



7 de abril de 2025  
AL-DEST-IJU-135-2025

Señores (as)  
Comisión Permanente de  
Asuntos Hacendarios -Área VI-  
**ASAMBLEA LEGISLATIVA**

**ASUNTO: EXPEDIENTE N° 23.759**

Estimados (as) señores (as):

Me permito remitirles el **INFORME JURÍDICO** del expediente **N° 23.759**  
Proyecto de ley: "**FORTALECIMIENTO DEL CONTROL TRIBUTARIO**".

Estamos en la mejor disposición de ampliarles cualquier detalle al respecto.

Atentamente,

Fernando Campos Martínez  
**Gerente Departamental**

\*/lsch/7-4-2025  
C. Archivo// SIST-



**DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS**

**AL-DEST- IJU -135-2025**

**PROYECTO DE LEY**

**“FORTALECIMIENTO DEL CONTROL TRIBUTARIO”**

**EXPEDIENTE Nº 23.759**

**INFORME JURÍDICO**

**ELABORADO POR:  
GUSTAVO RIVERA SIBAJA  
JEFE DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN  
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ  
DIRECTOR**

**7 ABRIL DE 2025**

## TABLA DE CONTENIDO

<b>A.</b>	<b>RESUMEN DEL PROYECTO</b> .....	<b>4</b>
<b>B.</b>	<b>ANTECEDENTES</b> .....	<b>5</b>
<b>C.</b>	<b>VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE</b> ....	<b>5</b>
<b>D.</b>	<b>ANÁLISIS DEL ARTICULADO</b> .....	<b>6</b>
	ARTÍCULO 1 – (ADICIONES) .....	6
	ARTÍCULO 2 – (REFORMAS).....	18
	ARTÍCULO 3 – REFORMA INTEGRAL TÍTULO VII .....	58
	ARTÍCULO 4 - REFORMA ARTÍCULO 4 DE LA LEY N° 9416 .....	74
	ARTICULO 5 - DEROGATORIAS .....	75
<b>E.</b>	<b>CONSIDERACIONES FINALES</b> .....	<b>76</b>
<b>F.</b>	<b>TÉCNICA LEGISLATIVA</b> .....	<b>77</b>
<b>G.</b>	<b>PROCEDIMIENTO</b> .....	<b>78</b>
	VOTACIÓN.....	78
	DELEGACIÓN.....	78
	CONSULTAS PRECEPTIVAS .....	78
<b>H.</b>	<b>FUENTES</b> .....	<b>78</b>



**AL-DEST- IJU –135-2025**  
**INFORME JURÍDICO**  
**FORTALECIMIENTO DEL CONTROL TRIBUTARIO**

**EXPEDIENTE Nº 23.759**

## **ANÁLISIS TÉCNICO**

### **A. Resumen del Proyecto**

El Poder Ejecutivo presenta a la corriente legislativa un proyecto de reforma parcial al Código Tributario<sup>1</sup>, para actualizar dicha normativa en diferentes aspectos que pueden agruparse en cuatro bloques temáticos según se indica en la exposición de motivos del proyecto:

Regulación de la responsabilidad subsidiaria, principalmente de socios con respecto a personas jurídicas y sociedades, o asimismo de empresas relacionadas de grupos económicos.

Otro bloque es una revisión de procedimientos sobre todo para las actuaciones de determinación de la obligación tributaria, buscando mejoras y complementos de la legislación actual.

Se hace una revisión del sistema sancionatorio, ajustando montos y conductas.

Se reforma la regulación del cobro ejecutivo, pasando a constituirlo en asunto exclusivamente administrativo, para lo cual se fortalecen las potestades de la Administración para que pueda actuar en esta vía sin tutela judicial, imponiendo incluso medidas cautelares y proceder al embargo.

Junto con lo anterior se hace un repaso general a la ley para su puesta a punto o actualización, y de ese modo en el Artículo 1 del proyecto se propone la adición de 11 nuevos artículos; en el Artículo 2 se dispone la reforma de 31 artículos vigentes, y en los Artículos 3 y 4 del proyecto, se reforma otra ley y se deroga un artículo.

---

<sup>1</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Ley Nº 4755 del 3 mayo 1971: [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530)

## **B. Antecedentes<sup>2</sup>**

No hay en este momento iniciativas similares de reforma parcial al Código Tributario en la corriente legislativa.

La última reforma significativa y sistemática que se hizo a este cuerpo legal fue mediante el Expediente N° 18.041 que fuera presentado por el Poder Ejecutivo y terminaría siendo aprobado como **ley de la República N° 9069 del 10 de septiembre 2012, “Ley de Fortalecimiento de la gestión tributaria”**.

Con posterioridad el Código Tributario venía siendo reformado puntualmente con temas específicos, como por ejemplo mediante el Expediente N° 18.966 que adicionó el artículo 106 ter y reformaba el suministro de información tributaria de entidades financieras, finalmente aprobado y convertido **en ley de la República N° 9226 del 18 de mayo del 2015**.

Estas son las últimas reformas sustantivas que pueden citarse como antecedentes, pues si bien existen otros proyectos en la corriente legislativa que buscan reformar el Código Tributario, que no citamos aquí, todas se refieren a aspectos particulares y puntuales y ninguna tiene el carácter de reforma parcial de toda la ley que pretende el presente proyecto.

## **C. Vinculación con Objetivos de Desarrollo Sostenible<sup>3</sup>**

El proyecto de Ley no tiene vinculación alguna con la Agenda 2030 y sus objetivos, virtud a que la reforma busca modificar los mecanismos de cobro de los impuestos vigentes, sin alterar el contenido de la legislación propia de los tributos.

Los informes jurídico y económico determinarán la viabilidad de la iniciativa de ley.

---

<sup>2</sup> Esta sección ha sido elaborada con los insumos y la información proporcionada por el asesor Randall García Rodríguez.

<sup>3</sup> Esta sección ha sido desarrollada en su totalidad por el asesor Randall García Rodríguez.

## D. Análisis del Articulado

### **ARTÍCULO 1 – (Adiciones)**

**Se adicionan los artículos 20 bis, 22 bis, 22 ter, 22 *quáter*, 25 bis, 67 bis, 126 bis, 144 bis, 144 ter, 144 *quáter*, 147 bis al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 del 3 de mayo de 1971, cuyo texto es el siguiente:**

#### ***Adición de los artículos 20 bis al 25 bis***

Los primeros cinco artículos que se adicionan vienen a introducirse todos en la Sección II, que define los “Responsables”, dentro del Capítulo III que define el “sujeto pasivo” del Título II de la ley que define la “obligación tributaria”.

Toda esta sección II de “responsables” regula actualmente los supuestos de algún tipo de “responsabilidad por deuda ajena”, y para una mejor comprensión de las normas que se adicionan y sus contenidos, procedemos a brindar el esquema del articulado que compone esta sección a adicionar:

**TÍTULO II**  
**OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**  
**Capítulo III**  
**Sujeto pasivo**  
**Sección III**  
**Responsables**

<i>Artículo 20 -</i>	<i>Obligados por deuda ajena (aquellos que así define la ley)</i>
<i>Artículo 21 -</i>	<i>Obligaciones (padres, tutores, representantes legales, fiduciarios, administradores, mandatarios, curadores y albaceas)</i>
<i>Artículo 22 -</i>	<i>Responsabilidad solidaria (socios de sociedades liquidadas)</i>
<i>Artículo 23 -</i>	<i>Agentes de retención y percepción</i>
<i>Artículo 24 -</i>	<i>Responsabilidad agente retención y percepción (subrogación)</i>
<i>Artículo 25 -</i>	<i>Responsabilidad propietario SRL</i>

Como se observa, todos estos supuestos tienen en común que se trata de terceros que de alguna forma administran patrimonios ajenos, o están encargados de percibir el impuesto o retenerlo, y por ese motivo la ley los constituye en responsables de la obligación tributaria en la misma condición que los titulares obligados.

En la exposición de motivos del proyecto se anunciaba que un primer bloque de reformas era referido a la “**responsabilidad subsidiaria**”, la cual surge después de que el principal obligado es fallido en asumir sus deberes (en subsidio, “*en defecto de*”), a diferencia de la responsabilidad “solidaria”, que es asumida en igualdad de condiciones.

Todas las adiciones que siguen en esta Sección son referidas efectivamente a este asunto de la “responsabilidad subsidiaria” con excepción del artículo 20 bis, que pretende ser una norma genérica previa, y que analizamos a continuación:

**Artículo 20 bis - Establecimiento de la responsabilidad tributaria**

*La responsabilidad tributaria deberá ser declarada mediante acto administrativo, previa audiencia del interesado, en la que se señale la causal de atribución y el monto de la deuda objeto de responsabilidad, sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse con anterioridad.*

*El acto administrativo a que hace referencia el párrafo anterior podrá ser impugnado mediante la interposición de recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, siguiendo lo dispuesto en el artículo 156 de este Código y el procedimiento respectivo que se establezca vía reglamento.*

*El recurso de apelación que se presente 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 tal impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que haya quedado firme en vía administrativa.***

Todo el primer párrafo es mera reiteración de lo que ya existe, que es el acto de determinación de la obligación tributaria, la cual es un acto administrativo que conlleva efectivamente un debido proceso.

Esta norma está siendo introducida en la sección referida a responsabilidad de terceros, u obligados por deuda ajena.

Se pretende que el establecimiento de esa responsabilidad sea apelable (con lo cual se reforma concordantemente el artículo 156 de remisión porque establece taxativamente los casos de apelación, cosa que se hace en el artículo 2 del proyecto).

Pero el problema surge con el párrafo tercero y final que parece limitar la posibilidad de apelar no al monto de la obligación, sino solo al acto de atribución de responsabilidad, como a la deuda misma; es decir, se pretende que el monto de la determinación de la deuda, no se revise “**si ya ha quedado firme en vía administrativa**”.

Esa última frase no se entiende y genera confusión: Ninguna resolución administrativa se revisa en esa sede si ya ha quedado firme. Si lo que la norma pretende es que el monto de la obligación sea revisable conforme el procedimiento ordinario del artículo 146 (apelación que cabe en subsidio contra la determinación de oficio que es revisable mediante revocatoria), y establecer la apelación solo para el caso de atribución de la responsabilidad, debería indicarlo en forma más clara.

Es obvio que la determinación de oficio sobre deuda ajena es susceptible de revocatoria y apelación (artículo 145 y 146) entonces no se entiende que se pretende con conceder un recurso especial de apelación a la decisión de atribuir

responsabilidad, máxime que como se indicó, si una resolución ya está firme en la vía administrativa ya no se puede discutir en ningún aspecto.

Respetuosamente sugerimos revisar este artículo para mejorar su redacción.

**Artículo 22 bis - Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad**

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

En la actualidad los socios solo responden por obligaciones tributarias impagas de la sociedad en caso de liquidación de la sociedad (artículo 22 párrafo final), lo cual es un contrasentido pues se acepta obviamente que puedan recibir ganancias o dividendos de la sociedad, pero no los hace responsables de sus obligaciones normalmente y solo en caso de liquidación.

La norma limita esa responsabilidad a sus aportes o participaciones con lo cual se mantiene el principio esencial de las personas jurídicas de su existencia como un patrimonio separado del titular, pero está claro que la titularidad del socio sobre la sociedad es responsable de las obligaciones de la sociedad, pues en eso consiste precisamente ese concepto de patrimonio separado.

La norma es un asunto de discrecionalidad política y no se observa ningún problema jurídico.

**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 una de ellas.*

*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 u otras personas, empresas o entidades.*

*Vía reglamento se señalará los supuestos en los que se configurará el conjunto económico.*

El mismo principio anterior, pero en este caso para integrantes de un grupo económico donde no existe una relación formal como en el caso de los socios, pero a reserva de definirlo con precisión en el reglamento, la ley establece el principio

general de control directo o indirecto en la gestión, capital o administración de otra entidad.<sup>4</sup>

No se observan problemas jurídicos de ningún tipo, a reserva que la definición de los supuestos de “conjunto económico” queda remitida al reglamento, y hasta ese momento podrá determinarse que no exceda principios jurídicos o constitucionales.

**Artículo 22 quáter - Responsabilidad solidaria por dificultar el embargo**

*Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar, 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 embargo.*
- 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.*

En esta norma nos permitimos hacer una observación: Con la ley vigente, existe la posibilidad tanto de embargo por vía administrativa como judicial.

Con el proyecto, se pretende pasar a un sistema, que sería total y exclusivamente administrativo, y se entiende en general entonces, que este “dificultar el embargo” debe referirse al embargo en sede administrativa. Sin embargo, no estaría de más que se aclarara así expresamente en el texto de la norma.

Creemos prudente que esta disposición aclare a que tipo de embargo se refiere la sanción, porque pareciera que el nivel de gravedad de la conducta no es el mismo según se trata de una orden administrativa o judicial.

La responsabilidad es hasta por el importe del valor de los bienes en que se pudiere trabar embargo, medida que a juicio de esta asesoría excluye problemas de proporcionalidad o razonabilidad en términos de sanción.

**Artículo 25 bis - Responsabilidad subsidiaria de la sociedad por deuda tributaria de los socios**

*Responderán subsidiariamente por la deuda tributaria de los socios, asociados, miembros o copartícipes, las personas jurídicas constituidas por aquellos en las que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, o en las que concurra una voluntad rectora común con ellas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido constituidas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente al Fisco.*

Si no se considera desproporcionado e irracional hacer responde a los socios, en lo que alcance a su participación en la sociedad, por las deudas de la persona jurídica,

<sup>4</sup> Ya para efectos fiscales se reconoce la existencia de “grupo de interés económico” o “conglomerado financiero”, sobre todo a efectos de pagos relacionados y deducción de intereses en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley Nº 7092.

resulta en cambio poco claro hacer responder a la sociedad por deudas del socio, más allá del control que ejerza sobre ella, y más allá de que haya sido utilizada para eludir fraudulentamente la responsabilidad del fisco, sino se limita esa responsabilidad a la participación del socio o socios en dicha situación. Una participación minoritaria de un socio que no tiene control no tiene motivo para responder por las actuaciones de los otros socios.

Esta asesoría considera que, con la redacción actual, esta norma es un exceso de responsabilidad mientras no se limite a la titularidad o participación del socio en cuestión y evidentemente puede resultar en perjuicio patrimonial para terceros no responsables, por lo que eventualmente tiene roces de inconstitucionalidad.

**Artículo 67 bis - Levantamiento del velo societario**

*En los casos en que la autoridad judicial competente determine que se está en presencia de un delito de fraude tributario, regulado en el artículo 92 de este Código, se prescindirá de la personalidad jurídica de las sociedades del obligado tributario que esté siendo investigado, cuando estas sean utilizadas en fraude de ley para defraudar a la Hacienda Pública, o como un medio para violar la ley.*

*En tales casos, las actuaciones y obligaciones de la sociedad se imputarán directamente a sus accionistas o socios, quienes serán solidariamente responsables con la persona jurídica, en función de la proporción de su participación en el capital social y para efectos patrimoniales. En ningún caso lo dispuesto en esta norma podrá afectar a terceros de buena fe.*

*El levantamiento del velo de la personalidad jurídica solo producirá efectos respecto del caso concreto en que este sea declarado mediante sentencia fundada.*

*No operará el levantamiento del velo para el accionista que demuestre haber gestionado de manera formal en Asamblea de Accionistas o ante los órganos contralores respectivos, su oposición a las actuaciones que generen el levantamiento del velo.*

*Los representantes legales que no sean socios serán responsables solidarios en los términos que determine la autoridad judicial competente, según su grado de participación en las actuaciones que generan el levantamiento del velo societario.*

Es difícil concebir el motivo por el cual se necesita la figura del levantamiento del velo societario, si ya la disposición del artículo 22 bis, que se agrega anteriormente produce prácticamente el mismo resultado, y con menos limitaciones, ya que no requiere de un procedimiento judicial, y la acreditación de fraude en sede penal.

En todo caso se está estableciendo la responsabilidad directa (en lugar de la subsidiaria de los socios) y la responsabilidad solidaria de los representantes, algo que parece reiterativo pues ya está normado en ese sentido.

Para efectos de trámite legislativo, ya que se está concediendo efectos preestablecidos por la ley para determinadas actuaciones judiciales, requiere consulta obligaría a la Corte Suprema de Justicia.

Reiteramos que esta norma resulta de problemática aplicación, tomando en consideración las posibilidades que ofrece el artículo 22 bis. En todo caso, más allá de eso, no se observan problemas jurídicos.

**Reforma artículo 126:**

Este artículo para adicionar vendría a formar parte del Título IV: “Procedimientos antes la Administración Tributaria” y concretamente del Capítulo II de este Título que se denomina: “Determinación”. Este capítulo lo conforman el artículo 120 sobre el deber de iniciativa de los contribuyentes; el 121 sobre la potestad de la Administración de hacer determinación de las obligaciones; el 122 que es la determinación por el propio contribuyente; el 123 referido a la potestad de verificación que tiene la Administración; 124 los casos en que procede la determinación de oficio; el 125 sobre las formas de hacerlo y el 126 sobre los efectos de la determinación de oficio.

Como se observa, no hay hasta ahora una norma que regule las etapas del procedimiento de determinación tributaria:

**Artículo 126 bis - Etapas del procedimiento de determinación**

El procedimiento de determinación administrativa de los tributos sujetos a autoliquidación por los obligados tributarios se inicia con las actuaciones de comprobación o de fiscalización, debiendo emitirse una comunicación de inicio de la actuación de comprobación o de la actuación fiscalizadora, según corresponda. Como resultado de estas actuaciones, se emitirá un acto administrativo, que consistirá en una propuesta de regularización, en la que se hará constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del obligado tributario, fundamentando las imputaciones o cargos que se le formulen, o los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio para efectos de su compensación o devolución, o para compensar con el monto ajustado en más que proponga la Administración Tributaria. La propuesta de regularización será entregada al obligado tributario durante la celebración de la audiencia final con la que se concluye la actuación de comprobación o fiscalización.

El interesado dispondrá del plazo que para cada procedimiento determinativo de comprobación o fiscalización se prevea en este Código, contado a partir del día hábil siguiente al que surta efectos la notificación del acto previsto en el párrafo anterior para manifestar su conformidad, o formular por escrito sus descargas y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.

Agotado el plazo al que hace referencia el párrafo anterior, y en caso de disconformidad del interesado, la Administración Tributaria dictará resolución en la cual considerará las alegaciones y pruebas del obligado tributario, sea para dejar sin efecto o para confirmar total o parcialmente la propuesta de regularización, determinando los tributos omitidos y sus accesorios. La resolución determinativa también podrá declarar la existencia de montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio por el obligado tributario para efectos de su compensación, devolución o disminución del ajuste realizado.

La resolución administrativa de determinación se notificará al interesado y deberá dictarse dentro de los 45 días hábiles, a contar desde el día siguiente de vencido el plazo con que cuenta el obligado tributario para presentar sus alegatos y pruebas de descargo en contra de la propuesta de regularización.

No será necesario dictar la resolución de determinación si el obligado tributario ha manifestado su conformidad con las imputaciones o cargos formulados, o con los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio. Esa conformidad surtirá los mismos efectos de una resolución determinativa firme. En caso de

que la conformidad o acuerdo sea parcial, deberá dictarse resolución en relación con los aspectos respecto de los que no haya existido dicha conformidad.

