

Al contestar refiérase  
al oficio Nro. **7488**

19 de agosto, 2011  
**DFOE-SAF-0325**

Licenciada  
Silma Bolaños Cerdas  
**Jefa de Área**  
Comisión Permanente de Asuntos Económicos  
**Asamblea Legislativa**

Estimada señora:

**Asunto:** Se emiten observaciones sobre el proyecto "**Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria**", expediente 18041, publicado en La Gaceta N° 82 del 29 de abril de 2011.

Nos referimos a la audiencia conferida por la Comisión Permanente de Asuntos Económicos, para conocer el criterio de esta Contraloría General sobre el proyecto "**Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria**", expediente N° 18041 publicado en La Gaceta N° 82 del 29 de abril de 2011.

### **1. Exposición de motivos**

Esta iniciativa se enmarca dentro de los esfuerzos del Ministerio de Hacienda, que pretenden generar nuevos recursos al sector público; dotar a la Administración Tributaria de más instrumentos para combatir el fraude, dándole mayor efectividad al sistema sancionador en su conjunto y facilitar al contribuyente la autoliquidación de su obligación tributaria. Las reformas que se proponen en este proyecto, buscan además dictar regulaciones sobre los derechos del contribuyente para lograr un sano equilibrio entre las potestades de la Administración y los derechos del Administrado, agregando un nuevo Título en el C.N.P.T..

Destaca el proyecto, que los actuales artículos 92 y 93 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) y 211 y 214 de la Ley General de Aduanas (LGA), tipifican los delitos de fraude tributario y aduanero, sin embargo su aplicación no ha dado los resultados esperados. Según el proyecto, los cambios planteados, están orientados a introducir mayor claridad en la redacción de las normas, a fortalecer las capacidades sancionatorias en sede administrativa –aumento en la recaudación administrativa- y

finalmente, a elevar el umbral a partir del cual se constituye el delito fiscal, ya sea tributario o aduanero.

En el ámbito aduanero, en aras de lograr una mayor eficiencia y eficacia en las actividades de control desarrolladas por el Servicio Nacional de Aduanas, el proyecto busca centralizar el control posterior en un solo órgano, la Dirección de Fiscalización, haciendo eco de varias observaciones de organismos internacionales.

De la misma forma, se reiteran reformas que ya se encuentran en la corriente legislativa pero que no se han concretado, orientadas a garantizar la correcta y oportuna cancelación de los pagos parciales del impuesto sobre la renta, y a facilitar la aplicación y cobro del impuesto solidario sobre las viviendas de lujo.

El proyecto de ley en comentario propone, en forma general, las siguientes reformas:

#### **1.1. Al Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Se incluyen nuevamente las reformas del “Proyecto de Ley N° 17861, “*Reformas urgentes para fortalecer la Administración Tributaria*”, sin perjuicio de que si avanza el trámite del proyecto 17861, se ajuste el mismo. En ese proyecto, se pretende:

1) Introducir la normativa que permita el cobro de una multa por el no cumplimiento de la obligación de hacer los pagos parciales del impuesto sobre la renta, de forma trimestral, esto con el fin de solventar un vacío dejado por la jurisprudencia judicial que dejó sin posibilidad a la administración tributaria de exigir el pago de intereses por el retraso en la realización de este tipo de adelantos.

2) Dotar a la Administración Tributaria de un procedimiento más ágil de devolución de impuestos, en beneficio de una adecuada administración de los impuestos y de los derechos de los contribuyentes, para lo cual se propone reformar el artículo 43 y 45.

3) Reforma de la Ley N.º 8683 -impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda-, con el fin de resolver un problema de aplicación de sanciones, para lo cual se propone reformar los artículo 7 y 12 de dicha ley, con la intención de eliminar la responsabilidad solidaria en caso de traspasos, y aplicar el régimen sancionatorio del CNPT, para evitar roces de constitucionalidad por sanciones confiscatorias que rozan con la proporcionalidad y razonabilidad.

