
**PROYECTO DE LEY
REFORMA AL TÍTULO VII DEL CODIGO DE NORMAS Y
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N°4755 DE 3 DE MAYO DE 1971 Y
SUS REFORMAS**

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Conforme el diccionario usual del Poder Judicial¹, la autotutela administrativa (referido como principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos) es definida, como el privilegio de la Administración Pública de crear, modificar o extinguir derechos y deberes de las personas administradas, sin la intervención de los tribunales y sin la anuencia o aprobación de los destinatarios. Otra acepción, la concibe como la potestad de la Administración pública de imponer sus decisiones sin aprobación judicial ni consentimiento de los administrados.

En nuestro ordenamiento jurídico, este principio se encuentra regulada en los artículos 146 y 148 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), donde se establece, en lo conducente, que la Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar.

La Sala Constitucional, en múltiples ocasiones, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del principio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Al efecto, es atinente citar lo dicho en Sentencia N.º 2002-000928, de las 09:47 horas, del 01 de febrero de 2002, en la que este Tribunal indicó:

“(...) en repetidos fallos emitidos por este Tribunal Constitucional se ha manifestado que los actos administrativos, una vez emitidos por la Administración, son ejecutivos y ejecutorios. Tales son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y que orientan toda la función pública, y consisten en que una vez que son decretados los actos por la Administración, ésta puede por sí misma ejecutarlos, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual, en virtud del artículo 148 ídem implica que la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, a menos que el superior decida en contrario para evitar perjuicios mayores o de imposible reparación”.

¹ Accesible en el siguiente enlace: <https://diccionariouseusual.poder-judicial.go.cr/index.php/diccionario>

Este mismo criterio fue reiterado por la Sala en Sentencia N.º 2014-004307, de las 09:15 horas del 28 de marzo de 2014:

“Por otra parte, el recurrente reclama que pese a que se encuentra pendiente de resolver el recurso de revocatoria interpuesto, la parte recurrida le notificó el requerimiento de pago número 1911001881476. Al respecto, los actos administrativos, una vez emitidos por la Administración, son ejecutivos y ejecutorios. Tales son principios básicos que informan al Derecho Administrativo y que orientan toda la función pública, y consisten en que una vez que son decretados los actos por la Administración, ésta puede por sí misma ejecutarlos, sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales (artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública), lo cual, en virtud del artículo 148 ídem implica que la interposición de los recursos ordinarios no suspende la ejecución de los actos administrativos, a menos que el superior decida en contrario, para evitar perjuicios mayores o de imposible reparación. De modo que, estima la Sala que las autoridades recurridas actuaron ajustadas a derecho y por ende, no se han vulnerado al amparado ningún derecho fundamental. (...).”

Y, más recientemente, este Tribunal, sobre el mismo tema, sentenció:

“II.- SOBRE LA EJECUTORIEDAD Y EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Esta Sala ha dicho, en reiteradas ocasiones, que los actos administrativos son ejecutivos y ejecutables una vez comunicados y, además, los recursos ordinarios no tienen efectos suspensivos, todo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 146 y 148, de la Ley General de la Administración Pública. Así las cosas, aún cuando el acto que acordó suprimir al amparado el pago salarial por concepto de zonaje, no estuviera firme en virtud de los recursos interpuestos, ello no impedía a la Administración ejecutarlo, sin que por ello se violente derecho fundamental alguno.” (Sentencia N.º 2015-004019, de las 09:05 horas del 20 de marzo de 2015).

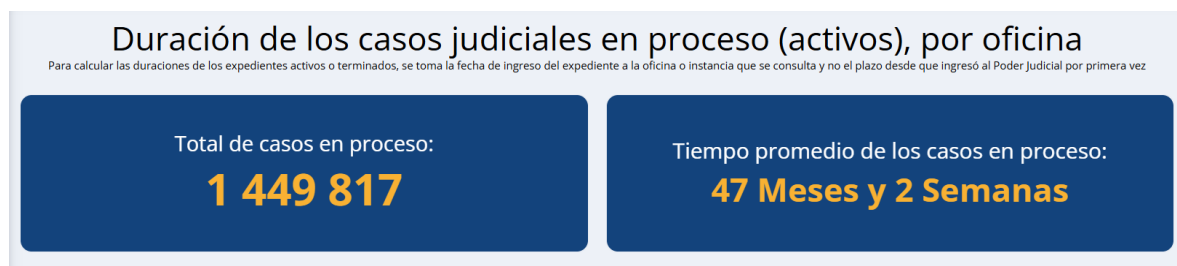
A partir de lo anterior, sintetiza la Sala que la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, entre los cuales figuran los de carácter tributario, son principios que derivan de la presunción de legalidad de los actos administrativos y del principio de autotutela administrativa, que implica la potestad de la Administración para ejecutar forzosamente sus propios actos sin tener que acudir, para ello, ante la autoridad jurisdiccional, todo lo cual es acorde con el Derecho de la Constitución. Determinando de esta forma, que la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos -incluida la materia tributaria por supuesto- es un Principio General del Derecho Administrativo, que resulta, en todo, conforme con el Derecho

de la Constitución y los Principios y Valores que lo informan (Ver Voto N.º 2016-12496 de las dieciséis horas quince minutos del treinta y uno de agosto de dos mil dieciséis).