La determinación o liquidación de oficio hará exigible la obligación tributaria, incluso a través del procedimiento de cobro ejecutivo, salvo que se interponga recurso de revocatoria o de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en los términos regulados en los artículos 145 y 146 de este Código.

Esta propuesta de adición de 126 bis vendría a regular la determinación en casos de autoliquidación previa, que entonces no será propiamente la determinación tributaria, sino hasta tanto la Administración no emita una resolución administrativa.

Sería entonces un tercer caso de determinación: la administrativa que es posterior a la autoliquidación, y las de oficio, que como se vio pueden ser provisionales o definitivas (artículo 126).

Se observa como un valor añadido la imposición de plazos fatales, pero sin embargo que no hay ninguna consecuencia jurídica asociada a su incumplimiento, lo que en criterio de esta asesoría es una omisión que debería corregirse.

La norma regula naturalmente un procedimiento mediante debido proceso con facultades del administrado de descargo y oposición, por lo que no se observan problemas jurídicos de ningún tipo en cuanto al fondo.

**Artículo 144 bis - Desarrollo del procedimiento de fiscalización**

*El procedimiento de fiscalización se iniciará mediante la notificación de un acto de inicio de actuación fiscalizadora, que deberá estar fundado y emitido por la autoridad competente de la Administración Tributaria. Este documento deberá informar del alcance total o parcial de las actuaciones, detallando los tributos y, en su caso, los períodos fiscales que comprenderá, los lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.*

*Cuando el ocupante de la finca o edificio se opusiere a la entrada de los fiscalizadores a cargo del respectivo procedimiento, estos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la Policía de Control Fiscal o de la Fuerza Pública.*

*Cuando se trate de la casa habitación del contribuyente o del tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial, salvo que este manifieste su consentimiento.*

*Las actuaciones que se desarrollen en el curso del procedimiento de fiscalización se documentarán en actas, en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los fiscalizadores. Los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores, cuando no sean desvirtuados por el sujeto fiscalizado, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de los tributos a cargo del fiscalizado en el período revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.*

*Durante el desarrollo de la fiscalización, los funcionarios actuantes, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al fiscalizado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que formulen al efecto. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archivos u oficinas que se sellen, sea requerido por el fiscalizado para realizar sus actividades, se le permitirá*

extraerlo ante la presencia de los fiscalizadores, quienes podrán sacar copia del mismo, dejándose constancia de este hecho.

Las actuaciones de fiscalización deberán concluirse en un plazo máximo de 6 meses. No obstante, se podrá prorrogar por otros 6 meses cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración Tributaria algunas de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de Derecho.

Asimismo, las actuaciones de fiscalización no podrán suspenderse por más de dos meses por causas no imputables al obligado tributario. Para estos efectos, interrumpirán este plazo, entre otras, las visitas al lugar en que se desarrollan las actuaciones, las audiencias en las oficinas de la Administración Tributaria y los requerimientos de información al obligado tributario y a terceros.

El efecto de no conclusión de las actuaciones en plazo, o de su suspensión por más del plazo indicado en el párrafo anterior, será que la prescripción no se tenga por interrumpida con las actuaciones anteriores. Asimismo, durante el tiempo que exceda el plazo máximo de fiscalización indicado en este artículo, incluyendo sus prórrogas o, durante la suspensión que exceda el plazo indicado en el párrafo anterior, no correrán intereses respecto de la obligación tributaria adicional que eventualmente llegue a determinarse.

Cuando a juicio de los funcionarios actuantes se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procede dictar, levantarán un acta final de cierre de las actuaciones de fiscalización. Si en este acto no estuviera presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citación para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado. En ese momento cualquiera de los funcionarios que haya intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entiende la diligencia firmaron el acta de la que se dejará copia al fiscalizado. Si el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Concluidas las actuaciones de fiscalización, los funcionarios actuantes emitirán una propuesta de regularización en la cual se harán constar los ajustes o modificaciones a la autoliquidación o declaración del sujeto fiscalizado, o la determinación que consideren procedente en caso de no haber mediado declaración, así como la eventual sanción a imponer, con indicación de los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos.

Para la entrega de la propuesta de regularización al sujeto fiscalizado, se convocará a este a una audiencia final, en la que los funcionarios actuantes le expondrán los resultados de la actuación fiscalizadora y lo instarán a que regularice. En caso de que el sujeto fiscalizado sea una persona jurídica, se procurará citar a esta comparecencia, además de al representante legal, al menos a uno de los socios dueños de la entidad.

Una vez expuesta y entregada la propuesta de regularización al sujeto fiscalizado, se le otorgará un plazo de diez días hábiles para que manifieste su conformidad total o parcial, o su disconformidad fundada, debiendo en tal acto incluirse los alegatos y pruebas en contra de la posición consignada en la propuesta de regularización. Para efectos del plazo máximo de conclusión de actuaciones a que se refiere este artículo, será con la emisión de esta propuesta en que se tendrán por concluidas.

En caso de no presentación a la audiencia o de que en ésta se confirme la disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se continuará con las restantes etapas del procedimiento a que se refiere el artículo 126 bis de este Código.

La regularización sobre la que se haya emitido conformidad no podrá modificarse, salvo que hubiese mediado manifiesto error de hecho.

*La liquidación que se dicte tendrá carácter previo o definitivo, según lo establecido en el artículo 126 de este Código.*

Este larguísimo, - y por ese motivo inconveniente - artículo, regula el “desarrollo del procedimiento de determinación”.

Es inconveniente que un artículo sea tan extenso porque dificulta su comprensión al englobar muchos temas u objetos de regulación distintos en una sola norma. Correspondería formalmente subdividirlo en una forma más amigable.

Formalidades de notificación: Se regulan en los tres primeros párrafos del artículo. Si bien no se observa ningún problema jurídico por cuanto define precisamente las formalidades de notificación nos permitimos hacer dos observaciones de conveniencia y oportunidad: Es prácticamente inadmisibles que un proceso de verificación tenga que iniciarse con notificación física, cuando ya está regulado el correo electrónico (artículo 134) si bien con carácter potestativo pero no obligatorio; y en una época que los contribuyentes están obligados a registrarse como tales y que tienen que estar presentando liquidaciones prácticamente mensuales (impuesto del IVA). No se entiende entonces como todavía se regulan notificaciones físicas que además en caso de la vivienda necesitan mandamiento judicial (significa que el proceso de verificación administrativo en cierta forma debe “judicializarse”).

Solo en la etapa de notificación, ya el “desarrollo del procedimiento” muestra unas dificultades operativas que no parecen venir a facilitar ni a fortalecer el control tributario, sino por el contrario dificultarlo hasta el exceso.

Acreditación y no desvirtuación de los hechos e imputaciones: Continúa con una norma que es natural en cuanto al principio de la prueba en el sentido que no lo que no se desvirtúa se tiene por acreditado, y que la cuantía de las omisiones no necesariamente debe consignarse tanto que el motivo o la omisión de la cual posteriormente pueden deducirse. Esta norma es natural y no tiene problemas jurídicos, así como el párrafo siguiente sobre tratamiento de la prueba.

Plazos, prórrogas, suspensiones y efectos: Se establecen plazos fatales y su incumplimiento genera efectos específicos concretos: No interrumpir el plazo de prescripción y uno absurdo de no contabilizar intereses. Como quiera que sea, son cuestiones de discrecionalidad política y no se observan problemas jurídicos.

Cierre de actuaciones y audiencia de propuesta de regularización: Conforme con la anterior afirmación de que el procedimiento previsto no viene ni a facilitar ni a fortalecer el control, pero si a dificultarlo en exceso nos encontramos estas disposiciones tan ilógicas como la de requerir constancia del contribuyente del cierre de actuaciones de verificación (cuando es una decisión unilateral de la

Administración) o convocarlo a audiencia para una propuesta de regularización (en caso de personas físicas además del representante eventualmente a algún socio).

Estas disposiciones de “presencialidad” carecen absolutamente de sentido, no otorgan ninguna garantía adicional al contribuyente y se proyectan como dificultades operativas adicionales.

En conclusión: No se observan garantías adicionales “en el desarrollo del procedimiento” previsto, pero sí dificultades operativas en exceso, prácticamente injustificadas.

### **Adición artículos 144 ter y quater, y 147 bis**

La adición de estos artículos vendría a integrar la Sección Cuarta de “Determinación por la Administración Tributaria”, dentro del Capítulo IV: “Tramitación”, que todavía hace parte del Título IV: “Procedimientos ante la Administración Tributaria”.

Esta sección la componen actualmente el artículo 144 “Vista” y los de materia recursiva: 145 “revocatoria” y 146 “apelación”, más el 147 de “requisitos de la resolución.”

#### **Artículo 144 ter – Medidas cautelares en el procedimiento de fiscalización.**

*Para la conservación de la documentación exigida con base en las disposiciones de este Código y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrán adoptar, en vía administrativa, las medidas cautelares que se estimen precisas con el fin de impedir su desaparición, destrucción o alteración.*

*Las medidas habrán de ser proporcionadas al objeto que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir en su caso, en el precinto, depósito o secuestro de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos libros y documentos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información que se trata.*

*Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.*

*También se podrán adoptar las medidas a qué se refiere el artículo **198 bis** de este Código.*

La propuesta de este artículo, de un contenido casi idéntico o equivalente al mismo de remisión (198 bis) es reveladora en el sentido de que “*el fortalecimiento del control tributario*” puede deberse más a deficiencias de gestión que a necesidad de una nueva normativa.

Ya la ley N° 9069 del 10 de septiembre de 2012 creaba como gran novedad “*para el fortalecimiento de la gestión tributaria*” la figura del embargo administrativo, que como se observará contiene en sí mismo todas las medidas cautelares que ahora

se proponen más que adicionar, explicitar o especificar. Esto es así porque “precinto, depósito o secuestro” sea de mercaderías, archivos, libros o documentos, locales o equipos electrónicos, que son lo que hace consistir esta propuesta en las “nuevas medidas cautelares” solo con un esfuerzo muy elaborado de precisión jurídica pueden entenderse como distintos o algo más, o algo no comprendido en la genérica “embargo administrativo”.

Dicho de otro modo, estas medidas cautelares son reiterativas, y es poco lo sustancial que vienen a añadir. En ese sentido no tienen problemas jurídicos, pero prácticamente ninguna eficacia operativa o necesidad jurídica.

En cuanto a la referencia al artículo 198 bis (que actualmente no existe), este viene a ser adicionado por el artículo siguiente, con lo cual la remisión es concordancia o relacionada con la adición del mismo proyecto.

**Artículo 144 quater - Lugar para el ejercicio de la fiscalización**

*Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente según determinen los órganos encargados de la misma:*

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal o en el del representante que a tal efecto hubiere designado.*
- b) En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.*
- c) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho generador.*
- d) En las oficinas públicas.*

*Los fiscalizadores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones para ejercer las funciones previstas en el artículo 144 de este Código, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 144 bis.*

Este artículo no solo es totalmente innecesario, sino que incluso puede resultar limitante para las facultades de control.

Actualmente no hay ninguna norma que supedite o limite las facultades de control a algún sitio o lugar en particular. El proponer enumerarlos (sin mucho acierto) puede conllevar la pretensión de taxatividad, aunque la norma es lo suficientemente amplia (en particular el inciso c); pero provoca unos problemas interpretativos que realmente no son necesarios. No hay ninguna necesidad de este artículo.

La remisión al artículo 144 bis es concordante con la misma propuesta de adición, porque en la ley actual no existe.

**Artículo 147 bis - Procedimiento de comprobación formal o abreviada.**

*Cuando la autoliquidación del obligado tributario contenga defectos formales, errores aritméticos, discrepancias con datos que provienen de sus otras declaraciones, o errores legales que se hagan evidentes de la propia declaración, se procederá a la realización de actuaciones de comprobación formal.*

*La Administración Tributaria podrá verificar la exactitud de las autoliquidaciones a través de actuaciones de comprobación abreviada, entendiéndose como tales aquellas que se realizan utilizando los datos y elementos de prueba que obren ya en poder de la Administración Tributaria, que solicite a terceros o al propio obligado tributario, sin que se puedan extender al examen de la contabilidad mercantil o financiera de actividades empresariales o profesionales ni al examen de las facturas o documentos que sirvan de justificación de las operaciones incluidas en dicha contabilidad. Estas actuaciones podrán iniciarse directamente con la propuesta, según sea el caso, solicitando al obligado tributario la aclaración o justificación de la discrepancia observada, de datos o justificantes o bien, con requerimientos de información a terceros. Respecto de estos últimos se podrán realizar comprobaciones contables para corroborar la información.*

*Sea que se haya hecho requerimiento al obligado tributario o no, la Administración Tributaria deberá hacer la propuesta de regularización a que se refiere el artículo 126 bis de este Código otorgándole al obligado tributario el plazo de diez días hábiles para que alegue lo que convenga a su derecho.*

*El procedimiento seguirá y concluirá según lo establecido en el artículo 126 bis de este Código. La liquidación que se dicte tendrá carácter previo.*

La adición de este artículo es solo la formalización de una potestad que ya existe y se practica todos los días: cuando la Administración comprueba errores en la declaración, la devuelve solicitando las aclaraciones del caso.

Dado que es solo positivizar una práctica extendida y común, no se encuentran problemas de ningún tipo.

## ARTÍCULO 2 – (Reformas)

Se reforma los artículos 16, 20, 21, 22, 25, 38, 51, 53, 54, 55, 56, 74, 75, 82, 83, 84 bis, 88, 90, 106 quáter, 113, 114, 115, 121, 126, 130, 144, 145, 146, 150 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755.

Presentamos el cuadro comparativo en todos los casos:

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 16.- Solidaridad.</b> Están solidariamente obligadas <del>aquellas personas</del> respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.</p> <p>En los demás casos la solidaridad debe ser expresamente establecida por la ley. Los efectos de la solidaridad son:</p> <p>a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera <del>de los deudores, a elección del sujeto activo;</del></p> <p>b) El pago efectuado por uno <del>de los deudores</del> libera a los demás;</p> <p>e) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados <del>no</del> libera a los demás <del>cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan;</del></p> <p>d) La exención o remisión de la obligación libera a todos los <del>deudores</del>, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo puede exigir el cumplimiento a los demás <del>con deducción de la parte proporcional del beneficiado;</del></p> <p>e) Cualquier interrupción de la prescripción, <del>en favor o en contra de uno de los deudores,</del> favorece o perjudica a los demás;<del>y</del></p> <p>f) En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien haya efectuado el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se debe distribuir a prorrata entre los otros.</p>	<p><b>Artículo 16 - Solidaridad</b> Están solidariamente obligados <b>los contribuyentes que realicen</b> o respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por ley. Los efectos de la solidaridad son:</p> <p>a) La obligación <b>principal</b> puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los <b>obligados tributarios</b>.</p> <p>b) El pago efectuado por uno <b>de los demás obligados tributarios</b> libera a los demás.</p> <p>c) <b>En el caso de la solidaridad aplicable a los obligados tributarios</b>, el cumplimiento de un deber formal <b>por parte de uno de dichos obligados tributarios</b> libera a los demás, <b>salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos</b>.</p> <p>d) La exención o remisión de la obligación libera a todos los <b>obligados tributarios</b>, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás.</p> <p>e) Los <b>actos de interrupción o suspensión</b> de la prescripción <b>reconocidos por la Administración Tributaria surten efectos colectivamente para todos los obligados tributarios</b>.</p> <p>f) En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos, y quien haya efectuado el pago puede reclamar de los demás <b>el monto</b> total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se debe distribuir a prorrata entre los otros.</p>

En este artículo los cambios son meramente formales y de redacción. No hay ninguna modificación de fondo, razón por la cual se excluyen problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><del>Artículo 20. Obligados por deuda ajena (responsables).</del>  <del>Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.</del></p>	<p><b>Artículo 20 - Responsabilidad tributaria</b></p> <p><b>La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. Salvo disposición legal en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria, siendo necesario, en tal caso, la declaración previa de insolvencia del obligado tributario principal por parte de la Administración Tributaria, siguiendo el procedimiento que reglamentariamente se disponga para tal efecto. La responsabilidad tributaria, salvo lo dispuesto en el inciso a) del artículo 22 del presente Código, solo se extiende a la obligación tributaria principal y no alcanzará a las sanciones, sin perjuicio de las responsabilidades accesorias en que pueda incurrir el tercero responsable por incumplir su obligación. Aquellos terceros responsables que no cancelen las deudas tributarias dentro del plazo legal otorgado al efecto serán incluidos como morosos en la lista pública que maneja la Administración Tributaria.</b></p>

A partir de este artículo se empieza a desarrollar uno de los cuatro ejes de la reforma según se explica en la exposición de motivos del proyecto: Nos referimos al tema de la responsabilidad subsidiaria.

Actualmente la ley contempla la responsabilidad solidaria y la responsabilidad que denomina “responsables de deuda ajena”. En realidad, los responsables de deuda ajena de la ley vigente pueden subsumirse en dos categorías básicas: Los que actúan en nombre de otro, por algún tipo de mandato o representación (tutores, curadores, administradores, fiduciarios, albaceas, representantes legales) y los que perciben impuestos de terceros en condición de retentores o agentes de percepción.

El proyecto ahora contempla establecer dos tipos de responsabilidades que son clásicas de las categorías del derecho común: la responsabilidad solidaria y la subsidiaria; y elimina el concepto de “responsables de deuda ajena”, que posteriormente podrán ser incluidos en alguna de las dos enunciadas previamente.

Este artículo 20 empieza entonces enunciando estos dos tipos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria, definiéndolas de una forma natural y corriente según la doctrina jurídica.

Aunque se propone como una “modificación”, este artículo en realidad viene a derogar el sistema de “obligados por deuda ajena” como se dijo, (contenido actual del artículo 20) y lo sustituye novedosamente por la nueva distinción indicada.

Realmente es una adición, pero se toma formalmente como una reforma porque utiliza el número del artículo vigente cuyo contenido realmente elimina.

Advertimos nada más como una imprecisión formal que el último párrafo regula la situación de “terceros responsables” y su inclusión en la lista de morosos cuando es algo que ni tiene relación con el contenido del artículo, y que solo en el artículo siguiente se pasa a definir ese concepto de “terceros responsables”.

Resulta también de poco sentido incluir en la lista de morosos al “tercero responsable” y no al titular principal de la obligación como indicaría la lógica.

Sin embargo, la primera observación es meramente formal y la segunda de conveniencia u oportunidad, y ninguna representa un problema jurídico, como tampoco se observa ningún problema por el fondo.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 21 - Obligaciones.</b>  <del>Están obligados a pagar los tributos al Fisco, con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria inherente a los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para éstos o que especialmente se fijen para tales responsables, las personas que a continuación se enumeran:</del></p> <p>a) <del>Los padres, lo tutores y los curadores de los incapaces;</del></p> <p>b) <del>Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;</del></p> <p>c) <del>Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;</del></p> <p>d) <del>Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; y</del></p>	<p><b>Artículo 21 - Terceros responsables</b>  <b>Constituyen terceros responsables, solidarios o subsidiarios, aquellas personas determinadas por la ley que pueden ser llamadas al pago cuando los obligados tributarios principales hayan dejado de cumplir su obligación.</b>  <b>Los terceros responsables tienen acción de regreso contra los obligados tributarios principales.</b></p>

<p>e) <del>Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones.</del> <del>Las personas mencionadas en los incisos precedentes están además obligadas a cumplir, a nombre de sus representados y de los titulares de los bienes que administren o liquiden, los deberes que este Código y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, para los fines de la determinación, administración y fiscalización de los tributos.</del></p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Nuevamente, se trata de una derogación junto con una adición de contenido que toma el nombre de “reforma” solo porque se utiliza el número del artículo cuyo contenido se elimina.

