

**ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA  
REPÚBLICA DE COSTA RICA**

**PROYECTO DE LEY**

**LEY PARA MEJORAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

**PODER EJECUTIVO**

**EXPEDIENTE N.º 19.245**

**DEPARTAMENTO DE SERVICIOS  
PARLAMENTARIOS**

## PROYECTO DE LEY

### LEY PARA MEJORAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Expediente N.º 19.245

#### ASAMBLEA LEGISLATIVA:

*“La nueva administración no dará tregua a la evasión tributaria en todas sus manifestaciones. Esto resulta obligado por razones tanto éticas como prácticas.”*

Luis Guillermo Solís Rivera, 8 de mayo de 2014

Estudios recientes del Ministerio de Hacienda ubican el incumplimiento tributario, entendido este como la suma de la evasión y la elusión de impuestos, en un 7,75% del PIB para el año 2012. El dato es muy revelador del estado de situación de nuestro sistema tributario, pues los recursos que no se recaudan por acción del contribuyente son casi el 60% de los impuestos efectivamente recaudados. Si a esto le sumamos los recursos no recaudados por exoneraciones en los principales impuestos, en general dejemos de percibir un monto mayor al que efectivamente recaudamos en tributos. Esto no es sostenible en el largo plazo, particularmente en una sociedad que pretende impulsar la estabilidad, el crecimiento y la equidad por medio de su política fiscal.

El combate a la evasión es un imperativo que requiere de los medios legales, reglamentarios, informáticos y de gestión, necesarios para atender un problema que por análisis recientes resulta ser mayor a lo inicialmente estimado. El Ministerio de Hacienda trabajó en los espacios que los reglamentos, los sistemas de información y la propia administración nos dan para reducir hasta donde sea posible este mal, incluso con campañas de información entre los contribuyentes, un plan de educación tributaria entre la población estudiantil y pequeñas empresas, así como el apoyo de los controles en los medios electrónicos de pago. Pero se requiere cerrar cualquier portillo existente, para lo cual nos apoyamos en modificaciones legales que presentamos en esta ocasión a las señoras y los señores diputados.

Desde el año 2009 el país ha venido observando un deterioro en su situación fiscal, que en caso de no resolverse puede volverse inmanejable en los próximos años y arrastrar nuestra economía a una profunda crisis que requerirá de medidas muy duras para ser resuelta. No obstante estamos a tiempo de dar un giro en el rumbo de nuestra realidad fiscal, por lo que en primera instancia presentamos una serie de medidas que en su conjunto están encaminadas a mejorar el cobro de los tributos, aspectos puntuales que además se cruzan con

controles existentes para mejorar el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias.

Lo dicho hasta ahora crea la necesidad de incorporar una serie de modificaciones y adiciones a la legislación vigente, tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, en adelante Código Tributario, como en otras normas, con el propósito de combatir el fraude y la elusión, particularmente en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

### **Reformas al Código Tributario**

Con motivo de la reforma introducida al Código Tributario, por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N.º 9069, de 10 de setiembre de 2012, se reformaron los artículos 82 y 83, los cuales establecen la sanción por resistencia a las actuaciones administrativas de control e incumplimiento en el suministro de información, respectivamente.

Estas sanciones equivalen a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base.

No obstante, lo que se propone con esta reforma es ajustar el mínimo de la sanción para que sea de tres salarios base en lugar de diez salarios base. Además se incluye en el artículo 82 los casos en que el sujeto pasivo puede ser sancionado cuando incumpla parcialmente con el requerimiento información, o bien entregar la información cuando no corresponde con lo solicitado. Por su parte, en el artículo 83 se agrega que en los casos en que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá el mínimo de tres salarios base. Asimismo, en los casos de incumplimiento parcial, se aplicará una sanción de una multa de tres salarios base y en caso de reincidencia en el no suministro de información se aplicará la sanción que se establece en el párrafo primero de este artículo.

De igual manera con la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal N.º 9068, de 10 de setiembre de 2012, se crea el artículo 106 ter inciso 4), estableciendo una sanción para las entidades financieras que incumplan con el suministro de información que equivale a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, con un mínimo de diez salarios y un máximo de cien salarios base. Siendo así, se considera necesario uniformar esta sanción para que el mínimo de la sanción sea de tres salarios base y no de diez salarios base como se dispone en este artículo.

Se adiciona además, un inciso 5) al artículo 106 ter para que se exceptúe del procedimiento establecido en este artículo, toda aquella información que se

relacione con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes. En estos casos se considera que esta información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios.

Asimismo, se propone reformar el inciso e) del artículo 130 del citado Código, el cual reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos de corregir sus declaraciones autoliquidaciones, mediante declaraciones rectificativas posteriores. Con esta reforma se propone que no procede presentar declaraciones rectificativas, después de notificado el inicio de un procedimiento de control tendente a generar tanto en una liquidación previa como una definitiva. No obstante, en ambos procedimientos el sujeto pasivo podrá plantear a partir de la notificación del inicio de la actuación de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias y hasta la finalización del procedimiento una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración Tributaria. La anterior reforma se debe a que el inciso e) actual, solo se refiere al inicio de un procedimiento fiscalizador tendente a liquidar definitivamente la obligación tributaria, no incluyéndose el procedimiento de liquidación previa, lo cual puede afectar los planes de control de masividad.