4) Adecuar lo que respecta al traspaso de bienes inmuebles, el cual ha sido eludido mediante el artificio del traspaso de acciones de una sociedad anónima. Para ello se propone una reforma a la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles, número 6999 del 03 de septiembre de 1985, introduciendo lo que se denominará el traspaso directo y el traspaso indirecto, y así ajustar distintos artículos de tal forma que se logre cerrar en alguna medida este portillo de evasión fiscal.

### **Lucha contra el fraude tributario.**

Se integra en un nuevo y único artículo 92, los supuestos de fraude tributario contenidos en los actuales artículos 92 y 93, eliminándose éste último. El núcleo de la conducta típica es la defraudación, sólo que su configuración se separa del delito de estafa, en que se inspira el tipo actual y puede cometerse tanto por acción como por omisión. Además, se propone aumentar el actual umbral de punibilidad, a quinientos salarios base.

Asimismo, se conforma de mejor manera la sanción administrativa por inexactitud del artículo 81 del Código. Un aumento en las sanciones, se propone pasar al 50% la sanción actual del 25%, en supuestos de negligencia —eliminando, de paso, la deficiencia que privilegia la inexactitud frente a la mora en el pago— y al 100% o al 150% en los de dolo. En este último supuesto, se establecen conductas infractoras graves o muy graves, encuadrables dentro de aquel concepto, definiendo una serie de elementos objetivos que faciliten su identificación y, con ello, mayor eficacia en su aplicación.

Se modifican los actuales artículos 82 y 83, estableciendo la creación de una sanción por la “resistencia a la fiscalización” y por el “incumplimiento en el suministro de información”, con la intención de agilizar la fiscalización. En ese sentido, se reforma el artículo 130, para prohibir la presentación de declaraciones rectificativas, después de notificado el inicio de un procedimiento fiscalizador, tendente a liquidar definitivamente la obligación tributaria.

La propuesta, también *“... reforma el artículo 12 actual, para aclarar los tipos de convenios que no son aducibles en contra del fisco; y que son aquellos que afectan los elementos constitutivos de la obligación jurídica tributaria, cuestión que perseguía la norma originaria pero que durante años, ha sido la base de contiendas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, en el tanto se ha utilizado para desconocer todo tipo de negocio jurídico válido que no afecta los elementos de la relación jurídica tributaria.”* De igual forma se plantea la modificación del artículo 22 en cuanto a la responsabilidad solidaria de deudas líquidas y exigibles, para aclarar el concepto de “responsabilidad solidaria”, ampliando el limitado concepto hoy prevaleciente, aclarando que en el caso de las sociedades liquidadas -que ya no tienen socios-, se aclara que los que fueron accionistas son quienes se consideran sucesores.

Mediante reformas de los artículos 26 al 30 del actual CNPT, se pretende dejar claro que el domicilio fiscal será siempre el lugar donde se tengan los intereses patrimoniales o vitales principales; y que solo ante la dificultad para determinarlo, se permiten los otros y siempre será potestad de la Administración Tributaria establecer uno. Se elimina la posibilidad para el contribuyente de establecer un domicilio especial en el tanto la experiencia dicta que este tipo de domicilio se ha prestado desgraciadamente, para abusos por parte de no pocos contribuyentes.

Se amplía el período de prescripción a cuatro años, de acuerdo a las mejores prácticas internacionales, amén que se equipara con el plazo de prescripción de las sanciones.

**Acortar y precisar el procedimiento de emisión del acto administrativo que liquida definitivamente la obligación tributaria de los contribuyentes.**

El proyecto propone reformar entre otros, los artículos 144, 145, 146 y 150 del actual CNPT, con la finalidad de acortar o aligerar el proceso de determinación de la obligación tributaria. La propuesta regula los actos de conclusión de la etapa de fiscalización e introduce la figura del “...acto administrativo de liquidación de oficio, emitido con la disconformidad del sujeto fiscalizado, cabrá el recurso de revocatoria.”, este acto, sustituiría o haría las veces de la actual resolución determinativa.

Se adiciona un párrafo segundo al artículo 140, con el fin de aclarar que la carga de la prueba corresponde igualmente a la Administración respecto de elementos que hacen nacer obligaciones tributarias y al contribuyente cuando los niega y no al revés como ha sido la práctica común durante muchos años y con la reforma del artículo 150, se aclara el orden en el que se deben dictar los actos de ambos procedimientos, todo en orden de la celeridad de los actos administrativos y el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes, para lo cual se modifica el artículo 153 y 156 del Código.