En este caso se elimina la enumeración de “obligados por deuda ajena” y se define en cambio los “terceros responsables” que podrían ser responsables solidarios o subsidiarios.

Es correcta para el caso subsidiario la acción de regreso, de la misma forma que la definición solo corresponde a subsidiario.

Es un error formal, por tanto, incluir como tales a los responsables solidarios, pues en este caso no es necesaria el hecho de que el principal haya dejado de cumplir, pues todos son igualmente obligados principales.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><del><b>Artículo 22 - Responsabilidad solidaria sobre deudas líquidas y exigibles</b></del> <del>Quienes adquieran del sujeto pasivo, por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos, son responsables solidarios por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos. Para estos efectos, los que sean socios de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, serán considerados igualmente responsables solidarios.</del></p>	<p><b>Artículo 22 - Responsables solidarios</b> <b>Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) <b>Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción que corresponda.</b></li> <li>b) <b>Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.</b></li> <li>c) <b>Los donatarios, herederos y legatarios, por deudas tributarias del donante o causante; limitada esta responsabilidad al valor de los bienes recibidos.</b></li> <li>d) <b>Los adquirentes, por cualquier concepto, de la titularidad de bienes o del ejercicio de derechos, por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos.</b></li> </ul>

	<p>e) <b>Los adquirentes de establecimientos mercantiles y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se considera sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los de las sociedades disueltas que no se han sometido al proceso de liquidación. Esta responsabilidad estará limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa.</b></p> <p><b>Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.</b></p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Esta norma desarrolla los supuestos de la ley actual de responsabilidad solidaria de los sucesores con más detalle y en todos los casos de que la responsabilidad se limita al valor de los bienes o derechos de los que derivan las obligaciones. Incluye aquí los padres y tutores, que la ley actual contempla como obligados por deuda ajena.

Básicamente es un mayor desarrollo del mismo principio de la ley vigente sin modificaciones sustanciales de fondo. No se observan problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><del>Artículo 25 – Responsabilidad del propietario de la empresa individual de responsabilidad limitada.</del></p> <p><del>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.</del></p>	<p><b>Artículo 25 - Responsables subsidiarios</b></p> <p><b>Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:</b></p> <p>a) <b>Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. Esta responsabilidad es incompatible con la prevista en el artículo 22 de este Código, pero no impedirá la aplicación de este precepto a los administradores que incurran en el supuesto que en él se define.</b></p>

	<p>b) <i>Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.</i></p> <p>c) <i>Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.</i></p> <p><i>Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.</i></p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Este artículo de la responsabilidad subsidiaria es totalmente nuevo. Los supuestos que contempla son básicamente la de administradores negligentes en el pago de obligaciones solidarias. Pero a diferencia de la ley actual que los contempla como “obligados por deuda ajena” en condición de responsabilidad solidaria, aquí se les endosa responsabilidad subsidiaria.

La eliminación del contenido respecto a la sociedad de responsabilidad limitada, opera en la misma vía (ahora sería responsabilidad subsidiaria).

El cambio es discrecional, y si bien puede resultar una precisión teórica, realmente no se prevé de ningún modo que genere una mejora en el control o la recaudación. Es principalmente un asunto teórico o sistemático, pero sin consecuencias operativas prácticas. Por otro lado, no tiene problemas jurídicos tampoco.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 38- Aplazamientos y fraccionamientos.</b> <i>En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido</i></p>	<p><b>Artículo 38 - Aplazamiento y fraccionamiento del pago</b> <b>Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que fije la</b></p>

<p><del>cobrados al consumidor final</del>, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.</p>	<p><b>Administración Tributaria y previa solicitud del obligado tributario</b>, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. <b>Las cantidades aplazadas o fraccionadas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código.</b></p> <p><b>Para garantizar los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituyan garantías a su favor, mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal.</b></p> <p><b>La Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las cuotas de los tributos, anticipos, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás recargos hasta por el plazo que se defina reglamentariamente.</b></p> <p><b>Excepcionalmente, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos y aplazamientos para el pago de obligaciones provenientes de tributos retenidos o percibidos. Por norma reglamentaria se establecerán los casos y condiciones en las que procederán tales facilidades de pago.</b></p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La norma reproduce básicamente el mismo contenido del aplazamiento o fraccionamiento de pago, pero incorpora novedosamente la posibilidad de exigir alguna garantía a ese efecto y expresamente la posibilidad de exigir intereses.

En ambos sentidos, se perciben como mejores operativas o complementarias a la regulación actual y no presentan problemas de ningún tipo.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 51 - Términos de prescripción</b> La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.</p> <p>El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados, <del>pero</del> hayan presentado</p>	<p><b>Artículo 51 - Términos de prescripción</b> La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación <b>tributaria con sus accesorios</b> prescribe a los cuatro años. Igual término rige para que la Administración exija el pago del tributo y sus intereses.</p> <p>El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que, estando registrados, hayan presentado <b>declaraciones de las que se desprendan indicios</b></p>

<p><i>declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.</i></p> <p><i>Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.</i></p>	<p><b>de la comisión del delito de fraude a la Hacienda Pública tipificado en este Código, o no hayan presentado las declaraciones juradas.</b></p> <p><b>Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.</b></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

No hay cambios sustantivos o de fondo, sino solo mejoras formales y de redacción, razón por la cual se excluyen problemas jurídicos.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 53 - Interrupción <del>o suspensión</del> de la prescripción</b></p> <p><i>El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:</i></p> <p><i>a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación <del>o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses. En los casos de liquidación previa, a que se refiere el artículo 126 de este Código, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del acto administrativo determinativo de la obligación tributaria.</del></i></p> <p><i>b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.</i></p> <p><i>c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.</i></p> <p><i>d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.</i></p> <p><i>e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda.</i></p>	<p><b>Artículo 53 - Interrupción de la prescripción</b></p> <p><i>El curso de la prescripción se interrumpe, según corresponda, por las siguientes causas:</i></p> <p><i>a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se tendrá como no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación.</i></p> <p><b><i>b) Por cualquier acto administrativo, debidamente notificado al obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, comprobación, verificación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho generador.</i></b></p> <p><i>c) Por cualquier actuación del obligado tributario conducente al pago, liquidación o reconocimiento de la deuda.</i></p> <p><i>d) Por la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de pago.</i></p> <p><i>e) Por cualquier acto administrativo debidamente notificado al obligado tributario, orientado a determinar las infracciones tributarias cometidas por obligados tributarios.</i></p> <p><b><i>f) Por cualquier acto fehaciente del obligado tributario que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de ella en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.</i></b></p>

<p>f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.</p> <p><del>g) Se entenderá por no interrumpida la prescripción, si el Ministerio Público no presenta formal acusación o se dicta sentencia de sobreseimiento a favor del contribuyente, en un plazo máximo de cinco años.</del></p> <p><i>Interrumpida la prescripción no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.</i></p> <p><del>El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria se suspende por la interposición de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado.</del></p>	<p><b>g) Por la presentación de declaraciones rectificativas o de la solicitud de rectificación de la autoliquidación.</b></p> <p>h) Por la interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.</p> <p><i>Interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comenzará a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el acto interruptor de la prescripción.</i></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Aquí el cambio es meramente formal: Más allá de mejoras y precisiones en la redacción lo que hace es trasladar los supuestos de suspensión de la prescripción al artículo siguiente, pero básicamente los casos de interrupción siguen siendo los mismos. Sin cambios sustanciales no hay tampoco problemas observados.

Código Tributario	Proyecto
<p><b><del>Artículo 54 - Interrupción especial del término de prescripción.</del></b></p> <p><del>En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.</del></p>	<p><b>Artículo 54 - Suspensión de la prescripción</b></p> <p><b>El cómputo del plazo de la prescripción se suspende por:</b></p> <p>a) <b>La interposición del recurso de revocatoria y del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en cuyo caso, el cómputo de la prescripción se reiniciará el primer día del mes siguiente a aquel en que se haya notificado la resolución respectiva.</b></p> <p>b) <b>La comunicación al sujeto pasivo del traslado de su caso al Ministerio Público, ante la interposición por parte de la Administración Tributaria de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código. El cómputo de la prescripción se reiniciará</b></p>

	<p><i>cuando la Administración Tributaria sea notificada del desistimiento o sobreseimiento de la causa penal, en cuyo caso, el cómputo de la prescripción se reiniciará a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se haya notificado la decisión respectiva. El término de prescripción también continuará computándose cuando hayan transcurrido cinco años desde la fecha en que la Administración Tributaria interpuso la denuncia sin que el Ministerio Público hubiese presentado formal acusación. En este supuesto, el cómputo de la prescripción se reiniciará el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se hayan cumplido los cinco años desde que se presentó la denuncia ante el Ministerio Público.</i></p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Agrupa en un solo artículo los casos de suspensión de la prescripción que básicamente tienen relación con la elevación del asunto a sede judicial, e incorpora la regla del artículo vigente, en el sentido de cuanto se reinicia el conteo del plazo en los supuestos indicados.

Más allá de la mejora en la técnica legislativa de tratar separado el asunto de la suspensión no se observan modificaciones de fondo, lo que excluye igualmente problemas jurídicos de cualquier tipo.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 55 - Prescripción de intereses.</b></p> <p><i>La prescripción de la obligación tributaria extingue el derecho al cobro de los intereses.</i></p>	<p><b>Artículo 55 - Alcance de la prescripción</b> <b>La prescripción tendrá los siguientes alcances:</b></p> <p>a) <i>La prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a los intereses y recargos.</i></p> <p>b) <i>La prescripción ganada beneficia igual a todos los obligados tributarios al pago, salvo que se hubiese interrumpido el curso de la prescripción para cualquiera de ellos.</i></p> <p>c) <i>La prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación de cierto periodo tributario no impide la obtención o utilización de la información sobre hechos o situaciones producidas en dicho periodo para la determinación de obligaciones tributarias</i></p>

	<i>con respecto a las cuales no ha operado la prescripción de la facultad determinativa.</i>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------

Mantiene el contenido actual, adiciona la regla del inciso b) que es prácticamente innecesaria pues es la regla que corresponde aplicar, aunque no se hubiera enunciado y agrega una importante aclaración en el inciso c) en cuanto a que la prescripción del período no es óbice para enervar el derecho de la Administración a solicitar información relevante o pertinente a efectos de otros períodos.

Incluso podría pensarse que la regla no es estrictamente necesaria, pero la enunciación expresa genera seguridad jurídica para el ejercicio de una potestad de la Administración. El asunto es discrecional y no tiene problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><del>Artículo 56 - Repetición de lo pagado para satisfacer una obligación prescrita.</del> <i>Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con o sin conocimiento de la prescripción.</i></p>	<p><b>Artículo 56 - Pago de una obligación prescrita</b>  <b><i>El pago de la obligación tributaria prescrita no implicará la renuncia de la prescripción y dará derecho a solicitar la devolución de lo pagado.</i></b></p>

Este artículo viene a modificar totalmente la ley vigente invirtiendo el principio clásico de que “*el que cumpliere una obligación prescrita no tendrá derecho a repetir lo pagado*”<sup>5</sup>.

Es difícil de imaginar un motivo por el cual quien ha pagado una obligación prescrita, pero obligación jurídica al fin, deba tener derecho a repetir dicho pago, logrando de ese modo evadir el no tener que honrar obligaciones que nacieron a la vida jurídica en algún momento.

Más complicado aún es entender o justificar como la inversión de principios clásicos en contra de la Administración pueden ayudar “*a fortalecer el control tributario*” y no a debilitarlo.

Es asunto es de discrecionalidad política, pero atenta contra los intereses de la Administración, y favorece al contribuyente, facilitándole en alguna medida el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

<sup>5</sup> En esa forma literal, tomado del artículo 975 del Código de Comercio. Ley N° 3284 del 30 de abril de 1964.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 74.- Plazo de prescripción.</b>  <i>El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción.</i>  <i>La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.</i>  <i>En los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que el <del>acto</del> administrativo de liquidación de oficio quede firme.</i></p> <p><i>El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se suspende por la interposición de la denuncia del presunto delito de defraudación, establecido en el artículo 92 del presente Código. Se entenderá no producida la suspensión del curso de la prescripción, si la acusación formal ante el juez competente no se presenta por parte del Ministerio Público en el plazo máximo de cinco años, contado a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la denuncia.</i></p>	<p><b>Artículo 74 - Plazo de prescripción</b>            (...)</p> <p><i>En los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que <b>la resolución determinativa</b> quede firme.</i></p> <p>(...)</p>

Aquí hay un mero cambio de redacción o más propiamente de terminología, pero en nada sustancial, lo que excluye problemas jurídicos de principio.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 75 - Pago de intereses.</b>  <i>Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses citados en el artículo 57 de este Código, a partir de <del>los tres</del> días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fije.</i></p>	<p><b>Artículo 75 - Pago de intereses</b>  <i>Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses citados en el artículo 57 de este Código, a partir del día hábil siguiente a la firmeza de la resolución que las fije.</i></p>

Una pequeña precisión jurídica para ganarse dos días de intereses en el cómputo de los intereses. El conteo al día siguiente es más natural que el vigente de tres días. Absolutamente discrecional, sin problemas jurídicos y posiblemente con muy poco impacto económico.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 82 - Resistencia a las actuaciones administrativas de control.</b> Constituye infracción tributaria la resistencia a las actuaciones de control del cumplimiento de deberes materiales y formales <del>debidamente notificada a un determinado sujeto pasivo.</del> Se entenderá como actuación administrativa de control <del>toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo,</del> conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al tributo y el periodo del que se trate. Se entiende producida <del>esta circunstancia,</del> cuando se incurra en cualquiera de las siguientes conductas:</p> <p>a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control, y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.</p> <p>b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.</p> <p>c) Cumplir parcialmente con la información solicitada mediante requerimiento debidamente notificado, o bien, entregar información que no corresponda con lo solicitado.</p> <p>d) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y el tiempo que se haya señalado.</p> <p>e) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas, locales o establecimientos a los funcionarios actuantes o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.</p> <p>El plazo otorgado para la presentación de la información, en el supuesto del inciso b), no podrá <del>ser nunca menor a diez días hábiles,</del> los cuales se podrán prorrogar a solicitud de parte previa aprobación de la Administración Tributaria. <del>A excepción de los procesos de control tendientes a generar una liquidación definitiva, la Administración Tributaria solamente podrá solicitar información que no esté en poder de</del></p>	<p><b>Artículo 82 - Resistencia a las actuaciones administrativas de control</b> Constituye infracción tributaria la resistencia a las actuaciones de control del cumplimiento de deberes materiales y formales. Se entenderá como actuación de control <b>todo acto administrativo notificado por la Administración Tributaria al obligado tributario,</b> conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales referidas al respectivo tributo y al periodo del que se trate. Se entiende producida <b>la resistencia a las actuaciones de control</b> cuando se incurra en cualquiera de las siguientes conductas:</p> <p>a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes, asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control, y de cualquier otro dato con trascendencia tributaria <b>para las actuaciones de control tributario, por parte de la Administración Tributaria.</b></p> <p>b) No atender o atender parcialmente algún requerimiento debidamente notificado por la Administración Tributaria, o bien, entregar información que no corresponda con lo solicitado.</p> <p>c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y el tiempo que se haya señalado <b>por parte de la Administración Tributaria.</b></p> <p>d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia de los funcionarios actuantes en fincas, locales o establecimientos, o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.</p> <p>El plazo otorgado para la presentación de la información referida en el inciso b) de este artículo <b>será de cinco días hábiles,</b> los cuales serán prorrogables a solicitud de parte, previa aprobación de la Administración Tributaria. <b>En casos excepcionales, por la complejidad de la información que se requiera y ante solicitud de parte, se podrá brindar un plazo mayor, que debe</b></p>

~~alguna de las administraciones tributarias del Ministerio de Hacienda, en virtud de los diversos requerimientos generales de información cumplidos por el sujeto pasivo o por terceros.~~

Las sanciones serán las siguientes:

- 1) Multa pecuniaria de dos salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y ~~d)~~ de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2) Multa pecuniaria de tres salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y ~~d)~~ de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto. **También, se aplicará esta multa cuando la infracción cometida corresponda a la enunciada en el inciso e) de este artículo.**
- 3) Multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los 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, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y ~~d)~~ de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. 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 cincuenta por ciento (50%).

En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción de diez salarios base. ~~La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la sanción prevista en este inciso, cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.~~

**ser razonable y proporcionado, para cumplir con lo requerido.**

Las sanciones aplicables serán las siguientes:

- 1- Multa pecuniaria de dos salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b) y c) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2- Multa pecuniaria de tres salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b) y c) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- 3- Multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los 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, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b) y c) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto.  
En caso de que no se conociera el importe de los ingresos brutos, se impondrá al obligado una multa pecuniaria de diez salarios base.  
Si el obligado tributario subsanara su incumplimiento dentro de los tres días hábiles siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este inciso se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).
- 4- **Multa pecuniaria de tres salarios base, cuando la infracción cometida**

~~Si los registros no declarados representan un porcentaje igual o inferior al diez por ciento (10%) de los registros que debieron declararse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el inciso 3) de este artículo, estableciendo una multa correspondiente al veinticinco por ciento (25%) de la establecida en dicho inciso 3).~~

~~Si los registros no declarados representan un porcentaje superior al diez por ciento (10%) y menor al veinticinco por ciento (25%) de los registros que debieron declararse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el inciso 3) de este artículo, estableciendo una multa correspondiente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en dicho inciso 3).~~

~~Si los registros no declarados representan un porcentaje superior al veinticinco por ciento (25%) y menor al cincuenta por ciento (50%) de los registros que debieron declararse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el inciso 3) de este artículo, estableciendo una multa correspondiente al setenta y cinco por ciento (75%) de la establecida en dicho inciso 3).~~

~~Si los registros no declarados representan un porcentaje superior al setenta y cinco por ciento (75%) de los registros que debieron declararse, la Administración Tributaria deberá aplicar el cien por ciento (100%) de la multa establecida para los casos previstos en el inciso 3) de este artículo.~~

~~Las multas previstas en este artículo no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento.~~

~~Los plazos otorgados por la Administración Tributaria, para que los sujetos pasivos cumplan los deberes tributarios indicados en el presente artículo, deberán ser razonables y proporcionados, a la mayor o menor complejidad que represente para el sujeto pasivo el cumplimiento del requerimiento respectivo.~~

**corresponda a la enunciada en el inciso d) de este artículo.**

**Las multas previstas en este artículo no podrán ser objeto de acumulación, por lo que, deberá imponerse una única sanción que se determinará en función de la cantidad de veces **que el obligado tributario** haya desatendido cada requerimiento **o solicitud de comparecencia.****

La mayoría de los cambios en este artículo son meramente formales y de redacción.

