



2 de diciembre de 2025  
AL-DEST-IJU-415-2025

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

**ASUNTO: EXPEDIENTE N° 25.093**

Estimados (as) señores (as):

Me permito remitirles el **INFORME JURÍDICO** del expediente **N° 25.093**, Proyecto de ley: **"REFORMAS LEGALES PARA LA IMPLEMENTACION DEL PROYECTO DE HACIENDA DIGITAL (SISTEMA TRIBU-CR)**.

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

Atentamente,

Fernando Campos Martínez  
**Gerente Departamental**

\*/lsch 2-12-2025



**DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS**

**AL-DEST-IJU-415-2025**

**INFORME SOBRE EL DICTAMEN AFIRMATIVO UNÁNIME**

**REFORMAS LEGALES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROYECTO DE  
HACIENDA DIGITAL (SISTEMA TRIBU-CR)**

**EXPEDIENTE 25093**

**INFORME JURÍDICO**

**AUTORIZADO POR:  
FERNANDO LIONEL CAMPOS MARTÍNEZ**



## GERENTE DEPARTAMENTAL

2 de diciembre de 2025

### TABLA DE CONTENIDO

<b>I. ANÁLISIS TÉCNICO.....</b>	<b>4</b>
1. RESUMEN DEL PROYECTO.....	4
2. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE (ODS).....	5
3. ANTECEDENTES.....	5
4. CONSIDERACIONES GENERALES DE FONDO SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APPLICABLES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	6
5. ANÁLISIS DEL ARTICULADO.....	8
a) Artículo 1.....	8
b) Reforma propuesta para los incisos a) y b) del artículo 22 de la Ley 7092, contenida en el numeral 2 del proyecto.....	9
c) Reformas propuestas para los artículos 23, inciso g) y 24, inciso c, de la Ley 7092, contenida en el numeral 2 del proyecto.....	11
d) Reforma propuesta para el ordinal 134 CNPT, contenida en el numeral 3 del proyecto, y artículo 4.....	14
e) Reforma propuesta del numeral 137 CNPT, contenida en el artículo 3 del proyecto.....	21
f) Adición de un transitorio en el CNPT, contenida en el numeral 3 del proyecto.....	26
<b>II. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES.....</b>	<b>26</b>
<b>III. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.....</b>	<b>27</b>
1. VOTACIÓN.....	27
2. DELEGACIÓN.....	27
3. CONSULTAS.....	28
a) Obligatorias.....	28
b) Facultativas.....	28
<b>IV. FUENTES.....</b>	<b>28</b>

**AL-DEST-IJU-415-2025**

**INFORME JURÍDICO<sup>1</sup>**

**REFORMAS LEGALES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROYECTO DE  
HACIENDA DIGITAL (SISTEMA TRIBU-CR)**

**EXPEDIENTE 25093**

**I. ANÁLISIS TÉCNICO**

**1. Resumen del Proyecto**

Se plantea una serie de reformas legales, las cuales, según la exposición de motivos, tienen como fin alcanzar la modernización de las estructuras informáticas del Ministerio de Hacienda, a través del denominado "*Proyecto Hacienda Digital*" y la implementación del "*Sistema TRIBU-CR*".

De esta forma se propone adicionar un párrafo final al artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, 7509 de 9 de mayo de 1995, con el objetivo de permitir que las herramientas elaboradas por el Órgano de Normalización Técnica (ONT) sean utilizadas por el Ministerio de Hacienda para la gestión de distintos impuestos, así como la valoración administrativa de inmuebles realizada a solicitud de diversos entes públicos.

Por su parte, se propone reformar los artículos 22, incisos a) y b); 23, inciso g), y 24, inciso c), de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 7092 de 21 de abril de 1988, respectivamente para lo siguiente:

- Definir la base de cálculo para las cuotas parciales del pago del impuesto, para los contribuyentes que inicien actividades, con fundamento en su primera declaración. Lo anterior, para el siguiente período fiscal.

---

<sup>1</sup>Elaborado por Luis Fernando Badilla Madriz, 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.

- Cambiar los meses en que deberían efectuarse los pagos a cuenta, los cuales tendría que cancelarse a más tardar el último día de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año.
- Habilitar a la Administración para que aplique de oficio el monto correspondiente en las retenciones en fuente relativas a pagos parciales, conforme al procedimiento que se disponga mediante resolución de alcance general emitida por la DGT.

Además, se pretende reformar los artículos 134 y 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 de 3 de mayo de 1971 (CNPT), para lo siguiente:

- Implementar el uso obligatorio del buzón hacendario para el envío de comunicaciones y notificaciones, asegurando la confidencialidad, integridad y uso exclusivo de la información con fines tributarios, así como los derechos de defensa y al debido proceso de las personas contribuyentes.
- Definir las excepciones a la notificación por medios electrónicos.

Por último, se plantea un transitorio para la implementación del buzón hacendario a las instancias que se les reconozca como administración tributaria, y deroga el artículo 137 bis CNPT.

## **2. Vinculación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)<sup>2</sup>**

El proyecto se vincula tangencialmente con el Objetivo de Desarrollo Sostenible 16 (Paz, Justicia e Instituciones Sólidas), por proponer medidas para la adopción de prácticas que mejoran la eficacia, transparencia y rendición de cuentas de las instituciones públicas. Esto debido a que la propuesta busca consolidar el denominado “*Proyecto Hacienda Digital*”, cuyos objetivos son evitar la evasión fiscal y brindar interoperabilidad a los sistemas de la administración tributaria, para la mejora de la recaudación.

---

<sup>2</sup>Esta sección y la siguiente fueron elaboradas con base en información suministrada por el Área de Gestión Documental y Archivo del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

Es positiva la propuesta porque, al robustecer las finanzas públicas, le permite al Estado contar con mayores recursos para invertir en educación, salud y seguridad, entre otras áreas.

### **3. Antecedentes**

No se registran proyectos con objetivos similares a los de la propuesta. No obstante, es importante mencionar que el expediente 22016, Aprobación del Contrato de Préstamo N° 9075-CR para financiar el proyecto *“Fiscal Management Improvement Project” “Modernizar y Digitalizar los sistemas tecnológicos del Ministerio de Hacienda conocido como «Hacienda Digital para el Bicentenario», entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento”,* actualmente Ley 9922 de 21 de noviembre de 2020, constituye el antecedente del *“Proyecto de Hacienda Digital”*.