**Fortalecer el dispositivo de control administrativo y liberar a la Administración tributaria de algunas tareas que no se relacionan con su misión.**

En la reforma, se introducen variables de mejora en el accionar de la Administración. Se desarrolla el tema de los criterios institucionales, se modifican ciertas potestades en materia de cobro, que permiten una mejor transición de la gestión cobratoria administrativa hacia la judicial, con una potestad cautelar mejor definida y precautoria.

Sobre este tema de medidas cautelares, la reforma modifica el actual artículo 173 (corre la numeración y sería el nuevo artículo 194) y en el inciso d) se aumenta la vigencia de tales medidas –embargo de créditos, retención de sumas y embargo administrativo– hasta por dos años prorrogables por el mismo período.

Además, marca una independencia de la Administración Tributaria, respecto a otras instituciones, con la introducción del último párrafo del artículo 103: *Con el fin de tutelar los intereses superiores de la Hacienda Pública costarricense, los trámites y actuaciones a cargo de la Administración Tributaria no podrán condicionarse por ley actual ni posterior, a que el interesado esté al día con deberes formales o materiales, que tenga ante otras instituciones públicas.*

Desarrollando criterios de la Sala Constitucional, la reforma modifica el artículo 115, para permitir la publicación de la lista de morosos, omisos y ocultos. También, una

modificación al 116 del CNPT, a fin de ampliar los elementos para verificar y determinar las obligaciones tributarias y el artículo 123, que busca una modernización de los tipos de registros contables.

También se propone, establecer un porcentaje de retención similar al que existe hoy para tarjetas de crédito pero para todo impuesto, con un tope de medio punto porcentual, modificando el artículo 122 actual.

Para terminar las medidas relacionadas con este tema, se establecen importes mínimos y máximos para la liquidación provisional de tributos contenida en el artículo 127 del actual Código, con lo que se supera la deficiencia actual de esta norma que, concebida para reprimir el incumplimiento del deber formal de presentación de declaraciones autoliquidaciones, carece de esos importes por lo que se dificulta, en extremo, su aplicación actual. Con el importe mínimo que se propone, de una parte, se posibilita su aplicación efectiva en todos aquellos casos en que, precisamente por la omisión de la declaración, la Administración no disponga de información.

### **Derechos y Garantías del Contribuyente.**

La reforma plantea la incorporación al CNPT, de un Título VI. Sobre este punto, recoge la exposición de motivos:

*“El contenido de este Título VI, va dirigido, por una parte, a reforzar los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, denominados en el proyecto contribuyentes y su participación en los procedimientos administrativos y, por otra, a reforzar las obligaciones de la Administración Tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos.*

*Este Título se estructura en tres capítulos. En el Capítulo I se establecen las disposiciones generales y los principios que deben regir a los funcionarios públicos en la aplicación de las normas jurídicas y la responsabilidad del servidor.*

*El Capítulo II desarrolla los derechos generales de los contribuyentes y el deber de asistencia que los funcionarios de la Administración Tributaria deben prestar a los contribuyentes, a fin de brindarles la oportuna información acerca de sus derechos, deberes y obligaciones.*

*Por último, el Capítulo III recoge las garantías procesales, que serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantías de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. Se enfatiza sobre la nulidad del acto, prima facie, cuando existiere una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente.*

*Finalmente, se crea la Defensa del Contribuyente como una unidad administrativa del Ministerio de Hacienda que formará parte de su organización estructural, presupuestaria, funcional y administrativa con independencia de criterio para resolver, la cual tendrá bajo su responsabilidad la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.”*

## **1.2. Reformas a la Ley General de Aduanas.**

### **Mejoras al sistema sancionador aduanero.**

Se propone la adición del artículo 212 y se modifican los artículos 211, 214, 220 bis y 242 de la Ley, con la finalidad de fortalecer la eficacia global en la lucha contra el fraude aduanero, trasladando, para su persecución en la vía administrativa, la mayoría de los casos de incumplimiento, adecuando los tipos administrativo y penal, y corrigiendo algunas deficiencias normativas actuales. Se crea de esta manera el artículo 212 (adición) “Caso específico de contrabando” y suprimiéndose por consiguiente el inciso c) del artículo 220 bis.” Aunado a lo anterior se suprime de este mismo artículo 220 bis las conductas previstas en los incisos a) y b) por guardar elementos coincidentes con los delitos específicos de contrabando y defraudación fiscal.

