

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

PROYECTO DE LEY

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

**DIPUTADAS Y DIPUTADOS DE LA
FRACCIÓN FRENTE AMPLIO**

EXPEDIENTE N.º 25.648

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

Expediente N.º25.648

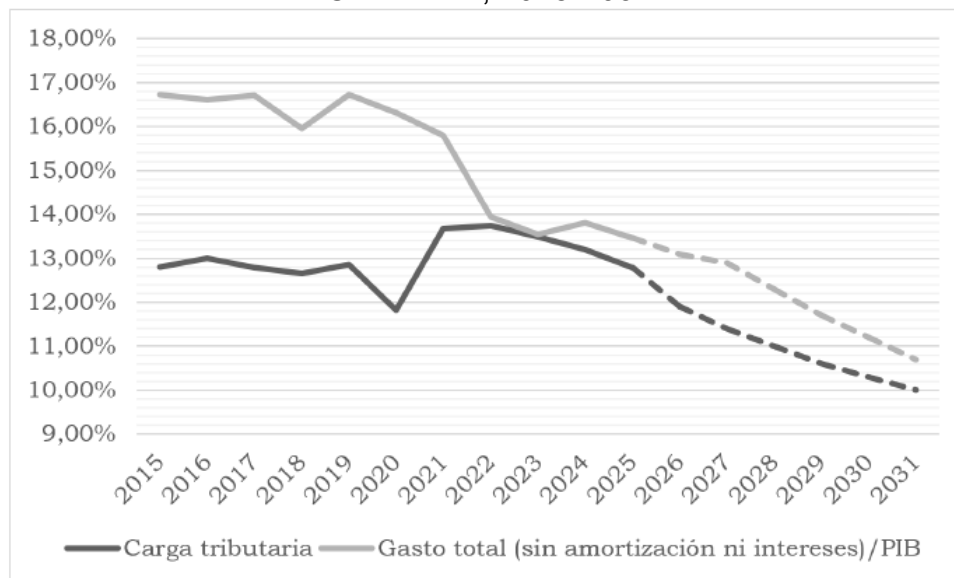
ASAMBLEA LEGISLATIVA:

A) Sobre la situación fiscal actual y el impacto de la evasión

La evolución de las finanzas del Gobierno Central en los últimos años y las estimaciones del propio Ministerio de Hacienda para los años venideros muestran que el país atraviesa un proceso de grave deterioro de la recaudación tributaria, acompañado por una política fiscal que, durante las anteriores dos Administraciones, ha descansado principalmente en el recorte del gasto público, con graves afectaciones a la inversión social.

Gráfico 1

Carga tributaria y gasto (sin amortización, ni intereses), Gobierno Central de Costa Rica, 2015-2031



Nota: Los datos de 2015-2025 son los observados. Los datos de 2026-2031 son estimaciones del Ministerio de Hacienda.

Tal y como hoy demuestran la evolución de los ingresos tributarios y del gasto del Gobierno Central, la reforma fiscal aprobada en 2018 fue, centralmente, una reforma recortista.

Del lado de los ingresos, en 2018 se aprobó una reforma fiscal que incluyó gravar con IVA la canasta básica y los servicios en general, además de reformas puntuales en el impuesto sobre la renta, pero el rendimiento de dichas reformas fue primero muy limitado y posteriormente nulo: de manera posterior a la reforma fiscal aprobada en 2018, se observó un leve repunte de la carga tributaria pero para el año 2025 se regresó a una cifra prácticamente igual a la de 2018.

Y esta tendencia a la reducción de los ingresos tributarios respecto al PIB continuará en los años siguientes, según las estimaciones presentadas por el propio Ministerio de Hacienda en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2026-2031, que indican una significativa caída de los ingresos tributarios en los próximos 5 años: El Ministerio de Hacienda estima que la carga tributaria bajará de 12,8% del PIB en 2025 a solo un 10% del PIB en 2031.

