ni se vislumbran de su integridad, impactos o riesgos para el sistema financiero nacional.”*

Superintendencia General de Entidades Financieras. Oficio N°SGF-0472-2023 de 24 de febrero de 2023, suscrito por la señora Rocío Aguilar Montoya Superintendente General.

³⁶ **Banco de Costa Rica.** Oficio N°GCJ-MSM-GBR-74-2023, de 13 de febrero de 2023, suscrito por el señor German Brenes Roselló, Gerente Jurídico Administrativo. Considera positivos los aportes que pretende realizar le reforma planteada.

³⁷ **Banco Nacional de Costa Rica.** Oficio N°GG-128-23, de 02 de marzo de 2023, suscrito por el señor Bernardo Alfaro Araya, Gerente General, manifestó que *“no tiene ninguna observación en lo que es propio de la reforma que se pretende. No obstante lo anterior, estimamos que el proyecto de ley presenta una oportunidad de mejora en relación con los plazos que se le otorgan a las entidades financieras para entregar la información solicitada, pues en ocasiones el plazo “no mayor de diez días hábiles...” puede ser corto, dependiendo de la cantidad de información solicitada, por lo que respetuosamente se le solicita a esa honorable comisión, considerar la posibilidad de que ese plazo pueda ampliarse en otro tanto igual, por solicitud justificada de la entidad financiera.”*

³⁸ Este proyecto de ley se debe consultar a la Corte Suprema de Justicia, de conformidad con el artículo 167 constitucional, donde indica que, si la Asamblea Legislativa decidiera separarse del criterio que emita la Corte Suprema de Justicia en relación con una posible afectación respecto del funcionamiento y organización del Poder Judicial, se requerirá de mayoría calificada para su aprobación. Sin embargo, la Corte emitió su opinión devolviendo la consulta *“sin pronunciamiento de la Corte, porque el texto consultado no se refiere a la organización o funcionamiento del Poder Judicial, supuestos que según regula el artículo 167 de la Constitución Política son los que requieren*

VIII. FUENTES

Poder Legislativo

Constitución y Leyes:

- **Constitución Política de la República de Costa Rica**, del 19 de noviembre de 1949.
- Ley N°6227. **Ley General de la Administración Pública**, de 2 mayo de 1978.
- Ley N°4755 **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**, de 3 de mayo de 1971.
- Ley N°9416 **Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal** del 14 de diciembre de 2016.
- Ley N°9296 **Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**, del 18 de mayo de 2015.
- Ley N°9068 **Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal** del 10 de setiembre del 2012.

Expedientes Legislativos:

- N°21165
- N°19639
- N°19245
- N°18966
- N°18966
- N°17677

Departamento Servicios Técnicos

- Oficio N°ST-019-2014 del año 2014 en el informe jurídico del expediente legislativo N°18966 “Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, anteriormente denominado: (Código de Normas y Procedimientos”.

Poder Ejecutivo

Decretos

- Decreto Ejecutivo N°38277-H **Reglamento de Procedimiento Tributario**, de 7 de marzo de 2014.

Procuraduría General de la República

un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia.” **Corte Suprema de Justicia**. Oficio N°035-P-2023 de 14 de febrero de 2023, suscrito por el señor Orlando Aguirre Gómez, Presidente

- Oficio N°C-145-2008 de 5 de mayo de 2008, suscrito por la Dra. Magda Inés Rojas Chaves Procuradora Asesora.
- Oficio N°OJ-7-2020 de 8 de enero de 2020, suscrito por el Lic. Juan Luis Montoya Segura, Procurador Tributario.

Poder Judicial

Corte Suprema de Justicia

- Oficio N°035-P-2023 de 14 de febrero de 2023, suscrito por el señor Orlando Aguirre Gómez, Presidente.

Sala Primera

- Res. 000541-F-S1-2021, de las 10:57 horas del 9 de marzo de 2021.
- Res. 000178-F-S1-2021, de las 15:45 horas del 28 de enero de 2021.

Sala Constitucional

- Voto N°7568-2006 de las 12:29 horas del 26 de mayo de 2006.

Tribunal Contencioso Administrativo Sección Sexta

- Resolución N°102-2016-VI del 30 de junio del 2016.

