



7 de abril de 2025
AL-DEST-IJU-130-2025

Señor
Edel Reales Novoa
Gerente Departamento
Secretaría del Directorio
ASAMBLEA LEGISLATIVA

ASUNTO: EXPEDIENTE N° 24.013

Estimado señor:

Me permito remitirle el **INFORME JURÍDICO** del expediente **N° 24.013** Proyecto de ley: **“LEY DE TRANSPARENCIA FISCAL. REFORMA DEL ARTÍCULO 115 DE LA LEY 4755, CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS.”**.

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

Atentamente,

Fernando Campos Martínez
Gerente Departamental

*/Isch/7-4-2025
C. Archivo// SIST-SIL



**DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS SERVICIOS
TÉCNICOS**

AL-DEST-IJU-130-2025

INFORME DEL DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

**LEY DE TRANSPARENCIA FISCAL. REFORMA DEL ARTÍCULO 115
DE LA LEY 4755, CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS
TRIBUTARIOS,
DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS**

EXPEDIENTE N ° 24.013

INFORME JURÍDICO

**AUTORIZADO POR:
FERNANDO LIONEL CAMPOS MARTÍNEZ
GERENTE DEPARTAMENTAL**

7 de abril de 2025



TABLA DE CONTENIDO

I. ANÁLISIS TÉCNICO.....	4
1. RESUMEN DEL PROYECTO.....	4
2. ANTECEDENTES.....	4
3. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE (ODS).....	5
4. ANÁLISIS DE FONDO.....	5
5. ANÁLISIS DEL ARTICULADO.....	7
a) <i>Artículo único</i>	7
b) <i>Transitorio único</i>	10
II. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES.....	10
III. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.....	11
1. VOTACIÓN.....	11
2. DELEGACIÓN.....	11
3. CONSULTAS.....	11
a) <i>Obligatorias</i>	11
b) <i>Facultativas</i>	11
IV. FUENTES.....	12

AL-DEST-IJU-130-2025

INFORME JURÍDICO¹

**LEY DE TRANSPARENCIA FISCAL. REFORMA DEL ARTÍCULO 115
DE LA LEY 4755, CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS
TRIBUTARIOS,
DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS**

EXPEDIENTE N ° 24.013

I. ANÁLISIS TÉCNICO

1. Resumen del Proyecto

Se plantea la reforma del artículo 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N ° 4755 de 3 de mayo de 1971 (CNPT), para obligar a la Administración Tributaria a publicar mensualmente la lista actualizada de quienes tengan deudas con la Hacienda Pública y los montos adeudados, así como de quienes no hayan presentado sus declaraciones o no se hubiesen inscrito como contribuyentes, pese a realizar actividades económicas.

Además, pretende que la Administración Tributaria publique, una vez al año y en una página web de acceso público, la lista actualizada de Grandes Contribuyentes Nacionales que reporten pérdidas o cero utilidades, indicando nombre y número de cédula. El primero de estos listados tendría que salir a la luz pública en el plazo de dos meses contado a partir de la entrada en vigor de la iniciativa como ley.

2. Antecedentes

El proyecto de *LEY DE TRANSPARENCIA FISCAL, REFORMA DEL ARTÍCULO 115 DE LA LEY 4755, CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, DEL 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS*, expediente legislativo 21.161, tiene una evidente relación temática con la iniciativa en análisis, ya que, de hecho, le sirvió de inspiración. Fue archivado el 15 de julio de 2020 con dictamen negativo de mayoría de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios.

¹ Elaborado por Álex Piedra Sánchez, Asesor Parlamentario; bajo la supervisión de Luis Paulino Mora Lizano, Jefe del Área Hacendaria, y la revisión final y autorización de Fernando Lionel Campos Martínez, Gerente Departamental.

3. Vinculación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)

El proyecto presenta una vinculación tangencial con la Agenda 2030, específicamente con el Objetivo para el Desarrollo Sostenible N° 16 (Paz, Justicia e Instituciones Sólidas), pues propone medidas para la adopción de prácticas que mejoran la eficacia, transparencia y rendición de cuentas de las instituciones públicas, en la medida en que no solo aumenta la sensación de riesgo de los contribuyentes que incumplen sus deberes tributarios, sino que además expone de manera transparente la efectividad de los mecanismos de control y fiscalización tributarios y sus efectos en la mejora recaudatoria.

Esto se logra, adicionalmente, al fortalecer los mecanismos para garantizar el acceso público a la información de los obligados y deudores tributarios, como mecanismo para incentivar la declaración y el pago voluntario de los impuestos.

4. Análisis de Fondo²

Dado que la iniciativa en análisis es idéntica a la del expediente legislativo 21.161, ya que solo difiere en que no hace referencia a las grandes empresas territoriales, sino únicamente a los grandes contribuyentes nacionales, se reproducen ahora los conceptos que, en esa ocasión, fueron emitidos por este departamento.