### **4. Consideraciones Generales de Fondo sobre los Principios Constitucionales Aplicables en Materia Tributaria**

Las decisiones sobre materia tributaria de índole nacional son expresión de la competencia impositiva de la Asamblea Legislativa, recogida en el artículo 121.13 de la Carta Política. Por ello, en principio, tienen un carácter discrecional y se basan, en términos generales, en la ponderación de criterios de conveniencia y oportunidad.

Sin embargo, los principios constitucionales de razonabilidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva, progresividad<sup>3</sup> y equilibrio fiscal, entre otros, representan límites a su ejercicio.

Sobre los dos primeros, la sentencia de la Sala Constitucional 03933-98 de las nueve horas cincuenta y nueve minutos del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho, indica lo siguiente:

*“... el principio de razonabilidad (...) extiende la protección del principio de legalidad, por cuanto toda intervención del Estado (...) no sólo requiere de una base legal, sino que además necesita ser realizada de tal manera que estos derechos sean afectados lo menos posible. Dicho con otras palabras, la*

<sup>3</sup>Ver en este sentido las sentencias de la Sala Constitucional 2017003262 de las nueve horas cinco minutos del tres de marzo de dos mil diecisiete y 2020019274 de las dieciséis horas y treinta minutos el siete de octubre del dos mil veinte.

*injerencia del Estado en la esfera privada es constitucional hasta tanto sea indispensable para una razonable protección de los intereses públicos. Los elementos del principio de razonabilidad son: legitimidad, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La legitimidad se refiere a que el objetivo pretendido con el acto o disposición (...) no debe estar al menos legalmente prohibido. La idoneidad indica que la medida estatal (...) debe ser apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido. La necesidad significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar tal objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona. La proporcionalidad en sentido estricto dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de proporción con respecto al objetivo pretendido, es decir, no le sea "inexigible" al individuo."*

Asimismo, la sentencia de la Sala Constitucional 2012003950 de las dieciséis horas y treinta minutos del veintiuno de marzo del dos mil doce, señala sobre el tema lo siguiente:

*"En sintonía con la doctrina más autorizada del Derecho Constitucional y con la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales, la Sala Constitucional ha receptado, en su jurisprudencia, los principios de razonabilidad y proporcionalidad. En efecto, ha precisado el contenido necesario de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. En reiteradas sentencias ha señalado, sobre el primero, que la ley no puede ni debe ser irracional, ya que el medio que se seleccione debe tener una relación real y sustancial con el objeto que se persigue. Desde esta perspectiva, la racionalidad técnica significa una proporcionalidad entre medios y fines; la racionalidad jurídica implica una adecuación a la Constitución en general y, en especial, a los derechos y libertades reconocidos y garantizados en ella y en los Instrumentos Internacionales sobre Derechos Humanos debidamente vigentes en nuestro país y; por último, la razonabilidad sobre los efectos personales supone que no pueden imponerse a esos derechos otras limitaciones o cargas que razonablemente se deriven de su naturaleza, ni mayores que las indispensables para que funcionen razonablemente en la sociedad."*

A mayor abundamiento, específicamente sobre la posibilidad de utilizar estos principios para el control de constitucionalidad, la sentencia de la Sala Constitucional 2012010986 de las quince horas cinco minutos del catorce de agosto de dos mil doce, reza como sigue:

*"... la razonabilidad es parte integrante del control constitucional con el fin de asegurar que las leyes, y en general toda norma, no resulten en un ejercicio*

*arbitrario y sin sentido del poder público, sino que respondan a necesidades y motivaciones reales. Ahora bien, en este tema específico de la forma en que debe responderse a las necesidades y exigencias de la vida en sociedad, no existe algo así como 'la mejor solución' o 'la solución correcta' de la que quepa decir que es netamente 'mejor' o 'superior' a las demás posibles. Por el contrario, es necesario partir de una premisa fundamental y es que lo normal es la existencia de un conjunto más o menos amplio de opciones que pueden en un momento determinado resultar razonables y adecuadas para el logro de la finalidad que se persigue. Igualmente, tampoco se escapa el hecho de que en el ejercicio de este balance de elementos que inciden para la toma de una decisión, pueden entrar a jugar incontables elementos de juicio, todo ello dependiendo de la profundidad y alcance con que se quiera abordar la cuestión de cuáles son los medios adecuados a los fines perseguidos. Por ello el concepto de razonabilidad como parámetro de constitucionalidad se ha abordado y entendido bajo la figura de un marco que delimita una variedad de actuaciones que pueden entenderse todas ellas como razonables, de modo que solamente aquellos actos que resulten fuera de éste, deben tenerse como irrazonable y por ende inconstitucionales. (...) Además, se ha dejado claramente expresado que la competencia de esta Sede se limita a excluir del ordenamiento los actos totalmente irrazonables, pero no ha sustituir ni a enjuiciar a las autoridades públicas en la ponderación de los elementos que pueden hacer una opción más adecuada que otra"*

Por otra parte, la constitucionalidad de un proyecto de naturaleza fiscal depende también de que su implementación no ponga en entredicho el equilibrio en las finanzas públicas. Con respecto a esta imperativa armonía y la necesidad, según el texto fundamental, de respetarla, la sentencia de la Sala Constitucional 2018019511 de las veintiún horas y cuarenta y cinco minutos del veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho, indica lo siguiente:

*"... para que un Estado Social de Derecho pueda persistir y cumplir sus fines constitucionales y legales, deviene necesario que se efectúe un sano manejo de las finanzas públicas; es decir, de manera inexorable debe existir un equilibrio entre los derechos prestacionales y la solvencia económica estatal, ya que los primeros dependen de las posibilidades materiales propiciadas por la segunda, mientras que el sentido de esta última es fortalecer el desarrollo de un sistema político solidario, uno en el que los estratos menos favorecidos de la sociedad encuentren resguardo de su dignidad humana y su derecho a progresar. Dicho de otra forma, el Estado Social de Derecho "ideal" es el Estado Social de Derecho "posible", contra el que precisamente se actúa, cuando se quebranta el principio de equilibrio presupuestario, toda vez que, a mediano plazo, eso pone en serio*

*riesgo o del todo impide obtener los recursos necesarios para sustentar un Estado Social de Derecho "real", uno del que verdadera y efectivamente puedan gozar los más vulnerables. Vigilar entonces que no se llegue a caer en una Constitución fallida o de papel, donde los derechos prestacionales de rango constitucional no puedan ser efectivos, es tarea fundamental de esta Sala, estrictamente dentro de lo que el marco de sus competencias se lo permite."*

## **5. Análisis del articulado**

### **a) Artículo 1.**

Esta disposición plantea adicionar un párrafo final al artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a fin de habilitar al Ministerio de Hacienda para que utilice las herramientas elaboradas por el ONT para la gestión de distintos impuestos, así como para la valoración administrativa de inmuebles realizada a solicitud de diversos entes públicos.