Bancos

- **Banco de Costa Rica.** Oficio N°GCJ-MSM-GBR-74-2023, de 13 de febrero de 2023, suscrito por el señor German Brenes Roselló, Gerente Jurídico Administrativo.
- **Banco Nacional de Costa Rica.** Oficio N°GG-128-23, de 02 de marzo de 2023, suscrito por el señor Bernardo Alfaro Araya, Gerente General.

Superintendencia General de Entidades Financieras

- Oficio N°SGF-0472-2023 de 24 de febrero de 2023, suscrito por la señora Rocío Aguilar Montoya Superintendente General.

Portales Internet

- sitio web: <https://dpej.rae.es/lema/concepto-jur%C3%ADdico-indeterminado>

ANEXO. Iniciativas legislativas sobre el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Como se ha mencionado anteriormente, en la corriente legislativa se han presentado varias iniciativas para modificar el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Las que detallamos a continuación:

1. El expediente legislativo N°21165 Reforma de los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
Fecha de iniciado: 5 de diciembre de 2018
Fecha de publicación el 17 de enero de 2019 en el Diario La Gaceta N°12 Alcance N°12
Iniciativa: Víctor Manuel Morales Mora y otros³⁹
Archivado el 20 de diciembre de 2022 por vencimiento de plazo cuatrienal, conforme con el artículo 119 de Reglamento de la Asamblea Legislativa.
2. El expediente legislativo N°19639 Reforma del artículo 106 ter del Código de Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 31 de julio de 1971 y sus reformas.
Fecha de iniciado: 25 de julio de 2015
Fecha de publicación el 17 de agosto de 2015 en el Diario La Gaceta N°159 Alcance N°65
Iniciativa: Gerardo Vargas Varela y otros⁴⁰

³⁹ En la exposición de motivos se explica que “...el procedimiento contenido en el actual 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios quedó reservado solamente para procedimientos de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria costarricense, en cuyo caso las autoridades tributarias se encuentran imposibilitadas para acceder de manera eficiente a información financiera que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios. Por ende, deviene procedente actualizar los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de forma tal que se permita a la Administración Tributaria costarricense acceder a aquella información en poder de entidades que requiera para que sus actuaciones de control tributario sean más eficientes. Con esta reforma se fortalecen los mecanismos con que cuenta el país para luchar contra el fraude fiscal y contra la evasión y elusión fiscal y para mejorar la efectividad de sus actuaciones, tutelándose al mismo tiempo los derechos y garantías de los contribuyentes.”

⁴⁰ La iniciativa reforma el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para establecer la obligación a cualquier entidad financiera u otra no financiera, que realice actividad financiera, de suministrar a la Administración Tributaria (AT) toda la información de sus clientes, que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios. Esta obligación, es tanto para requerimientos individualizados que realice la AT, como para los requerimientos automáticos y periódicos, no individualizados. // El requerimiento de la AT en ese sentido, no requeriría de procedimiento alguno de autorización judicial, ni de la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio. // El incumplimiento de las obligaciones antes señaladas, por parte de las entidades obligadas, les implicaría una multa pecuniaria proporcional al dos por ciento de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre utilidades anteriores, a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base. (**Departamento de Servicios Técnicos**. AL-DEST- IJU-012-2016).

Dictámenes: Negativo de Mayoría⁴¹ y Afirmativo de Minoría⁴² emitidos por la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios el 31 de julio de 2018.
Archivado el 19 de julio de 2019 por vencimiento de plazo cuatrienal, conforme con el artículo 119 de Reglamento de la Asamblea Legislativa.

3. El expediente legislativo N°19245 Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal

Fecha de iniciado: 30 de julio de 2014

Fecha de publicación el 11 de agosto de 2014 en el Diario La Gaceta N°153

Iniciativa: Poder Ejecutivo⁴³

⁴¹ “VIII. CONSIDERACIONES FINALES. Ante las múltiples observaciones expresadas por las diferentes Instituciones y Servicios Técnicos sobre el Expediente No. 19.639 ..., esta comisión estima de primordial relevancia la conveniencia del alcance establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente, en cuanto a que el requerimiento de la información de los clientes de las entidades financieras por parte de la Administración Tributaria sea a través de la intervención de un juez como control legal en el resguardo de los derechos constitucionales que estipula el ordinal 24 de nuestra Constitución Política, respecto del derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.”