Para nadie es un secreto que, en nuestro país, lamentablemente, producto no solo de un incremento en la cantidad de procesos judiciales interpuestos por los ciudadanos cada año, sino, además, de una erosión en la capacidad instalada del Poder Judicial para atender tal demanda, la justicia pronta -e incluso cumplida- ha pasado a constituirse más en un ideal que en una realidad, debiendo entenderse en este sentido, en última instancia, que justicia demorada, es justicia denegada.

Las estadísticas del Poder Judicial evidencian, no sólo un crecimiento en los inventarios de casos pendientes de resolución prácticamente en todas las materias, sino, además, un incremento en los tiempos de resolución.

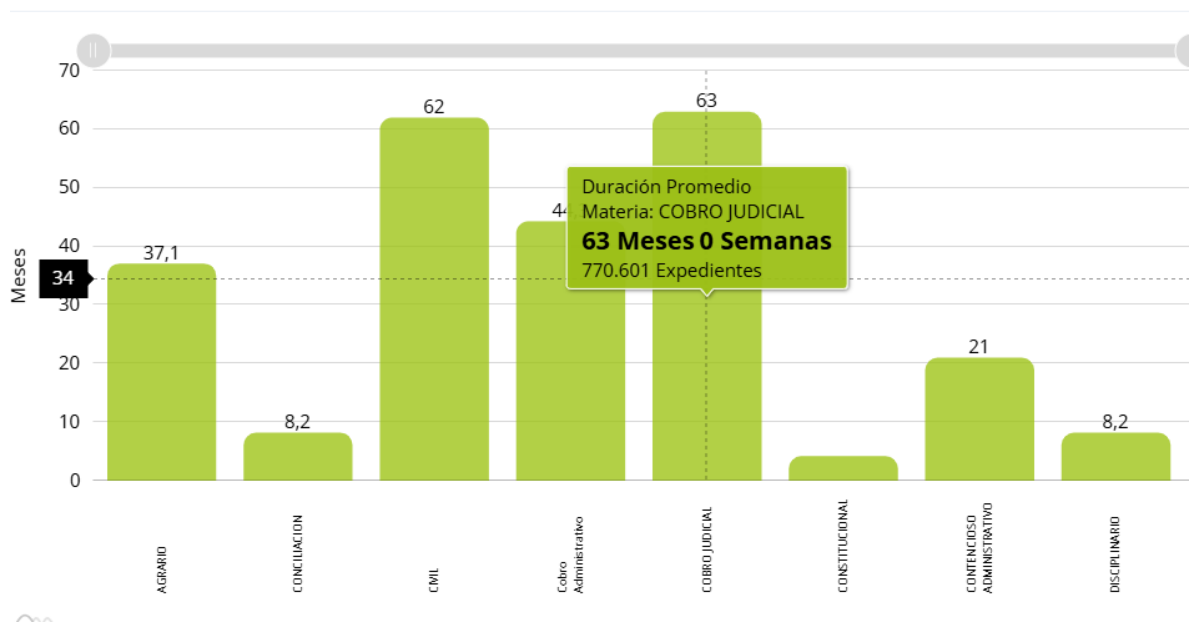
Conforme las estadísticas del Observatorio Judicial del Poder Judicial² al cierre del mes de abril de 2026, existía un total de 1,449,817 casos en proceso, con un tiempo promedio de resolución de 47 meses y 2 semanas.



Ahora bien, propiamente en materia de cobro judicial, para esa fecha existen un total de 770,601 expedientes en proceso, con un tiempo promedio de resolución de 63 semanas, o sea, más de cinco años.

² Accesible en el siguiente enlace: <https://observatoriojudicial.poder-judicial.go.cr/pages/inicio>

Duración de los casos en proceso por Materia:



Según se ve, las estadísticas oficiales demuestran, no sólo que el Poder Judicial no posee la capacidad instalada suficiente para poder atender la demanda de procesos de esta naturaleza en un tiempo razonable, sino, además, que conforme el tiempo transcurre, el problema se va agudizando.

En las últimas décadas, numerosos ordenamientos jurídicos han fortalecido las potestades de las administraciones tributarias para ejecutar créditos fiscales sin depender exclusivamente de procesos judiciales ordinarios. Esta tendencia responde entre las principales razones, a la necesidad de garantizar la sostenibilidad financiera del Estado y la suficiencia recaudatoria, a la lucha contra la evasión y morosidad tributaria, a la protección del principio de solidaridad tributaria y de igualdad frente a las cargas públicas y a la búsqueda de mecanismos más ágiles y eficientes para recuperar recursos públicos.