Por otra parte, también es importante la reforma que se propone al artículo 149 del Código, para que las Direcciones Técnico-Normativas que integran los servicios centrales de la Administración Tributaria puedan imponer, por economía procesal, las sanciones por las infracciones administrativas establecidas en este Código, cuando con motivo de las gestiones que realizan con los contribuyentes, estos incurran en alguna infracción tipificada por el Código Tributario.

En el mismo sentido, en esta propuesta de reforma se propone incluir un párrafo final en el artículo 92 del citado Código, para efectos de que la Dirección General de Tributación se constituya como actor civil en el ejercicio de la acción civil resarcitoria, conforme lo establece el Código Procesal Penal. Lo anterior debido a que el flagelo del déficit fiscal debe ser combatido desde múltiples aristas, siempre con la participación activa de la autoridad tributaria, a la cual la Constitución Política le confirió la labor de recaudación y administración de los tributos. En este sentido, una de las labores que debe darse constantemente es la inagotable lucha contra la evasión de tributos, no solo a nivel de las instancias administrativas, sino también a nivel del ámbito judicial-penal.

Muchas veces, en el ejercicio de las labores de verificación y fiscalización que ejecuta la Administración Tributaria, se detecta la existencia de indicios constitutivos de un delito tributario, y conforme al artículo 66 del citado Código, se procede a interponer la denuncia ante la fiscalía.

No obstante, a lo largo del tiempo las pretensiones del Estado se han visto malogradas puesto que en pocas ocasiones las denuncias interpuestas han concluido con una sentencia condenatoria, debido a diferentes factores, entre los cuales se citan: mala comprensión de los casos por parte de la autoridad judicial

por lo especializado de la materia tributaria, por la interposición de denuncias sobre conductas que no constituyen delito, entre otros.

Además, en esta incansable lucha contra la defraudación, se han incrementado los casos de evasión descubiertos por las autoridades tributarias, y cada vez son más complejas las maniobras que utilizan los sujetos pasivos infractores, por lo cual, toda la experiencia y conocimiento acumulado por los diferentes funcionarios de la Administración debería ser utilizado dentro del proceso penal, a efectos de conseguir resultados más efectivos.

En este sentido, es necesario que la Administración Tributaria se apersone a los procesos penales en defensa de los intereses del fisco, para lograr una adecuada recaudación tributaria, generar una disminución en el déficit fiscal y mandar un mensaje a los evasores de que la labor de la autoridad tributaria es cada vez más efectiva.

En vista a lo especial y técnico de la materia tributaria, es que la Dirección General de Tributación debe ser considerada como sujeto procesal dentro del proceso penal, específicamente actor civil, en aquellos casos en los cuales se denuncie la existencia de conductas que configuren la existencia del delito de fraude a la Hacienda Pública regulado en el artículo 92 del mismo cuerpo normativo, limitándose específicamente sobre aquellos tributos que la Dirección General de Tributación administre.

Por otra parte, en esta propuesta de reforma se adiciona un inciso g) al artículo 128 del Código, para que la Dirección General de Tributación por medio de resolución general y por los medios tecnológicos que estén a su disposición, establezca las condiciones para limitar la cantidad de facturas autorizadas a los contribuyentes, considerando la actividad económica y que se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales, exigidas por ley, alineando los esquemas de facturación, con los de control que resultan necesarios en la Administración Tributaria moderna.

### **Adiciones al Código Tributario**

Se propone crear el artículo 18 bis el cual se refiere al deber que tiene toda persona física o jurídica que desee obtener cualquier autorización, licencia o permiso ante la Administración Pública o municipalidades, de estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias y en la presentación de sus declaraciones ante las dependencias del Ministerio de Hacienda.

De igual forma se propone crear en este proyecto, el artículo 131 del Código, el cual se refiere a que será requisito para la expedición de la patente que el solicitante se encuentre inscrito como sujeto pasivo ante la Administración Tributaria, en ese sentido la entidad territorial que autoriza las patentes deberá verificar por los medios electrónicos que el solicitante cumpla con este requisito.

Asimismo, con esta propuesta se crea el artículo 170 bis, el cual dispone que los funcionarios tributarios de la Administración Tributaria, que en cumplimiento de sus funciones sean demandados en la vía civil, contenciosa y/o penal, podrá el Ministerio de Hacienda ejercer su defensa.

Adicionalmente, se introduce el “Título VII Procedimientos de Recaudación”, en respuesta al clamor público, que antes de crear nuevos impuestos se fortalezca 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 de las facultades a la Administración Tributaria acorde con las nuevas tendencias tributarias internacionales y es la 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 nos permitan agilizar y materializar el cobro de las deudas, asimismo los funcionarios de recaudación podrán 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 Código Tributario. En igual sentido, conforme a las mejores prácticas, se le da a la Administración Tributaria las facultades de decretar y ejecutar embargos.