De esta forma, se busca establecer expresamente en la ley una situación que, en la actualidad, ya es practicada por el Ministerio de Hacienda. Así lo deja patente la exposición de motivos, a saber:

*"En la actualidad el Órgano de Normalización Técnica, que funge como un órgano de desconcentración mínima adscrito al Ministerio de Hacienda pero, en la práctica, el Decreto Ejecutivo 35688-H lo ubica dentro de la estructura jerárquica de la Dirección General de Tributación, ya que las herramientas de valoración de bienes inmuebles que elabora para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en cumplimiento de las atribuciones que le asigna la Ley N°7509, también son utilizadas por este Ministerio para la gestión de otros impuestos administrados por la actual Dirección de Valoraciones Tributarias de la Dirección General de Tributación, como son el Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles, el Impuesto Solidario para el fortalecimiento de Programas de Vivienda (ISO) y el Impuesto de Rentas de Capital, conforme la reforma introducida a la Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, denominada Ley del Impuesto sobre la Renta por medio de la Ley N°9635 del 3 diciembre del 2018, denominada Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas."*

Bajo este panorama, la adición propuesta no presenta problemas de ninguna índole, por lo que su adopción es una cuestión de discrecionalidad política, para la que se deberán ponderar los aspectos de conveniencia y oportunidad que se estimen pertinentes.



**b) Reforma propuesta para los incisos a) y b) del artículo 22 de la Ley 7092, contenida en el numeral 2 del proyecto.**

En aras de una mejor visualización de los cambios que se plantean, se presenta el siguiente cuadro comparativo:

<b>NORMATIVA VIGENTE</b>	<b>NORMATIVA PROPUESTA</b>
<p>ARTICULO 22.-Pagos parciales del impuesto.(...)</p> <p>a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, <del>si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.</del></p> <p>b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día</p>	<p>Articulo 22- Pagos parciales del impuesto</p> <p>(...)</p> <p>a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado. <b>En el caso de los contribuyentes que inician actividades, las cuotas de pagos parciales se calcularan para el siguiente periodo fiscal.</b></p> <p>b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán</p>

<p><i>hábil de los meses de <del>marzo, junio y</del> <del>setiembre</del> de cada año.</i></p> <p>(...)</p>	<p><i>pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de <b>junio, setiembre y diciembre</b> de cada año.</i></p> <p>(...)"</p>
--	---

Como se observa, las modificaciones propuestas para el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las siguientes:

- La base de cálculo para las cuotas parciales del pago del impuesto de los contribuyentes que inician actividades pasaría de estar fundamentada en la presentación de una estimación fundada, a estarlo en la primera declaración del impuesto.
- Se cambiarían los meses en que deben efectuarse los pagos a cuenta, para que pasen a tener que efectuarse a más tardar el último día de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año.

En relación con la primera variante, se recomienda hacer una valoración de sus impactos económicos. No se omite indicar que, a este momento, no se tiene noticia de la presentación de estudios técnicos al respecto. Lo anterior, a fin de determinar si lo planteado podría incidir negativamente en la recaudación y, en ese tanto, representar una contradicción con el principio constitucional de equilibrio fiscal.

Lo anterior a sabiendas de que este cambio busca concordar la ley con el transitorio I del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, Decreto Ejecutivo 43198-H de 22 de julio de 2021, que en lo que interesa dispone lo siguiente:

***"TRANSITORIO I.- Disposiciones sobre el Transitorio XIX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. / (...) A partir del 1 de enero de 2021, los pagos parciales deberán pagarse a más tardar el último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año."***

Por lo demás, ambas modificaciones se fundamentarían en la potestad tributaria que ostenta la Asamblea Legislativa, por lo que su eventual adopción es una decisión discrecional que dependerá de los criterios de conveniencia y oportunidad que se estimen aplicables.



**c) Reformas propuestas para los artículos 23, inciso g) y 24, inciso c, de la Ley 7092, contenida en el numeral 2 del proyecto.**

En aras de una mejor visualización de los cambios que se plantean, se presenta el siguiente cuadro comparativo:

<b>NORMATIVA VIGENTE</b>	<b>NORMATIVA PROPUESTA</b>
<p><i>ARTICULO 23.- Retención en la fuente.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>g) El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, que paguen o acrediten rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país, deben retener el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.</i></p> <p><i><del>El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos parciales citados en el artículo 22 de esta Ley.</del></i></p> <p><i><del>Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o los créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario</del></i></p>	<p><i>Artículo 23- Retención en la fuente</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>g) El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas, y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, que paguen o acrediten rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país, deben retener el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.</i></p> <p><b><i>En el caso de la retención contemplada en el presente inciso, así como cualquier otra retención que constituya pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades, establecido en el artículo 1 de la presente ley, la Administración Tributaria tendrá la potestad de aplicar de oficio el monto correspondiente de las</i></b></p>



<p><del>Nacional o en sus agencias o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los quince días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención.</del></p> <p>(...)</p>	<p><b>retenciones indicadas a los pagos parciales citados en el artículo 22 de esta Ley, conforme el procedimiento que se disponga mediante resolución de alcance general emitida por la Dirección General de Tributación.</b></p> <p>(...)”</p>
<p>Artículo 24- Deducciones del impuesto.</p> <p>(...)</p> <p>c) Las retenciones practicadas, según lo dispuesto en el artículo 103, inciso d) de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 24- Deducciones del impuesto</p> <p>(...)</p> <p>c) Las retenciones practicadas, según lo dispuesto en el artículo 103, inciso d) de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, <b>y en el artículo 23 de la presente ley siempre que se les considere como pagos a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades y que no se hubiesen aplicado en los pagos parciales.</b></p> <p>(...)</p>

El inciso g) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que las entidades públicas, en los casos de licitaciones, contrataciones, negocios u otras operaciones en las que cancelen o acrediten rentas a terceros con domicilio en el país, deben retener el dos por ciento bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelantos.