Diversos países reconocen a la administración tributaria facultades de embargo administrativo, anotación de bienes, retención de cuentas, remate de bienes, ejecución administrativa de créditos fiscales y medidas cautelares patrimoniales. Ello ocurre en sistemas jurídicos tanto de tradición continental como anglosajona, incluyendo países como España, Francia, México, Chile, Colombia y Argentina, entre muchos otros.

En la experiencia comparada, el crédito tributario suele gozar de un régimen jurídico reforzado debido a su naturaleza pública y a que financia servicios

esenciales, seguridad social, infraestructura y funcionamiento institucional del Estado.

La potestad de cobro coactivo encuentra sustento en principios clásicos del Derecho Público, tales como la primacía del interés público, puesto que el tributo no constituye una obligación privada ordinaria, sino una prestación patrimonial de naturaleza pública destinada a financiar fines constitucionalmente legítimos. Por ello, el Estado requiere herramientas eficaces para garantizar su percepción.

Permitir que la administración tributaria pueda ejecutar créditos firmes, evita dilaciones indebidas, reduce costos procesales, combate estrategias de insolvencia fraudulenta, mejora la eficiencia recaudatoria y protege los recursos colectivos.

En la tradición del Derecho Administrativo, los actos administrativos gozan de presunción de legalidad y ejecutoriedad. De ahí que la administración pueda ejecutar sus propios actos, especialmente cuando existe deuda líquida, exigible, determinada mediante debido procedimiento y con garantías de impugnación.

La evidencia basada en la experiencia y las estadísticas demuestra que la judicialización absoluta del cobro tributario suele generar congestión judicial, incremento de morosidad, debilitamiento de la cultura tributaria e incentivo al incumplimiento estratégico. Por ello, organismos internacionales y tendencias comparadas han favorecido modelos de cobro administrativo con control jurisdiccional posterior.

Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, otorgar facultades de apremio patrimonial a la administración tributaria no implica, por sí mismo, una violación de derechos fundamentales, siempre que el modelo legal incorpore garantías adecuadas, tal y como lo hace el presente proyecto de ley.

En la mayoría de los sistemas constitucionales contemporáneos, la Constitución no reserva exclusivamente a los jueces toda medida de ejecución patrimonial administrativa. Por lo cual, el legislador puede atribuir potestades ejecutivas a órganos administrativos, cuando el crédito sea cierto y exigible, se respete el debido proceso y exista acceso posterior al control judicial. La intervención judicial no desaparece; simplemente se desplaza hacia mecanismos de revisión y tutela jurisdiccional ulterior. Es decir, el problema constitucional no radica en la existencia de la potestad, sino en la ausencia de garantías.

El derecho de propiedad no es absoluto. En el constitucionalismo contemporáneo, la propiedad se encuentra sometida al interés público, a la función

social y al deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por ello, las medidas de ejecución tributaria constituyen restricciones legítimas cuando persiguen fines públicos legítimos, son necesarias y resultan proporcionales.

Por medio del presente proyecto de ley se propone sustituir el Título VII actual del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por el presente Título denominado “El Procedimiento de Apremio”, para fortalecer las acciones de control y de cobro a los sujetos pasivos que no pagan a tiempo sus obligaciones con el fisco, ya sea que provengan de autoliquidaciones o de determinaciones administrativas.

Para esto, se propone dotar a la Oficina de Cobros de la Dirección General de Hacienda, de las facultades acordes con las nuevas tendencias tributarias internacionales, para dar solución apropiada para el sistema jurídicamente obsoleto de cobro actual, en el cual se torna ineficiente el cobro judicial.

De esta manera, la Administración Tributaria podrá contar con instrumentos legales que le permitan agilizar y materializar el cobro de las deudas, comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, así como adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En igual sentido, conforme a las mejores prácticas, se le da a esta Oficina las facultades de decretar y ejecutar embargos.

También es importante enfatizar, que en todo el procedimiento se respeta el debido proceso, por cuanto el cobro coactivo se aplica con posterioridad al período de determinación de la obligación tributaria, en la cual el obligado tributario ha tenido la oportunidad de interponer sus alegatos y presentar los recursos que considere pertinentes en forma oportuna. Es decir, el período ejecutivo inicia cuando ya la suma adeudada es líquida y exigible y la Administración Tributaria puede ejercer su potestad de autotutela mediante los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, en pro del interés público.

Y, con el fin de salvaguardar aún más los derechos y garantías de los obligados tributarios, es una Dependencia distinta a la que determinó la obligación tributaria, la que va a conocer y gestionar el procedimiento de apremio en vía ejecutiva. Los expedientes procedentes de la Dirección General de Tributación y de la Dirección General de Aduanas, serán conocidos por la Dirección General de Hacienda, en el período ejecutivo.

La presente iniciativa se enmarca en una tendencia consolidada en el Derecho Tributario comparado, orientada a dotar a las administraciones tributarias de mecanismos eficaces de ejecución patrimonial para garantizar la recuperación de créditos fiscales firmes y exigibles. Tales potestades constituyen una manifestación legítima de la autotutela administrativa ejecutiva, reconocida ampliamente en los ordenamientos contemporáneos, y resultan compatibles con el orden constitucional siempre que su ejercicio se encuentre sujeto al principio de legalidad, al debido proceso y al control jurisdiccional ulterior. Lejos de constituir una afectación ilegítima del derecho de propiedad, estas herramientas procuran asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y la protección del interés financiero del Estado.