Además, se promueve la modificación de los textos de los artículos 211 y 214 (delito de contrabando y defraudación fiscal) en dos vertientes: 1) incrementar el umbral de punibilidad, por lo que se propone un umbral para los delitos aduaneros de \$50.000, dejando para conocimiento de la sede penal, solo aquellos casos considerados de alta cuantía, y 2) homologar las penas de prisión con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en estos delitos.

Estos ajustes tendrán un resultado directo sobre la aplicación de la sanción administrativa referente a la infracción tributaria aduanera (artículo 242), del cual también se pretende su modificación, a efectos de hacer la norma más acorde a la acción u omisión del administrado (vulneración al régimen jurídico aduanero) pasando de una multa igual al valor aduanero de las mercancías a 2 veces los tributos dejados de percibir.

En igual sentido que en los delitos aduaneros se pretende la modificación del umbral mínimo y máximo para la constitución de la infracción administrativa aduanera, pasando el mínimo de \$100 a \$500 y el máximo a \$50.000.

### **Incorporar el instituto de la regularización.**

En la legislación nacional, la figura de la regularización está contenida en la legislación tributaria, tanto a nivel de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como en la reglamentación aduanera, y lo que se pretende con esta propuesta es una modificación legislativa que brinde el andamiaje jurídico a nivel de la Ley General de Aduanas, afectando tanto a su naturaleza como a su régimen jurídico.



Al permitirse la regulación, se estimula el pago voluntario, por lo cual se propone para el supuesto de conformidad y pago en audiencia de regularización (artículo 24 ter del proyecto), una reducción de la sanción administrativa por la vulneración que se ocasionó al régimen jurídico aduanero. Rebaja que se plantea de la misma forma en como lo tiene regulado el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su numeral 88 inciso b), a efectos de incentivar en los administrados el pago voluntario

**Reformar los Títulos XI y XII, en cuanto a la derogatoria de todas aquellas normas relacionadas al Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera.**

Atendiendo observaciones de la Organización Mundial de Aduanas y el Fondo Monetario Internacional, el texto propone derogar las normas referidas al Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera en la Ley (único órgano de la estructura administrativa del Servicio Nacional de Aduanas constituido por ley), para bajar las funciones encomendadas a este al nivel adecuado (reglamento), a efectos de una mayor flexibilidad administrativa.

Para el cumplimiento de estas recomendaciones se propone, la derogatoria de las normas de los artículos 244, 245, 247, 249 y 250 de la Ley (referidos a la creación, funciones, obligación de mantener archivos, requerimientos, e impugnación dentro del capítulo referido al Órgano de Valoración y Verificación Aduanera), derogatorias que generan la necesaria unificación de los títulos XI y XII, siendo así que las normas 243 “verificación de precios, 246 y 248 “registro de importadores” pasan junto con las normas de los artículos 251 al 265 bis a conformar un nuevo Título XI denominado “TITULO XI. Valor aduanero de las mercancías importadas”.

Aunado a lo anterior, se propone la modificación de los textos de los artículos 243 y 246, el primero a efectos de que la dotación de sistemas sea una facultad y no una obligación y en el caso del segundo se modifica para que la ley no refiera a ningún Departamento o Dirección de la organización interna, sino solamente a una Dirección General de Aduanas; siendo el Reglamento a la Ley el que refiera a cual dependencia interna le corresponderá esta tarea.