Bajo esa tesitura, la modificación pretende que, en la retención en fuente, la Administración Tributaria esté habilitada para aplicar de oficio el monto correspondiente a los pagos parciales del artículo 22 de la Ley 7092,



conforme al procedimiento que se disponga mediante resolución de alcance general emitida por la DGT.

Actualmente el inciso en cuestión establece que el contribuyente puede solicitar que los montos retenidos se acrediten a los pagos parciales; con la propuesta deja de ser un asunto facultativo para el contribuyente, para convertirse en una potestad que aplicaría de oficio la Administración Tributaria.

De esta manera, lo planteado parece razonable, dado que el cambio es idóneo para alcanzar el fin propuesto, tal como lo indica la exposición de motivos:

*"...lo oportuno sería la aplicación automática de los montos retenidos a los pagos parciales, sin necesidad que se dé una gestión adicional por parte del contribuyente para su aplicación, lo que fomentaría el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, inclusive, en algunos casos, sin necesidad de efectuar un desembolso, pudiendo disponer de mayor liquidez para ejercer su actividad económica. Teniendo, además, como valor agregado que se reduce la posibilidad de generar y acumular saldos acreedores que puedan caer en riesgo de prescripción y causar un perjuicio al contribuyente."*

Por su parte, la modificación propuesta para el inciso c) del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referido a las deducciones, se pretende añadir que se podría deducir lo indicado en el numeral 23, es decir, las retenciones del dos por ciento, siempre que se les considere como pagos a cuenta del tributo sobre las utilidades y que no se hubiesen aplicado en las cancelaciones parciales.

Dicha adición actualiza la norma en cuestión, haciéndola consecuente con la modificación planteada para el inciso g) del artículo 23 de la Ley 7092.

**d) Reforma propuesta para el ordinal 134 CNPT, contenida en el numeral 3 del proyecto, y artículo 4.**

En aras de una mejor visualización de los cambios que se plantean, se presenta el siguiente cuadro comparativo:

NORMATIVA VIGENTE	NORMATIVA PROPUESTA
----------------------	---------------------

~~Artículo 134.- Medios para recibir notificaciones.—El contribuyente se encuentra en la obligación de establecer un medio para recibir notificaciones.—El acto de inicio de cada procedimiento tributario deberá notificarse en el domicilio fiscal o en el correo electrónico registrado por el contribuyente ante la Administración Tributaria, según corresponda.~~

~~Para recibir futuras notificaciones, el contribuyente se encuentra obligado a señalar un medio dentro del perímetro que la Administración Tributaria defina, o en una dirección única de correo electrónico, fax, buzón electrónico, o cualquier otro medio electrónico habilitado que permita la seguridad del acto de comunicación.—El medio señalado será~~

**Artículo 134- Medio para recibir notificaciones. Se establece el buzón hacendario como el único medio que la Administración Tributaria utilizará para el envío y, por ende, para que el obligado tributario reciba las notificaciones relacionadas con todos los procedimientos y gestiones que a su nombre se tramiten en la Administración Tributaria, sean iniciados de oficio o a gestión de parte; así como de las comunicaciones que deba realizar la Administración en el ejercicio de su función. Para estos efectos, la Administración Tributaria asignará a cada obligado tributario un buzón hacendario, el cual deberá regularse por las disposiciones del presente artículo.**

**En el uso del buzón hacendario la Administración Tributaria debe mantener un sistema de alertas de carácter informativo, el cual avisará a los obligados tributarios de la existencia de una notificación o comunicación, ya sea por medio de mensajes escritos al número de teléfono celular o al correo electrónico que el obligado tributario tenga registrado en el Registro Único Hacendario o por cualquier otro medio establecido por la Administración Tributaria según el avance tecnológico. Es deber del obligado tributario revisar periódicamente los mensajes que hayan sido depositados.**

**El acto de inicio de cada procedimiento tributario será notificado en el buzón hacendario asignado al obligado tributario.**

**En el caso de procedimientos determinativos o sancionadores, y las gestiones contempladas en el artículo 43 del presente Código, así como la fase recursiva derivados de ellos, el obligado tributario podrá señalar una dirección única de correo electrónico para efectos de recibir futuras**

~~válido y surtirá efectos jurídicos para toda siguiente notificación que se requiera realizar en el procedimiento que sigue la Administración Tributaria.~~

~~El interesado podrá señalar dos medios electrónicos distintos de manera simultánea, pero deberá indicar, expresamente, cuál de ellos se utilizará como principal.~~

~~Si los medios electrónicos señalados por el interesado para recibir notificaciones generaran fallas en su transmisión, la Administración Tributaria deberá realizar tres intentos de notificación, dos el primer día en horas diferentes y una el tercer día. En caso de que todas resulten infructuosas, las resoluciones que se dicten se tendrán por válidamente~~

**notificaciones dentro de ese procedimiento específico. El correo electrónico señalado será válido y surtirá efectos jurídicos para futuras notificaciones que se requiera realizar en el procedimiento que se sigue. Para modificar la dirección de correo electrónico señalada para futuras notificaciones y solo para efectos de alguno de los procedimientos señalados en este párrafo, el obligado tributario debe realizar la correspondiente actualización de dicho correo en el sistema que al efecto establezca la Administración Tributaria, conforme el procedimiento que defina la Dirección General de Tributación por medio de resolución de alcance general.**

**Si el correo electrónico señalado por el interesado para recibir futuras notificaciones dentro de un procedimiento genera un mensaje que indique que el mismo no pudo ser entregado al receptor, la notificación se realizará mediante el buzón hacendario del obligado tributario.**

**En la notificación realizada, sea mediante el buzón hacendario, o mediante correo electrónico, se considera que la persona receptora queda notificada el día hábil siguiente al depósito o el envío respectivo. La contabilización de cualquier plazo empieza a partir del día hábil siguiente a aquel en que la persona receptora quedó notificada.**

**El medio de notificación que se utilice debe acreditar la fecha y la hora en que se produzca el depósito de la notificación en el buzón electrónico asignado al interesado o el envío del correo electrónico. En ambos casos, debe indicarse que se ha puesto a disposición el contenido íntegro de la notificación.**