En virtud de lo anteriormente expuesto, se somete al conocimiento y aprobación de los señores diputados y las señoras diputadas el presente proyecto de ley.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

REFORMA AL TÍTULO VII DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N°4755 DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS

ARTÍCULO 1. Se reforma el Título VII del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 mayo de 1971 y sus reformas, y se corre la numeración según corresponda. Dicho título se leerá de la siguiente forma:

TÍTULO VII

EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Capítulo I

Normas Generales

Artículo 189.- Período ejecutivo.

El periodo ejecutivo se entenderá como el momento procesal oportuno a partir del cual la Administración se encuentra legitimada para iniciar con el procedimiento de apremio desarrollado en este Capítulo que nacerá con el certificado de adeudo conforme lo previsto en el artículo 198 del presente Código.

Artículo 190.- Oficina de Cobros.

La Oficina de Cobros de tributos debe cobrar los créditos de naturaleza tributaria (impuestos, tasas, contribuciones especiales y multas), a favor del Poder Central, no sujetos a leyes especiales, mediante el procedimiento instituido en las disposiciones de este Título.

Artículo 191.- El Procedimiento de Apremio.

- 1) Iniciada la etapa ejecutiva, la Oficina de Cobros efectuará la recaudación de las deudas líquidas y exigibles por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

-
- 2) El procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos administrados por las Dependencias del Ministerio de Hacienda, se hará conforme a la regulación del presente Título y, en lo que no esté expresamente regulado en este Código, se aplicará supletoriamente la normativa del Código Procesal Civil.
 - 3) El procedimiento de apremio será de aplicación exclusiva para el cobro ejecutivo de tributos y sanciones administradas por las Administraciones Tributarias del Ministerio de Hacienda.
 - 4) Podrán ser sometidos al procedimiento de apremio todos los obligados tributarios por deuda propia o ajena, así como los responsables solidarios.

Artículo 192.- Órganos a cargo del Procedimiento de Apremio.

Los órganos del procedimiento de apremio estarán a cargo del Director General de la Administración Tributaria, quien podrá delegar en el jefe de la Oficina de Cobros. Dichos órganos gestionarán los cobros y se establecerán cuantos sean necesarios para el cumplimiento adecuado de la gestión de cobro.

Cada órgano a cargo del procedimiento de apremio tendrá las facultades señaladas en este Título, será coordinado por un abogado y contará con el personal que se requiera para cumplir sus labores. Dicho coordinador velará por el debido cumplimiento de las diligencias que sean ejecutadas por personas cuyo servicios hayan sido contratados para efectuar el procedimiento de apremio, dentro de los márgenes autorizados por la ley, tales como transporte, peritaje, bodegaje, y otros.

Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Artículo 193.- Competencia del órgano del procedimiento de apremio.

Los órganos del procedimiento de apremio tendrán competencia en todo el territorio de la República.

Artículo 194.- Facultades de los órganos a cargo del procedimiento de apremio.

- 1) Además de las facultades otorgadas en otros artículos de este Código, los órganos a cargo del procedimiento de apremio desarrollarán las actuaciones

materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso de este procedimiento.

- 2) Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos a cargo del procedimiento de apremio serán considerados agentes de la autoridad, cuando ejecuten decisiones y mandatos de la autoridad en ejercicio de la función recaudatoria.
- 3) Cuando en el ejercicio de estas facultades o en el desarrollo del procedimiento de apremio sea necesario entrar en el domicilio del afectado, o efectuar registros en este, se deberá obtener el consentimiento de aquel o, en su defecto, la orden de allanamiento de la Autoridad judicial.
- 4) Las diligencias expedidas en el ejercicio de las funciones recaudatorias a lo largo del procedimiento de apremio, por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos a cargo del procedimiento de apremio, tendrán naturaleza de documentos públicos y harán prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se demuestre lo contrario.
- 5) Las autoridades policiales administrativas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión recaudatoria.
- 6) El jefe de la Oficina de Cobros en coordinación con el director general podrá contratar los servicios de personas físicas o jurídicas que requieran los órganos del procedimiento de apremio para llevar a cabo este procedimiento, tales como transporte, peritaje, bodegaje, y cualesquiera otros que resulten idóneos, razonables y proporcionales, excepto para aquellas labores que correspondan a potestades de imperio, funciones indelegables o actuaciones que impliquen fe Pública.
- 7) El órgano del procedimiento de apremio está facultado para disponer mediante resolución motivada el archivo de los créditos tributarios firmes a favor de la Hacienda Pública, debido a su bajo monto, según la Directriz emitida por la Dirección General de la Administración Tributaria, o bien por incobrabilidad.
- 8) Los órganos del procedimiento de apremio deberán cobrar, juntamente con la deuda tributaria, las costas procesales en que la Administración incurra a partir del inicio del procedimiento. El tipo de costas, así como la fórmula para su determinación serán definidas reglamentariamente. Este procedimiento ejecutivo no dará derecho al cobro de honorarios.