**Facultar al Ministerio de Hacienda para establecer listas de referencia de valores en aduana.**

El proyecto reforma el artículo 261 y se le agrega: “... *El Ministerio de Hacienda podrá establecer listas de referencia de valores mínimos en aduana a fin de fijar criterios objetivos para la identificación de posibles valores anormalmente bajos, entre otros mecanismos que pueda desarrollar para acreditar el motivo de duda....*”

## **2. Observaciones de esta Contraloría.**

De previo a formular nuestras observaciones y comentarios, es oportuno referenciar varios pasajes de nuestro oficio<sup>1</sup> de respuesta a la audiencia concedida para referirnos a la primer versión del proyecto de Solidaridad Tributaria, en el cual manifestamos varias necesidades, temas o áreas que las reformas tributarias deberían valorar, a la luz de los diferentes informes de Contraloría sobre la materia tributaria:

*“Esta Contraloría ha insistido en que enfrentar la evasión debe lograrse por dos vías: primero, mejorando la gestión y fiscalización tributarias, intensificando el uso de la tecnología y los cruces de información, aumentando la sensación de riesgo, fortaleciendo los procesos y procedimientos para la gestión y el cobro de los tributos, y aumentando las capacidades de la Administración Tributaria; y segundo, efectuando un ajuste a la normativa de los principales impuestos (renta y ventas), con el fin de cerrar portillos a la evasión y la elusión tributarias, ampliando las bases, reduciendo las exoneraciones, uniformando tasas, y regulando de mejor manera los aspectos relativos a la materia tributaria, todo lo cual permita aumentar el margen tributario en el cobro de los impuestos.*

*Al respecto, debe resaltarse la importancia de potenciar las habilidades de auto invención de la Administración Tributaria para mejorar en forma sensible el control tributario y la recaudación, lo cual requerirá un desarrollo particular, en el conjunto de medidas que el Gobierno ha estado anunciando en relación con el tema fiscal. Esta Contraloría a lo largo de sus informes, ha pregonado y reiterado la urgente necesidad de que la Administración Tributaria cuente con el personal suficiente e idóneo, una capacitación y especialización adecuadas a los retos que enfrenta, recursos tecnológicos apropiados para cumplir eficientemente con las funciones de gestión, recaudación y fiscalización, así como la implementación de un módulo de inteligencia tributaria, todo lo cual debe ir acompañado de la implementación de indicadores y mecanismos para medir la eficiencia de la gestión y realizar una efectiva rendición de cuentas.*

(...)

*Otro tema relevante en materia tributaria, y que resulta socialmente inaceptable, lo constituye la casi nula aplicación del régimen sancionador tributario. Un estudio efectuado por esta Contraloría revela que de 71 casos tramitados ante el Ministerio Público por eventuales delitos tributarios entre el 2000 y el 2009, una cantidad importante se encontraban en trámite luego de varios años de haber sido presentados, y ninguno había llegado a juicio, lo cual evidencia el poco avance y efectividad que se ha tenido en esta*

---

<sup>1</sup> DFOE-SAF-0179-(2620) del 21 de marzo de 2011



*materia, y contribuye a generar una baja sensación de riesgo e impunidad, aspecto que requiere complementariamente una revisión de las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la implementación de algunas de las medidas sugeridas en el Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal. Debe tenerse presente que dicho Código siempre será el andamiaje de uso obligatorio de que dispondrá la Administración Tributaria para implementar cualquier reforma.*

*En el contexto de las reformas requeridas, cobran relevancia tres aspectos adicionales que deben resolverse con prontitud: primero, la posibilidad de aplicar medidas cautelares oportunamente en garantía de las eventuales deudas tributarias; segundo, el trámite del proyecto de Ley de Transparencia Fiscal, que regulará el mecanismo de acceso a la información bancaria de trascendencia tributaria, iniciativa interpuesta dentro de los esfuerzos nacionales por mejorar la posición de nuestro país en materia tributaria ante la comunidad internacional; y tercero, es importante procurar legislación que inserte a nuestro país en la dinámica tributaria internacional, mediante la suscripción de convenios de doble imposición e intercambio de información.*

El examen que se hará de la iniciativa propuesta, velará por buscar en el texto, los aspectos básicos de los planteamientos que esta Contraloría ha hecho.

### **Sobre el proyecto de reformas urgentes.**

La regulación de los pagos parciales (artículo 40 CNPT), se convierte en una necesidad de la Administración ante la reiterada jurisprudencia administrativa y judicial que dejó sin asidero legal el cobro de intereses por la no cancelación de los pagos parciales, problema que repercutía en la liquidez del Erario. Igualmente, la mayor agilidad en los procedimientos de devolución (artículos 43 y 45), en especial la posibilidad compensar ante la DGT, créditos de naturaleza aduanera, constituye una mejora sustancial en beneficio de los administrados.

