

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

El Cobro Coactivo en Sede Administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense.

Tesis para optar por el grado de Licenciatura de Derecho.

Tatiana Martínez Villegas

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, 2013



UNIVERSIDAD DE  
COSTARRICA

Facultad de Derecho  
Área de Investigación

19 de julio del 2013  
FD-AI-0920-13

Dactor  
Daniel Gadea Nieta  
Decano  
Facultad de Derecho

Estimada Decana:

Para las efectas reglamentarias correspondientes, le informa que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del (la) estudiante (s): **Tatiana Martínez Villegas**, carné A73815, denominada: "**El cobro coactivo en sede administrativa: propuesta para su aplicación por parte de la administración tributaria**", fue aprobada por el Comité Asesar, para que sea sometida a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisada las requisitas de forma y orientación exigidas por esta Área y la aprueba en el misma sentida.

Igualmente, le presenta a las (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaran acusa de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que: "**EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABLES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA**".

#### Tribunal Examinador

<b>Informante</b>	Lic. Diega Salta Van der Laat
<b>Presidente</b>	Lic. Hubert Fernández Argüella
<b>Secretario (a)</b>	MSc. Eric Ramírez Vargas
<b>Miembro</b>	Dr. Adrián Tarrealba Navas
<b>Miembro</b>	Lic. Madesto Vargas Castilla

Por última, le informa que la defensa de la tesis es el **06 de agosto del 2013**, a las **0600 pm**, en la Sala de Oralidad, ubicada en el 3° Piso de la Facultad de Derecha, **Sede de Rodrigo Facio**.

  
Andrés Manteja Morales  
DIRECTOR



17 de julio, 2013

**Área de Investigación**  
**Facultad de Derecho**  
**Universidad de Costa Rica**

Estimados señores:

Quien suscribe, Diego Salto Van der Laat, cédula de identidad 1-0799-0043, en mi calidad de Director del Trabajo Final de Graduación denominado "El Cobro coactivo en sede administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense", sustentado por la señorita Tatiana Martínez Villegas, carné A73815, me apersono a expresar lo siguiente:

El tema de la recaudación de tributos es de gran importancia para la Administración Tributaria, debido a que dicha función probablemente es la más conocida por los contribuyentes, de manera que incide en la cultura tributaria costarricense.

El cobro coactivo en sede administrativa constituye una de las posibles políticas estatales a implementar, para hacer más eficiente la recaudación, razón por la que la propuesta normativa realizada en este trabajo de investigación es digna de análisis.

Como consecuencia de lo indicado, apruebo la tesis mencionada, para efectos de que la estudiante proceda a realizar su defensa ante el Tribunal examinador, en los próximos días.

Agradeciendo de antemano su comprensión, me despido,



Dr. Diego Salto Van der Laat

Director

12 de julio, 2013

Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Estimados señores:

Quien suscribe, Adrián Torrealba Navas, cédula de identidad 1-0603-0891, en mi calidad de lector del Trabajo Final de Graduación denominado "El Cobro coactivo en sede administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense", sustentado por la señorita Tatiana Martínez Villegas, carné A73815, me apersono a expresar lo siguiente:

Apruebo la tesis mencionada, para efectos de que la estudiante proceda a realizar su defensa ante el Tribunal examinador, en los próximos días.

Agradeciendo de antemano su comprensión, me despido,



Doctor Adrián Torrealba Navas

Lector

12 de julio, 2013

Área de Investigación

Facultad de Derecho

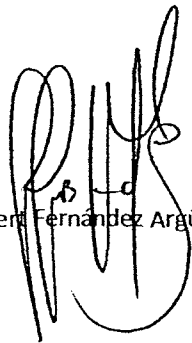
Universidad de Costa Rica

Estimados señores:

Quien suscribe, Hubert Fernández Argüello, cédula de identidad 1-0779-0698, en mi calidad de lector del Trabajo Final de Graduación denominado "El Cobro coactivo en sede administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense", sustentado por la señorita Tatiana Martínez Villegas, carné A73815, me apersono a expresar lo siguiente:

Apruebo la tesis mencionada, para efectos de que la estudiante proceda a realizar su defensa ante el Tribunal examinador, en los próximos días.

Agradeciendo de antemano su comprensión, me despido,

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'H. Fernández Argüello', written in a cursive style.

Lic. Hubert Fernández Argüello

Lector

### Carta de revisión filológica

En mi carácter de filóloga yo, Daniela Ramírez Carranza, cédula 4 0202 0729, integrante de la Asociación Costarricense de Filólogos con el carné 0108, encargada de la revisión de tesis presentada por Tatiana Martínez Villegas, para optar por el título de grado en derecho, cuyo trabajo se titula "El Cobro Coactivo en Sede Administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense", considero que dicho trabajo reúne los requisitos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

Hago constar que hice las correcciones pertinentes sin encontrar plagio en dicho trabajo.

En la ciudad de Heredia, el día 07 de Agosto de 2013.

  
Firma

Daniela Ramírez Carranza  
Céd. 4 0202 0729  
ACFIL : 0108

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco en primer lugar a Dios por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo mi periodo de estudio.

A la sociedad costarricense por permitirme estudiar en una universidad pública, a través del pago de tributos.

A mis padres y hermanos por su apoyo incondicional.

A Jon, por hacerme querer ser mejor cada día.

A Don Diego Salto, Don Adrián Torrealba, Don Hubert Fernández, Don Carlos Vargas, Doña Marta Monge, Don Gerardo Chévez, Doña Adriana Sequeira y Don Fulgencio Jiménez, por su constante colaboración, y por hacer posible la realización de este trabajo de investigación.