Un primer cambio sustancial es que reduce de 10 a 5 días el plazo para presentar la información que ha sido requerida, pero mantiene la posibilidad “en casos excepcionales o complejos” de brindar un plazo mayor razonable, con lo cual prácticamente no hay modificación de fondo en este asunto.

Tampoco es de fondo refundir en un solo inciso el incumplimiento total y parcial (incisos d) y d), y consecuentemente mostrarlo así en la enumeración de sanciones que no se modifica en ningún sentido. El añadido de un numeral 4, para la conducta de negar ingreso a locales o establecimientos, en realidad solo es el traslado de último párrafo del inciso 2) actual, y con la misma sanción de tres salarios base, con lo cual no hay modificación alguna en ese sentido.

El cambio más relevante es eliminar la posibilidad de dimensionar la sanción según sea el valor o porcentaje de los registros no declarados, lo cual si bien es un asunto de conveniencia y oportunidad y que puede facilitar los procedimientos de la Administración no parece conveniente desde el punto de vista de la proporcionalidad de la sanción, pues elimina la posibilidad de dimensionar la sanción según la gravedad de la omisión. No es lo mismo omitir unos pocos registros que muchos, ni algunos que representen un poco valor proporcional a otros que tengan un impacto considerable.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 83 - Incumplimiento en el suministro de información.</b>  <i>En caso de incumplir totalmente o parcialmente en el suministro de información dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto a 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.</i></p> <p><i>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 artículo <del>se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%).</del></i></p> <p><i>En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción de diez salarios base.</i></p> <p><i><del>Si los registros no declarados representan un porcentaje superior al diez por ciento (10%),</del></i></p>	<p><b>Artículo 83 - Incumplimiento en el suministro de información</b>  <i>Constituye infracción tributaria el incumplir total o parcialmente con el suministro de información o con algún requerimiento individualizado de información, dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria.</i>  <i>La sanción aplicable será una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los 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.</i>  <i>Si la persona a quien se haya solicitado la información la suministrara dentro de los tres días hábiles siguientes al vencimiento del plazo conferido, la multa pecuniaria establecida en este artículo se reducirá <b>en un cincuenta por ciento (50%).</b></i>  <i>En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos del sujeto infractor, se impondrá una multa pecuniaria de diez salarios base.</i></p>

<p><del>veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%) o setenta y cinco por ciento (75%) de los registros que debieron declararse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el párrafo anterior, estableciendo una multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%), setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%), respectivamente, de la sanción que le hubiera correspondido. En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción equivalente a una multa pecuniaria de diez salarios base.</del></p> <p><del>De constatare errores en la información suministrada, la sanción será del uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica. En este caso, la sanción impuesta no podrá exceder la multa referida en el primer párrafo de este artículo.</del></p> <p><del>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.</del></p>	<p>De constatare errores en la información suministrada, la sanción será del uno por ciento (1%) del salario base por cada <b>error detectado. En este caso, la sanción impuesta no podrá exceder de diez salarios base.</b></p> <p>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>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Los dos cambios de fondo aquí son en que rebaja solo a un 50% (y no al 75% actual) la reducción de multa si la presentación de información vencido el plazo no excede más de tres días (párrafo 2); y que elimina totalmente la posibilidad de dimensionar la sanción según el valor del porcentaje que representen los registros no declarados.

Nuevamente, es un asunto de discrecionalidad política, pero no parece conveniente eliminar la posibilidad de dimensionar la sanción según la gravedad de la falta y establecer sanciones fijas para todos los casos, porque no todos los supuestos son iguales en la realidad.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 84 bis - Incumplimiento al deber de suministrar información sobre transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas</b></p> <p>La Dirección General de Tributación impondrá al obligado que incumpla el suministro de información establecido en el capítulo denominado</p>	<p><b>Artículo 84 bis - Incumplimiento en el suministro de información sobre transparencia y beneficiarios finales.</b></p> <p>En caso de incumplimiento con el suministro de información del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales en los términos establecidos en</p>

"Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas", de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los ingresos brutos de la persona jurídica o estructura jurídica, 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. ~~Para estos efectos, se entiende por salario base el contenido en el artículo 2 de la Ley N° 7337, de 5 de mayo de 1993. No obstante, de previo, deberá apereibir a los obligados a cumplir su deber de suministrar o actualizar la información, según corresponda, para lo cual se le concederá un plazo de tres días hábiles, prorrogable por un plazo igual, a solicitud debidamente motivada de la parte, previa aprobación de la Administración Tributaria.~~

el Capítulo II de la Ley 9416, Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, **su reglamento y la resolución conjunta de alcance general indicada por dicha ley**, se aplicarán, de forma independiente, las siguientes sanciones:

1 - Sanciones pecuniarias:

- a) El obligado tributario que incumpla total o parcialmente con el deber de suministro de información establecido los artículos 5, 6 y 7 de la Ley 9416, Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, se hará acreedor de una multa pecuniaria del dos por ciento (2%) de la cifra de sus ingresos brutos reportados a efectos del período del impuesto a las utilidades anterior al período en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base.

**En caso de que el obligado tributario incurra en la infracción aquí tipificada y se encuentre omiso en la presentación de la declaración del impuesto sobre las utilidades del período arriba indicado o no desarrolle una actividad lucrativa gravada con ese impuesto, se impondrá una sanción de diez salarios base.**

**La misma sanción descrita en este apartado será aplicable en caso de suministro extemporáneo de la información requerida por parte del obligado tributario, así como cuando se constate que la información proporcionada está incompleta.**

- b) Las mismas sanciones aplicarán, en las condiciones indicadas en los párrafos anteriores, para el obligado tributario que incumpla con el deber de actualizar, dentro del plazo que se establezca reglamentariamente, la información correspondiente en caso de que algún accionista o beneficiario final alcance o deje de tener una participación sustantiva.
- c) De constatar que el obligado tributario suministró con errores la información a que se hace referencia en los artículos 5, 6 y 7 de la Ley 9416, Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, se impondrá una sanción de medio salario base por cada registro incorrecto.

<p><i>El monto recaudado por concepto de estas multas se depositará en una cuenta en la caja única del Estado a nombre del Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD) y será destinado exclusivamente al financiamiento de las actividades operativas de este organismo.</i></p> <p><i>De mantenerse el incumplimiento, el Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica o inscribir documentos a favor de quienes incumplan con el suministro de la información a que se refiere este artículo. De igual forma, los notarios públicos deberán consignar en los documentos que emitan que el obligado al suministro incumple con la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal. Para tales efectos, el Banco Central de Costa Rica, en conjunto con la Dirección de General de Tributación, deberán disponer de un sistema de consulta en que se pueda verificar si los obligados se encuentran al día en el suministro de esta información.</i></p>	<p><b><i>El término “registro” empleado en este apartado se entiende como referido a cada uno de los datos que se incorporan en los distintos campos de la declaración para el suministro de la información en cuestión, sea que se trate de errores de digitación, aritméticos o de datos desactualizados. La sanción impuesta no podrá exceder los diez salarios base.</i></b></p> <p><b><i>Sobre el monto de las sanciones contenidas en este numeral aplicarán las reducciones establecidas en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.</i></b></p> <p><b><i>La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar la presente sanción, cuando se esté en presencia de caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.</i></b></p> <p><i>El monto recaudado por concepto de estas multas se depositará en una cuenta en la caja única del Estado a nombre del Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD) y será destinado exclusivamente al financiamiento de las actividades operativas de este organismo.</i></p> <p><b><i>2 - Sanciones no pecuniarias:</i></b></p> <p><i>Vencido el plazo anual para el suministro de la información sobre transparencia y beneficiarios finales y mientras se mantenga dicha omisión por parte de los obligados en el sistema del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales:</i></p> <p>a) <i>El Registro Nacional no emitirá certificaciones de personería jurídica ni inscribirá documentos de tales sujetos, incluyendo los que se gestionen en el sitio web del Registro Nacional. Esta sanción no impide la inscripción de responsables del suministro de información ni la inscripción del liquidador en el proceso de liquidación de personas jurídicas o, cuando corresponda, a estructuras jurídicas.</i></p> <p>b) <i>En los casos en que los sujetos obligados se inscriban o registren en una entidad distinta al Registro Nacional, estas dependencias del Estado no podrán emitir ningún tipo de certificación o documento, ni tampoco inscribirán documentos a nombre de los sujetos obligados que incumplan con el suministro de la información en el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.</i></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>c) <i>Los notarios públicos deberán consignar en los documentos que emitan que el sujeto obligado al suministro de información incumple con la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal.</i></p> <p><i>Para lo anterior, deberá verificarse si el obligado está al día con la presentación de declaraciones en el sistema de consulta que pongan a disposición el Banco Central de Costa Rica y la Dirección General de Tributación. Esta sanción se dejará de aplicar en cuanto el obligado tributario presente las declaraciones que tenga pendientes en el sistema del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.</i></p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Analizamos los cambios en este extensísimo artículo, por los diferentes temas que contiene:

Identificación de la normativa: Mientras que la ley actual solo hace remisión en forma general a la Ley N° 9416 y el deber de suministrar información respecto a beneficiarios finales de personas jurídicas, en el proyecto se precisa que además debe cumplirse con “*el Reglamento*” y la “*Declaración conjunta de alcance general*”. Jurídicamente tales especificaciones son innecesarias pues el deber de acatarlas no deviene de que sean aquí nombradas, sino que poseen valor por sí mismo con fundamento en el sistema jerárquico normativo. Si por un lado la precisión jurídica busca brindar seguridad jurídica, tiene el problema que el día de mañana que se emita una directriz o alguna normativa no citada, va a generar inseguridad. En todo caso, reiteramos que técnicamente no significa un cambio sustancial.

La sanción pecuniaria: Se mantiene la sanción pecuniaria del 2% de utilidades tal como está establecida actualmente, con un mínimo de 3 salarios base y un máximo de 100.

El proyecto **NO DEFINE** el concepto de salario base, y tratándose de legalidad tributaria y máxime de materia sancionatoria (multas) consideramos muy necesario que se haga una mención expresa al concepto, aunque sea en forma genérica, de la Ley N°7337. Esta es una omisión de técnica legislativa que compromete la seguridad jurídica y la operatividad de la norma.

Elimina el deber de prevenir el cumplimiento y el plazo de tres días a ese efecto, pero en cambio permite la graduación de sanciones que se establecen en el artículo 88 posterior. Estos cambios son de discrecionalidad política y no se observa problema alguno.

Novedosamente el proyecto especifica sanciones para casos especiales: 10 salarios base cuando el incumplimiento es de una sociedad inactiva.

Pero aquí consideramos que es un error, asimilar el caso de no declarar el impuesto, a estar en la situación de no desarrollar actividad lucrativa. Son dos supuestos distintos, y la gravedad de la omisión es distinta. Esta es una observación de conveniencia y oportunidad que respetuosamente se sugiere revisar.

Para que se comprenda mejor el absurdo que provoca esta disposición ponemos un ejemplo límite: Quien realiza la declaración y omite brindar la información de la Ley N° 9416 puede ser sancionado hasta con 300 salarios base según el principio general. Pero si omitió la declaración de beneficiarios finales y también su declaración de impuestos, puede ser sancionado hasta con 10 salarios base.

La redacción del artículo produce consecuencias absurdas y debe precisarse.

Esta asesoría también llama la atención que la multa de 10 salarios base para las personas jurídicas inactivas puede parecer excesiva y desproporcionada.

De igual forma: la sanción por brindar información incorrecta no puede exceder de 10 salarios base. Lo anterior hace pensar que la multa general de hasta 300 salarios base parece desproporcionada e irrazonable.

Todo este sistema de gradación de multas es un asunto discrecional, pero se advierte que tiene inconsistencias que merecen ser revisadas.

El resto del artículo básicamente reproduce el mismo contenido actual, con cambios formales y de redacción, pero no se observan cambios sustantivos.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 88 - Reducción de sanciones</b>  <i>Las sanciones indicadas en los artículos 78, 79, 81 y 83 se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:</i>            (...)</p>	<p><b>Artículo 88 - Reducción de sanciones</b>  <i>Las sanciones indicadas en los artículos 78, 79, 81, 83 y <b>84 bis</b> se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:</i>            (...)</p>

La modificación simplemente es incluir la eventual sanción impuesta en aplicación del artículo 84 bis, en esta posibilidad de reducción de sanciones. Es una concordancia que ya se había anunciado en el artículo 84 bis modificado anteriormente. Es un asunto discrecional sin ningún problema jurídico.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 90 - Procedimiento para aplicar sanciones penales.</b>  <i>En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito podrá presentar la denuncia ante el Ministerio Público, en cuyo caso se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento. <del>Si transcurrido el plazo de cinco años al que se refiere el inciso g) del artículo 53, el Ministerio Público no presenta la acusación formal, o posterior a dicho plazo se dicta sobreseimiento definitivo, la Administración Tributaria perderá la competencia para retomar el conocimiento del caso en vía administrativa.</del></i>  <i>En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas.</i></p>	<p><b>Artículo 90 - Procedimiento para aplicar sanciones penales</b>  <i>En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, <b>deberá</b> presentar la denuncia ante el Ministerio Público, en cuyo caso se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria y sancionador, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o se emita la resolución de desistimiento o sobreseimiento.</i>  <b><i>En caso de que se dicte un sobreseimiento definitivo o un desistimiento, la Administración Tributaria podrá retomar el caso en la vía administrativa.</i></b>  <i>En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas.</i></p>

En primer lugar, cambia de potestativo como está en la ley actual a obligatorio el denunciar o poner en conocimiento del Ministerio Público las irregularidades detectadas y presumiblemente constitutivas de delito tributario.

Elimina además uno de los absurdos más notorios que tiene la legislación vigente: En caso de denuncia, se suspende el procedimiento sancionatorio administrativo, pero en caso de mora de actividad judicial, o si se dicta sobreseimiento el asunto no podía ser retomado por la Administración.

Innecesariamente y por una decisión política, el sistema actual mantiene separada la posibilidad de sancionar administrativamente y por la vía penal, cuando son dos órdenes distintos de responsabilidad; y esto solo para los casos más graves (los que eventualmente pueden constituir delito tributario).

A esta curiosa inversión del sentido común se sumaba el hecho de que la liberación de responsabilidad en la vía penal (donde es más difícil demostrar responsabilidad

en atención a las garantías clásicas de esa rama del derecho) producía la liberación inmediata de responsabilidad en la vía administrativa.

Este absurdo jurídico está siendo replanteado ahora, con el instituto de la suspensión de la prescripción, de modo que, si el asunto no prospera en la vía penal, puede ser retomado en la vía administrativa.

Es una modificación esencial, discrecional, a juicio de esta asesoría más apegada al “fortalecimiento del control tributario” y con más sentido común, respecto a la cual no se observa ningún problema jurídico, pues es lógico que el juzgamiento en vías diferentes (administrativo y penal judicial) no constituye violación del principio o prohibición de doble juzgamiento (“*non bis in ídem*”) ni de ningún otro principio constitucional del derecho sancionatorio.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 106 quáter - Procedimiento para requerir información financiera para el intercambio de información con otras jurisdicciones en virtud de un convenio internacional.</b></p> <p><i>Las entidades financieras y cualquier otra entidad que aun sin ser catalogadas como financieras efectúen algún tipo de actividad financiera deberán suministrar a la Administración Tributaria toda la información de sus clientes que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios y se requiera para la implementación de instrumentos internacionales que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en <del>cualquiera de sus modalidades</del>. Se considerará previsiblemente pertinente, para efectos tributarios, la información que se requiera para cumplir con un instrumento internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.</i></p> <p><i>Para tales efectos, se autoriza a la Administración Tributaria para que traslade la información financiera obtenida a las jurisdicciones con las que tenga instrumentos internacionales vigentes que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.</i></p> <p><i>Las entidades señaladas en este artículo deberán cumplir, en un plazo no mayor de diez días hábiles,</i></p>	<p><b>Artículo 106 quáter - Procedimiento para requerir información financiera para el intercambio de información con otras jurisdicciones, en virtud de un convenio internacional.</b></p> <p><i>Las entidades financieras y cualquier otra entidad que aun sin ser catalogada como financiera efectúe algún tipo de actividad financiera, <b>incluida cualquier entidad categorizada como Institución Financiera Sujeta a regulación según las disposiciones nacionales de aplicación correspondientes al intercambio automático de información</b> deberán suministrar a la Administración Tributaria toda la información de sus clientes que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios y se requiera para la implementación de instrumentos internacionales que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en las siguientes formas: <b>requerimiento, automático y espontáneo</b>. Se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios, la información que se requiera para cumplir con un instrumento internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.</i></p> <p><i>Para tales efectos, se autoriza a la Administración Tributaria para que traslade la información financiera obtenida, a las jurisdicciones con las que tenga instrumentos internacionales vigentes que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.</i></p> <p><i>Las entidades señaladas en este artículo deberán cumplir, en un plazo no mayor de diez días hábiles,</i></p>

con todos los requerimientos individualizados de información que realice la Administración Tributaria en virtud de un convenio internacional. Dichos requerimientos serán firmados por el director general de Tributación.

A efectos de la implementación del intercambio automático de información, la Administración Tributaria **definirá**, mediante resolución general, el tiempo y la forma en que las citadas entidades suministrarán la información.

Para la ejecución de las facultades contenidas en el presente artículo no se requerirá el procedimiento de autorización judicial contenido en el artículo 106 ter del presente Código, ni la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio.

En caso ~~de que tales entidades~~ incumplan con el suministro de información, ~~en cualquiera de los casos señalados anteriormente~~, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el periodo 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

con todos los requerimientos individualizados de información que realice la Administración Tributaria en virtud de un convenio internacional. Dichos requerimientos serán firmados por el Director General de Tributación.

A efectos de la implementación del intercambio automático de información, la Administración Tributaria **establecerá**, mediante resolución general, el tiempo y la forma en que las citadas entidades suministrarán la información correspondiente **al reporte anual y los tipos de procedimientos internos de control de cumplimiento y suministro de información que las entidades financieras deberán ejecutar previo a la elaboración del reporte anual.**

**La Administración Tributaria tendrá la facultad de supervisar, verificar y monitorear a las entidades sujetas a reportar en la aplicación de los procedimientos internos de control, cumplimiento y entrega de la información, así como el acatamiento del estándar relacionado con el tipo de información a reportar; mediante la ejecución de actuaciones anuales.**

**En ese sentido, la Administración Tributaria emitirá informes con las recomendaciones que deberán ser implementadas por las entidades financieras sujetas a reportar, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que adquiere firmeza el informe.**

Para la ejecución de las facultades contenidas en el presente artículo no se requerirá el procedimiento de autorización judicial contenido en el artículo 106 ter del presente Código, ni la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio.

En caso de presentarse alguno de los siguientes incumplimientos: **(1) incumplimiento en el suministro de información, (2) no aplicación de los procedimientos internos de control, cumplimiento y entrega de la información, así como del estándar relacionado con el tipo de información a reportar, procedimientos de debida diligencia, incluyendo la no obtención de auto certificaciones para las cuentas nuevas, y (3) no implementación de las recomendaciones de los informes de supervisión y monitoreo dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que adquiere firmeza el informe emitido por la**

establecida en este párrafo se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%).