Artículo 195.- Medidas cautelares.

- 1) Desde que la obligación tributaria se encuentre en vía de determinación, con un acto de determinación de oficio, si a juicio de la autoridad administrativa competente y a la luz del reglamento existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito, la Unidad Administrativa a cargo de la determinación podrá solicitar al órgano competente del procedimiento de apremio, que decrete la correspondiente medida cautelar consistente en el embargo preventivo de bienes conforme al artículo 202 de este Código, la cual tendrá una vigencia de hasta dos años, prorrogable por el mismo período.

Igualmente podrá decretarse como medida cautelar la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria.

- 2) El embargo preventivo se asegurará para los bienes inmuebles y muebles, inscribibles, mediante su anotación en el Registro Público.
- 3) Las medidas cautelares se levantarán si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por una garantía que se estime suficiente a juicio del órgano que las dictó, con la aprobación del jefe de la Oficina de Cobros, el cual deberá tratar de mantener el embargo sobre los bienes de más fácil ejecución. También se levantarán cuando exista pago total de la deuda.

Artículo 196- Carácter administrativo del procedimiento de apremio.

- 1) El procedimiento de apremio regulado esta Ley será de carácter administrativo. La competencia para conocerlo será exclusiva del órgano del procedimiento de apremio.
- 2) El procedimiento de apremio podrá abarcar todas aquellas deudas que tenga un obligado en los términos de la presente ley, sin embargo, no será acumulable a procesos judiciales ni a otros de ejecución judiciales. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de éstos, salvo cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial o en las normas del apartado siguiente.

-
- 3) El procedimiento de apremio se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en este Código.

Artículo 197.- Concurrencia de procedimientos.

- 1) Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:
- a) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente cuando el embargo efectuado en el curso de este sea el gravamen más antiguo sobre el bien del que se trate. A estos efectos se estará a la fecha de la inscripción del embargo del bien o derecho.
- b) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo se hubiera inscrito registralmente con anterioridad a la fecha de inicio de aquellos.
- 2) El órgano del procedimiento de apremio tendrá facultad para apersonarse al otro procedimiento de ejecución para hacer valer las preferencias y derechos de la Administración. Las costas procesales que se deriven del apersonamiento estarán a cargo del obligado tributario o de su patrimonio, en caso de juicio universal.
- 3) Los juzgados y tribunales estarán obligados a colaborar con la Oficina de Cobros, facilitando a los órganos del procedimiento de apremio la información que precisen para el ejercicio de sus funciones, relativas al estado procesal, calidades de las partes y actuaciones judiciales dictadas dentro de los procesos concursales o universales de ejecución.
- 4) Asimismo, cualesquiera otros órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución, deberán colaborar con la Oficina de Cobros, facilitando a ésta la información que precise para el ejercicio de sus

funciones relativa, relativa al estado procedimental, calidades de las partes y actuaciones administrativas dictadas dentro de los procedimientos administrativos.

Capítulo II

Inicio y desarrollo del procedimiento de apremio

Artículo 198.- Procedimiento de apremio.

- 1) Iniciado el período ejecutivo, la Oficina de Cobros efectuará la recaudación de las deudas liquidadas por la Administración Tributaria en firme o autoliquidadas por el contribuyente, a través del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago o de los responsables solidarios.
- 2) Para estos efectos, las dependencias competentes de las Administraciones Tributarias deberán certificar las deudas pendientes de pago, previa compensación de oficio con créditos tributarios líquidos y exigibles a favor del obligado tributario.
- 3) Las certificaciones de adeudo tendrán el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio, lo cual permitirá proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago. Dichas certificaciones deberán enviarse a la Oficina de Cobros por parte de las dependencias indicadas en el inciso 2 anterior, con la información relativa a beneficiarios finales, participaciones y empresas relacionadas con respecto al obligado tributario, cuando proceda; para lo cual, la Administración Tributaria podrá acceder a la información del Registro de Beneficiarios Finales previsto en la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, N° 9416 del 30 de diciembre de 2016 y sus reformas.
- 4) Las sentencias judiciales firmes que confirmen total o parcialmente una obligación tributaria determinada impaga podrán ser tramitadas por medio del procedimiento de apremio regulado en la presente ley, con exclusión del proceso de ejecución de sentencia.
- 5) Con carácter previo a la notificación al obligado de la certificación de deudas pendientes a que se refieren los numerales anteriores, la Oficina de Cobros podrá iniciar una primera y única acción de cobro persuasivo, entrando en contacto con el contribuyente por cualquier medio de comunicación oral o escrito, a fin de informarle de las consecuencias del inminente inicio formal

del período ejecutivo y de las ventajas del pago previo a esa fase. Reglamentariamente se determinará el plazo a otorgar y las características del mensaje a transmitir dentro de esta acción de cobro persuasivo.