~~notificadas con el solo transcurso de veinticuatro horas.~~

***De manera excepcional, aquellos obligados tributarios o ciudadanos, que por alguna circunstancia particular se encuentran en lo que se denomina brecha digital, entendida ésta como la desigualdad existente entre las personas respecto a las posibilidades en cuanto al acceso y uso en las tecnologías de la información, sea por razones, entre otras, de localización geográfica, economía, cultura, edad, género, salud, discapacidad; y que por lo tanto requieran ser atendidos de forma presencial, podrán acudir a las oficinas que la Administración Tributaria designe, para todo trámite y diligencia que necesite realizar para la habilitación del buzón hacendario.***

***El procedimiento que fuera necesario para la aplicación de este artículo será establecido mediante resolución de alcance general emitida por la Dirección General de Tributación.***

***La Administración Tributaria garantizará que el uso del buzón hacendario respete los principios y obligaciones establecidos en la Ley 8968, Protección de la Persona frente al Tratamiento de sus Datos Personales, asegurando la confidencialidad, integridad y uso exclusivo de la información tributaria allí contenida.***

***Asimismo, en la utilización del buzón hacendario como medio único de notificación, la Administración Tributaria deberá asegurar el pleno respeto al derecho de defensa y al debido proceso del administrado, conforme a los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, limitando todo tratamiento de datos personales estrictamente a los fines tributarios previstos en esta ley.***

Se deduce de lo transcrito que se pretende reformar de manera integral el artículo 134 CNPT, estableciendo el buzón hacendario como el único medio que la Administración Tributaria utilizaría para el envío, al obligado tributario, de notificaciones relacionadas con todos los procedimientos y gestiones que tramite.

Entre las disposiciones más relevantes, se propone lo siguiente:

- La Administración Tributaria asignaría a cada obligado tributario un buzón hacendario.
- Se crearía un sistema de alertas de carácter tributario, el cual avisaría a los obligados tributarios de la existencia de una notificación, por medio de mensajes al número celular o al correo electrónico que se tenga registrado.
- Sería deber del obligado revisar periódicamente los mensajes que hayan sido depositados.
- El acto de inicio de cada procedimiento tributario sería notificado en el buzón hacendario.
- En los procedimientos determinativos o sancionadores y las gestiones contempladas en el artículo 43 CNPT, así como en la fase recursiva derivada de ellos, el obligado tributario podría señalar una dirección única de correo electrónico para efectos de recibir futuras notificaciones.
- La comunicación realizada, ya sea mediante el buzón hacendario o mediante correo electrónico, haría que la persona receptora se considerara notificada el día hábil siguiente al depósito o el envío respectivo. La contabilización de cualquier plazo empezaría a partir de ese momento.
- El medio de notificación que se utilice tendría que acreditar la fecha y hora en que se realice la notificación, además de poner a disposición el contenido íntegro de esta.

- Excepcionalmente, los obligados tributarios que se encuentren en la brecha digital y que requieran ser atendidos de forma presencial, podrán acudir a las oficinas que la Administración Tributaria designe.
- La Administración Tributaria tendría que asegurar la confidencialidad, integridad y uso exclusivo de la información con fines tributarios, así como los derechos de defensa y al debido proceso de las personas contribuyentes.

Conforme a lo desarrollado, la propuesta busca establecer como obligatorio lo que hoy día es facultativo. Según el artículo 137 CNPT vigente, la Administración Tributaria se encuentra facultada para practicar notificaciones en un *“buzón electrónico”*; sin embargo, de acuerdo con lo planteado, estepasaría a denominarse *“buzón hacendario”* y su utilización sería mandatoria.

Llama la atención que se indique que el buzón hacendario sería el único medio que la Administración Tributaria utilizaría para el envío de notificaciones, y que luego se permita señalar una dirección única de correo electrónico para avisos futuros relacionados con procedimientos determinativos y sancionadores, gestiones del artículo 43 CNPT y fases recursivas. Estas excepciones no tienen mayor explicación en la exposición de motivos, que al respecto se limita a señalar lo siguiente:

*“Toda la reforma respalda el uso del buzón hacendario obligatorio, con las excepciones restrictivas y/o transitorias que establece esta propuesta, a fin de generar seguridad jurídica de las formas de notificación en materia tributaria, mediante su establecimiento en una ley especial como lo es el Código Tributario.”*

En otro orden de ideas, la redacción no es clara respecto al caso de los obligados tributarios que se encuentren en la denominada brecha digital. Esta indica lo siguiente:

*“... aquellos obligados tributarios (...) que (...) se encuentran en la que se denomina brecha digital, (...) y que por lo tanto requieran ser atendidos de forma presencial, podrán acudir a las oficinas que la Administración Tributaria designe, para todo trámite y diligencia que necesite realizar para la habilitación del buzón hacendario.”*

Pareciera que la norma permitiría a estos contribuyentes apersonarse de manera presencial, pero únicamente para la habilitación del buzón hacendario, lo que evidentemente no les representaría una ayuda significativa, ni constituiría una medida afirmativa que los ponga en capacidad de hacer un ejercicio efectivo de su derecho de defensa.

De ser esa la interpretación, se estaría vulnerando los derechos al debido proceso y a la igualdad. Véase en ese sentido la opinión jurídica de la Procuraduría General de la República OJ-139-2020 de 17 de setiembre de 2020, a saber:

*“... está fuera de duda que, con el desarrollo de la sociedad de la información, los derechos fundamentales pueden ser ejercidos a través de los nuevos medios tecnológicos, así, por ejemplo, las notificaciones y comunicaciones, como actos esenciales para la protección del derecho al debido proceso, pueden ser recibidas mediante medios electrónicos. No obstante, es importante reconocer que, en aras de proteger el derecho a la igualdad, no es procedente, sin embargo, exigir a las personas que utilicen obligatoriamente los nuevos medios tecnológicos para ejercer sus derechos fundamentales, así por ejemplo no es procedente que se exija que las personas utilicen la firma digital para ejercer su derecho de petición, o que se las obligue a la utilización de un correo electrónico para recibir notificaciones. Esto debido a la denominada brecha digital que tiene su origen no solo en la falta de acceso a las nuevas tecnologías sino también en el denominado analfabetismo digital que básicamente es el déficit en educación e información que afecta a una parte de la población y que les impide a las personas en esa situación, interactuar a través de las herramientas tecnológicas, lo cual incluye el acceso y uso de una dirección electrónica de correo.”*