En ese orden de ideas, se debe recordar que la Dirección General de Tributación, en su oficio DGT-R-22-2021 de 22 de junio del 2021, declaró en desuso el concepto de “grandes empresas territoriales”, manteniendo únicamente el de “Grandes Contribuyentes Nacionales”, a saber:

“VI.- Que, el modelo establecido hasta el momento para la atención del segmento más significativo de obligados tributarios, que los separaba en dos categorías a saber Grandes Contribuyentes Nacionales y Grandes Empresas Territoriales, dejará de usarse y se establecerá un único estrato que contemple los contribuyentes con el mayor interés fiscal que se denominará Grandes Contribuyentes Nacionales, dejando de existir la clasificación de Gran Empresa Territorial. / VII.- Que, una vez aplicados los criterios que se establecen en esta resolución, las empresas que fueron consideradas Grandes Empresas Territoriales, que no alcancen la categoría de Gran Contribuyente Nacional,

² Véase el informe jurídico de este departamento AL-DEST-IJU-045-2020 de 3 de marzo de 2020, referido al expediente legislativo 21.161.

formarán parte del padrón de la Administración Tributaria Regional, que les corresponde de acuerdo con su ubicación territorial y serán controladas de conformidad con los resultados de severidad que arroje la matriz de riesgo tributario. / VIII.-Que, con base en el estudio realizado por la Administración Tributaria, se establece la definición de los parámetros de clasificación de los obligados tributarios, que será utilizado para la selección de los sujetos a ser incluidos dentro de la clasificación de Grandes Contribuyentes Nacionales.”

Por su parte, el CNPT hace referencia, en general, únicamente a “grandes contribuyentes nacionales”; solo en el artículo 104 alude a las “grandes empresas territoriales”, a saber:

“Artículo 104.- Requerimientos de información al contribuyente. / Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico. / Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables: / **a)** A contribuyentes clasificados, según los criterios establecidos como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales, los estados financieros debidamente dictaminados por un contador público autorizado, incluyendo las notas explicativas sobre las políticas contables más significativas y demás notas explicativas contenidas en el dictamen del profesional independiente que los haya auditado. La Administración Tributaria queda facultada para requerirlos, también, a otros colectivos de contribuyentes en los que, por el volumen y la naturaleza de sus operaciones, este requerimiento no les suponga costos desproporcionados. / **b)** Copia de los libros, los archivos y los registros contables. / **c)** Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas. / **d)** Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria. / **e)** Copia de los soportes documentales o magnéticos de las operaciones de crédito, las compraventas y/o los arrendamientos de bienes y contratos de fideicomiso (financieros u operativos), que se tramiten en empresas privadas, entidades colectivas, cooperativas, bancos del Sistema Bancario Nacional, entidades financieras, se encuentren o no reguladas; sociedades de hecho o cualquier otra persona física, jurídica o de hecho, debiendo identificarse los montos de las respectivas operaciones, las calidades de los sujetos que intervienen y las demás condiciones financieras de las transacciones, en los términos regulados en el reglamento. / Los gastos por la aplicación de lo dispuesto en los incisos b), c), d) y e) anteriores correrán por cuenta de la Administración Tributaria.”



5. Análisis del Articulado

a) Artículo único.

Para facilitar la visualización de los cambios planteados, se presenta a continuación un cuadro comparativo entre el artículo 115 CNPT vigente y el propuesto:

NORMATIVA VIGENTE	NORMATIVA PROPUESTA
	<p><i>ARTÍCULO ÚNICO- Se reforma el Artículo 115 de la Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, que en adelante se leerá como sigue:</i></p>
<p>Artículo 115.- Uso de la información.</p> <p><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></p> <p><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></p> <p><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. Se faculta a la</i></p>	<p><i>Artículo 115- Uso de la información.</i></p> <p><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></p> <p><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></p> <p><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>

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.

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.

*La Administración Tributaria **deberá publicar mensualmente la lista actualizada** 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.*

Además, una vez al año, la Administración Tributaria deberá publicar la lista actualizada de Grandes Contribuyentes Nacionales que reportaron pérdidas o utilidades iguales a cero en el anterior año fiscal, indicando nombre y número de cédula. La lista deberá estar disponible en una página web de acceso público.

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.

Con respecto a la publicación de información tributaria, la sentencia de la Sala Constitucional N^o 2018018694 de las nueve horas veinte minutos del nueve de noviembre de dos mil dieciocho, señaló lo siguiente:

“Sobre el particular y en lo correspondiente al derecho de acceso a la información solicitada, lo que interesa es que la información tenga interés público y no se trate de un secreto de Estado, ni que medie una declaratoria de confidencialidad sobre ella, lo cual no se da en el presente caso, pues, lo pedido tiene relación con las empresas grandes