⁴² “6. Recomendación final. De lo anterior, el presente proyecto de ley constituye un avance en tanto fortalece las capacidades de la Administración Tributaria para ejercer actividades de control sobre la información requerida de las entidades financieras. Desjudicializar el requerimiento de información de trascendencia tributaria a entidades financieras, es un paso fundamental en la agilización y eficiencia de este proceso, así como la homologación con las facilidades de gobiernos extranjeros para requerir esta información.”

⁴³ La iniciativa fue presentada en el período constitucional 2014-2018, administrada por el señor Luis Guillermo Solís Rivera. La propuesta busca entre otros aspectos: “que las entidades del sistema bancario nacional deberán solicitar una copia de la declaración tributaria del impuesto de utilidades, para tramitar la solicitud de financiamiento, la cual deberá ser considerada en el análisis de riesgo crediticio.” Específicamente, sobre el tema de interés, nuestro Departamento en el informe jurídico sobre el texto sustitutivo aprobado, señaló: “1.7.- Artículo 106 ter. Procedimiento para requerir información a las entidades financieras CNPT. // El proyecto plantea la creación de un artículo 106 ter inciso 4), estableciendo una sanción para las entidades financieras que incumplan con el suministro de información, la cual es equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, con un mínimo de tres salarios (≠1.198.200) y un máximo de cien salarios base (≠39.940.000) y no el mínimo de diez salarios base (≠39.940.000) como lo dispone el artículo vigente. // Dentro de las reformas pretendidas con este artículo, se exceptúa del procedimiento establecido para obtener información, la relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes, la cual sería considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podría ser requerida como parte de la información ordinaria. // Para esta asesoría esta información es propia del secreto bancario por lo que debería de solicitarse por medio de un juez, tal y como ocurre actualmente. Véase que los avalúos y peritajes responden a la valoración de bienes de un sujeto. // Se recuerda que el secreto bancario, según la Sala Constitucional es “la obligación impuesta a los bancos, sean públicos o privados, de no revelar a terceros los datos referentes a sus clientes que lleguen a su conocimiento como consecuencia de las relaciones jurídicas que los vinculan. Es un deber de silencio respecto de hechos vinculados a las personas con quienes las instituciones bancarias mantienen relaciones comerciales, así como una obligación profesional de no revelar informaciones y datos que lleguen a su conocimiento en virtud de la actividad a que están dedicados.” (Votos N°14201-2004 y 17518-2006) // Cabe recordar que el secreto bancario tiene un origen legal

Dictamen Afirmativo de Mayoría⁴⁴ por la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios el 24 de agosto de 2016.

Ley N°9416 del 14 de diciembre de 2016.

4. El expediente legislativo N°18966 Incorporación del artículo 106 quater al y modificación de los artículos 106 bis, 106 ter y 115 bis, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, anteriormente denominado: (Código de Normas y Procedimientos

Fecha de iniciado: 7 de noviembre de 2013

Fecha de publicación el 17 de febrero de 2014 en el Diario La Gaceta N°33

Iniciativa: Poder Ejecutivo⁴⁵

y no constitucional y que de conformidad, está regulado en diferentes leyes. // Así el artículo 615 Código de Comercio, Ley N°3284 del 30 de abril de 1964, lo establece de la siguiente forma: // **“Artículo 615.-** Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los bancos solo podrán suministrar información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o por orden de autoridad judicial competente. Se exceptúa la intervención que en cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley haga la Superintendencia General de Entidades Financieras, o la Dirección General de Tributación autorizada al efecto”. // En materia tributaria, específicamente en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se desarrolla la forma en que se obtiene la información de clientes y usuarios de entidades financieras para fines tributarios (art. 106, 106 bis, 106 ter), su uso, así como el carácter confidencial de esa información (art. 117). // Relacionado con las anteriores disposiciones, también se establece regulación para el intercambio de información con otras jurisdicciones estatales, cabe mencionar los artículos 115 y 115 bis.” (Departamento de Servicios Técnicos. Oficio N° AL-DEST- ITS-100-2015).