**Administración Tributaria**, se aplicará una sanción equivalente a una 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 subsana su incumplimiento dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este párrafo se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). **En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción de diez salarios base.**

**Si los registros no reportados representan un porcentaje superior al diez por ciento (10%), veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%) o setenta y cinco por ciento (75%) de los registros que debieron reportarse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el párrafo anterior, estableciendo una multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%), setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%), respectivamente, de la sanción que le hubiera correspondido. En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción equivalente a una multa pecuniaria de diez salarios base.**

**El pago de las sanciones pecuniarias no exime a las entidades sujetas a reportar de la obligación de proporcionar o corregir la información pendiente o aplicar las recomendaciones emitidas por la administración tributaria.**

**De constatare errores en la información suministrada, la sanción será del uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica. En este caso, la sanción impuesta no podrá exceder la multa que corresponda de acuerdo con los dos párrafos anteriores. La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar las sanciones mencionadas, cuando se esté en presencia de un**

<p><i>Toda la información recabada por parte de las entidades 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.</i></p>	<p><b>hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.</b> <i>Toda la información recabada por parte de las entidades 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.</i></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Este artículo regula un tipo específico de información financiera que las entidades de supervisión pueden requerir a las entidades fiscalizadas para verificar el cumplimiento de obligaciones de sus clientes en jurisdicciones foráneas.

Dado que este requerimiento es específico y diferente al de las potestades de control de la Administración en cuanto a cumplimiento de contribuyentes tiene un tratamiento diferenciado e igualmente un régimen sancionatorio propio.

Con mejoras o completos menores de redacción para ajustar y precisar la norma, se mantiene básicamente el mismo contenido de la ley actual, salvo la adición de que se traslada a este tipo de sanción, lo que se eliminó del régimen común que es la posibilidad de graduar las sanciones por tractos según la gravedad de la omisión medida o calculada como porcentaje de los registros que debieron reportarse (a diferencia de la tabla graduación eliminada que era como porcentaje del valor de los registros omitidos).

Advertimos nada más que la gradación de sanción como porcentaje del total de registros que debieron ser reportados es una medida de cálculo pobre, y se presta para un comportamiento caprichoso a la hora de aplicar la sanción. Un solo registro puede ser más importante y tener más valor que otros diez más de distinta naturaleza y poca relevancia, pero con este sistema la graduación de la sanción pasa a un sistema fijo que atiende poco a la gravedad o la omisión detectada.

Esto es solo una observación de conveniencia u oportunidad porque obviamente el asunto es discrecional y no tiene problema jurídico en sentido estricto.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 113 - Inspección de locales.</b> <i>Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo.</i></p>	<p><b>Artículo 113 - Inspección de locales</b> <i>Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo. <b>En caso de estimarlo necesario, la Administración Tributaria podrá solicitar el auxilio de la Policía de Control Fiscal o de la Fuerza Pública.</b></i></p>

<p>En caso de negativa o resistencia, la Administración, mediante resolución fundada, deberá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento, <del>el cual quedará sujeto a las formalidades establecidas</del> en el Código de Procedimientos Penales.</p>	<p>En caso de negativa o resistencia, la Administración <b>Tributaria</b>, mediante resolución fundada <b>según el procedimiento que se establezca por vía reglamentaria</b>, deberá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento, <b>observando lo dispuesto</b> en el Código Procesal Penal.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Una especificación únicamente en cuanto a poder contar o recabar el auxilio de las fuerzas de policía para la inspección de locales, que quizás no es estrictamente necesaria pero sí conveniente que quede en forma expresa o explícita.

El resto son cambios formales de redacción, y en general no se observan problemas de ningún tipo.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 114 - Secuestro</b> La Administración Tributaria podrá <b>solicitar</b>, mediante resolución fundada, <del>a la autoridad judicial competente, autorización para</del> el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario. Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de ciento veinte días naturales. En caso de requerir mayor plazo, deberá solicitarse autorización de la autoridad judicial competente, la cual podrá prorrogarlo hasta por un plazo igual al anteriormente indicado. Al practicarse esta diligencia deberán levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial. El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas en el <b>Código de Procedimientos Penales</b>.</p>	<p><b>Artículo 114 - Secuestro</b> La Administración Tributaria podrá <b>ordenar, de manera directa</b> y mediante resolución fundada, el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario. Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de ciento veinte días naturales. En caso de requerirse mayor plazo, la Administración podrá prorrogarlo hasta por un plazo igual al anteriormente indicado, <b>mediante resolución fundada debidamente notificada al interesado</b>. Al practicarse esta diligencia deberá levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario. El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas <b>en la Ley N° 7425 del 9 de agosto de 1994, Ley sobre Registro, Secuestro y Examen de Documentos Privados e Intervención de las Comunicaciones</b>, y el Código Procesal Penal.</p>

Este artículo deriva de uno de los mayores cambios sustanciales de todo el proyecto, que es convertir todas las actuaciones de control en un asunto exclusivamente administrativo sin tutela judicial.

Pretende otorgar a la Administración las potestades directas de secuestrar documentos en sus funciones de fiscalización, con las mismas potestades que una autoridad judicial.

Lo primero que hay que advertir, que solo este cambio califica la votación del proyecto a efectos de trámite legislativo, pues la modificación configura un supuesto de lo que contempla el artículo 24 de la Constitución Política:

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

*(...)*

*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 esta ley señala en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos...”*

Ya la Administración tributaria está autorizada para revisar documentación, y sobre todo para requerir información de fiscalización.

Existe toda una estructura o sistema sancionatorio si con base en la información reportada se detectan omisiones o si se incumple el deber de brindar información.

Si la Administración tributaria no obtiene la información requerida puede sancionar por “resistencia a las actuaciones de control” e incluso debe dar parte a la autoridad judicial en la eventualidad que suponga que existe un ilícito tributario.

No es la Administración la encargada de recabar la prueba en casos de ilícito tributario, sino que eso es una actuación judicial.

Si el contribuyente no entrega la información requerida, puede ser sancionado.

Si la Administración desea secuestrar información, actualmente debe solicitar autorización a un juez, y la actuación se judicializa con todas las garantías de un proceso judicial penal.

Pretender que la Administración tenga potestades directas de secuestro de documentación no tiene justificación según el sistema antes mencionado, porque la actuación de las autoridades administrativas no ofrece el mismo marco de garantías de la actuación judicial.

La modificación propuesta es importante y tiene efectos concretos graves al instituir una Administración con potestades prácticamente iguales a las de un juez de la República. Por eso el cambio requiere una votación de mayoría calificada.

El asunto es obviamente una cuestión discrecional, pero advertimos que es el cambio fundamental y de mayor efecto quizás de toda la reforma por lo que debe ser estudiado con particular cuidado y atención.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 115 - Uso de la información</b>  <i>La información obtenida o recabada solo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas, salvo el traslado de información a la Caja Costarricense de Seguro Social, de conformidad con el artículo 20 de la Ley N.º 17, de 22 de octubre de 1943, y sus reformas.</i>  <i>La información y las pruebas generales obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.</i>  <i>Sin embargo, será de acceso público la información sobre los nombres de las personas físicas y jurídicas que tienen deudas tributarias con la Hacienda Pública y el monto de dichas deudas.</i></p> <p><i>Se faculta a la Administración Tributaria para publicar las listas de las personas deudoras con la Hacienda Pública y los montos adeudados, así como los nombres de las personas físicas o jurídicas que no han presentado sus declaraciones o que realizan actividades económicas sin haberse inscrito como contribuyentes.</i></p>	<p><b>Artículo 115 - Uso de la información</b>  <i>La información obtenida o recabada solo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas, salvo el traslado de información a la Caja Costarricense de Seguro Social, de conformidad con el artículo 20 de la Ley 17 de 22 de octubre de 1943 y sus reformas.</i>  <i>La información y las pruebas generales obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.</i>  <i>Sin embargo, será de acceso público la información sobre los nombres de las personas físicas y jurídicas que tengan deudas tributarias con la Hacienda Pública y el monto de dichas deudas, <b>así como aquellos obligados tributarios que hayan sido beneficiados por las amnistías tributarias y el detalle del alcance del beneficio recibido, sin importar el momento en que disfrutaron de dichos beneficios, al igual que el nombre de los contribuyentes definidos como grandes contribuyentes nacionales y el detalle de cuáles de estos autoliquidaron y declararon una cuota tributaria de cero o presenten pérdidas.</b></i>  <i>Se faculta a la Administración Tributaria para publicar las listas de las personas deudoras con la Hacienda Pública y los montos adeudados, así como los nombres de las personas físicas o jurídicas que no han presentado sus declaraciones o que realizan actividades económicas sin haberse inscrito como contribuyentes, <b>las personas beneficiadas por las amnistías tributarias y los grandes contribuyentes nacionales, incluyendo el detalle de aquellos que hayan autoliquidado y declarado</b></i></p>

<p><i>Sin perjuicio del deber de sigilo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, así como en el artículo 117 de este Código, cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de las potestades legales que tiene atribuidas para la aplicación del sistema tributario, llegue a conocer transacciones encaminadas a legitimar capitales está facultada a comunicarlo al Ministerio Público, para los fines que procedan.</i></p>	<p><b>una cuota tributaria de cero o presenten pérdidas.</b> <i>Sin perjuicio del deber de sigilo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, así como en el artículo 117 de este Código, cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de las potestades legales que tiene atribuidas para la aplicación del sistema tributario, llegue a conocer transacciones encaminadas a legitimar capitales está facultada a comunicarlo al Ministerio Público, para los fines que procedan.</i></p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Dispone hacer información de uso público, además de morosidad ya establecida en la ley, el hecho de haberse beneficiado de amnistías tributarias y el autoliquidarse y declara cero ganancias o pérdidas, lo que significa no pago de impuestos.

En criterio de esta asesoría la información que ahora se agrega como de uso público, tiene evidentemente un interés público y tiene relación con el cumplimiento de deberes fiscales (lo mismo que la morosidad) por lo que no tiene problema jurídico en ser incluida, más que como novedosa, sino como precisión o complemento de lo ya establecido al respecto.

El principio de que la opinión pública puede ayudar o contribuir al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, e inversamente, de que la publicidad es un buen disuasivo para el intento de eludir y evadir tiene plena aplicación en este asunto.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 121 - Determinación por la Administración Tributaria.</b> <i>La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara <del>la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia.</del></i></p>	<p><b>Artículo 121 - Determinación por la Administración Tributaria</b> <i>La determinación o liquidación de oficio es el acto resolutorio mediante el cual la Administración Tributaria verifica la existencia de un hecho generador, realiza las operaciones de cuantificación y determina el importe de la deuda tributaria, comprobando o corrigiendo, si así procediera, la autoliquidación hecha por el obligado tributario y determinando en este caso una suma a ingresar o una suma a devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria.</i> <i>Asimismo, el acto determinativo podrá establecer la existencia de la causal de atribución de la responsabilidad solidaria o subsidiaria, debiéndose, en tal caso, individualizar al sujeto</i></p>

	<i>responsable y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad respectiva.</i>
--	------------------------------------------------------------------------------------

Hay una mejora en la redacción y una precisión y detalle en los conceptos que se enuncian en este artículo con respeto a la norma vigente, pero no cambios sustanciales o de fondo, por lo que no se observan problemas jurídicos.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 126 - Efectos de las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio</b>  Las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio serán previas o definitivas. Tendrán <del>consideración</del> de definitivas <del>todas</del> las practicadas <del>mediante la comprobación por parte de los órganos de la</del> fiscalización, de los hechos <del>imponibles y su valoración, exista o no</del> <del>liquidación</del> <del>previa</del>. Todas las demás tendrán carácter de determinaciones o liquidaciones previas.</p> <p><del>Las obligaciones de los contribuyentes, determinadas de oficio por la Administración Tributaria, solo podrán modificarse en contra del sujeto pasivo, cuando correspondan a determinaciones o liquidaciones previas. En estos casos deberá dejarse constancia expresa del carácter previo de la liquidación practicada, los elementos comprobados y los medios de prueba concretos que se utilizaron.</del></p>	<p><b>Artículo 126 - Efectos de las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio</b>  Las liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio serán previas o definitivas. Tendrán <b>el carácter</b> de definitivas las practicadas <b>con base en el procedimiento de fiscalización mediante comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.</b> En los demás casos, tendrán el carácter de previas. <b>En particular tendrán carácter de liquidaciones previas:</b></p> <p>a) <b>Aquellas de alcance parcial, condición de la que deberá dejarse expresa constancia en la comunicación de inicio de la actuación de comprobación e investigación, así como en la resolución o acta de conformidad, según corresponda, con base en los aspectos que han sido objeto de la fiscalización.</b></p> <p>b) <b>Aquellas en que se realicen sobre la base de información que obra en poder de la Administración Tributaria o que se ha solicitado al obligado tributario sin realizar un procedimiento de fiscalización, incluyendo las que se efectúen con base en puras diferencias de interpretación jurídica o se orienten a corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración.</b></p> <p><b>Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de un procedimiento que hubiera terminado con una liquidación previa de alcance parcial del inciso a) anterior, no podrán ser objeto nuevamente de un procedimiento de fiscalización posterior. En el caso de estas liquidaciones, solo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos de la autoliquidación no considerados expresamente en la determinación anterior. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de</b></p>

	<p><b>comprobación e investigación podrán ser objeto de un procedimiento de comprobación e investigación posterior, salvo que la fiscalización haya sido declarada total o integral. Las actuaciones previas no relacionadas con un determinado elemento de la obligación tributaria no interrumpen la prescripción respecto de este.</b></p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La modificación propuesta en este artículo consiste en aclarar con precisión la aplicación del principio “*non bis in ídem*” con respecto a los aspectos de las liquidaciones determinativas parciales que ya han sido analizados, y los cuales no pueden ser nuevamente revisados conforme dicho principio.

Todo el artículo es una precisión de la aplicación de ese principio y no se observa problema jurídico alguno.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 130 - Declaraciones rectificativas</b> Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen <del>los sujetos pasivos</del> se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones. Asimismo, <del>los sujetos pasivos</del> podrán rectificar sus declaraciones tributarias, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:</p> <p>a) Cuando los <del>sujetos pasivos rectifiquen</del> sus declaraciones tributarias, deberán presentar <del>en los lugares habilitados para este fin, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado e) de este artículo</del>, una nueva declaración en los medios que defina la Administración Tributaria, y <del>deberán cancelar</del> un tributo mayor cuando corresponda, junto con sus accesorios, tales como intereses fijados para el pago fuera de plazo.</p> <p>b) Toda declaración que el sujeto pasivo presente con posterioridad a la inicial será considerada rectificación de la inicial o de la última declaración rectificativa, según el caso.</p> <p>c) La rectificación de la declaración tributaria podrá abarcar cualquier rubro que incida en la base imponible del tributo o en las formas de extinción de la obligación tributaria correspondiente.</p>	<p><b>Artículo 130 - Declaraciones rectificativas</b> Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen <b>los obligados tributarios</b> se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones. Los <b>obligados tributarios</b> podrán rectificar sus declaraciones tributarias, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:</p> <p>a) Cuando los <b>obligados tributarios corrijan</b> sus declaraciones tributarias, deberán presentar una nueva declaración, observando las formalidades y los medios que establezca la Administración Tributaria <b>para este fin, así como liquidar</b> y pagar el mayor tributo <b>que pudiera</b> corresponder de <b>la rectificación</b>, junto con sus accesorios, tales como intereses, <b>recargos y sanciones pecuniarias</b> por el pago fuera de plazo.</p> <p>b) La rectificación de la declaración tributaria podrá abarcar cualquier rubro que incida en la base imponible del tributo o en las formas de extinción de la obligación tributaria correspondiente.</p> <p>c) Toda declaración que el sujeto pasivo presente con posterioridad a la inicial será considerada como rectificación de la inicial o de la última declaración rectificativa, según sea el caso.</p>

<p>d) La rectificación de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar o verificar.</p> <p>e) <del>No procederá presentar declaraciones rectificativas, después de notificado el inicio de un procedimiento de control tendiente a generar una liquidación definitiva. Sin embargo, el sujeto pasivo podrá plantear, a partir de ese momento y hasta la finalización del procedimiento, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración Tributaria. La consecuente aprobación o denegatoria será incorporada directamente en la propuesta de regularización que se le formule al sujeto fiscalizado en los procedimientos de liquidaciones definitivas y en los procedimientos de liquidaciones previas; la aprobación o denegatoria será incorporada en el acto administrativo de liquidación de oficio.</del></p> <p><i>En los procesos de control tendientes a generar una liquidación previa, el contribuyente podrá realizar una única rectificación dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto de inicio de la actuación. Las rectificaciones presentadas después de los tres días hábiles del inicio de la actuación tendrán el carácter de petición, por lo que su aprobación o denegatoria será incorporada en el acto administrativo de liquidación de oficio.</i></p>	<p>d) <b>Para corregir las declaraciones tributarias que disminuyen el tributo a pagar o aumenten el saldo a favor del contribuyente, se presentará una solicitud a la Administración Tributaria, en la que deberán exponerse detalladamente todos los hechos y fundamentos que se refieran al derecho del interesado, acompañando los documentos y pruebas que establezca la reglamentación.</b></p> <p>e) <b>La corrección</b> o rectificación de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de auditar o verificar, <b>de efectuar las respectivas liquidaciones de corrección aritmética o, en general, de revisión que tiene la Administración Tributaria.</b></p> <p>f) No procederá presentar declaraciones rectificativas después de notificado el inicio de una actuación de control tendiente a generar una liquidación definitiva o previa.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Los cambios de los primeros incisos son básicamente mejoras de redacción y precisiones que no significan modificaciones sustanciales. Se invierte el orden de los incisos b) y c).

La modificación de fondo consiste más bien en la eliminación del inciso e) y final que admiten excepciones o limitaciones a las declaraciones rectificativas una vez iniciado el procedimiento de comprobación o fiscalización.

Eliminar esas excepciones en un asunto discrecional que no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 144 - Vista inicial</b>  <del>Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código, deberán efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que se entiendan necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido por reglamento, la regularización que corresponda. En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulen. El contribuyente podrá pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considerará como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente podrá impugnar el traslado de cargos en los términos de los artículos 145 y 146 de este Código. En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración deberá reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se ponga a disposición del sujeto pasivo. La tasa de interés que deberá reconocer la Administración será la establecida en el artículo 57 de este Código.</del></p>	<p><b>Artículo 144 - Atribuciones para fiscalizar</b>  <b>La Administración Tributaria, a fin de comprobar o investigar que los obligados tributarios hayan cumplido con las normas tributarias y, en su caso, determinar los tributos omitidos, investigar administrativamente delitos tributarios e imponer las sanciones que correspondan, estará facultada para:</b></p> <p>a) <b>Requerir a los obligados tributarios, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.</b></p> <p>b) <b>Requerir a los obligados tributarios, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración Tributaria, los libros y registros y documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos vinculados a la generación de obligaciones tributarias, así como documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.</b></p> <p><b>También podrá requerirse la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones que la Administración Tributaria determine, para lo cual deberá otorgarse un plazo mínimo de diez días hábiles al obligado tributario.</b></p> <p><b>La Administración Tributaria también podrá requerir copia de los medios de almacenamiento, o que se ponga a su disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los</b></p>

	<p><i>programas de sistema (o software básico o de base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, ya sea que el procesamiento se realice en equipos propios o arrendados o que el servicio lo realice un tercero.</i></p> <p><i>c) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.</i></p> <p><i>d) Practicar u ordenar se practiquen actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general de personas y entidades públicas y privadas. Estas actuaciones, tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente.</i></p> <p><i>e) Practicar la verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.</i></p> <p><i>f) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo del ejercicio de sus funciones.</i></p> <p><i>g) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.</i></p> <p><i>La Administración Tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la Policía de Control Fiscal o de la Fuerza Pública para ejercerlas, el cual le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar el secuestro de bienes y documentos de conformidad con lo dispuesto por este Código y otras leyes aplicables.</i></p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Este artículo es una adición más que una modificación, porque elimina completamente el contenido del actual artículo 144 y en su lugar desglosa las potestades de la Administración tributaria en su labor de fiscalización y control.