En la misma sintonía de lograr la aplicación efectiva de la legislación positiva, las reformas a la ley del impuesto solidario también son atendibles, en el tanto la regulación actual contraría principios básicos en materia penal, pues la sanción es personalísima e intransferible, ergo, no puede establecerse en cuanto a este aspecto, una responsabilidad solidaria. Igualmente, la atenuación de las sanciones con la remisión al CNPT, elimina la posibilidad de acciones de inconstitucionalidad ante argumentos de penas confiscatorias, con lo cual, entorpecería la efectividad de las sanciones de ese impuesto.

Finalmente, con las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles, se corregiría el uso abusivo de las formas del derecho en detrimento del fisco, al precisarse el concepto de traspaso, a fin de buscar una mejor aplicación de la ley, en concordancia con la noción de hecho generador, regida por cualquier acto cuyo fin último sea el traspaso de inmueble.

### **Lucha contra el fraude tributario.**

Toda mejora en la precisión terminológica que conduzca a evitar la impunidad en materia sancionadora, es aplaudida. La Administración busca elevar el umbral de punibilidad de 200 a 500 salarios base, y con ello reafirma su intención recaudatoria, a cobijo de la seguridad del procedimiento sancionador administrativo –afinado con un aumento en el monto de las penas-. La proposición de eliminar o distinguir la defraudación tributaria de la estafa penal, es un paso adelante para impregnar a la legislación tributaria, de conceptos técnicos y teóricos propios.

No obstante, la Administración debe garantizar, para aquellos casos en que deba irse a la vía penal, fortaleza en sus planteamientos y haber logrado la coordinación necesaria con las instituciones involucradas en la tramitación de expedientes penales, según se concluyó en el informe DFOE-SAF-IF-05-2010, caso contrario, se debilitaría la sensación de riesgo. Debe haber además, un esfuerzo del Poder Judicial en especializar a sus funcionarios que de una u otra forma estén relacionados con la aplicación de los delitos tributarios.

Percibe esta Contraloría, un claro propósito de eliminar, con base en la experiencia y manejo del negocio de fiscalización, todos aquellos portillos y artimañas de uso común de los contribuyentes que atentan contra la celeridad de la inspección tributaria. Las medidas enunciadas (nuevas sanciones por resistencia a la fiscalización, incumplimiento en el suministro de información, regulación de la rectificación, aumento del plazo de prescripción, depuración del concepto de responsabilidad solidaria y de domicilio fiscal), favorecen la agilidad y rapidez de los procesos de auditoría fiscal. De la misma forma, al extender el plazo de la prescripción, aumenta la sensación de riesgo y cobertura de la fiscalización.

Sin embargo, llama la atención de esta Contraloría la propuesta de reforma al artículo 12, normativa que ha tenido un amplio respaldo jurisprudencial<sup>2</sup>, y con la redacción ofrecida, más bien parece limitar la funcionalidad que por muchos años ha tenido. La actual redacción dispone: *“Artículo 12.- Convenios entre particulares. Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco.”* Mientras, se propone *Artículo 12.- Convenios entre particulares. Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo o del hecho generador y otros, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.”*

### **Sobre el procedimiento de emisión del acto administrativo que liquida definitivamente la obligación tributaria de los contribuyentes.**

<sup>2</sup> Ver entre otras: Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.- Resolución No.32 de las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de mil novecientos noventa y dos. (En el mismo sentido ver: Cas., Sala I, No.69-F-97 de 11 horas de 31 de julio de 1997).