### **Adiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta**

Se adiciona un párrafo final al artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual, además de constituir un aporte en la lucha contra la defraudación fiscal, el lavado de dinero y el crimen transnacional, busca evitar que los sujetos pasivos disminuyan la base imponible del impuesto a sus utilidades mediante la declaración de un sinfín de gastos, supuestamente efectuados en el extranjero, específicamente en jurisdicciones calificadas por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o administraciones no cooperantes, que resultan ser falsos o inexistentes.

De manera tal, la norma invierte el principio de la carga de la prueba, ya que el declarante tendrá que demostrar fehacientemente el servicio o bien recibido como contraprestación por el desembolso efectuado, de lo contrario, el gasto no tendrá carácter deducible.

Como novedad en materia normativa para combatir la elusión fiscal, se introduce una norma para evitar la subcapitalización de las empresas. La esencia de esta norma es limitar la realización de préstamos con tasas de intereses excesivas, respecto a los estándares normales en el mercado, creando “un techo” de forma tal que los intereses que lo superen no serán deducibles.

La ausencia de una norma de esta naturaleza en nuestra legislación, ha permitido que muchos contribuyentes presenten un elevado endeudamiento financiero, ya que resulta más ventajoso financiar sus operaciones económicas con recursos externos, debido a que los intereses representan gastos deducibles, siendo el peor de los casos cuando estos intereses son inexistentes o elevados, lo que permite además ocultar probables distribuciones de dividendos que deberían estar afectos a la retención correspondiente. En concordancia con esta propuesta se ajusta la redacción del inciso d) del mismo artículo 8.

### **Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta**

Se propone la reforma del artículo 9, inciso h) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referente a “Gastos no deducibles”, que tiene como antecedente el Voto N.º 16631, del 28 de noviembre del 2012, emitido por la Sala Constitucional, en el cual indicó:

*“(...) no es contrario al Derecho de la Constitución, siempre y cuando se interprete que el agente de retención que cumpla con sus obligaciones, aún cuando lo haga tarde, tiene la posibilidad de deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esa ley (...)*

*(...) un agente de retención que cumpla con su obligación aún cuando lo haga tarde, siempre tiene la posibilidad de deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esa ley. En esa misma línea interpretativa, la norma implicaría, entonces, que no se les aceptará la deducción a los agentes de retención que, del todo, no hubieran retenido ni pagado el impuesto”*

En este sentido la Dirección General de Tributación (en adelante DGT), emitió en fecha del 2 de octubre del 2013, la Directriz DGT-D-006-2013, (en la cual se dimensiona el fallo constitucional), a fin de instruir a todas las dependencias la forma en que deberá actuar para cumplir con lo ordenado por la Sala Constitucional. Por lo tanto, en aras de adecuar la normativa con el criterio que vierte la Sala Constitucional, es que se propone incorporarlo en la ley, estableciendo la viabilidad de deducir el gasto en el período fiscal objeto de inspección, aún si las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, fueren pagadas fuera del plazo.

Igualmente se reforma el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta con el propósito de poder gravar dentro del impuesto a la renta disponible (impuesto a los dividendos), una serie de ingresos que según las disposiciones legales vigentes no forman parte de la renta imponible para cuantificar el impuesto sobre las utilidades. En este sentido, al incluirse los ingresos “no sujetos” dentro del hecho generador de la renta disponible, estos podrán gravarse con ese

impuesto, sin que ello signifique que estarían afectos a ser gravados por el impuesto a las utilidades.

En concordancia con la anterior modificación y con el objetivo de evitar la utilización de entramados societarios para evadir el pago al impuesto a los dividendos, se hace necesario modificar el artículo 18 del Impuesto sobre la Renta, de manera que hecho generador de este impuesto ocurra en la primera distribución de los rendimientos societarios, independientemente que se paguen a personas físicas o jurídicas.

Sobre este particular, recientemente el Ministerio de Hacienda ha planteado una serie de denuncias en sede penal, en las cuales ha quedado de manifiesto la conducta reiterada de los defraudadores, quienes en la utilización de maniobras complejas, se valen del abuso del derecho a través del uso de “negocios jurídicos anómalos”, con el objetivo de evadir el pago de tributos.

A lo largo de la historia, la exención del artículo 18 inciso b) subinciso 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta ha sido una de las normas de nuestro ordenamiento jurídico tributario que ha generado más abusos por parte de los sujetos pasivos.

La disposición actual, que somete a la Hacienda Pública costarricense, a un diferimiento de la percepción del tributo sobre dividendos hasta su reparto a socios personas físicas, se ha prestado para maniobras fraudulentas en el impuesto sobre dividendos y en el de remesas al exterior; por lo tanto, se propone la reforma de la norma como una solución al problema planteado.

### **Disposiciones finales**

En este proyecto se propone, en su artículo 4 que el sistema financiero nacional privado y público, deberá requerir como requisito la presentación de las declaraciones del impuesto sobre las utilidades, para efecto de tramitar las solicitudes de financiamiento o aseguramiento, con el fin de que estas sean valoradas para la aprobación o su denegatoria.