El contenido eliminado: Pese al nombre del artículo vigente, en realidad lo que regula es el procedimiento de pago bajo protesta y sus efectos.

En criterio de esta asesoría, ese contenido es importante y no se está reponiendo en ninguna otra norma del articulado, sin ninguna justificación. Respetuosamente sugerimos revisar la pertinencia de dicha eliminación, que no tiene ninguna relación con el nuevo contenido propuesto.

Potestades administrativas de control tributario: Las potestades que se enuncian son las mismas que actualmente contempla el ordenamiento: Básicamente requerir información a los contribuyentes e incluso revisar in situ libros y documentos pertinentes. No se observan problemas jurídicos, pues son las naturales y normales.

Observamos que no se incluye la potestad de secuestrar documentos en forma directa establecida anteriormente en el artículo 114, lo que indica lo particular de dicha potestad, al punto que no ha sido incluida en este catálogo.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 145 - Recurso de revocatoria</b>  <i>Contra el acto administrativo de liquidación de oficio, emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado, cabrá el recurso de revocatoria, bajo las siguientes condiciones:</i></p> <p>a) <i>Este recurso será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los <del>treinta días hábiles</del> siguientes a la notificación del acto de liquidación de oficio, <del>ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes, que lo haya dictado, el cual será competente para resolverlo.</del></i></p> <p>b) <i>De interponerse el recurso de revocatoria, deberá presentarse antes del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, a que se refiere el artículo 146 de este Código. En caso de que dentro del plazo establecido para recurrir se hayan interpuesto el recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo. La declaratoria de inadmisión del recurso de apelación, por aplicación de esta disposición, se entenderá sin perjuicio del derecho que le asiste al</i></p>	<p><b>Artículo 145 - Recurso de revocatoria</b>  <i>Contra la resolución determinativa emitida por la Administración Tributaria, cabrá el recurso de revocatoria, en los términos y condiciones dispuestas en este artículo.</i></p> <p><i>El recurso <b>de revocatoria es facultativo y podrá ser interpuesto por los obligados tributarios que se consideren afectados por la resolución determinativa emitida por la Administración Tributaria.</b></i></p> <p><i>Si se optara por interponerlo, el recurso se presentará <b>ante el mismo órgano que dictó la resolución determinativa</b>, en el plazo <b>de quince</b> días hábiles contados a partir del día siguiente de notificado el acto objeto de impugnación.</i></p> <p><i>De interponerse el recurso de revocatoria, deberá presentarse antes del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo a que se refiere el artículo 146 de este Código. En caso de que dentro del plazo establecido para recurrir se haya interpuesto el recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo. La declaratoria de inadmisión del recurso de apelación, por aplicación de esta disposición, se entenderá sin perjuicio del derecho que le asiste al</i></p>

<p><i>interesado de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución que resuelva el de revocatoria, si así lo decide.</i></p> <p><i>e) La revocatoria somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, planteadas en el recurso.</i></p> <p><i>d) La resolución que lo resuelva ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.</i></p> <p><i>El recurso de revocatoria interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse, inicialmente, desde la fecha en que se haya practicado la notificación expresa de la resolución que corresponda.</i></p>	<p><i>interesado de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, contra la resolución que resuelva el de revocatoria, si así lo decide.</i></p> <p><b><i>Una vez interpuesto el recurso, se suspenderá la ejecución de la resolución determinativa hasta que se notifique la resolución del referido recurso, o hasta que termine el plazo que se indica en el siguiente párrafo para que se entienda rechazado el mismo, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida.</i></b></p> <p><b><i>La resolución del recurso corresponderá al órgano que dictó la resolución determinativa. La resolución deberá notificarse en el plazo de treinta días hábiles, contados a partir de la interposición del recurso de revocatoria. Transcurrido el indicado plazo sin que haya sido notificada la resolución, se suspenderá la aplicación de intereses hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de revocatoria ante la Administración Tributaria, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta. Vencido este plazo, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de la presentación de otros recursos que decida interponer, reiniciándose el cómputo de los intereses.</i></b></p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Básicamente mantiene el mismo sistema de presentación del recurso de revocatoria ya establecido, con mejoras y aclaraciones en cuanto a la suspensión expresa de la ejecución del acto y el cómputo de los intereses.

El cambio sustantivo es que reduce el plazo para la presentación del recurso de 30 días hábiles a solo la mitad: quince días hábiles.

Es una cuestión discrecional y no se observan problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><b><i>Artículo 146 - Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo</i></b></p> <p><i>Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra <del>el acto administrativo de liquidación de oficio,</del></i></p>	<p><b><i>Artículo 146 - Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo</i></b></p> <p><i>Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra <b>la resolución determinativa,</b> cuando no se haya</i></p>

cuando no se haya interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en las condiciones establecidas en el artículo 156 del presente Código.

~~Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 145 de este Código, la resolución que resuelva el recurso de revocatoria ha de emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.~~

interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en las condiciones establecidas en el artículo 156 del presente Código.

**Una vez interpuesto el recurso, se suspenderá la ejecución de la resolución determinativa hasta que se notifique la resolución del referido recurso, o hasta que termine el plazo que se indica en el siguiente párrafo para que se entienda rechazado el mismo, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida.**

**La resolución deberá notificarse en el plazo dispuesto en el artículo 163 de este Código. Transcurrido el plazo sin que el Tribunal hubiere notificado su resolución expresa, se suspenderá la aplicación de intereses hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a aquel.**

**Vencido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el interesado podrá considerar rechazado el recurso, reiniciándose el cómputo de los intereses, sin que ello releve al Tribunal Fiscal Administrativo de su deber de resolver el recurso en cuestión.**

**La resolución que emita el Tribunal Fiscal Administrativo agotará la vía administrativa. No cabe recurso alguno contra ella en la vía administrativa, con excepción de la solicitud de corrección de errores materiales o numéricos, o aclaración de fallo por algún concepto dudoso incluido en la resolución. El Tribunal Fiscal Administrativo podrá proceder de oficio en tales casos.**

Básicamente mantiene el mismo sistema para el recurso de apelación, y solo agrega complementos con respecto al agotamiento de la vía administrativa y otras precisiones de orden menor pero no modificaciones sustanciales, lo que excluye problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<b>Artículo 150 - Procedimientos para sancionar</b> <del>El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los</del>	<b>Artículo 150 - Procedimiento para sancionar</b> <del>Tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales, así como de las</del>

deberes formales, así como de las establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, se iniciará mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes. La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código.

Tratándose de la infracción material ~~por falta de ingreso~~ por inexactitud u omisión o por solicitud improcedente de compensación o devolución, establecida en el artículo 81 de este Código, el procedimiento se iniciará mediante la notificación de la resolución a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Contra esa resolución cabrá el recurso de revocatoria ante el órgano de la administración ~~territorial o de grandes contribuyentes~~ que dictó el acto. Este recurso, al que le serán aplicables las disposiciones contenidas ~~en los incisos b) y c)~~ del artículo 145 de este Código, será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación. Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra la resolución que impone la sanción, cuando no se ha interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este recurso será potestativo y si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días siguientes a la notificación de uno u otro.

No obstante, tratándose de la infracción prevista en el artículo 81 de este Código, los plazos para ~~oponerse ante el órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que emitió el acto~~ y para presentar el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo serán los mismos establecidos en los artículos 145 y 146 de este Código. Asimismo, en estos casos, los plazos para que la Administración Tributaria emita las resoluciones que procedan y para que el Tribunal

establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, el expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la Administración Tributaria que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes. La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código.

Tratándose de la infracción material por omisión, inexactitud o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes, establecida en el artículo 81 de este Código, el procedimiento se iniciará mediante la notificación de la resolución a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Contra esa resolución cabrá el recurso de revocatoria ante el órgano de la Administración **Tributaria** que dictó el acto. Este recurso, al que le serán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 145 de este Código, será potestativo y, si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación.

Contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, si se ha optado por interponerlo, o contra la resolución que impone la sanción, cuando no se ha interpuesto aquel, procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este recurso será potestativo y si se optara por interponerlo, se deberá presentar dentro de los cinco días siguientes a la notificación de uno u otro.

No obstante, tratándose de la infracción prevista en el artículo 81 de este Código, los plazos para **presentar el recurso de revocatoria y el recurso de apelación** ante el Tribunal Fiscal Administrativo cuando se optase por interponer uno o ambos, serán los mismos establecidos en los artículos 145 y 146 de este Código. Asimismo, en estos casos, los plazos para que la Administración Tributaria emita las resoluciones que procedan y para que el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva los recursos que se

<i>Fiscal Administrativo resuelva los recursos que se interpongan serán los establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código.</i>	<i>interpongan serán los establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código.</i>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------

En este artículo las modificaciones son meramente formales, terminológicas o de redacción, lo que excluye la posibilidad de que presenten problemas jurídicos.

<b>Código Tributario</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>Artículo 156 - Recurso de apelación</b>  <i>Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29, 40, 43, 102, 146, y en el párrafo final del artículo 168 de este Código, los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los <del>treinta días</del> siguientes a la fecha en que fueron notificados.</i></p> <p><i>La Administración Tributaria que conozca del asunto emplazará a las partes para que, dentro del plazo de treinta días, se apersonen ante el Tribunal Fiscal Administrativo con el propósito de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.</i></p>	<p><b>Artículo 156- Recurso de apelación</b>  <i>Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos <b>20 bis</b>, 29, 40, 43, 102, 146 y el párrafo final del artículo 168 de este Código, los interesados pueden interponer recurso de apelación directamente ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los <b>quince</b> días hábiles siguientes a la fecha en que fueron notificados. <b>En el mismo recurso deberán incluirse los alegatos de defensa de sus derechos y las pruebas respectivas.</b></i></p> <p><i><b>En caso de que el recurso de apelación sea presentado ante la Administración Tributaria, esta se limitará a remitirlo al Tribunal Fiscal Administrativo para su análisis de admisibilidad y resolución.</b></i></p>

Presenta dos pequeñas modificaciones sustantivas: La primera es que hace apelable la simple determinación de responsabilidad, al agregar expresamente la resolución del artículo 20 bis.

La segunda, y concordantemente con el artículo anterior, reduce el plazo para la presentación del recurso de 30 a 15 días hábiles.

Ambos casos son un asunto de discrecionalidad que no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

### **ARTÍCULO 3 – Reforma integral Título VII**

**Se reforma integralmente el Título VII “Cobro judicial y extrajudicial” del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 del 3 de mayo de 1971, para que se lea de la siguiente manera:**

Este artículo consiste en una reforma integral: entonces, más que modificación de contenidos en la ley vigente, se trata de adiciones de contenidos nuevos, junto con la eliminación de contenidos de la ley vigente.

En el caso de que alguno de los nuevos contenidos propuestos pueda relacionarse en alguna forma con alguno de los artículos vigentes, presentaremos un cuadro comparativo. Cuando el contenido sea totalmente novedoso lo analizaremos como una adición, y al final del análisis del articulado propuesto para este Título nos referiremos a los contenidos que se eliminan y no se reponen.

Código Tributario	Proyecto
<p style="text-align: center;"><b>TITULO VII COBRO JUDICIAL Y EXTRAJUDICIAL CAPITULO I Disposiciones Generales</b></p> <p><b>Artículo 189. – Oficina de Cobros.</b> <i>La Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda debe cobrar los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales, y de toda clase de créditos a favor de éste, mediante el procedimiento instituido por la ley No.2393 de 11 de julio de 1959, reformada por ley No.3493 de 29 de enero de 1965 y por las disposiciones de este Título.</i></p>	<p style="text-align: center;"><b>TÍTULO VII COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES</b></p> <p><b>Artículo 189 - Facultad de cobranza</b> <i>La Administración Tributaria está facultada para exigir el pago de las deudas tributarias determinadas por cualquiera de los medios previstos en este Código y que no hubiesen sido cubiertas dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin necesidad de acudir a la vía judicial. Los otros créditos a favor del Poder Central, como las rentas por arrendamiento de bienes, las sumas giradas de más y toda clase de créditos no tributarios a favor de éste, deberán ser gestionados por las oficinas legales de cada institución.</i></p>

Reproduce en esencia la potestad cobratoria de los tributos en sede administrativa. Agrega, quizás innecesariamente, la exclusión de otras deudas no tributarias.

Debemos recordar que este Título forma parte del Código Tributario; con lo que sobra decir que no aplica a deudas no tributarias.

En todo caso su contenido es normal y no presenta problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><del><b>Artículo 190 - Integración de la oficina de cobros</b></del>  <del>Para el cobro judicial o extrajudicial que le compete, la Oficina de Cobros debe estar integrada por lo siguiente:</del></p> <p><del>a) Un jefe, quien debe ser abogado, cuyas funciones son atender todo lo referente a la dirección, coordinación, supervisión y ejecución de las actividades y los programas de la dependencia y ejercer las demás atribuciones que para tales efectos le correspondan.</del></p> <p><del>b) Un cuerpo de abogados que debe integrar la planta estable de la Oficina, denominados fiscales de cobro, los cuales podrán estar destacados a lo largo del territorio nacional en cantidad necesaria para gestionar las deudas a su cargo.</del></p> <p><del>El jefe de la Oficina y los fiscales de cobro a que se refiere el inciso b) deben ser nombrados por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil.</del></p> <p><del>Cada fiscal de cobro podrá contar con el personal administrativo y los profesionales asistentes que requieran las necesidades del servicio a su cargo, quienes serán nombrados por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil.</del></p> <p><del>Mediante decreto ejecutivo se dispondrá la jurisdicción territorial de cada fiscal de cobro y los aspectos relativos a su organización.</del></p>	<p><b>Artículo 189 bis - Órganos competentes para gestionar el procedimiento administrativo de ejecución</b></p> <p><b>El órgano competente para gestionar el procedimiento administrativo de ejecución será la Administración Tributaria, como sujeto activo del tributo respectivo.</b></p> <p><b>Los funcionarios designados desarrollarán las actuaciones necesarias para la realización de todos los actos que se dicten en el curso del procedimiento administrativo de ejecución; y serán considerados agentes de la autoridad cuando desempeñen las funciones de cobro, asignándoseles la representación estatal en los casos en que se requiera.</b></p> <p><b>Las diligencias que se gestionen en el ejercicio de las funciones de cobro a lo largo del procedimiento administrativo de ejecución tienen naturaleza de documentos públicos y hacen plena prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.</b></p> <p><b>Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión de cobro, previa coordinación interinstitucional.</b></p>

Con buena técnica legislativa, el nuevo artículo solo menciona la potestad genérica de la Administración tributaria, sin necesidad de entrar a definir la composición o competencias de los órganos internos como hace la ley actual, lo cual corresponde a la potestad reglamentaria organizativa del Poder Ejecutivo.

Sin que se advierta ningún cambio sustancial, no presenta problemas jurídicos.

<p><b>Artículo 190 - Procedimiento administrativo de ejecución</b></p> <p>Cuando no se realice el pago voluntario de las obligaciones en los plazos fijados en la ley, o en el acto de otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento de pago, la recaudación de los tributos se realizará mediante el procedimiento de cobro ejecutivo que dispone este Código. El periodo para ejercer el procedimiento ejecutivo de cobro se inicia:</p> <p>a) Para las deudas firmes liquidadas por la Administración Tributaria, el día hábil siguiente al vencimiento del plazo establecido al efecto en el artículo 40 del presente Código.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- b) *Para las deudas a ingresar mediante declaraciones de autoliquidación del contribuyente, presentadas sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo establecido al efecto. En los casos de presentación tardía de las declaraciones de autoliquidación del tributo, el día hábil siguiente a la presentación de dicha declaración.*

*Previo al inicio del procedimiento ejecutivo de cobro, la Administración podrá emitir un requerimiento de pago, otorgando un plazo máximo de diez días hábiles para que el deudor se ponga a derecho con el pago de la deuda tributaria. Vencido dicho plazo sin que se haya hecho efectivo el pago requerido, la Administración iniciará el procedimiento ejecutivo de cobro.*

No existe actualmente un artículo de cobro administrativo (el 202 actual regula el cobro judicial), aunque propiamente este artículo no regula un procedimiento administrativo de cobro, sino únicamente los supuestos de su procedencia.

Todo el texto es natural y de contenidos comunes, pese a que es básicamente nuevo. No se observan problemas jurídicos.

**Artículo 190 bis - Naturaleza y no acumulación del procedimiento de cobro ejecutivo**

*El procedimiento de cobro ejecutivo será exclusivamente administrativo. La competencia para ejercerlo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración Tributaria.*

*Dicho proceso no será acumulable a los procesos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su inicio o continuación o se suspenderá por el inicio de aquellos, salvo en los casos previstos seguidamente.*

*Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos se establece en la ley en atención a su naturaleza, en el caso de concurrencia del procedimiento de cobro ejecutivo para la recaudación de tributos, con otros procedimientos de ejecución, sobre los bienes embargados, se seguirán las siguientes reglas:*

- a) *Cuando concurren otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de cobro ejecutivo será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.*
- b) *En los supuestos de concurrencia del procedimiento de cobro ejecutivo con procesos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo, siempre que se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal o universal.*

*En caso de que el procedimiento de cobro ejecutivo se hubiere iniciado con posterioridad al inicio del proceso concursal o universal, el funcionario encargado deberá apersonarse a este último a efectos de ejercer los derechos acreedores del Estado, para lo cual deberá asignársele la representación estatal correspondiente.*

Este artículo también presenta un cambio significativo y muy importante, en cuanto que convierte las actuaciones de cobro ejecutiva en exclusivamente administrativas.

Lo que pretende es regular exclusivamente el cobro judicial como un asunto administrativo. La ley vigente contempla la “ejecución judicial” (artículo 202) quizás indebidamente, pues la regulación de la “ejecución judicial” o más propiamente los procesos ejecutivos, no son un asunto de Código Tributario propiamente, sino de procedimientos judiciales, que ya existen y que ya tienen una regulación completa.

Entonces lo que puede suceder (hoy día) es que la Administración lleve a los contribuyentes a cobro judicial (por los procedimientos comunes y genéricos que ya existen). No hay necesidad entonces de regular ningún “procedimiento de cobro judicial” especial para deudas tributarias.

Pero de ahí, a equiparar el cobro administrativo absolutamente al judicial, al punto de decir que el “*cobro ejecutivo es exclusivamente administrativo*” y que excluye expresamente cualquier intervención en sede judicial, hay una diferencia enorme y de consecuencias poco previsibles.