⁴⁴ Entre otros aspectos, en lo que interesa, se indicó: **“SE LOGRÓ LA INCORPORACIÓN DE MEDIDAS PROVISIONALÍSIMAS PARA EVITAR QUE EL CONTRIBUYENTE ESCONDA LOS BIENES MIENTRAS LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INVESTIGA SI HUBO EVASIÓN // Actualmente, la Administración Tributaria, sin necesidad de aprobación de un Juez, puede embargar bienes durante el proceso de determinación de una obligación tributaria, si existe peligro de que el obligado oculte sus bienes para que una vez que llegue el momento del cobro la persona, física o jurídica, NO tenga ningún bien con el cual responder a la obligación (ver inciso d) del Art 196 del CNPT). // En el Proyecto se reconoció la necesidad de aprobación del embargo en la vía judicial, pero solo si se ponía un plazo corto para que el juez se pronunciara al respecto y que, en caso de no resolver en tiempo, se realice de inmediato el embargo. Es decir, se aceptó la inclusión de un paso más, la aprobación judicial, pero solo si se establecía un plazo corto para que se defina si se realiza o no el embargo y así evitar que el contribuyente se deshaga de todos sus bienes para evitar pagar los impuestos adeudados. // En el texto sustitutivo en mención, impulsado por los representantes de la Alianza, se propuso eliminar el plazo para que el Juez resuelva sobre el embargo. Con esto, simple y llanamente, se provocaba que los embargos tarden largos períodos en resolverse, y así se da tiempo a los evasores para esconder sus riquezas para que una vez que sea el momento de pagar lo adeudado no exista forma de cobrarle. // Pudo haber significado un grave retroceso. El Frente Amplio consideró totalmente necesario que, en caso de peligro de que el obligado esconda sus riquezas, sea posible realizar efectivamente, embargos preventivos durante la investigación para determinar si hay un incumplimiento tributario. Por esta razón presentamos una moción que logró revertir el cambio.”**

⁴⁵ La iniciativa fue presentada en el período constitucional 2010-2014, administrada por la señora Laura Chinchilla Miranda. La propuesta busca la inclusión de un artículo 106 quater al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para regular el intercambio automático de información tributaria y dejar sin aplicación el requisito de contar con autorización judicial previa al requerimiento de esta información. (Departamento de Servicios Técnicos. Oficio N°ST-019-2014).



Dictamen Unánime Afirmativo por la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios el 8 de abril de 2014.

Ley N°9296 del 18 de mayo de 2015

5. El expediente legislativo N°17677 Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal

Fecha de iniciado: 21 de abril de 2010

Fecha de publicación el 27 de mayo de 2010 en el Diario La Gaceta N°102

Iniciativa: Poder Ejecutivo⁴⁶

Dictamen Afirmativo de Mayoría por la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios el 16 de noviembre de 2010.

Ley N°9068 del 10 de setiembre del 2012.

La mayoría de los proyectos de ley tramitados produjeron varias reformas al artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; con el fin de precisar la información que se debe suministrar a la Administración Tributaria. Solo dos proyectos de ley fueron remitidos al Departamento de Archivo, por vencimiento del plazo cuatrienal -expedientes legislativos N°19639 y N°21165-.

Elaborado por: APMC

/*afr//25-07-2023

c.archivo//23366IJU//s-sil

⁴⁶ La iniciativa fue presentada en el período constitucional 2006-2010, administración del señor Oscar Arias Sánchez (segundo período presidencial). La propuesta reformar los artículos 105, 106, 109 y 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y los artículos 120, 134, 137, 140, 149, 218, 234, 270, 271 del Código de Comercio, y derogar el inciso d) del artículo 137 y el artículo 132 del Código de Comercio. Con el fin de mejorar en el campo de la transparencia fiscal y el intercambio de información de índole tributaria entre países. Y de esta manera, cumplir con los estándares internacionales en materia fiscal -Convenios de Intercambio de información tributaria y/o Convenios para evitar la doble tributación-.