Por otra parte, el artículo 5 plantea establecer mecanismos de fomento a la utilización de medios de pago electrónicos con la finalidad de mejorar el control tributario. De esta manera se prevé la posibilidad de conceder una devolución de hasta un punto porcentual de la alícuota del Impuesto General sobre las Ventas por las compras realizadas utilizando estos medios conforme a rangos de actividad y tipos de comercios, lo cual facilita la gestión y fiscalización del Impuesto General sobre las Ventas y paralelamente el Impuesto sobre la Renta.

Además el artículo 6 aclara que ha de entenderse como casa de estancia transitoria a efecto de poder distinguir los servicios de arrendamiento que se encuentran gravados con el Impuesto General sobre las Ventas, de manera que toda aquella actividad de esta naturaleza que hoy en día se encuentra en el sector



informal deberá cumplir con lo dispuesto en esta normativa y cobrar el impuesto correspondiente, sin que se produzca la competencia desleal que se da en la actualidad con la evasión del pago de este impuesto.

Finalmente, el artículo 7 introduce en la legislación normativa tendente a que en los pagos realizados por servicios a personas físicas con actividad lucrativa, el consumidor pueda optar por el medio de pago que mejor se adapte a sus necesidades.

Por consiguiente, el presente proyecto agiliza la visión de la Administración Tributaria la cual es aspirar a ser una organización capaz de brindar a los contribuyentes servicios de alta calidad, al menor costo posible, para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, combatir rápida y efectivamente el incumplimiento y descubrir y procesar el fraude fiscal.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, se somete al conocimiento y aprobación de los señores diputados y señoras diputadas el presente proyecto de Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA  
DECRETA:

**LEY PARA MEJORAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

**CAPÍTULO I**  
**REFORMA DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**  
**LEY N.º 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971, Y SUS REFORMAS**

**ARTÍCULO 1.-** Refórmanse los artículos 82, 83, 106 ter inciso 4, 130 inciso e), y 149; además se adiciona el inciso 5) al artículo 106 ter, el inciso g) al artículo 128, y un párrafo final al artículo 92; asimismo se adicionan los artículos 18 bis, 131, y 170 bis, todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, para que se lean de la siguiente forma:

**a) “Artículo 18 bis.- Gestión de trámites estatales**

Toda persona física o jurídica que desee obtener cualquier autorización, licencia o permiso ante la Administración Pública o municipalidades, deberá encontrarse al día en el pago de sus obligaciones fiscales y la presentación de declaraciones, ante las dependencias del Ministerio de Hacienda. Quedan excluidos del párrafo anterior todo tipo de gestiones de naturaleza médica o quirúrgica ante hospitales u otros centros de salud, así como aquellas relacionadas con servicios de educación pública, las referentes a solicitudes de crédito con entidades financieras y las solicitudes de facilidad de pago por deudas con la Administración Pública.

A estos efectos el Ministerio de Hacienda deberá disponer de un acceso de consulta pública, en el que los funcionarios públicos deberán verificar la condición tributaria de los sujetos pasivos, este acceso podrá ser implementado vía Internet en la página web institucional, o por cualquier otro medio tecnológico apropiado.”

**b) “Artículo 82.- Resistencia a las actuaciones administrativas de control**

Constituye infracción tributaria la resistencia a las actuaciones de control del cumplimiento de deberes materiales y formales debidamente notificada a un determinado sujeto pasivo. Se entenderá como actuación administrativa de control toda acción realizada con la notificación al sujeto

pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y el período del que se trate.

Se entiende producida esta circunstancia, cuando se incurra en cualquiera de las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control, y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) Cumplir parcialmente con la información solicitada mediante requerimiento debidamente notificado, o bien entregar información que no corresponda con lo solicitado.
- d) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y el tiempo que se haya señalado.
- e) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas, locales o establecimientos a los funcionarios actuantes o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones, relacionados con las obligaciones tributarias.

Las sanciones serán las siguientes:

- 1.- Multa pecuniaria de dos salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y d) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2.- Multa pecuniaria de tres salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y d) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto. También, se aplicará esta multa cuando la infracción cometida corresponda a la enunciada en el inciso e) de este artículo.
- 3.- Multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de los ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base, cuando la infracción cometida corresponda a alguna de las enunciadas en los incisos a), b), c) y d) de este artículo, si no se cumple con lo solicitado en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá el mínimo establecido en este apartado.

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

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

**c) Artículo 83.- Incumplimiento en el suministro de información**

En caso de incumplirse totalmente el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá el mínimo establecido en este apartado.

Si el incumplimiento es parcial, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria de tres salarios base, en caso de reincidencia en el no suministro de la información se aplicará la sanción establecida en el párrafo anterior.

De constatare errores en la información suministrada, la sanción será de un uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica. En este caso, la sanción impuesta no podrá exceder la multa referida en el párrafo primero de este artículo.”

**d) Artículo 92.- Fraude a la Hacienda Pública**

[...]