Mientras tanto, del lado del gasto, la reforma fiscal de 2018 impuso una regla fiscal mal diseñada y carente de enfoque de Derechos Humanos, que sumada a una fuerte postura recortista asumida por las Administraciones de 2018 en adelante, ha provocado que el gasto total (sin considerar la amortización) en 2018 fue de un 19,38% del PIB, mientras que ese gasto total fue de 17,8% en 2025 (un ajuste de 1,58% del PIB del lado del gasto entre 2018 y 2025). Y el gasto sin considerar ni amortización ni pago de intereses de la deuda, en 2018 fue de un 15,96% del PIB, mientras que el MH estima que ese gasto fue de 13,47% del PIB en 2025 (un ajuste de 2,49% del PIB del lado del gasto entre 2018 y 2025, sin considerar el gasto en el pago de la deuda y sus intereses).

Si se consideran en exclusiva los gastos asociados a “funciones sociales” (inversión en vivienda, recreación, cultura, educación, salud y protección social) se observa un recorte real (el gasto en esta función crece nominalmente un 10,2% en este periodo, mientras la inflación fue de un 11,63%). y este comportamiento de menor inversión social se refleja en la significativa caída de la inversión social del Gobierno Central de un 11,7% del PIB en 2019 a un 9,5% del PIB en 2025.

En la inversión en educación pública la situación es particularmente dramática. En 2019 el gasto devengado en educación ascendió a 2,54 billones de colones. Mientras que en 2025 fue de 2,67 billones. Es decir, un crecimiento nominal de 5,11%. mientras que la inflación en el periodo fue de más del doble (11,63%). Dicho de otra manera: tan solo para mantener el mismo valor real que en 2019 (sin aumento real) el MEP habría tenido que devengar 2,84 billones de colones. Pero devengó 170 mil millones menos. En términos de inversión respecto al PIB esto se observa como una caída del 6,7% del PIB en 2019 a solo un 5,1% del PIB en 2025.

Esta senda de reducción del gasto, con sus nocivos efectos en materia de derechos a la educación, salud, cultura, y con las graves afectaciones a los programas de combate a la pobreza, continuaría agudizándose, según las estimaciones del MH que indican que a 2031 el gasto total (sin amortización) continuará reduciéndose, hasta un 15,4% del PIB (un ajuste de 4% del PIB del lado del gasto entre 2018 y 2031) y que a 2031 el gasto sin considerar ni amortización ni pago de intereses de la deuda continuará reduciéndose, hasta un 10,7% del PIB (un ajuste de 5,26% del PIB del lado del gasto entre 2018 y 2031).

Y aún con este recortismo irresponsable, la deuda de Gobierno Central presenta una tendencia al alza. En el periodo 2022-2024 la deuda colonizada del Gobierno presentó tasas de variación anuales menores a las del PIB (el PIB creció más que la deuda), lo que propició una tendencia a la baja en la razón deuda/PIB y una disminución de 8,1% en el periodo. Sin embargo, para 2025 esta situación se revierte y la relación deuda/PIB aumenta. Y para los años siguientes, el Ministerio de Hacienda estima un aumento del endeudamiento, puesto que las necesidades de financiamiento del presupuesto de Gobierno Central aumentarán de 9,03% del PIB en 2026 a 11,04% del PIB en 2031. Esto conduce a que Hacienda estime que la deuda de gobierno central aumentará de 60,4% del PIB en 2025 a 67,2% del PIB en 2031. Es decir, que la deuda llegará a niveles superiores a los que se alcanzaron previo a la aplicación de la reforma fiscal de 2018.

Considerando lo anterior, resulta evidente que el país se encuentra en una coyuntura fiscal crítica. Por un lado, los ingresos tributarios a la baja, por otro el endeudamiento con una senda de crecimiento. Y la respuesta recortista produce males aún mayores, pues recae en el deterioro de la institucionalidad necesaria para cumplir a la ciudadanía en derechos fundamentales como el derecho a una educación pública de calidad o de programas sociales sólidos y financieramente sostenibles.

La sostenibilidad de las finanzas públicas no puede descansar indefinidamente sobre políticas de recorte del gasto que afectan a los sectores populares, al limitar las becas, los cupos en Red de Cuido, la inversión en las escuelas y colegios públicos, o el otorgamiento de pensiones del régimen no contributivo. Se requiere fortalecer la capacidad estructural de generación de ingresos del Estado mediante mecanismos compatibles con los principios constitucionales de justicia tributaria, capacidad económica y solidaridad.