Relativo a este aspecto, la variación más significativa es la eliminación de una etapa procesal, en atención a respetables -y por demás ciertas- motivaciones sobre la escasa viabilidad de cambio de criterio de la Administración Tributaria, entre la emisión del traslado de cargos y la resolución determinativa. Se introduce la figura del “... *acto administrativo de liquidación de oficio...*”, la cual sería dictada por los órganos de la fiscalización, y ante este acto, se mantienen los treinta días para que el contribuyente decida si presenta recurso de revocatoria o de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Considera esta Contraloría, que la reforma reconoce una realidad procesal, y contribuye al esfuerzo por acelerar los procedimientos de determinación. Se elimina el anterior procedimiento del traslado de cargos como instancia previa de una resolución administrativa. Mantiene el término de treinta días para que el administrado presente sus objeciones, con lo cual se garantiza un tiempo muy razonable para presentar los argumentos de descargo.

Sin embargo, se observa que en el artículo 145 se recoge esta frase: “...*En caso que dentro del plazo establecido para recurrir se hubieren interpuesto recurso de revocatoria y también el recurso de apelación, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.*” Estimamos que de darse esa situación, lo procedente sería que la administración conozca el de revocatoria y una vez resuelto, trasladara el expediente al TFA, si correspondiera, pero no declarar inadmisibile la apelación, para lo cual no tiene competencia, salvo que los recursos hubieran sido extemporáneos. De la misma forma, de la lectura de los artículos modificados, queda la duda sobre el órgano o departamento de la Administración Tributaria encargado de conocer y resolver los recursos de revocatoria.

Igualmente, leída la reforma propuesta al artículo 150, se excluye la mención a la reforma introducida por la Ley N° 8508 de 28 de abril de 2006 (Código Procesal Contencioso-Administrativo), en alusión a la facultad del administrado de acudir directamente a la vía jurisdiccional. Incluso, la reforma que en su momento la ley 8508 hizo, lo fue sólo para el proceso sancionador, bien podría aprovecharse la intención de reforma, para hacer de propio, las actualizaciones en materia de determinación de impuesto.

**Fortalecer el dispositivo de control administrativo y liberar a la Administración tributaria de algunas tareas que no se relacionan con su misión.**

De este paquete de reformas, destaca esta Contraloría, la reforma del artículo 99, en el cual se desarrolla el tema de los criterios institucionales, dotándolos de actos de “... *acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los actos contrarios a tales normas.*” Además, se insta al administrado para solicitarle a la Administración Tributaria su expedición, en casos de ausencia. Esta figura pretende en su concepción, un acercamiento hacia el administrado y una búsqueda de transparencia administrativa, tendiente a facilitar la autoliquidación del contribuyente, sin embargo, debe

considerarse según la jerarquía de las normas, que estos criterios deben subordinación a los decretos y leyes, por lo cual, la Administración debe ser muy celosa en su producción normativa. Además, la figura puede rozar con la tradicional consulta tributaria del artículo 119, toda vez que, en principio y a grandes rasgos, pueden producir para el administrado, los mismos efectos.

Se rescata, el elenco de reformas para permitir la fiscalización de los registros financieros y contables independientemente de la forma en que estén respaldados. Se afianzan los esfuerzos para introducir y reconocer los medios tecnológicos, como medios de llevar las contabilidades y como medio de llevar a cabo auditorías.

Igualmente, son de aplaudir los esfuerzos de la Administración para motivar y fomentar la recaudación con medios electrónicos de pago –artículo 122-, medios vitales y necesarios para llevar a cabo controles cruzados y las declaraciones informativas. Se establece la misma autorización para premios similar a la que existe a nivel de la ley del impuesto sobre ventas. La optimización y uso de estos medios, sería una forma de combatir ante la bajísima recaudación de los profesionales liberales.

En el campo de reformas a las medidas cautelares, no puede dejarse de mencionar, el atino en la reforma del inciso d) del actual artículo 173 (corre la numeración y sería el nuevo artículo 194), al ampliar sustancialmente de tres meses a dos años prorrogables por el mismo período, el período de vigencia de las medidas cautelares.

### **Derechos y garantías del contribuyente**

La Administración Tributaria da un avance importante en la tutela de los derechos y garantías del contribuyente, con la introducción del nuevo Título VI. Si bien se presenta bajo el formato de un título nuevo, en realidad se recogen una serie de principios y garantías ya implícitas en la normativa actual, nada más que estructuradas bajo la forma propuesta.