En este orden de ideas, la sentencia de la Sala Constitucional 2020001358 de las nueve horas veinte minutos del veinticuatro de enero de dos mil veinte, indica que el ejercicio de derechos fundamentales no puede estar legítimamente condicionado a requisitos que exijan a las personas utilizar exclusivamente medios tecnológicos, a saber:

*“Esta Sala ha reconocido, en reiteradas ocasiones, que en el marco de la sociedad de la información y el conocimiento, los derechos fundamentales pueden ser ejercidos a través de las nuevas tecnologías de la información. Concretamente el derecho de petición y pronta respuesta debe ser canalizado a través de una página web del ente u órgano público y de libre acceso. Adicionalmente, ese dominio electrónico debe contar con un hipervínculo*

*direccionado hacia un correo electrónico, dispuesto específicamente para recibir solicitudes, sea sobre un tema particular o bien que sirva como buzón para todo tipo gestiones (véase la sentencia No. 2008-009670 de las 09:55 hrs. del 13 de junio de 2008). En el mismo sentido, se ha establecido que el derecho de petición no puede estar sujeto a un requisito como la firma digital, pues ello, constituiría una barrera de acceso que afectaría el contenido esencial del derecho en cuestión, máxime en los casos que la información es pura y simple y de acceso público (véase la sentencia No. 2017-000254 de las 09:15 hrs. del 13 de enero de 2017)./ (...) esta Sala, ha analizado ampliamente como el derecho de acceso a la información pública se ha visto moldeado por el desarrollo de las nuevas tecnologías y medios de comunicación, y sus repercusiones para la Administración, que idealmente debe adoptar las medidas necesarias para facilitar la disponibilidad electrónica de dicha información de manera completa, actual, ordenada, accesible y sin barreras injustificadas (véase la sentencia No. 2015-015074). Empero, (...)no se puede condicionar el ejercicio del derecho de petición a formalidades como (...) la firma digital, independientemente de que el recurrente sea una persona adulta mayor. Mucho menos, es aceptable la exigencia del deber de presentar las gestiones en las oficinas, -dependiendo de lo pretendido-(...). En este contexto y dado el desarrollo actual de la tecnología, este hecho resulta en una clara obstaculización a las posibilidades de ejercer plenamente los derechos de los ciudadanos. Nótese que la citada sentencia No. 2008-009670, que sugiere concretamente canalizar a través de una página web que cuente “con un hipervínculo direccionado hacia un correo electrónico dispuesto, específicamente, para recibir solicitudes, sea sobre un tema particular o bien que sirva como buzón para todo tipo gestiones” fue emitida hace más de once años. En síntesis, estima este Tribunal que lo idóneo es que convivan ambas opciones, de modo que los trámites y servicios puedan ser accesados tanto en persona -cuando el usuario se presenta en la institución- como por medios electrónicos, generando así opciones versátiles y amplias para los ciudadanos, pero a escogencia de éstos y no de la Administración. A lo anterior se debe agregar que esta Sala no ha aceptado el que se disponga canalizar la solicitud de información para un determinado grupo de personas, con el fin de controlar la información que se difunda, pues si bien no implica necesariamente una denegación de la información solicitada por la persona interesada, sí se entorpece su suministro o se ralentiza su entrega, lo cual lesiona el artículo 30 de la Constitución Política, e, incluso, el principio de igualdad, por hacer distinciones, ya que el libre acceso a la información pública corresponde a todos los ciudadanos.”*

Por ello, se aconseja aclarar la redacción para que quede patente la posibilidad de realizar trámites tributarios presencialmente, e incluso la



posibilidad de ser notificado “en estrados”, más allá de la habilitación del buzón hacendario. De lo contrario, se reitera, se vulnerarían los derechos al debido proceso, a la igualdad y al libre acceso a las dependencias públicas.

Finalmente, el artículo 4 de la propuesta derogarían el artículo 137 bis CNPT, cuestión consecuente y necesaria, dado que este regula lo relativo al buzón electrónico, que sería sustituido con el hacendario.

**e) Reforma propuesta del numeral 137 CNPT, contenida en el artículo 3 del proyecto**

En aras de una mejor visualización de los cambios que se plantean, se presenta el siguiente cuadro comparativo:

<b>NORMATIVA VIGENTE</b>	<b>NORMATIVA PROPUESTA</b>
<p><b>Artículo 137.- Formas de notificación</b></p> <p><i>La Administración Tributaria puede utilizar las siguientes formas de notificación:</i></p> <p><b>a)</b> <i>Personalmente, cuando el interesado concurra a las oficinas de la Administración, en cuyo caso se debe dejar constancia de su notificación en el respectivo expediente.</i></p> <p><b>b)</b> <i>Por correspondencia efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, electrónicos, facsímiles y similares, siempre que tales medios permitan confirmar la recepción. Se podrá notificar por correo electrónico conforme a los principios de la Ley N.º 8687, Notificaciones Judiciales, de 4 de diciembre de 2008, y sin perjuicio de que se establezcan, reglamentariamente, sistemas para garantizar que la notificación por</i></p>	<p><b>Artículo 137- Excepciones a la notificación por medios electrónicos.</b></p> <p><b>Únicamente en el caso de obligados tributarios que no se encuentren inscritos, que no tengan asignado un buzón hacendario, ni se cuente con una dirección de correo electrónico registrada en el sistema que al efecto defina la Administración Tributaria a los cuales notificarles, se faculta a la Administración Tributaria a utilizar las siguientes formas de notificación:</b></p> <p><b>a)</b> <b>Personalmente, sea cuando el interesado, su representante y/o</b></p>

~~medios electrónicos sea efectiva y tutele los derechos del contribuyente a un debido proceso.~~

~~La Administración Tributaria podrá practicar notificaciones en el buzón electrónico a que se refiere el artículo 137 bis de este Código, siempre que se identifique fidedignamente al remitente y destinatario de la notificación.~~

~~Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, para que la notificación se practique utilizando el buzón electrónico se requerirá que el interesado lo haya señalado expresamente como medio preferente o consentido. En estos casos, la notificación se entenderá practicada para todos los efectos legales, al quinto día hábil siguiente de aquel en que el documento ha sido introducido en el buzón electrónico.~~