Respecto de aquellos tributos que la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda administre, en los casos denunciados por dicha dependencia, deberá constituirse como actor civil en el ejercicio de la acción civil resarcitoria conforme lo establecido en el Código Procesal Penal, ya sea por medio de la Dirección General o de los directores en quienes él delegue la función, sin perjuicio de las acciones que pueda ejercer la Procuraduría General de la Republica.”

e) **“Artículo 106 ter.- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras**

[...]

4.- Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza. En caso que las entidades financieras incumplan con el suministro de información se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base.

Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.

5.- Se exceptúa de este procedimiento, toda aquella información relacionada con los avalúos y peritajes que las entidades financieras deban realizar para autorizar préstamos a sus clientes; la cual será considerada previsiblemente pertinente para efectos tributarios y podrá ser requerida por medio de los requerimientos de información establecidos en el artículo 105 de Código.”

f) **“Artículo 128.- Obligaciones de los particulares**

[...]

g) En todos los casos los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

Mediante resolución general y por los medios tecnológicos que estén a su disposición, la Dirección General de Tributación establecerá las condiciones que juzgue pertinentes para limitar la cantidad de facturas autorizadas a los contribuyentes, considerando

la actividad económica, así como que se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales, exigidas por ley.”

g) **“Artículo 130.- Declaraciones rectificativas**

[...]

e) No procederá presentar declaraciones rectificativas, después de notificado el inicio de un procedimiento de control tendente a generar una liquidación previa o definitiva. Sin embargo, el sujeto pasivo podrá plantear, a partir de ese momento y hasta la finalización del procedimiento, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración Tributaria. La consecuente aprobación o denegatoria será incorporada directamente en la propuesta de regularización que se le formule al sujeto fiscalizado.

h) **Artículo 131.- Obligación de los organismos que expiden patentes**

Será requisito para la expedición de la patente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 18 bis, que el solicitante se encuentre inscrito como sujeto pasivo ante la Administración Tributaria; para tales efectos, previo al otorgamiento de cualquier patente, la entidad territorial que las autoriza deberá verificar por los medios electrónicos correspondientes, que el solicitante cumpla con lo indicado.”

i) **“Artículo 149.- Órganos competentes para sancionar**

Las sanciones por las infracciones administrativas establecidas en este Código, serán impuestas por los órganos de las administraciones territoriales o de grandes contribuyentes de la Administración Tributaria, a los que, reglamentariamente, se les asigne competencia para el control del cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias, tanto formales como materiales.

También podrán imponer esas sanciones, las direcciones funcionales que integran los servicios centrales de la Administración Tributaria cuando, mediante reglamento, se les asigne competencia para llevar a cabo, frente a determinados sujetos pasivos y otros obligados tributarios, aquellas mismas actuaciones de control.”

j) **“Artículo 170 bis.- Defensa a funcionarios tributarios**

Cuando los funcionarios de la Administración Tributaria, en el cumplimiento de sus funciones, sean demandados, en la vía civil, contenciosa y/o penal, el Ministerio de Hacienda podrá ejercer su defensa.

Para estos efectos deberá existir un informe técnico emitido por una comisión institucional, creada al efecto, que autorice cubrir los costos para atender ese proceso hasta su resolución final.”

**ARTÍCULO 2.-** Créase un nuevo título sétimo al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y córrase la numeración a efecto de que los actuales título sétimo y octavo, pasen a ser título octavo y título noveno, respectivamente; debiendo correrse también la numeración de los artículos.

## **“TÍTULO VII PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN**

### **CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES**

#### **Artículo 189.- La recaudación tributaria**

1.- La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

2.- La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en los artículos 40, 75 y 144 de este Código.

b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

#### **Artículo 190.- Facultades de la recaudación tributaria**

Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, y ostentarán las facultades que se reconocen a la Administración Tributaria en los artículos 103 a 106 ter de este Código, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en este Código.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando esta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria.

**Artículo 191.- Recaudación en período ejecutivo**

- 1.- El período ejecutivo se inicia:
  - a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso.
  - b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.
- 2.- La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de la solicitud y durante el cumplimiento de la facilidad de pago aprobada.
- 3.- La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

**Artículo 192.- Procedimiento de apremio**

- 1.- Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria 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 la Dirección General de Tributación será conforme a la regulación del presente capítulo 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 administrados por la Dirección General de Tributación. No aplica para estas deudas lo dispuesto en el título VIII de este Código.
- 4.- Podrán ser sometidos al procedimiento de apremio todos los obligados tributarios por deuda propia o ajena, así como los responsables solidarios.



**CAPÍTULO II**  
**PROCEDIMIENTO DE APREMIO**  
**Sección Primera. Normas generales**

**Artículo 193.-    Órganos a cargo del procedimiento de apremio**

La Dirección General de Tributación podrá establecer los órganos a cargo del procedimiento de apremio que requiera cada dirección regional y la Dirección Nacional de Grandes Contribuyentes. Estos órganos tendrán las facultades señaladas en este título a fin de poder gestionar el procedimiento de apremio.