Empero, de la lectura de varios artículos, merece comentario el tema del acceso al expediente administrativo (nuevo artículo 181) y derecho de defensa (nuevo artículo 182), en el tanto las normas propuestas obligan, en primer término al funcionario a facilitar el expediente administrativo y en segundo, a evacuar toda la prueba ofrecida. A juicio de esta Contraloría, debe valorarse incluir en ambas normas, que sin perjuicio de la aplicación supletoria de la Ley General de la Administración Pública y el Código Procesal Civil. A modo de ejemplo, tratándose del acceso al expediente, los artículos 272 y 273 de dicha Ley, establecen razonables excepciones al acceso del expediente que se extrañan en esta reforma.

### **Reformas a la Ley General de Aduanas.**

En conjunto, las medidas propuestas, se enmarcan dentro de las conclusiones del Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal, del cual, esta Contraloría también formó parte.

Destaca –al igual que en las reformas al CNPT-, incrementar el umbral de punibilidad, con lo cual se libera recurso humano para la fiscalización, se prefiere tramitar la mayoría de expedientes en la vía administrativa y contribuye a dejar los casos de mayor trascendencia a la vía penal, evitando el costo administrativo de atender casos de poca monta en detrimento –incluso- de la tramitación de los delitos tributarios y de las mismas cargas de trabajo del Ministerio Público.

Se toma la regularización del CNPT, figura que permite a la Administración, evitar procesos largos, favoreciendo la aceptación de los hechos por el administrado y consigo, el cumplimiento voluntario. Se homologa la figura de la legislación tributaria, favoreciendo una uniformidad de procedimientos en ambas Direcciones Generales.

La posibilidad de establecer listas de referencia de valores en aduana, se convierte en una sana herramienta de lucha contra la evasión en aduanas.

### **Consideraciones adicionales.**

En líneas generales, el proyecto se preocupa por agilizar la tramitología administrativa, tanto en materia aduanera como tributaria, como apuesta para favorecer procesos más cortos. Se denota, una finalidad recaudatoria administrativa versus la incierta vía penal, empero, a pesar de las modificaciones en los tipos penales, la Administración Tributaria debe establecer fuertes vínculos de coordinación y apoyo con los diferentes interlocutores de los procesos penales tributarios, a fin de asegurarse una sólida preparación -en el campo técnico y probatorio- de los expedientes que sean llevados al Ministerio Público.

Sin detrimento de lo expuesto, reitera esta Contraloría la necesidad de fortalecer la Administración Tributaria en todas sus áreas. Retomamos y repetimos este párrafo de la respuesta al proyecto inicial de solidaridad tributaria:

*“... Esta Contraloría a lo largo de sus informes, ha pregonado y reiterado la urgente necesidad de que la Administración Tributaria cuente con el personal suficiente e idóneo, una capacitación y especialización adecuadas a los retos que enfrenta, recursos tecnológicos apropiados para cumplir eficientemente con las funciones de gestión, recaudación y fiscalización, así como la implementación de un módulo de inteligencia tributaria, todo lo cual debe ir acompañado de la implementación de indicadores y mecanismos para medir la eficiencia de la gestión y realizar una efectiva rendición de cuentas...”*

La capacidad de gestión de la Administración debe forzosamente, robustecerse, y el proyecto debería contemplar medidas en este sentido. El proceso de contratación de personal calificado, el proceso de llenado de vacantes, está muy lejos de ser apenas aceptable. La aprobación de este proyecto, sin medidas tendientes a vigorizar la Administración Tributaria, podría limitar las mismas bondades de las propuestas de reforma.



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

DFOE-SAF-0325 (7488)

-14-

19 de agosto, 2011

Tómese nota, que no se trata de darle a la Administración sin pretender recibir a cambio, toda vez que es importante que la Administración presente indicadores objetivos de gestión, de forma tal que de dotarla de mayores recursos y mejores y expeditos procedimientos de compra, proveeduría, contratación de personal, haya un compromiso de cumplimiento de metas.

Atentamente,

Lic. Federico Castro Páez  
**Gerente de Área**

RACS/FCP/mrmv

ci: Despacho Contralora General de la República  
División Jurídica, CGR  
Archivo Central  
Expediente

Ni: 11698

G: 2011000499-11

P: 2011012323