- 6) El procedimiento de apremio se iniciará con la notificación al obligado tributario del adeudo de las sumas certificadas, instándole para que efectúe el pago de la deuda con los recargos correspondientes dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de la notificación, comunicándosele en este mismo acto, que se procederá sin más trámite a decretar el embargo de sus bienes. Contra dicho oficio no procede recurso alguno.
- 7) Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si el sujeto pasivo presenta una declaración rectificativa conforme al artículo 130 de este Código, que aumenta la misma deuda, sin necesidad de notificación previa, el órgano a cargo del procedimiento de apremio decretará embargo por la diferencia de impuesto rectificada, según lo certifique el área de recaudación.

En caso de que el obligado tributario presente una declaración rectificativa que reduzca la deuda, se suspenderá el procedimiento de apremio y se someterá de inmediato a un procedimiento de fiscalización.

- 8) La notificación del adeudo se efectuará en el correo o buzón electrónicos registrado por el contribuyente ante la Administración Tributaria. La falta de notificación del inicio del procedimiento de apremio producirá nulidad de todo lo actuado. No obstante, se tendrá por notificado válidamente cuando el obligado tributario se apersona al procedimiento, independientemente de la naturaleza de su gestión, y aun cuando no se haya recibido notificación o esta sea defectuosa.

Artículo 199.- Causas de suspensión del procedimiento de apremio.

Será causa de suspensión del procedimiento de apremio el otorgamiento de arreglos de pago debidamente garantizados. La garantía no será necesaria cuando existan bienes embargados en el apremio en un monto suficiente para responder tanto por la facilidad de pago otorgada, como por las costas procesales ocasionadas hasta el momento de la suspensión.

La solicitud de arreglo de pago la hará el deudor ante el órgano del procedimiento de apremio, el cual podrá concederlo asegurándose de que previamente se paguen los intereses vencidos y costas procesales, conforme a los montos y tratos que

mediante resolución general establezca la Dirección General correspondiente del Ministerio de Hacienda.

Artículo 200.- Conservación de actuaciones.

- 1) Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se conservarán las no afectadas por la causa de la nulidad.
- 2) La anulación de los recargos u otros componentes de la deuda tributaria distintos de la cuota o de las sanciones, no afectará la validez de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de apremio, con respecto a los componentes de la deuda tributaria o sanciones no anulados.

Artículo 201.- Ejecución de garantías y decreto de embargo.

Una vez transcurrido el término de quince días otorgado en la notificación del adeudo sin que el obligado tributario haya cancelado o se incumpla el arreglo de pago, el órgano a cargo del apremio procederá a ejecutar los bienes embargados o la garantía según sea el caso.

La Administración se encuentra facultada para ordenar el embargo de otros bienes del obligado tributario en caso de que los bienes embargados inicialmente no cubran la deuda más eventuales costas procesales del procedimiento de apremio y recargos de ley.

Artículo 202.- Objeto y monto del embargo.

El embargo tiene por objeto la afectación de ciertos bienes o derechos de carácter patrimonial del obligado tributario para asegurar el cumplimiento de la deuda.

Sin perjuicio de las limitaciones o restricciones establecidas en leyes especiales, el embargo se efectuará de la siguiente manera:

- 1) En cuantía suficiente para cubrir, además del importe de la deuda tributaria, los recargos que se causen hasta la fecha del ingreso a la Hacienda Pública y las costas del procedimiento. El embargo se decretará por el capital reclamado y los intereses liquidados, más un cincuenta por ciento (50%) para cubrir intereses futuros y costas procesales.

2) Se embargarán los bienes teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado tributario. Los bienes se embargarán en el siguiente orden:

- a)** Dinero efectivo o en cuentas que posea en entidades financieras.
- b)** Sueldos, salarios y pensiones.
- c)** Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- d)** Sumas de dinero a favor del obligado tributario adeudadas por terceros, incluidos pagos con tarjetas de crédito o débito cuyas sumas corresponde girar a las operadoras de tarjetas.
- e)** Ingresos de los espectáculos públicos que hayan sido o no declarados previamente a la Administración Tributaria.
- f)** Otros bienes muebles y semovientes.
- g)** Bienes inmuebles.
- h)** Establecimientos mercantiles o industriales.
- i)** Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

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

En el caso de los incisos d) y e) el monto del embargo será de hasta de un setenta y cinco por ciento (75%) del dinero.

En el resto de los casos el embargo será hasta de un cien por ciento (100%) del valor del bien o derecho embargado.

En ningún caso el monto del embargo podrá sobrepasar el monto indicado en el inciso 1 de este artículo, siempre y cuando el bien sea divisible; de lo contrario, el embargo recaerá sobre el valor del bien.

- 3)** A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano del procedimiento de apremio, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.
- 4)** Siguiendo el orden establecido en el inciso 2, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración Tributaria, hasta que se presuma cubierta la deuda.