Los órganos a cargo del procedimiento de apremio estarán bajo la coordinación de un abogado, quien tendrá las facultades señaladas en este título, con el personal que la Dirección General de Tributación estime conveniente para llevar las tareas en labores administrativas propias del órgano, efectuar notificaciones, y ejecutar los embargos decretados, cuando esto sea necesario, así como de coordinar y velar por el debido cumplimiento de las diligencias que sean ejecutadas por personas cuyos 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 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.- 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, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

3.- 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.

4.- Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos a cargo del procedimiento de apremio serán considerados agentes de la autoridad, cuando lleven a cabo las funciones recaudatorias que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión recaudatoria.

5.- La Administración Tributaria podrá contratar los servicios de personas físicas o jurídicas que requiera para efectuar el procedimiento de apremio, tales como transporte, peritaje, bodegaje, y cualesquiera otros. Dicha contratación se hará conforme a la Ley de Contratación Administrativa.

### **Artículo 195.- Medidas cautelares**

1.- Desde que se encuentra en vías de determinación la obligación tributaria, si a juicio de la autoridad administrativa competente existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito, el órgano a cargo de la determinación podrá solicitar al órgano a cargo del procedimiento de apremio que decrete la correspondiente medida cautelar consistente en el embargo de bienes conforme al artículo 202 de este Código, la cual tendrá una vigencia hasta de 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; y para los bienes muebles no inscribibles, por medio de su pignoración y depósito en cabeza del titular, asumiendo las responsabilidades legales correspondientes.

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, el cual deberá tender a mantener el embargo sobre los bienes de más fácil ejecución. También se levantarán cuando exista pago total de la deuda.

4.- Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio, mediante auto del órgano a cargo de ese procedimiento que así lo declare.

**Artículo 196.-    **Carácter administrativo del procedimiento de apremio****

- 1.- El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo. La competencia para entenderlo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración Tributaria.
- 2.- El procedimiento de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, 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 concurra 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 diligencia de embargo del bien o derecho.

**b)** Cuando concurra 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 dictado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.

- 2.- El órgano tributario a cargo del apremio tendrá las facultades de apersonarse al otro procedimiento de ejecución para hacer valer las preferencias y derechos de la Administración. Las costas que se deriven 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 Administración Tributaria facilitando a los órganos de recaudación los

datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

4.- Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

### **Sección Segunda** **Inicio y desarrollo del procedimiento de apremio**

#### **Artículo 198.- Inicio del período ejecutivo**

1.- Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago o de los responsables solidarios.

2.- Para estos efectos, las áreas de recaudación 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 citadas tendrán el carácter de título ejecutivo, suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial, para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

4.- Con carácter previo a la notificación al obligado de la certificación de deudas pendientes a que se refieren los numerales anteriores, la Administración podrá iniciar una primera 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 la duración máxima y las características y mensajes a transmitir dentro de esta acción de cobro persuasivo.

5.- 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, con la advertencia de que, si no lo hiciera, se procederá sin más trámite a decretar el embargo de sus bienes. Contra dicho oficio no procede recurso alguno.

6.- 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.

7.- La notificación del adeudo se regirá por las normas de notificación establecidas en este Código y en su reglamento. 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 proceso, independientemente de la naturaleza de su gestión, y aun cuando no se haya recibido notificación o 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 ejecutor, el cual podrá concederlo asegurándose de que previamente se paguen los honorarios, intereses vencidos y costas procesales, conforme a los montos y tractos que mediante resolución general establezca la Dirección General de Tributación.

**Artículo 200.- Conservación de actuaciones**

1.- Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio se dispondrá la conservación de 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 a la validez de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de apremio 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 por el oficio de notificación del adeudo, sin que el obligado tributario haya cancelado, si la deuda estuviera garantizada, el órgano a cargo del apremio procederá en primer lugar a ejecutar la garantía, sin perjuicio de que ordene el

embargo de otros bienes del obligado tributario en caso de que existan elementos de juicio suficientes para estimar que el monto del bien dado en garantía no cubra la deuda más eventuales costas del procedimiento y recargos de ley.

Ejecutada la garantía y quedando saldo en descubierto, o a falta de la misma, el órgano facultado para ejecutar el apremio, decretará el embargo de bienes.

**Artículo 202.- Objeto y monto del embargo**

1.- El embargo se efectuará 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, todos los cuales se estimarán en un principio en el cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria más intereses.

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

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

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

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

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

En ningún caso el monto del embargo podrá sobrepasar el monto indicado en el párrafo 1 de este artículo si dicho porcentaje lo sobrepasa, siempre y cuando los bienes sean divisibles, 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 de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

4.- Siguiendo el orden establecido, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración Tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

5.- La incautación de sumas de dinero en efectivo puede darse, durante uno o más días, en el momento de percepción de las mismas 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 del mismo 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 encargado del procedimiento de apremio el cual deberá levantar, cada día, un acta donde haga constar el monto de las sumas incautadas. Posteriormente notificará, dentro del plazo de tres días hábiles posteriores 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 causa con ello perjuicio a terceros.