Desconocemos las cifras de recuperación mediante procesos de cobro ejecutivo en sede administrativa versus los que se puedan obtener en sede judicial. Pero a criterio de esta asesoría, una decisión de esta naturaleza no se puede tomar sin datos duros, que demuestren lo acertado de la decisión.

Jurídicamente es posible, pues es una decisión discrecional, pero sus efectos prácticos u operativos, si no es que son cuestionables, deben ser por lo menos justificados con estudios y estadísticas adecuadas.

La posibilidad de que el proceso de cobro ejecutivo sea exclusivamente administrativo también modifica la naturaleza de las medidas cautelares e incluso del embargo, que pasan a ser directamente administrativos y ya no requieren autorización judicial. Reiteramos que las consecuencias prácticas y teóricas de una decisión de este tipo son importantes. No cabe duda de que estas competencias directas en la acción de cobro representan “*un fortalecimiento del control tributario*”, y también puede argumentarse que, en todo caso, toda actuación y gestión administrativa tiene siempre el respaldo y la posibilidad de ser llevada a la vía contenciosa en sede judicial por mandato constitucional<sup>6</sup>, como garantía de última instancia a favor de los contribuyentes contra posibles y eventuales excesos en el ejercicio de esta potestad.

No existe acumulación de procesos ejecutivos, al menos en sede judicial con ningún otro, y es realmente arriesgado establecer una prelación de créditos que anteponga los cobros administrativos antes que los judiciales, aun por mandato de la ley, pues una decisión de ese tipo desconoce la relación clásica que ya contiene la ley para créditos de distinta naturaleza, pero no atendiendo a la diferente vía en que se tramitan.

Las reglas que se establecen no parecen modificar la prelación común, en que los créditos ejecutivos anteceden a los personales, pero en caso de embargo tiene

---

<sup>6</sup> Constitución Política de Costa Rica: “**ARTÍCULO 49** - Establéese la jurisdicción contencioso – administrativa como atribución del Poder Judicial, con el objeto de garantizar la legalidad de la función administrativa del Estado, de sus instituciones y de toda entidad de derecho público (...).

prelación el primero en anotar su demanda. De igual modo frente a procesos concursarles en realidad está estableciendo la norma de prelación en el tiempo.

La norma en estricto sentido jurídico no tiene problemas, pero conviene valorar sus eventuales efectos y consecuencias operativas.

**Artículo 190 ter - Inicio del procedimiento de cobro ejecutivo**

*El procedimiento de cobro ejecutivo se iniciará mediante providencia notificada al deudor, en la que se identificará la deuda y se requerirá que efectúe el pago con los recargos respectivos.*

*Esta providencia expedida por el órgano competente es el título suficiente que inicia el procedimiento de cobro ejecutivo sobre el patrimonio del obligado y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.*

*Juntamente con dicho requerimiento, la Administración Tributaria podrá disponer orden de embargo sobre los créditos a favor del deudor, sumas que podría o debería percibir, así como toda otra clase de bienes del deudor, incluyendo cuentas bancarias en todo el Sistema Bancario Nacional, así como inversiones que consten a su nombre en el mercado de valores, o exigirle fianza suficiente para cubrir el monto de lo adeudado, accesorios y gastos. Si el deudor no hiciere el pago dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación de la providencia, la Administración Tributaria procederá al embargo, de no haberse hecho previamente. En caso de no existir recursos o bienes suficientes, se ordenará la anotación general de bienes, la cual se mantendrá hasta que se extinga la deuda o se ofrezca garantía suficiente o se identifiquen bienes suficientes a embargar.*

*El deudor deberá satisfacer las costas y gastos del procedimiento de cobro ejecutivo, los cuales serán cuantificados siguiendo las pautas que se definan reglamentariamente, utilizando como parámetro el Arancel de Honorarios por Servicios Profesionales de Abogacía y Notariado.*

Este artículo desarrolla el requerimiento previo. Básicamente reconoce fuerza ejecutiva a lo adeudado mediante resolución firme, y otorga a la Administración la potestad de gravar embargo. Reproduce la nota del actual artículo 204 (para cobro judicial) en cuanto a los honorarios y costas a cargo del deudor obligado.

El contenido es del todo natural y no se observan problemas jurídicos.

**Artículo 190 quáter - Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo**

*Contra la notificación de la providencia a que hace referencia el párrafo anterior serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

- a) Pago, aplazamiento o fraccionamiento para el pago, o extinción de la deuda.*
- b) Prescripción.*
- c) Falta de notificación de las deudas determinadas por la Administración Tributaria.*
- d) Suspensión de la ejecución del acto determinativo.*
- e) Anulación o revocación de la liquidación.*

*La presentación de las oposiciones deberá realizarse dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación de la providencia. La oposición será tramitada y resuelta con base en el procedimiento que se defina reglamentariamente.*

Al igual que en sede judicial donde solo se admiten excepciones muy calificadas contra la fuerza obligatoria de un título ejecutivo, aquí, al regularlo en sede judicial, se trasladan ese tipo de oposiciones o excepciones previas, que no admiten en ningún caso la discusión por el fondo del derecho ya establecido con fuerza ejecutiva.

Esta norma es una garantía para el administrado. Debe tenerse en cuenta, además, que todo procedimiento en sede administrativo es revisable en último término en la vía judicial contencioso administrativa por mandato constitucional, que en este caso también aplica. No se observan problemas jurídicos de ningún tipo.

**Artículo 191 - Ejecución de garantías de la deuda**

*Si la deuda tributaria objeto de un aplazamiento o fraccionamiento de pago estuviere garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal y se incumpliere con las condiciones pactadas con la Administración Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía por medio de los órganos competentes para gestionar el procedimiento de cobro ejecutivo.*

*Cabrá la posibilidad de practicar el embargo de bienes, cuando la garantía no sea suficiente para cubrir la deuda y sus accesorios.*

La ejecución de una garantía respaldada mediante un título ejecutivo constituye un proceso de ejecución común y corriente que no parece precisar de regulación especial.

En este caso queda la duda, si esta ejecución corresponde a los “órganos competentes” que bien puede ser los judiciales (mediante el procedimiento de cobro ejecutivo común), o si conforme en lo expresado en el artículo 190 bis anterior, “*el proceso de cobro ejecutivo es exclusivamente administrativo*”.

Dado que la redacción actual deja una duda razonable en este sentido, respetuosamente se sugiere hacer la precisión específica en el texto de la norma, en aras de la seguridad jurídica, y para evitar posteriores problemas de interpretación y competencia.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 196 bis - Medidas cautelares</b>  <del>Quando en vías de determinación de un crédito fiscal, a juicio de la autoridad administrativa competente, existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito, la Administración Tributaria podrá solicitar a la Oficina de Cobros que requiera a la autoridad judicial competente el embargo de los bienes como medida cautelar, la cual tendrá una</del></p>	<p><b>Artículo 192 - Tramitación del embargo</b>            De no haberse efectuado el pago conforme a lo dispuesto en el artículo 190 ter de este Código, se procederá a trabar embargo sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, sus accesorios legales y costos del proceso.</p>

~~vigencia hasta de dos años, prorrogable por el mismo período.~~

~~El juez competente otorgará audiencia al obligado por cinco días hábiles y podrá en la misma resolución, de oficio o a solicitud de la Oficina de Cobros, adoptar y ordenar medidas provisionales de manera inmediata y prima facie, a fin de garantizar la efectividad de la medida que se adopte finalmente. Una vez vencido este plazo, deberá pronunciarse sobre la procedencia o no del embargo solicitado como medida cautelar, en un plazo perentorio de cinco días hábiles, así como respecto de las medidas provisionales adoptadas.~~

~~El obligado podrá designarse como depositario con las mismas responsabilidades que un depositario judicial, cuando el embargo no recaiga en dinero en efectivo.~~

~~Los bienes se embargarán en el siguiente orden:~~

- ~~a) Sumas de dinero a favor del obligado tributario adeudadas por terceros, incluidos pagos con tarjetas de crédito o débito cuyas sumas corresponde girar a las operadoras de tarjetas~~
- ~~b) Ingresos de los espectáculos públicos que hayan sido o no declarados previamente a la Administración Tributaria.~~
- ~~c) Dinero efectivo o en cuentas que posea en entidades financieras.~~
- ~~d) Sueldos, salarios.~~
- ~~e) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.~~
- ~~f) Bienes inmuebles.~~
- ~~g) Establecimientos mercantiles o industriales.~~
- ~~h) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.~~
- ~~i) Mercancías que deban ser entregadas al obligado tributario por terceros.~~
- ~~j) Frutos y rentas de toda especie.~~
- ~~k) Otros bienes muebles y semovientes.~~
- ~~l) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.~~

~~En el caso de los incisos a) y b), el monto del embargo será hasta de un setenta y cinco por ciento (75%) del dinero.~~

~~En el caso del inciso d), el monto del embargo será el porcentaje permitido por el artículo 172 del Código de Trabajo.~~

En el embargo se guardará el orden siguiente:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras de todo el Sistema Bancario Nacional.
- b) Créditos, efectos, valores, instrumentos financieros o derechos, realizables en el acto o en un plazo que la Administración Tributaria considere adecuado para la satisfacción de la deuda.
- c) Sueldos, salarios y pensiones, respecto del monto que corresponda.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Establecimientos mercantiles o industriales.
- f) Bienes muebles registrables.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Frutos y rentas de toda especie.
- i) Otros bienes muebles y semovientes.
- j) Créditos, efectos, valores, instrumentos financieros o derechos, realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes conocidos por la Administración Tributaria hasta que se cubra la suma adeudada. Se dejará para el último lugar aquellos bienes cuyo embargo requiera la entrada en el domicilio o propiedades del deudor, en que sea necesaria la autorización judicial.

<p><del>En el resto de los casos, el embargo será hasta de un cien por ciento (100%) del valor del bien embargado.</del></p> <p><del>En ningún caso el monto del embargo podrá sobrepasar el monto indicado en el párrafo anterior, si dicho porcentaje lo sobrepasa, siempre y cuando los bienes sean divisibles, de lo contrario el embargo recaerá sobre el valor del bien.</del></p> <p><del>A solicitud del obligado tributario, el juez competente podrá alterar el orden de embargo, si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros o, cuando por la aplicación estricta del orden de embargo establecido se demuestre que se pone en riesgo la continuidad de la actividad económica del obligado.</del></p> <p><del>No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.</del></p>	<p>A solicitud del deudor se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados y no se causare con ello perjuicio a tercero.</p> <p>El embargo podrá ampliarse en cualquier momento, cuando se estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir la deuda.</p> <p>No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes, ni aquellos de cuya realización se presume que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del costo de dicha realización.</p> <p>Cuando los bienes lo requieran o permitan, el embargo podrá ser ejecutado por medio de sistemas informáticos.</p> <p>Cuando los bienes embargables estén constituidos por bienes perecederos u otros que por su naturaleza impliquen costos para su mantenimiento o conservación, estos costos estarán a cargo exclusivo del deudor, quedando la Administración Tributaria exceptuada de toda responsabilidad por eventuales pérdidas o deterioros de los bienes embargados cuando el deudor no provea en forma suficiente y oportuna, los recursos para aquel mantenimiento o conservación.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Conforme ha quedado establecido anteriormente (artículo 190 bis) al disponer la naturaleza exclusivamente administrativa para el procedimiento de cobro judicial, igualmente el procedimiento de embargo pasa a ser una potestad exclusivamente administrativa respecto a la cual ya no hay necesidad de solicitar autorización a la autoridad judicial competente, conforme lo establece la norma vigente, que entonces se elimina, y de la cual solo se rescata un cierto orden o prelación con respecto a los bienes del contribuyente deudor sobre los que se puede trabar embargo.

La norma asimila los contenidos de la ley vigente, pero es totalmente novedosa en cuanto los traspaşa exclusivamente a sede administrativa, no así en cuanto a sus contenidos, que son normales y naturales y no presentan problemas jurídicos.

Código Tributario	Proyecto
<p><del>Artículo 197 – Embargo de créditos al deudor y retención de las sumas que debe percibir.</del></p> <p><del>En los casos que autoriza el artículo 196, la Oficina de Cobros puede ordenar que el importe del crédito fiscal impago se retenga a favor del fisco de los salarios, dietas, pensiones, jubilaciones, comisiones y de cualquier otra remuneración o crédito en dinero efectivo que deba percibir o de que fuera acreedor el deudor.</del></p> <p><del>Las retenciones antes dichas deben ser practicadas, a título de embargo, sobre los pagos parciales o totales que se efectúen después de recibida la comunicación, hasta cancelar la deuda que el moroso tenga con el Fisco, por los patronos, entidades u oficinas públicas o privadas que realicen los pagos.</del></p> <p><del>Las personas o entidades a que se alude en el párrafo anterior deben depositar, dentro de los diez días siguientes al del pago total o de los pagos parciales, las sumas retenidas en una cuenta especial que en fondos de terceros debe llevar la Oficina de Cobros, con el contralor de la Tesorería Nacional.</del></p> <p><del>Dichas sumas, una vez iniciada la ejecución judicial, deben trasladarse a la cuenta respectiva del Tribunal en el cual se encuentre en trámite la ejecución.</del></p> <p><del>En caso de incumplimiento de las obligaciones que estatuye el presente artículo, se deben aplicar a tales personas o entidades las disposiciones que sobre responsabilidad solidaria determina el artículo 24 del presente Código y las sanciones previstas por el artículo 98 del mismo.</del></p>	<p><b>Artículo 193 - Bienes en custodia de entidades depositarias</b></p> <p>Quando la Administración Tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, instrumentos financieros, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda.</p> <p>En la diligencia del embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, sobre todos los bienes o derechos existentes.</p> <p>Si los bienes son depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al deudor, presumiéndose dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.</p>

Regula solo una modalidad de embargo, que es la de bienes depositados o en custodia por terceros, como lo pueden ser las entidades financieras o bancarias. La regulación es común, teniendo en cuenta que se tramita en sede exclusivamente administrativa, y no se observan problemas de ningún tipo.

**Artículo 194 - Allanamiento de propiedad para ejecución de embargo**

*Si para practicar el embargo se requiere allanar la propiedad del deudor o de un tercero, la Administración Tributaria solicitará la orden de allanamiento a la autoridad judicial respectiva, y realizará la coordinación respectiva para su gestión.*

*Si hubiere negativa o resistencia que pretenda impedir el acceso a la propiedad, al momento de realizar el allanamiento, las autoridades tomarán las medidas pertinentes y necesarias para lograr el embargo de los bienes.*

En este caso de allanamiento de la propiedad privada, incluso de un tercero, se mantiene la necesidad de requerir la autorización u orden de la autoridad judicial respectiva.

Se mantiene en este caso, como en la ley vigente, la tutela de la autoridad judicial, lo cual excluye de problemas jurídicos.

**Artículo 195 - Documentación de las diligencias de embargo**

*Cada actuación de embargo se documentará en actas que se notificarán a las personas con la que se entienda dicha actuación y las mismas deberán ser incorporadas al expediente de cobro ejecutivo respectivo. Hecho el embargo, se notificará al deudor y en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes, si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, y a los codueños o cotitulares de los mismos. Si los bienes embargados fueren inscribibles, la Administración Tributaria practicará la anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por el funcionario a cargo del órgano competente, el cual tendrá el mismo valor de un mandamiento judicial de embargo.*

*Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración Tributaria podrá disponer su depósito en la forma que ella determine reglamentariamente.*

*Cuando se ordene embargo de establecimiento mercantil o industrial, o en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, la autoridad competente de la Administración Tributaria, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá nombrar un funcionario que intervenga en la gestión del negocio, en la forma que reglamentariamente se establezca.*

**Artículo 196 - Tercerías**

*Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio de los bienes o derechos embargados, o cuando un tercero considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia al Fisco, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente. Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de embargo en lo que se refiere a los bienes controvertidos, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se pueda continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del deudor y que sean susceptibles de embargo hasta que quede satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.*

*Si la tercería fuera de mejor derecho o de distribución, proseguirá el procedimiento de embargo hasta la ejecución de los bienes, y el producto obtenido se consignará en depósito a espera del resultado de la tercería.*

*Las reclamaciones de tercería serán tramitadas y resueltas con base en el procedimiento que se defina reglamentariamente. Contra la resolución de la tercería el interesado podrá instaurar el proceso judicial correspondiente.*

**Artículo 197 - Enajenación de los bienes embargados**

*La enajenación de los bienes embargados se llevará a cabo en sede administrativa, mediante el remate de tales bienes, el cual seguirá el procedimiento definido en el Código Procesal Civil.*

*Cuando el bien embargado sea dinero, su aprehensión será considerada como pago del deudor.*

*En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y gastos y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento.*

Todas estas regulaciones son comunes al embargo judicial, y ahora simplemente se trasladan al procedimiento administrativo. No se observan problemas de ningún tipo.

**Artículo 197 bis - Prohibición para la adquisición de bienes embargados**

*Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes que se enajenen objeto de embargo, por sí o por medio de interpósita persona a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del Fisco en el procedimiento de cobro. La enajenación efectuada con infracción a este precepto será nula y los infractores serán sancionados conforme a la normativa vigente.*

Esta es una prohibición interna a los funcionarios de la Administración que tiene poco que ver con la regulación general de un Código Tributario, y que además impone prohibición de hechos de difícil o casi imposible comprobación, como la actuación por medio de “*interpósita persona*”.

Además, cuando hace remisión a la normativa vigente en realidad no se tiene claro cual precepto específico y cual norma en particular está prohibiendo una actuación de este tipo, y cual pueda ser la sanción correspondiente.

Esta prohibición genérica no parece tener mucha fuerza coercitiva y se enuncia quizás solo como un disuasorio, o como una directriz de actuación.

No tiene problemas jurídicos por el fondo, pero tampoco mucha fuerza operativa.

**Artículo 198 - Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad**

*El órgano competente está facultado para establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los créditos tributarios firmes a favor de la Hacienda Pública en razón de su bajo monto o incobrabilidad.*

*Los supuestos de incobrabilidad serán definidos reglamentariamente.*

*Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de ubicar bienes suficientes del deudor sobre los cuales hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución revalidando la deuda.*

En aras del “fortalecimiento de la gestión tributaria” parece conveniente que la Administración esté facultada para declarar deudas incobrables, y no tener que arrastrar en sus pasivos cuentas que realmente nunca podrán ser efectivas.

Tómese nota que la redacción actual no menciona ni por un momento la capacidad de declarar la prescripción de oficio, conforme al principio jurídico general en esta materia.

La facultad a definir parámetros o límites de incobrabilidad. Parecen objetivos y razonables los que se refieren a montos exiguos.

Todos los demás no los define, sino que remite simplemente a la reglamentación respectiva. No se puede tener un criterio respecto a esta indeterminación total.

Advertimos sí, que esta facultad de declarar incobrables debiera ser menos necesaria en caso de que se apruebe el proyecto, porque la Administración tendría más y mejores herramientas para aumentar su efectividad en el cobro, y no nos referimos solo a las potestades administrativas supuestas, sino a los supuestos de responsabilidad subsidiaria que se adicionan en este proyecto.

La cuestión es de discrecionalidad política, pero respetuosamente se sugiere que se intente definir o precisar en la ley otros parámetros de incobrabilidad, al menos como una mención general, como por ejemplo la sola mención de deuda exigua, sin necesidad de que los límites concretos estén definidos precisamente, pues de lo contrario la indeterminación es absoluta, y quedará fuera del control del legislador.