*contribuyentes que han reportado perdidas o cero ganancias en relación a los tributos cancelados en los años anteriores, lo cual es de evidentemente interés público, y de allí la obligación de ser suministrada por parte de la autoridad accionada, cuando -como en este caso- le ha sido requerida por parte del interesado. En este sentido, mediante Sentencia N° 2016017074 de las 09:05 horas del 18 de noviembre de 2016, esta sala dispuso sobre el particular lo siguiente: / **“IV.- Sobre el secreto tributario y su relación con la información de carácter público.** En el ordenamiento jurídico costarricense, el pretendido secreto tributario deviene del desarrollo que del artículo 24 de la Constitución Política realizan los artículos 115 y 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...) / De tal forma, son bastante claros los supuestos previstos por el legislador para el denominado secreto tributario, circunscribiéndolo a aquél tipo de información que las administraciones tributarias obtengan de los contribuyentes -por ejemplo, a través de las declaraciones-, y no a la información elaborada por la propia administración respecto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, de donde resulta válido concluir que a este último tipo de información sí es plausible reconocerle carácter público y, por tanto, la obligación de ser suministrada cuando así llegare a requerirse por parte de alguna persona interesada. Así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Sala, cuando al pronunciarse sobre la aplicación del citado artículo 117 del Código de rito, señaló en la sentencia 2001-12894 que: / “En el caso que nos ocupa, estima la Sala que la información solicitada a la Administración Tributaria por parte del recurrente es de carácter público, pues estamos en presencia de un estudio realizado por la misma Administración que fundamentó la promulgación de un decreto ejecutivo, es decir, una disposición general que afecta la actividad del sector que la empresa amparada representa. De manera que existe, por parte de la entidad recurrida, una mala interpretación de la confidencialidad de las informaciones a las que se refiere el artículo citado, **pues el mismo se refiere a los datos que figuren en las declaraciones.** Consecuentemente, se estima violentado en perjuicio del accionante, lo dispuesto tanto en el artículo 27, como en el artículo 30 de la Constitución Política, por cuanto no se dan ninguna de las limitaciones indicadas en el considerando segundo de esta sentencia, para no proporcionar la información requerida.” -el destacado no es del original- (ver en sentido similar la sentencia N° 2017002927 de las 09:30 horas del 24 de febrero de 2017). / Ante este panorama, este Tribunal, estima que la negativa reclamada es ilegítima y vulnera el acceso a la información administrativa. Como consecuencia, se impone la estimatoria del amparo, como al efecto se ordena”*

Cabe indicar que las obligaciones planteadas por la reforma serían sin perjuicio de cualquier otro requerimiento anterior sobre esa misma

información, que también debería de estar disponible en los sitios web señalados.

Respecto a la reforma que obliga a publicar mensualmente la lista actualizada de las personas deudoras con la Hacienda Pública y sus montos, así como los nombres de las personas físicas y jurídicas que no han presentado sus declaraciones o que realizan actividades económicas sin haberse inscrito como contribuyentes, no se indica si es en el sitio web o por otro medio informativo, por lo que se recomienda aclararlo.

Asimismo, se hace notar que la publicación actualmente es facultativa para la Administración, pero con la reforma pasaría a ser una obligación.

b) Transitorio único.

Plantea que la primera lista de Grandes Contribuyentes Nacionales que reportaron pérdidas o cero utilidades en el año fiscal anterior tendría que publicarse en el plazo máximo de dos meses a partir de la entrada en vigor de la propuesta como ley.

Si bien, luego de la resolución mencionada de la Sala Constitucional, se hicieron públicas las primeras listas, resulta necesario establecer legalmente la obligación de la publicación inicial con el propósito de ordenar los procesos y tener claridad sobre las obligaciones administrativas respectivas.

II. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

Al no presentar problemas jurídicos en general, y de constitucionalidad en lo particular, dado que se adapta a la jurisprudencia existente sobre la materia, especialmente en lo que toca a la posibilidad de hacer pública información de tipo tributario, la adopción de lo propuesto es una decisión discrecional para la que se deberán valorar los aspectos de conveniencia y oportunidad que se estimen pertinentes.

III. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO



1. Votación

El proyecto requiere para su aprobación de la votación de la mayoría absoluta de los presentes, atendiendo a lo que dispone el artículo 119 de la Constitución Política.

2. Delegación

Al tratar materia tributaria nacional, la iniciativa no puede ser objeto de delegación en una comisión con potestad legislativa plena, en atención a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 124 constitucional.

Tómese en cuenta que la publicación de la situación impositiva de las personas contribuyentes deriva de un presunto incumplimiento con sus obligaciones tributarias, lo que calzaría en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el artículo 5 CNPT, a saber:

“Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede: / (...) c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones...”

Además, la materia de derechos fundamentales, como sería el derecho de acceso a la información y sus límites, debe ser interpretada de manera *pro homine* y *pro libertatis*, por lo que inferir que en este caso se utilice para su regulación el procedimiento legislativo más gravoso, ante el Plenario, vendría a ser más protector de las libertades involucradas.

3. Consultas

a) Obligatorias.

- No hay.

b) Facultativas.

- Ministerio de Hacienda.
- Contraloría General de la República.

IV. FUENTES

- [Constitución Política de la República de Costa Rica de 7 de noviembre de 1949.](#)

- [Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971.](#)
- [Sentencia de la Sala Constitucional N ° 2018018694 de las nueve horas veinte minutos del nueve de noviembre de dos mil dieciocho.](#)
- Informe jurídico del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos AL-DEST-IJU-045-2020 de 3 de marzo de 2020, referido al expediente legislativo 21.161.

Elaborado por: aps
/*lsch//7-4-25
c. arch// 24013 IJU-SIST-SIL