~~La Administración Tributaria podrá establecer reglamentariamente la obligación de contar con un buzón electrónico permanente. En este supuesto, la Administración Tributaria deberá implementar un sistema razonable de alertas de la existencia de una notificación, ya sea por medio de mensaje de texto al número de teléfono celular indicado por el contribuyente o al correo electrónico que este designe conforme a los principios de la Ley N.º 8687, Notificaciones Judiciales, de 4 de diciembre de 2008.~~

~~El sistema de notificación deberá acreditar la transmisión, las fechas y las horas en que se produzca el depósito de la notificación en el~~

**apoderado legal, concurra a las oficinas de la Administración Tributaria; o cuando sea localizado en un lugar físico, sea o no su domicilio fiscal.**

**En dicho acto de notificación, se hará entrega de una copia íntegra del acto administrativo o comunicado que deba notificarse por parte del funcionario público a cargo de la diligencia o de las autoridades de policía a las que se encomiende tal acto.**

**En estos casos, quien realiza la notificación debe dejar constancia de la entrega de la copia del acto administrativo o comunicado al interesado en el acta respectiva, requiriéndole la firma al obligado tributario, o representante y/o apoderado legal según corresponda. Si el interesado no sabe firmar o no le es posible hacerlo, o bien si se niega a firmar o a recibir la notificación respectiva, el funcionario a cargo de la diligencia dejará constancia en el acta de los hechos acaecidos y firmará el acta de notificación.**

~~buzón electrónico asignado al interesado, el acceso de este al contenido del mensaje de notificación para el supuesto indicado en el numeral 2 de este artículo y el hecho de que se ha puesto a disposición el contenido íntegro de esta.~~

~~Las notificaciones practicadas en los medios señalados en este inciso producirán los efectos de las realizadas en el domicilio fiscal constituido.~~

~~(Así reformado el inciso b) anterior por el artículo 16 de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 14 de diciembre de 2016)~~

~~e) Por medio de carta que entreguen los funcionarios o empleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se encomiende tal diligencia. En estos casos, los notificadores deben dejar constancia de la entrega de la carta al interesado, requiriéndole su firma. Si el interesado no sabe o no le es posible hacerlo, puede firmar a su ruego un tercero mayor de edad. Si el interesado se niega a firmar o a recibir la notificación o no se encuentra en su domicilio, se debe entregar la carta a cualquier persona mayor de quince años que se encuentre en el domicilio del interesado, requiriéndole que firme el acta respectiva. En todo caso, el acta de la diligencia debe expresar la entrega de la carta o la cédula y el nombre de la persona que la reciba; si esta no sabe, no quiere o no puede firmar, el notificador lo debe hacer constar así bajo su responsabilidad. El~~

**En caso de que el interesado no se encuentre en su domicilio fiscal, se debe entregar copia del acto administrativo o comunicado a cualquier persona que aparente ser mayor de quince años que se encuentre en el domicilio fiscal del interesado, requiriéndole que firme el acta respectiva, si dicho tercero se negare a firmar o a recibir la notificación, el funcionario a cargo de la diligencia dejará constancia en el acta de los hechos acaecidos y firmará el acta de notificación.**

**En todo caso, el acta de la diligencia debe expresar la entrega de la copia del acto administrativo, la cédula y el nombre de la persona que la reciba; si esta no sabe, no quiere o no puede firmar, o si se negare a proporcionar los datos identificativos, el funcionario a cargo de la diligencia dejará constancia en el acta de los hechos acaecidos y firmará el acta de notificación. Al entregar el acta o cédula, debe indicarse al pie de esta la fecha y hora de su entrega.**

~~notificador, al entregar la carta o cédula, debe indicar al pie de esta la fecha y hora de su entrega.~~

~~d) Por medio de un solo edicto publicado en el diario oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no sea del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República.~~

~~En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto. Para futuras notificaciones, el contribuyente o responsable debe señalar el lugar para recibirlas y, en caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas.~~

**b)** Por medio de un solo edicto publicado en el diario oficial. En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto.

**En el caso de los incisos a) y b) de este artículo, para futuras notificaciones, así como para efectos de que se le asigne el correspondiente buzón hacendario y pueda tener acceso a los expedientes electrónicos que se hayan constituido en trámites a su nombre, el obligado tributario o responsable, dentro del plazo que se otorgue en la notificación correspondiente, deberá registrarse en el sistema que la Administración Tributaria establezca. En caso de que no lo haga, las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas.**

	<p><b><i>Tanto los medios establecidos en el artículo 134 del presente Código, así como las formas excepcionales reguladas en el presente artículo, constituyen las únicas formas de notificación utilizadas por la Administración Tributaria; no procede aplicar supletoriamente ninguna otra normativa sobre esta materia.</i></b></p>
--	--

El artículo 137 CNPT que se propone elimina las formas de notificación que actualmente dispone la norma, y en su defecto pretende que solo en el caso de obligados tributarios que no se encuentren inscritos, que no tengan asignado un buzón hacendario y de los que no se cuente con una dirección de correo electrónico, se les podría notificar personalmente o por medio de edictos.

De esta forma, los elementos más relevantes que se planteanson los siguientes:

- En la notificación personal se adiciona que se podría notificar al representante o apoderado legal del contribuyente. Además, que la notificación pueda llevarse a cabo en cualquier lugar físico, sea o no el domicilio fiscal.
- En el acto de notificación se tendría que entregar una copia íntegra del acto administrativo o comunicado.
- Se tendría que dejar constancia, en un acta, de la entrega de la copia del acto administrativo o comunicado, requiriéndose la firma del obligado tributario, su representante o apoderado legal. En caso de que el interesado no supiera firmar, no le fuere posible o se negara a hacerlo, o a recibir la notificación, el funcionario a cargo tendría que dejarlo constar en el acta.