-
- 5) La incautación de sumas de dinero en efectivo puede darse durante uno o más días, en el momento de percepción de estas por parte del incautado, hasta en un 75% del total percibido, en cuyo caso se destinará, de las sumas embargadas, el porcentaje correspondiente al pago de impuestos cuyo hecho generador coincida con dicho ingreso como pago a cuenta de este y el resto se destinará al pago de la deuda que origina el embargo. Dicha incautación se llevará a cabo mediante la presencia de un funcionario del órgano del procedimiento de apremio, el cual deberá levantar, cada día, un acta donde haga constar el monto de las sumas incautadas, las cuales serán depositadas de forma inmediata en la Caja Única del Estado. Posteriormente se notificará, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la incautación, los pagos a cuenta efectuados con los dineros incautados.
 - 6) A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se cause con ello perjuicio a los intereses fiscales ni terceros.

Artículo 203.- Imputación de pagos ante ejecución de embargo.

Ejecutado el embargo, la imputación del pago se hará primero a las costas procesales, luego a los recargos y por último a la deuda tributaria principal.

Artículo 204.- Formalidades del embargo administrativo.

El órgano del procedimiento de apremio emitirá los mandamientos de embargo respectivos en los casos que proceda, conforme los siguientes lineamientos:

- 1) Cada actuación de embargo se documentará en diligencia que se notificará a la persona con la que se gestione dicha actuación.
- 2) Ejecutado el embargo, se notificará al obligado tributario y, en su caso, a otros titulares de conformidad con los registros públicos donde conste su registro, u otros titulares de los que la Oficina de Cobros conozca su existencia. Asimismo, se les prevendrá para que, en el término de tres días, señalen un medio para atender notificaciones futuras, bajo los apercibimientos del artículo 137 de este Código. De señalarse un lugar, este deberá estar dentro de la jurisdicción territorial del órgano encargado del procedimiento de apremio competente.

-
- 3) Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación de embargo en el Registro, así como la inscripción de este cuando se practique. Para tales efectos, el órgano del procedimiento de apremio expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que, para el cobro de los créditos tributarios, establece este Código.
 - 4) Cuando se ordene el embargo de bienes muebles no registrables, el órgano del procedimiento de apremio podrá realizar el embargo y depositar dichos bienes en un lugar autorizado por el Ministerio de Hacienda para estos fines, conforme a los requisitos y condiciones que se detallen reglamentariamente.

Artículo 205.- Oposiciones a la diligencia de embargo.

Contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición, lo cual no tendrá efectos suspensivos de su ejecución:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación del adeudo de las sumas certificadas.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación decretada por autoridad judicial.
- e) Que el bien a embargar no pertenezca al obligado tributario.

La Administración Tributaria deberá resolver la oposición en un plazo perentorio de diez (10) días hábiles.

Artículo 206.- Plazo de caducidad.

La anotación en registros públicos de mandamientos de embargo emitidos por los órganos a cargo del procedimiento de apremio tendrá un plazo de caducidad de dos años, salvo la posibilidad de prórroga cuando se haya dictado como medida cautelar, conforme al artículo 195 de este Código.

Artículo 207.- Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.

- 1) Cuando la Oficina de Cobros tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de

una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación existentes en la referida oficina.

- 2) Cuando se trate de valores, si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria, en el momento del embargo, se deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe establecido en este Código, el órgano del procedimiento de apremio concretará los que hayan de quedar trabados.
- 3) Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares, solo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. Para este efecto se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.
- 4) Cuando en la cuenta afectada por el embargo, habitualmente se efectúe el cobro de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones fijadas en el artículo 984 del Código Civil y 172 del Código de Trabajo.

Artículo 208.- Legalización de créditos en procesos judiciales

En caso de que los únicos bienes embargables sean objeto de un proceso judicial, la oficina de cobros del Ministerio de Hacienda, deberá constituirse como una parte acreedora en dicho proceso, correspondiéndole legalizar el crédito respectivo a favor del Ministerio. Los funcionarios del departamento de cobro a quienes se les asigne el caso concreto, serán tenidos como abogados directores y suplentes del caso, sin perjuicio del otorgamiento de apoderamiento especial judicial que reciban en representación del Ministerio, de conformidad con los artículos 20.2 y 20.3 del Código Procesal Civil.

En estos casos, la autoridad judicial, deberá tramitar de manera preferente el proceso en análisis con el fin de resolverlo de manera prioritaria, para lo deberán tomar las medidas necesarias para su cumplimiento.

Artículo 209.- Enajenación de bienes.

- 1) La enajenación de los bienes embargados se llevará a cabo, previo avalúo realizado por la dependencia competente de la Dirección General de

Tributación, mediante remate, subasta, concurso o la adjudicación directa, en los casos y las condiciones que se fijen reglamentariamente. El órgano del procedimiento de apremio ejecutará el remate, la venta de los bienes o su adjudicación, según las disposiciones establecidas en el reglamento para esos efectos.