Conviene valorar también otorgar la debida publicidad y transparencia a la aplicación de esta norma, en aras del interés público.

**Artículo 198.- Embargo administrativo**

~~En los casos que autoriza el artículo 196 de este Código, la Oficina de Cobros puede, asimismo, decretar y practicar el embargo administrativo sobre toda otra clase de bienes del deudor, el que debe comunicarse para su anotación en los registros públicos o las entidades públicas o privadas competentes, cuando proceda.~~

~~Tratándose de un decreto de embargo, su anotación tiene un término de validez de tres meses y, si dentro de este lapso no se presenta el embargo practicado para su inscripción, queda cancelada sin necesidad de declaratoria ni de asiento.~~

**Artículo 198 bis - Facultad de imponer medidas cautelares**

La Administración Tributaria podrá practicar el embargo preventivo de los bienes del obligado tributario, por la cantidad que presumiblemente adeuden los obligados tributarios o quienes puedan resultar terceros responsables o, en su defecto, la anotación general de bienes, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible en cualquier procedimiento, cuando a su juicio hubiera peligro de que el obligado se ausente u oculte sus bienes. Si el pago que viniese a corresponder se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar.

Al momento de practicar el embargo preventivo u ordenar la anotación general de bienes, la

*El embargo decretado y practicado por la Oficina de Cobros surte todos sus efectos en la acción judicial que llegue a establecerse contra el deudor, con la sola presentación de una copia simple del oficio de comunicación del embargo.*

*La práctica del embargo se debe efectuar aplicando en lo pertinente los procedimientos reglados por la Ley de Cobro Judicial.*

**Artículo 199.- Limitaciones al embargo administrativo y sustitución.** *El embargo administrativo que autorizan los artículos 197 y 198 de este Código se debe practicar observando las limitaciones que establecen los artículos 984 del Código Civil y 172 del Código de Trabajo, pudiendo ser sustituido por garantía suficiente a juicio de la Oficina de Cobros.*

*Administración Tributaria deberá comunicar al contribuyente o tercero responsable el importe presunto de la deuda, quedando obligada a resolver sobre la determinación de la obligación dentro de un plazo de tres meses, contados desde la fecha en que se practicará u ordenará la medida cautelar.*

*El embargo o la anotación quedará sin efecto si la autoridad no resuelve en el plazo señalado. Si emite dicha resolución, el embargo preventivo se convertirá en definitivo en la medida necesaria para asegurar el pago de la deuda determinada, salvo que se accionen instancias recursivas en vía administrativa, en cuyo caso se mantendrá como preventivo hasta la firmeza de la determinación de la obligación tributaria.*

*El cumplimiento de las obligaciones omitidas o la constitución de garantías con la anuencia de la Administración Tributaria determinará el levantamiento inmediato de las medidas cautelares. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y, cuando no se trate de la anotación general de bienes a que se refiere este artículo, deberán seguir la prelación establecida para el embargo. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.*

Por una cuestión de lógica y orden, este artículo que faculta las medidas cautelaras y el embargo en particular en sede administrativa debería preceder todas las otras disposiciones que regulan el embargo propiamente: el 192 sobre su tramitación, el 195 sobre documentación de las diligencias, el 196 respecto a tercerías y la disposición de orden interno de prohibición de participar en el embargo del 197.

Esta norma estaría mejor ubicada con el número inmediatamente antes de la tramitación del embargo, como por ejemplo con el número 191 bis.

Esta es solo una sugerencia formal para mejorar la sistematización y comprensión de la ley,

En cuanto al fondo, desde que ya hemos analizado el trámite del embargo y el otorgamiento de su naturaleza exclusivamente administrativa en artículos anteriores ya nos hemos referido al contenido de esta norma. El cambio con el ordenamiento vigente que ya contempla el embargo administrativo es que mientras estas es una posibilidad opcional, con el sistema que propone el proyecto sería prácticamente la única vía de ejecución.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 200 - Autorización dación en pago.</b> Se autoriza al Ministerio de Hacienda para que reciba, en pago de tributos administrados por la Dirección General de Tributación o la Dirección General de Aduanas, bienes muebles o inmuebles que ofrezcan los deudores, previo avalúo por parte de la Dirección General de Tributación <del>y según recomendación que realice la Dirección General de Hacienda, en que se verifique</del> la existencia de un plan de aprovechamiento de dichos bienes por parte de alguna institución del Poder Central, o posibilidad de rematarlos mediante el procedimiento de remate electrónico. El Ministerio de Hacienda reglamentará lo correspondiente a este procedimiento.</p>	<p><b>Artículo 199 - Autorización dación en pago</b> Se autoriza al Ministerio de Hacienda para que reciba, en pago de tributos administrados por la Dirección General de Tributación o la Dirección General de Aduanas, bienes muebles o inmuebles que ofrezcan los deudores, previo avalúo por parte de la Dirección General de Tributación <b>y habiéndose verificado</b> la existencia de un plan de aprovechamiento de dichos bienes por parte de alguna institución del Poder Central, o posibilidad de rematarlos mediante el procedimiento de remate electrónico. El Ministerio de Hacienda reglamentará lo correspondiente a este procedimiento.</p>

Esta norma reproduce el contenido de la norma vigente correspondiente sin ningún cambio sustantivo y tan solo con una pequeña modificación de redacción.

Código Tributario	Proyecto
<p><b>Artículo 201- Remate electrónico</b> Se autoriza al Ministerio de Hacienda para que efectúe el remate de bienes <del>dados</del> en dación de pago por medio de una plataforma tecnológica que brinde un espacio virtual de búsqueda directa, abierta y libre del precio de adquisición, que permita alcanzar el precio asignado por el mercado, sin interferencias de ningún tipo. El remate se desarrollará en tiempo real y de forma automática, requiriendo únicamente la participación de los postores individualmente considerados, sin contacto personal entre sí. El sistema que se implemente deberá garantizar las condiciones de transparencia, publicidad, seguridad, rapidez y economía en la determinación del justo valor de cambio de los bienes rematados, mediante el procedimiento de mejoramiento de precios en línea. Mediante decreto ejecutivo se regulará esta modalidad de remate, etapas y plazos de ejecución, que incluye las fases preparatorias, de publicidad, de inscripción, de desarrollo y de adjudicación.</p>	<p><b>Artículo 200 - Remate electrónico de bienes recibidos en dación en pago</b> Se autoriza al Ministerio de Hacienda para que efectúe el remate de bienes <b>recibidos</b> en dación de pago por medio de una plataforma tecnológica que brinde un espacio virtual de búsqueda directa, abierta y libre del precio de adquisición, que permita alcanzar el precio asignado por el mercado, sin interferencias de ningún tipo. El remate se desarrollará en tiempo real y de forma automática, requiriendo únicamente la participación de los postores individualmente considerados, sin contacto personal entre sí. El sistema que se implemente deberá garantizar las condiciones de transparencia, publicidad, seguridad, rapidez y economía en la determinación del justo valor de cambio de los bienes rematados, mediante el procedimiento de mejoramiento de precios en línea. Por vía reglamentaria se regulará esta modalidad de remate, etapas y plazos de ejecución, que incluye las fases preparatorias, de publicidad, de inscripción, de desarrollo y de adjudicación.</p>

La modificación es únicamente la sustitución de una palabra para mejorar la redacción, sin ningún otro cambio respecto a la norma vigente correspondiente.

**Contenidos que se eliminan de la ley vigente:**

**Artículo 191.-** Para atender el cobro de los créditos a favor del Poder Central a que se refiere el artículo anterior, la Oficina de Cobros está específicamente facultada para:

- a) Disponer el ejercicio de la acción de cobro;
- b) Decretar las medidas cautelares contenidas en este Título, cuando se trate de créditos a favor del Poder Central originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses, recargos y multas, y solicitar esas medidas a los órganos jurisdiccionales en los casos de otros créditos; y
- c) Ejercer la inmediata vigilancia sobre la gestión cobratoria del Cuerpo de Abogados de la Oficina y de los Fiscales Específicos.

Asimismo, la Oficina de Cobros puede disponer, de oficio o a petición de parte, la cancelación de los créditos indicados en el artículo 157 de este código, cuando los términos de prescripción correspondientes estén vencidos o se trate de cuentas o créditos incobrables. La resolución que así lo disponga deberá contar con la aprobación de la Dirección General de Hacienda y deberá ponerse en conocimiento de la Contabilidad Nacional y los organismos correspondientes para que cancelen, en sus registros o libros, las cuentas o los créditos respectivos. Contra la resolución que deniegue la cancelación, cabrá recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Todos estos contenidos de potestades de la Administración ya han sido refundidos o reubicados en otras normas: la potestad de cobranza (artículo 189), la potestad de imponer medidas cautelares (artículo 198 bis) y las declaratoria de incobrabilidad (artículo 198).

No se elimina por tanto ningún contenido sustantivo de la ley.

**Artículo 192 - Créditos insolutos y emisión de certificaciones.** Las oficinas que controlen, a favor del Poder Central, ingresos o créditos de la naturaleza indicada en el artículo 189 de este Código, una vez vencido el término de pago, deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y remitirlo al cuerpo de fiscales de cobro de la jurisdicción que corresponda, certificación que tendrá el carácter de título ejecutivo. Si una vez emitida la certificación, el deudor realizara pagos parciales de lo adeudado, el jefe del Departamento de Cobro Judicial podrá realizar, sin más trámite, la reliquidación correspondiente y emitir la nueva certificación con carácter de título ejecutivo.

Antes de remitir las certificaciones a la Oficina de Cobros, las oficinas que controlen los ingresos o créditos a que se alude en el párrafo primero de este artículo deben notificar al deudor por cualquiera de los medios que autoriza el artículo 137 de este Código, que se le concede un plazo de quince días, contado a partir de su notificación, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago.

Si vencido el plazo señalado el deudor no regulariza su situación, dichas certificaciones deben ser enviadas de inmediato al fiscal de cobro competente, para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.

No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y multas que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución.

Este contenido que regula el procedimiento para cobro de tributos distintos a los que realiza la Administración de Hacienda no se repone, sin embargo, su contenido es tan lógico y natural que su eliminación no produce efecto, desde que el Código habla ahora en términos de “Administración tributaria” y no de una Oficina Central de Cobros.

**Artículo 193.- Responsabilidad de los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos.** *Los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central deben cumplir las obligaciones que le señala el artículo anterior, bajo pena de amonestación en caso de que incumplan por la sola vez; de suspensión de sus puestos sin goce de salario hasta por ocho días, cuando haya reincidencia, y de destitución en la hipótesis de multirreincidencia. Estas sanciones deben aplicarse conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Servicio Civil.*

Esta es otro tipo de normas que regulan cuestiones a lo interno de las administraciones y no es un contenido propio de un Código Tributario. Como sea, contiene una sanción expresa que se elimina y puede provocar un vacío normativo.

**Artículo 194** - Es una norma derogada, sin ningún contenido actual.

**Artículo 195.- Responsabilidad solidaria**

*Para establecer la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 22 de este Código, basará la notificación del requerimiento de pago establecido en el artículo 192 a los deudores solidarios. Aquellos deudores solidarios que no cancelen las deudas tributarias dentro del plazo legal otorgado al efecto se incluirán en la lista de morosos que la Administración Tributaria publica, excepto cuando se trate de un accionista minoritario que demuestre, fehacientemente, haber salvado su responsabilidad en las actuaciones de la junta directiva, con anterioridad a la exigibilidad de la deuda.*

Este artículo remitía al artículo 22 que define la responsabilidad solidaria, el cual se mantiene pues no se modifica ni elimina en el proyecto.

Por el contrario, se agregan tres normas numeradas 22 bis, 22 ter y 22 quater, que regulan aspectos específicos de la responsabilidad solidaria de los socios de una empresa, de un grupo económico o por dificultar un embargo, que subsumen y amplían el contenido de esta norma que se elimina.

**Artículo 196.- Casos en que proceden.** *Con anterioridad a la interposición de la demanda, la Oficina de Cobros puede decretar las medidas cautelares del embargo de créditos al deudor y la retención de las sumas que debe percibir, así como decretar y practicar embargos administrativos sobre toda otra clase de bienes de los deudores, para la percepción de los créditos a favor del Poder Central originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses, recargos y multas en los casos siguientes:*

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>a) Cuando transcurre el plazo señalado en el artículo 192 de este Código, si el deudor no ha cancelado totalmente el crédito fiscal.</p> <p>b) En caso de multas y otros recargos, si transcurrido el plazo a que alude el inciso anterior no se ha pagado el importe correspondiente.</p> <p>c) Cuando lo pida el propio interesado, para garantizar su deuda fiscal.</p> <p>d) (Derogado por el artículo 19 inciso c) de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 14 de diciembre de 2016)</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Este artículo sobre la procedencia de las medidas cautelares ya ha sido sustituido por los contenidos del artículo 198 bis tal como lo propone el proyecto.

No hay consecuencias ni problemas jurídicos por su eliminación, pues su contenido ha sido sustituido.

#### **ARTÍCULO 4 - Reforma artículo 4 de la Ley N° 9416**

**Se reforma el artículo 4 de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, Ley 9416 del 14 de diciembre de 2016, para que indique:**

<b>Ley N° 9416</b>	<b>Proyecto</b>
<p><b>ARTÍCULO 4- Medios alternativos de pago</b> Todas las personas, físicas o jurídicas, con actividad lucrativa que presten sus servicios al público están obligadas a aceptar, como medio de pago alternativo, las tarjetas de crédito o débito, así como cualquier otro mecanismo electrónico o no, en donde exista una institución financiera que le garantice al comerciante la acreditación del dinero a su favor.</p>	<p><b>Artículo 4 - Medios alternativos de pago</b> Todas las personas, físicas o jurídicas, con actividad lucrativa que <b>vendan bienes y/o</b> presten sus servicios al público están obligadas a aceptar, como medio de pago alternativo, las tarjetas de crédito o débito, así como cualquier otro mecanismo electrónico o no, en donde exista una institución financiera que le garantice al comerciante la acreditación del dinero a su favor.</p>

La propuesta de adición, someter expresamente la venta de bienes y no solo la prestación de servicios a la obligación de ofrecer medios alternativos de pagos es más una aclaración o precisión necesaria de redacción para evitar conflictos de interpretación que un cambio sustantivo. No tiene problemas jurídicos de ningún tipo.

## **ARTICULO 5 - Derogatorias**

**Deróguese el artículo 157 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 del 3 de mayo de 1971.**

**~~Artículo 157.- Apelación de hecho~~**

~~Denegada una apelación por la Administración Tributaria, el interesado puede acudir ante el Tribunal Fiscal Administrativo y apelar de hecho. En la sustanciación y trámite de dicha apelación se deben aplicar en lo pertinente las disposiciones de los artículos 877 a 882, ambos inclusive, del Código de Procedimientos Civiles.~~

La derogatoria de la apelación de hecho es concordante con el nuevo sistema de apelación que se propone en el artículo 156, donde el contribuyente puede optar por interponer el recurso de revocatoria o solo el de apelación ante el Tribunal Administrativo directamente.

En todo caso, y aun cuando se interpongan conjuntamente la Administración recurrida que dictó el acto, no resuelve la admisibilidad de la apelación en ningún caso, limitándose a lo sumo a dar traslado del recurso.

No tiene problemas jurídicos de ningún tipo.

## **E. Consideraciones Finales**

Toda la propuesta en general y en cada aspecto particular es un asunto de discrecionalidad política.

En este apartado nos limitamos entonces a hacer un resumen de los principales señalamientos que hemos realizado respecto al detalle del articulado analizado:

### **ARTÍCULO 1:**

- En el artículo 20 bis, se sugiere modificar la redacción para aclarar o precisar que es lo que queda por fuera del derecho de apelar por esa vía (el monto o el “quantum” de la determinación).
- En el artículo 25 bis, sobre responsabilidad subsidiaria de la sociedad debe limitarse a la participación del socio, de lo contrario constituye un exceso.
- El artículo 144 bis crea un procedimiento engorroso con innecesarias actuaciones presenciales o personales como la audiencia. No facilita, sino que dificulta los procedimientos. No resuelve temas como la notificación electrónica para notificación inicial.

### **ARTÍCULO 2:**

- En el artículo 21 la definición del contenido debe excluir a los responsables solidarios, que son responsables directos.
- El artículo 56 genera una grosera eliminación del principio general de repetición del pago en obligaciones prescritas, totalmente contraria a los objetivos del proyecto, porque pasa a “premiar” a los contribuyentes morosos y genera un considerable “riesgo moral”, ante la expectativa de aplicar en todos los casos favorablemente la prescripción, prácticamente no solo de oficio sino por mandato legal.
- En los artículos 82 y 83 se elimina el sistema que permite graduar la sanción atendiendo a la gravedad de la omisión, pasando a un sistema rígido mucho menos conveniente.
- En el artículo 84 bis hace falta definir el concepto de salario base para las multas.
- En el artículo 198 se observa que los criterios que permiten la incobrabilidad de deudas deberían estar mencionados, siquiera de forma general en la ley, y que su remisión al reglamento produce una indeterminación inconveniente.

### **ARTÍCULO 3:**

- Convertir todas las acciones de cobro ejecutivo en un asunto exclusivamente administrativo sin tutela judicial, incluyendo las potestades de embargo y



dictar otras medidas cautelares es efectivamente un reforzamiento de las potestades de control de la Administración.

Como respetuosa sugerencia, recomendamos valorar entonces que dado que se elimina la tutela judicial (y su régimen de garantías, sin perjuicio siempre de acudir a la jurisdicción contenciosa) se exija en cambio para todos los encargados de las actuaciones administrativas de cobro ejecutivo una formación jurídica equivalente a la de los jueces del Poder Judicial, pues actuarán con potestades similares.

## **F. Técnica Legislativa**

- Los detalles puntuales en esta materia han sido advertidos en el apartado del análisis del articulado. Como comentario general, insistimos en que las normas excesivamente extensas no son convenientes para una fácil comprensión y manejo, y citamos el caso extremo del artículo 144 bis.



## **G. Procedimiento**

### ***Votación***

Este proyecto tiene un supuesto que califica la votación conforme al mandato constitucional del artículo 24. (Artículo 114 del Código Tributario según se propone su reforma). Salvo ese tema, el resto del articulado podría ser aprobado con la mayoría absoluta de los presentes que dispone el artículo 119 de la Constitución Política, sin perjuicio de la regla de consulta obligatoria a la Corte Suprema de Justicia que exige para separarse de su criterio, la mayoría calificada también.

### ***Delegación***

Este proyecto puede NO ser delegado a conocimiento de una Comisión Legislativa con Potestad Plena, según dispone el artículo 124 párrafo tercero de la Constitución Política, por constituir su contenido materia tributaria, en consecuencia, debe ser conocido y votado necesariamente en el Plenario Legislativo.

### ***Consultas Preceptivas***

- **Corte Suprema de Justicia** (*en cuanto a las modificaciones de las actuaciones judiciales en materia de cobro ejecutivo*)
- **Banco Central de Costa Rica** (*respecto a la obligación de brindar información sobre el Registro de Beneficiarios Finales y sus sanciones*)

## **H. Fuentes**

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971

[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530)

Elaborado por: grs  
/\*Isch// 7-4-2025  
c. arch// 234759 IJU-SIST-SIL