En ese contexto, el combate a la evasión y la elusión tributarias constituye una de las herramientas de mayor legitimidad y eficiencia para fortalecer las finanzas públicas. A diferencia de las medidas que incrementan la carga tributaria sobre quienes ya cumplen sus obligaciones fiscales, las acciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario permiten ampliar la recaudación mediante la correcta aplicación de la legislación vigente, fortaleciendo el principio de igualdad ante las

cargas públicas y reduciendo las ventajas indebidas de quienes incumplen sus obligaciones frente a quienes sí las satisfacen oportunamente.

El incumplimiento tributario (evasión, elusión y morosidad) constituye uno de los principales problemas para la sostenibilidad de las finanzas públicas. De acuerdo con el estudio más reciente del Ministerio de Hacienda, la evasión, la elusión y la morosidad en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta alcanzaron un 5,66% del PIB en 2022, lo que equivale a aproximadamente ₡2,6 billones que el Estado dejó de recaudar. En términos prácticos, cerca de tres de cada diez colones que debieron ingresar al fisco no fueron efectivamente percibidos.

La magnitud de estas pérdidas evidencia la importancia de fortalecer los mecanismos de control y cumplimiento tributario. El monto del incumplimiento supera la inversión pública realizada en educación durante ese mismo año 2022, representó más del 23% del presupuesto total ejecutado por el Gobierno Central y habría sido suficiente para financiar cerca del 40% del gasto público si se excluye el servicio de la deuda. Estas cifras ponen de manifiesto que el combate a la evasión y la elusión tributarias constituye una herramienta indispensable para fortalecer las finanzas públicas sin incrementar la carga tributaria sobre quienes cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales.

El fortalecimiento de las facultades de la Administración Tributaria para detectar y sancionar conductas de evasión o elusión constituye una condición indispensable para preservar la justicia tributaria y fortalecer las finanzas públicas. La eficacia de un sistema impositivo no depende únicamente del diseño de los tributos, sino también de la capacidad institucional para asegurar su cumplimiento efectivo. Un marco normativo insuficiente para enfrentar esquemas de fraude, ocultamiento patrimonial o utilización abusiva de estructuras jurídicas termina erosionando la base imponible, afectando la equidad horizontal del sistema tributario y trasladando una mayor carga financiera hacia los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones.

Por estas razones, resulta de interés público fortalecer el marco jurídico destinado a identificar la evasión tributaria, dotando a la Administración Tributaria de instrumentos proporcionales, respetuosos del debido proceso y acordes con las mejores prácticas internacionales, con el propósito de proteger los recursos públicos, garantizar la suficiencia financiera del Estado y asegurar que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sea cumplido de manera efectiva por todas las personas obligadas.

Este proyecto de ley pretende combatir las maniobras que consisten en valerse de “empresas fantasma” o similares, empresas con activos casi nulos o insignificantes, las cuales se utilizan para evadir impuestos pero que aunque la administración tributaria determine el incumplimiento tributario logran evitar el pago por no poseer, tales empresas, activos suficientes para honrar la obligación. Ante esto, es evidente

que hay otras personas físicas o jurídicas relacionadas que sí poseen patrimonio y que se beneficiaron del incumplimiento tributario. En esta dirección resulta necesario establecer la responsabilidad solidaria de esas personas que son socias de la empresa o vinculadas a esa empresa que tiene la obligación tributaria y no honra dicha obligación. Sean esas personas socias u otras empresas que forman parte de un mismo grupo económico. Además, es necesario establecer la misma responsabilidad solidaria sobre las personas físicas o jurídicas que maniobran para frustrar o dificultar embargos por parte de la administración tributaria, maniobras que hacen imposible o dificultan el efectivo cobro de obligaciones tributarias ya determinadas.

B) Antecedentes legislativos

La iniciativa que aquí se presenta se sustenta parcialmente en el proyecto tramitado bajo expediente N° 19.640 que fue presentado por la fracción del Frente Amplio en el año 2015, y también en el proyecto tramitado bajo expediente N° 21.769, también presentado por la fracción del Frente Amplio en el año 2020. De esas iniciativas previas retoma en esta iniciativa lo correspondiente a mejoras en materia de la definición de causas de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias, tal y como se explicará en detalle adelante, considerando además las observaciones realizadas por el Ministerio de Hacienda mediante oficio DM-2044-2015 al citado expediente N° 19.640.