7.- No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

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

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

**Artículo 204.- Formalidades del embargo administrativo**

El órgano a cargo del procedimiento de apremio emitirá los mandamientos de embargo respectivos, y de ser necesario designará al funcionario que los ejecute, autorizándolo para que nombre depositario de aquellos bienes susceptibles de depósito, le entregue los bienes y levante el acta de aceptación del cargo.

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 los que la Administración Tributaria conozca su existencia. Asimismo, se les prevendrá para que en el término de tres días, señalen lugar o 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 de la Administración Tributaria sede del órgano competente,

3.- Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro así como la inscripción del mismo cuando se practique. Para tales efectos, el órgano competente 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.

5.- Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la no continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del obligado tributario, o bien en los derechos de la Hacienda Pública, el órgano a cargo de procedimiento de apremio, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el levantamiento del embargo y disponer el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución los actos que se concreten en el acuerdo administrativo para lograr el pago de la deuda.

6.- Contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

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.

**Artículo 205.- 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 206.- Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito**

1.- Cuando la Administración Tributaria 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 de recaudación 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 646 del Código Procesal Civil y 172 del Código de Trabajo, respecto del importe de la citada cuenta correspondiente al sueldo, el salario o la pensión de que se trate, considerándose como tal el último importe ingresado en esa cuenta por ese concepto.

**Artículo 207.- Tercerías**

En materia de tercerías se aplicará lo establecido en el Código Procesal Civil.

**Artículo 208.- Enajenación de bienes**

1.- La enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante la subasta, el concurso o la adjudicación directa, en los casos y las condiciones que se fijen reglamentariamente.

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.

El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del setenta y cinco por ciento (75%) de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación.

3.- En cualquier momento anterior al de la enajenación de bienes, podrán liberarse los bienes embargados, pagando la deuda tributaria, las costas y los recargos posteriores devengados durante el procedimiento.

**Artículo 209.- Prohibición para la adquisición de bienes embargados**

Prohíbese adquirir los bienes objeto de embargo que se enajenan, 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 210.- Causas de terminación en el procedimiento de apremio**

1.- El procedimiento de apremio termina por:

- 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.

2.- En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

**Artículo 211.- CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR INCOTRABILIDAD O PRESCRIPCIÓN**

1.- Los gerentes de las administraciones tributarias territoriales y el director de grandes contribuyentes nacionales podrán 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 212.- RECURSOS DE REVOCATORIA Y APELACIÓN**

Contra las resoluciones que los órganos competentes emitan en el procedimiento de apremio, los interesados podrán interponer recurso de revocatoria con apelación en subsidio, dentro de los tres días siguientes a su notificación, para ante la Sala de Garantías Procesales que, para tales efectos, deberá crearse en el Tribunal Fiscal Administrativo.

El recurso de revocatoria deberá resolverse en el término de un mes. Igual término rige para dictar la resolución que corresponda sobre el recurso de apelación, a partir del recibo del expediente por parte del Tribunal Fiscal Administrativo.

**Sección Tercera**

**Responsables solidarios dentro del procedimiento de apremio**

**Artículo 213.- 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 la participación del obligado tributario, la de su

cónyuge, ascendientes y descendientes, hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad.

Se consideran sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en las que más del cincuenta por ciento (50%) de su activo, de acuerdo con su último balance aprobado, no se encuentra afecto a una actividad económica.

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 revocatoria con apelación en subsidio ante la Sala de Garantías Procesales del Tribunal Fiscal Administrativo en el plazo de cinco días hábiles contados a partir de su notificación.

El recurso de revocatoria deberá resolverse en el término de un mes. Igual término rige para dictar la resolución que corresponda sobre el recurso de apelación, a partir del recibo del expediente por parte del Tribunal Fiscal Administrativo.”

## **CAPÍTULO II**

### **REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **LEY N.º 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1988, Y SUS REFORMAS**

**ARTÍCULO 3.-** Refórmase el inciso d) del artículo 8, apartado 1º del inciso h) del artículo 9, el último párrafo del artículo 16, el inciso b) del artículo 18; además se adiciona un párrafo final al artículo 8, el inciso c) del artículo 18; asimismo se adiciona el artículo 8 bis, todos de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, para que se lean de la siguiente forma:

**a) “Artículo 8.-            **Gastos deducibles****

Son deducibles de la renta bruta:

[...]

**d)** Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente.

Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes:

No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.

En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.”

**b) Artículo 8.- Gastos deducibles**

Son deducibles de la renta bruta:

[...]

Tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o administraciones no cooperantes, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración.

**c) Artículo 8 bis.- Limitación a la deducción de intereses**

Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el período impositivo (I) por tres veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses (D) ( $I \times 3(C/D)$ ).

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá que:

**a)** El capital contable será la cantidad que resulte de sumar las cuentas de capital social, reserva legal y utilidad no

distribuida de la entidad, de acuerdo con sus estados financieros, excluido el resultado del ejercicio.