- En caso de que el interesado no se encuentre en su domicilio físico, se podría entregar copia a cualquier persona que aparente ser mayor de quince años que se encuentre en el lugar.
- Se definen los requisitos que tendría que contener el acta de la diligencia.
- Se mantendría la notificación mediante edicto, pero solo de manera excepcional. Asimismo, se eliminaría la posibilidad de ser publicado en un diario privado de circulación nacional.
- Para futuras notificaciones, así como para la asignación del correspondiente buzón hacendario, el obligado tributario, dentro del plazo que se otorgue en la notificación, deberá registrarse en el sistema que la Administración establezca.
- Por último, se reafirma que el buzón hacendario, el correo electrónico y las notificaciones excepcionales indicadas, son las únicas formas de notificación que serían utilizadas por la Administración Tributaria, y que no procede aplicar supletoriamente ninguna otra normativa sobre la materia.

Sobre el particular, este artículo es consecuente con la reforma propuesta del artículo 134. Adicionalmente, algunos aspectos incorporados están ya regulados en la Ley de Notificaciones Judiciales, 8687 de 4 de diciembre de 2008; por ejemplo, que la notificación se entregue a cualquier persona que aparente ser mayor de quince años, los requisitos que deben constar en el acta (artículo 4), y que en caso de no registrarse las resoluciones quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas (artículo 11).

Sin embargo, en la línea con lo manifestado en el comentario del artículo anterior, es preciso permitir la notificación personal para quienes se encuentren en la denominada brecha digital, ya que no solo no se prevé, sino que se exige apersonarse para la asignación del buzón hacendario.

**f) Adición de un transitorio en el CNPT, contenida en el numeral 3 del proyecto**

Se transcribe la norma transitoria:

*“Transitorio Único-Para la implementación del Buzón Hacendario en aquellas dependencias estatales que La Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971, denominada Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y/o cualquier otra ley especial, les otorgue la calidad de “Administración Tributaria”, que se ubiquen dentro o fuera de la estructura funcional del Ministerio de Hacienda, contarán con un plazo de 36 meses contados a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, para que implementen los sistemas informáticos correspondientes para el uso del Buzón Hacendario que administra el Ministerio de Hacienda conforme lo regulado en el artículo 134 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. / Dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, dichas dependencias aplicarán para el caso de notificaciones y comunicados que deban de realizar a los ciudadanos, las disposiciones contempladas en la Ley N°8687 del 4 de diciembre del 2008 denominada de Ley Notificaciones Judiciales, y en forma supletoria por la Ley N°6227 del 2 de mayo de 1978, denominada Ley General de la Administración Pública, según corresponda.”*

Esta disposición transitoria resulta razonable, pues otorgaría treinta y seis meses a las dependencias o instituciones reconocidas como administraciones tributarias, para la implementación del buzón hacendario.

## **II. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES**

La propuesta de reforma al artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles positiviza una práctica administrativa ya consolidada.

Respecto a las modificaciones propuestas al artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estas se enmarcan dentro la potestad tributaria que ostenta la Asamblea Legislativa. No obstante, se recomienda contar con estudios técnicos que analicen el impacto fiscal de la variación de la base de cálculo de los pagos parciales de quienes inician actividades.

En el caso del artículo 23 de la Ley 7092, que propone que la Administración Tributaria pueda aplicar de oficio el monto correspondiente de las retenciones a los pagos parciales, resulta razonable, en el tanto el cambio es idóneo para alcanzar el fin planteado.

En cuanto a la propuesta de modificación del artículo 134 CNPT, que establece el buzón hacendario como único mediode notificaciones, en principio, no tendría problemas de ninguna índole. Sin embargo, respecto a

lo planteado para quienes se encuentren en la denominada brecha digital, es preciso se aclare la redacción con el fin de evitar conflictos con los derechos al debido proceso y a la igualdad de libre acceso a las dependencias públicas.

Por su parte, el artículo 137 CNPT planteado mantiene consistencia con el esquema de notificaciones electrónicas. No obstante, se recomienda incorporar, en las excepciones de la notificación por medio del buzón hacendario, el caso de quienes se encuentren en la denominada brecha digital.

Finalmente, en lo que atañe a la disposición transitoria, el plazo de treinta y seis meses resultaría razonable para que las instituciones o dependencias reconocidas como administraciones tributarias puedan implementar el buzón hacendario.

### **III. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO**

#### **1. *Votación***

El proyecto requiere para su aprobación de una votación de la mayoría absoluta de los votos presentes, de conformidad con lo que dispone el artículo 119 constitucional.

#### **2. *Delegación***

La iniciativa no puede ser delegada a una comisión con potestad legislativa plena, al encontrarse la materia tributaria nacional bajo los supuestos de excepción contemplados en el artículo 124, párrafo tercero, de la Carta Política.

#### **3. *Consultas***

##### **a) *Obligatorias.***

- Instituciones autónomas que fungen como administraciones



tributarias:

- Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS).
- Instituto Nacional de Aprendizaje (INA).
- Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS).
- Instituto de Desarrollo Rural (INDER).
- Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM).
- Consejo Nacional de Producción (CNP).
- Instituto Nacional de Seguros (INS).
- Instituto Costarricense de Turismo (ICT).
- Banco Central de Costa Rica (BCCR).
- Instituto Costarricense de Electricidad (ICE).
- Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA).
- Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).
- Municipalidades.

**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 4755 de 3 de mayo de 1971.](#)
- [Ley del Impuesto sobre la Renta, 7092 de 21 de abril de 1988.](#)
- [Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, 7509 de 9 de mayo de 1995.](#)
- [Ley de Notificaciones Judiciales, 8687 de 4 de diciembre de 2008.](#)
- [Sentencias de la Sala Constitucional 03933-98 de las nueve horas cincuenta y nueve minutos del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho, 2012003950 de las dieciséis horas y treinta minutos del veintiuno de marzo del dos mil doce, 2012010986 de las quince horas cinco minutos del catorce de agosto de dos mil doce, 2017003262 de las nueve horas cinco minutos del tres de marzo de dos mil diecisiete, 2018019511 de las veintiún horas y cuarenta y cinco minutos del veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho, 2020019274 de las dieciséis horas y treinta minutos el siete de octubre del dos mil veinte y 2020001358 de las nueve horas veinte minutos del veinticuatro de enero de dos mil veinte](#)
- [Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, Decreto Ejecutivo 43198-H de 22 de julio de 2021](#)
- [Opinión jurídica de la Procuraduría General de la República OJ-139-2020 de 17 de setiembre de 2020.](#)
- Expediente legislativo 22016.

Elaborado por: lfbm  
/\*Isch// 2-12-2025  
c. arch// 25093 IJU-SIST-SIL