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

También en el proyecto de Ley de Control Tributario (expediente N° 25.320) presentado por la Administración Chaves Robles se retomó la inclusión de normas semejantes a las propuestas por el Frente Amplio desde el 2015 referentes al establecimiento de responsabilidad solidaria de socios, de integrantes de grupos económicos y de quienes dificulten embargos.

C) Sobre la propuesta

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

- a) la responsabilidad por parte de socios, en respuesta a obligaciones incumplidas por la sociedad a la cual pertenecen. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente sólo refiere a la responsabilidad solidaria de los socios de empresas individuales de responsabilidad limitada (artículo 25). Con la reforma propuesta, se adiciona la responsabilidad de los socios,

de cualquier naturaleza, para que respondan proporcionalmente a su participación, por las obligaciones tributarias de la sociedad;

- b) la responsabilidad solidaria por parte de los integrantes de grupos económicos; y
- c) la responsabilidad solidaria por parte de quienes dificulten la realización de embargos.

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

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

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

“1. Se establece un supuesto de responsabilidad solidaria objetiva aplicable a los diversos integrantes de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica.

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

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

“1. Se trata de una norma específica de extensión de responsabilidad, cuyo fin es obtener una mejor garantía para el crédito fiscal en caso de desdoblamiento de capitales entre distintas empresas, ello en vista de ser innegable la proliferación de organizaciones de empresas (independientes entre sí) que responden a un mismo grupo económico, con fuertes vinculaciones. Es común que en ciertas ocasiones algunas de estas empresas incurran en incumplimiento de sus obligaciones tributarias y en

estos casos, de acuerdo a las normas sobre obligados tributarios sólo es posible obtener la satisfacción del crédito de la empresa contribuyente, puesto que no hay una unidad jurídica entre los integrantes del grupo (esto es, no verifican el mismo hecho generador). No obstante, existen vínculos intensos entre las empresas que, de ser reconocidos por las normas tributarias, permitirían ampliar y fortalecer la garantía patrimonial del acreedor, en el sentido de permitirle ir contra el patrimonio de los restantes integrantes del grupo.

2. A fin de que lo dispuesto por esta norma no suponga un menoscabo de la seguridad jurídica, el texto propuesto incluye una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, que requieren la verificación de vínculos intensos entre los integrantes del conjunto económico para su aplicación, tales como la existencia de una dirección, capital, control o administración común entre dichos integrantes.

3. Por otra parte, la introducción de presunciones facilita la aplicación de la de la figura en relación a ciertos supuestos de hecho, sin retacear las posibilidades de defensa de los obligados, en la medida que se admite prueba en contrario.”

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

“1. Sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, se hace responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente a quienes con dolo, culpa o negligencia, impidan, obstaculicen o colaboren en la frustración de los derechos de la Administración Tributaria. Se trata de la actuación de terceros ajenos a la generación de la deuda tributaria, quienes con su comportamiento, antes, durante o después del procedimiento de embargo, perjudican el derecho de cobro de la Administración Tributaria.

2. El alcance de la responsabilidad tendrá como límite máximo el valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, entendiéndose que el valor a tomarse en cuenta será el que corresponde a los bienes o derechos al momento de impedirse, dificultarse o frustrarse el embargo.”

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

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

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 22 quater- Responsabilidad solidaria por dificultar el embargo

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

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

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

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

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

Artículo 195- Responsabilidad solidaria

[...]

Para establecer la responsabilidad solidaria determinada en los artículos 22 bis, 22 ter y 22 quáter de este Código se deberá realizar la declaración de la responsabilidad mediante acto administrativo, previa audiencia del interesado, en donde se señale la causal de atribución y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad, sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse con anterioridad. En este caso, la impugnación que se realice contra el acto de atribución de responsabilidad puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad, como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda que hubiera quedado en firme en la vía administrativa.

Rige a partir de su publicación.

[illegible]