El saldo promedio anual del capital contable se calculará sumando el capital al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.

b) El saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses se calculará sumando el saldo de dichas deudas al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.

c) La limitación prevista en este artículo no será de aplicación a entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

d) En estos casos, el contribuyente queda obligado a probar los intereses, contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

d) **Artículo 9.-**                    **Gastos no deducibles**

No son deducibles de la renta bruta:

[...]

h) No son deducibles de la renta bruta:

1.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social. Si el pago de la retención se da en forma tardía, se mantiene la viabilidad de la deducibilidad de gasto, el cual deberá aplicarse en el período fiscal en que procedía efectuarlo. Si no existió el pago correspondiente, y la Administración determine la improcedencia del gasto, esta deberá comunicarlo a la Caja para que proceda con el estudio correspondiente. Esta comunicación se deberá realizar por las vías que se definan en el convenio que se suscriba al efecto.

[...]”

e) **“Artículo 16.- Renta disponible**

[...]

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, exentos o no sujetos, por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del primer párrafo de este artículo, a efecto de obtener la renta o ingreso disponible.”

f) **“Artículo 18.- Tratamiento de la renta disponible de las sociedades de capital**

[...]

b) Este impuesto se genera solo en la primera distribución de dividendos, sean entregados a socios personas físicas o jurídicas.

c) No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refiere el inciso anterior, cuando se distribuyan dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga.”

### **CAPÍTULO III DISPOSICIONES FINALES**

**ARTÍCULO 4.- Requisito para solicitudes de financiamiento o aseguramiento**

El Sistema Financiero Nacional, privado y público, deberá requerir la presentación de la declaración tributaria del impuesto sobre las utilidades, como requisito para tramitar cualquier solicitud de financiamiento o aseguramiento; y esta deberá ser considerada en el análisis de riesgo crediticio que se gestione para su aprobación o denegatoria.

En caso de inconsistencia entre los datos de esta declaración y otros datos aportados por el solicitante, y cuando a pesar de ello la entidad financiera apruebe el financiamiento o aseguramiento, esta deberá enviar a la Superintendencia General de Entidades Financieras un reporte justificando esa aprobación.

**ARTÍCULO 5.- Autorización para establecer mecanismos de incentivo al cumplimiento y control tributario masivo**

Se autoriza a la Dirección General de Tributación para que reglamentariamente desarrolle los medios, acordes con el desarrollo tecnológico, que estime pertinentes para fiscalizar a los contribuyentes del impuesto general

sobre las ventas, o estimular a los compradores o consumidores finales a exigir la factura o documento que lo reemplace.

A estos efectos el Ministerio de Hacienda estará autorizado para devolver hasta un punto porcentual de la alícuota del impuesto general sobre las ventas pagado por consumidores finales, conforme a rangos de actividad y tipos de comercio, en aras de establecer controles para mejorar la gestión y fiscalización del impuesto general sobre las ventas e impuesto sobre la renta. Para estos efectos deberá realizar estudios de costo beneficio o similares que justifique la aplicación de este esquema de devolución para actividades económicas específicas. Igualmente podrá establecer planes de incentivo por premios.

Los fondos para el pago de premios, logística, publicidad, organización y otros, no excederán del cero coma cinco por ciento (0,5%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los impuestos general sobre las ventas y selectivo de consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República.

#### **ARTÍCULO 6.- Casas de estancia transitoria**

Todo arrendamiento de bienes inmuebles de uso habitacional, por períodos inferiores a un mes, se considerará como un servicio afecto al Impuesto General sobre las Ventas, Ley N.º 6826, de 8 de noviembre de 1982, y sus reformas, de conformidad con el inciso ch) del artículo 1 de esa ley.

#### **ARTÍCULO 7.- Medios alternativos de pago**

Todos las personas físicas con actividad lucrativa que presten sus servicios al público, están obligados a aceptar como medio de pago las tarjetas de crédito o débito, así como cualquier otro mecanismo electrónico o no, en donde exista una institución financiera que le garantice al comerciante la acreditación del dinero a su favor.

### **CAPÍTULO IV DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**TRANSITORIO I.-** El título VII, Procedimientos de Recaudación, adicionado por el artículo 2 de esta ley al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas comenzará a regir a partir del año siguiente a la publicación de la misma.

Los casos a que a la entrada en vigencia de dicho título hayan sido remitidos a la Oficina de Cobro Judicial del Ministerio de Hacienda, aun cuando no se haya interpuesto demanda judicial, se continuarán tramitando conforme a las disposiciones del título VIII del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.



**ARTÍCULO 8.- Vigencia**

Esta ley rige a partir de su publicación, con excepción de lo dispuesto en los artículos 18 bis y 131, que se adicionan al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, los cuales entrarán a regir en el momento en que la Dirección General de Tributación disponga de los sistemas tecnológicos necesarios para su implementación. A estos efectos estará en la obligación de divulgar, en su página de Internet y en un diario de circulación nacional, con al menos un mes de antelación, la entrada en operación de estos sistemas.

**Dado en la Presidencia de la República**, a los treinta días del mes de julio de dos mil catorce.

Luis Guillermo Solís Rivera  
**PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

Helio Fallas Venegas  
**MINISTRO DE HACIENDA**

**4 de agosto de 2014.**

**NOTA:** Este proyecto pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.