- 2) El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados, en el tanto sean de utilidad para la Administración Pública, cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado reglamentariamente. Para comprobar la utilidad para la Administración Pública que se beneficie con la adjudicación, esta deberá presentar un Plan de Aprovechamiento, en los términos y en las condiciones que el reglamento lo disponga.
- 3) El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda la valoración que sirvió de base inicial en el procedimiento de enajenación.
- 4) En cualquier momento anterior al de la enajenación de bienes, podrán liberarse los bienes embargados mediante el pago total de la deuda tributaria, las costas procesales y los recargos posteriores devengados durante el procedimiento.

Artículo 210.- Prohibición para la adquisición de bienes embargados.

Prohíbese adquirir los bienes objeto de embargo que se enajenen, por sí o por medio de interpósita persona, a los funcionarios del Ministerio de Hacienda y a los parientes de estos, hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad. La enajenación efectuada con infracción a este precepto será absolutamente nula.

Artículo 211.- Causas de suspensión o terminación del procedimiento de apremio.

El procedimiento de apremio podrá ser suspendido ante la ausencia de los bienes o derechos sujetos a embargo establecidos en el artículo 202 del presente Código, hasta por el plazo de prescripción del adeudo tributario. Dicha suspensión se levantará para continuar con la gestión de cobro en caso de que la Administración Tributaria tenga conocimiento de la solvencia del obligado tributario.

El procedimiento de apremio terminará por las siguientes causales:

-
- a) El pago o la extinción de la deuda por cualquiera de las causas previstas en este Código.
 - b) Con el acuerdo que declare el crédito incobrable.
 - c) Prescripción del adeudo tributario.

Artículo 212.- Cancelación de créditos fiscales por incobrabilidad o prescripción.

- 1) El encargado de la unidad de cobros administrativos podrá disponer motivadamente, la cancelación, de oficio o a petición de parte, de los créditos fiscales, cuando se trate de cuentas o créditos prescritos o incobrables.
- 2) La cancelación indicada deberá hacerse de conocimiento de la Contabilidad Nacional y de los órganos correspondientes para que cancelen, en sus registros o libros, las cuentas o los créditos respectivos.

Artículo 213.- Recursos.

Contra las resoluciones que los órganos competentes emitan en el procedimiento de apremio, los interesados podrán interponer recurso de apelación dentro de los tres días siguientes a su notificación, para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual deberá dictar la resolución que corresponda dentro del plazo de un mes, contado a partir del recibo del expediente por parte del Tribunal encargado.

Capítulo III

Responsables solidarios y vacíos dentro del procedimiento de apremio

Artículo 214.- Responsabilidad solidaria.

- 1) Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, sin perjuicio de las ya establecidas en este cuerpo normativo, las siguientes personas:
 - a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación 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 simulación, la sustracción, el traspaso o cualquier forma de evasión de los bienes.
 - d) Las sociedades de mera tenencia de bienes donde el obligado tributario tenga una participación igual o superior al setenta y cinco por ciento (75%). Para determinar dicha participación será considerada, además de la participación del obligado tributario y la de su cónyuge.
- 2) A efecto de determinar la participación del obligado tributario en una sociedad de mera tenencia de bienes, según el inciso d) del párrafo 1 de este artículo, el órgano del procedimiento de apremio podrá requerir la información al Registro de Transparencia y de Beneficiarios Finales del Banco Central de Costa Rica, si no tuviera en su poder esa información, en cumplimiento estricto de los protocolos de manejo y gestión de la información y garantizará la efectiva confidencialidad de esta.
- 3) Dicha solidaridad será decretada por el órgano a cargo del procedimiento de apremio mediante resolución razonada, que notificará a los interesados sin necesidad de previa audiencia. Contra dicha resolución los interesados podrán interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en el plazo de tres días hábiles contados a partir de su notificación. El recurso de apelación deberá resolverse dentro del plazo de un mes, a partir del recibo del expediente por parte del Tribunal Fiscal Administrativo.
- 4) Aquellos deudores solidarios que no cancelen las deudas tributarias dentro del plazo legal otorgado al efecto se incluirán en la lista de morosos que la Administración Tributaria publica, excepto cuando se trate de un accionista minoritario que demuestre, fehacientemente, haber salvado su responsabilidad en las actuaciones de la junta directiva, con anterioridad a la exigibilidad de la deuda.

Artículo 215.- Vacíos en el procedimiento de apremio.

Para lo no previsto expresamente en este Código se aplicarán las disposiciones del Código Procesal Civil.

ARTÍCULO 2. Se deroga la Ley N° 2393 de 11 de julio de 1959 y sus reformas, denominada “Crea Oficina de Cobros de la Dirección General de Hacienda”.

TRANSITORIO I. Los expedientes que a la entrada en vigor de la presente ley hayan sido remitidos a la Oficina de Cobro Judicial del Ministerio de Hacienda, y se haya interpuesto demanda judicial con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se continuarán tramitando conforme a las disposiciones del título VII anterior del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas.

TRANSITORIO II. El Poder Ejecutivo deberá reglamentar la presente ley en el plazo máximo de seis meses a partir de su publicación.

Rige a partir del año siguiente a su publicación.

LAURA FERNÁNDEZ DELGADO

Rodrigo Chaves Robles
Ministro de Hacienda