*“La Administración no es, como todavía se dice entre nosotros, un “mal necesario”, sino una fuerza creadora de bienes, justamente el instrumento más eficaz para una verdadera elevación de la vida social”*

Eduardo García de Enterría, *La Administración Española*.



## ÍNDICE GENERAL

Introducción.....	1
Justificación.....	3
Hipótesis y Objetivos.....	4
Metodología.....	5
Estructura de la tesis.....	6
<u>Consideraciones Preliminares</u>	9
I. Potestades de imperio de La Administración Pública.....	9
II. El Poder Tributario.....	11
III. Acto administrativo.....	19
<u>Capítulo I. La recaudación de tributos</u>	25
I. Cobro administrativo.....	34
II. Cobro persuasivo.....	41
III. Cobro coactivo.....	45
<u>Capítulo II. El cobro de tributos en Costa Rica</u>	74
I. Procedimiento de cobro de tributos en Costa Rica.....	74
I.I Procedimiento de cobro a nivel de la Administración Tributaria.....	74
I.II. Procedimiento de cobro a nivel de Oficina de Cobros.....	85
I.III. Procedimiento de Cobro a nivel Judicial.....	87
I.IV Régimen transitorio.....	90
I.V Aplazamientos y Fraccionamientos de pago.....	91
I.VI Publicación de lista de contribuyentes que incumplen obligaciones tributarias.....	93
II. Medidas cautelares en Costa Rica.....	96

III. Entrevistas realizadas a funcionarios de la Administración Tributaria, de la Oficina de Cobros y del Juzgado Especializado en Cobros del Estado.....	100
IV. Debilidades del procedimiento de cobro actual.....	107
V. Proyectos de ley que trataron el tema del cobro coactivo en sede administrativa.....	115

Capítulo III. Propuesta dirigida a la Administración Tributaria costarricense para la aplicación del cobro coactivo en sede administrativa 119

I. Propuesta: Cobro persuasivo.....	120
II. Propuesta: Cobro coactivo.....	130
III. Modificaciones necesarias a nivel normativo, para poder implementar el cobro coactivo en sede administrativa, como una de las potestades de la Administración Tributaria.....	144
IV. Concordancia entre los derechos del contribuyente y el cobro coactivo en sede administrativa.....	151
Conclusiones.....	157
Bibliografía.....	164
Anexos.....	175

## RESUMEN

### **Justificación**

En nuestro país no se ha logrado recaudar, eficaz y oportunamente, como consecuencia de las debilidades que presenta el procedimiento de cobro de tributos actual.

Aunado a lo anterior, las bases de datos que posee la Administración Tributaria sobre los contribuyentes deudores también carecen de información indispensable, tal y como se desprende de la lista de morosos publicada por el Ministerio de Hacienda el 16 de enero del 2013, la cual señala que al 31 de diciembre del 2012, únicamente 487 contribuyentes se encontraban en mora, a nivel de la Administración Tributaria y de la Oficina de Cobros. Esto solo puede significar que en Costa Rica, ni siquiera se tienen datos reales de la morosidad en el ámbito de los tributos.

### **Hipótesis**

Actualmente, el Derecho Tributario procedimental costarricense no posee normativa idónea para aplicar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, razón por la que se debe recurrir a la legislación comparada, con el fin de preparar una propuesta de *lege ferenda*.

### **Objetivo General**

Analizar el marco normativo actual de cobro y proponer eventuales modificaciones para que la Administración Tributaria costarricense, aplique la figura del cobro coactivo en sede administrativa.

### **Objetivos específicos**

Determinar el alcance de la ejecutividad y la ejecutoriedad, en el caso específico de la liquidación definitiva como acto administrativo.

Señalar la concordancia entre los derechos del contribuyente y el cobro coactivo en vía administrativa.

Identificar las debilidades más sobresalientes del sistema actual de cobro administrativo costarricense.

Establecer una propuesta normativa para aplicar el cobro coactivo en Costa Rica, considerando prácticas usuales de cobro, por parte de las Administraciones Tributarias de otros países.

Distinguir las variaciones que se darían en el esquema procedimental actual de cobro, al aplicar el cobro coactivo.

Identificar las reformas normativas que se deberían realizar, al introducir la figura del cobro coactivo en Costa Rica.

### **Metodología**

Para la realización de este trabajo de investigación se utilizó doctrina, conferencias técnicas, normativa y jurisprudencia para desarrollar el tópico del cobro coactivo en sede administrativa en el ámbito de los tributos y sus alcances.

Aunado a lo anterior, se llevaron a cabo entrevistas con funcionarios de la Administración Tributaria, de la Oficina de Cobros y del Juzgado Especializado en Cobros del Estado, quienes día a día tienen contacto con asuntos referentes a la recaudación de tributos.

Por último, se buscaron estadísticas sobre recaudación en Costa Rica, con el objeto de estudiarlas, y determinar cuánto representan las deudas morosas frente a lo recaudado.

### **Conclusiones más importantes**

Actualmente, el procedimiento de cobro de tributos vigente en Costa Rica posee suficientes debilidades como para pensar en modificarlo, de manera tal que el sistema recaudatorio sea más eficiente.

El cobro coactivo en sede administrativa constituye una solución posible a los problemas de cobro que posee la Administración Tributaria costarricense; sin embargo, si se decide adoptar esta figura jurídica, se deberán realizar reformas en la normativa, de forma tal que se resguarden los derechos del contribuyente de manera idónea.

En el presente trabajo de investigación se decidió hacer una apología de la cobranza coactiva en sede administrativa, la cual hace referencia al hecho de que la propia Administración Tributaria, a raíz de su potestad de autotutela, tiene la capacidad de declarar la existencia de un derecho, e incluso de reclamarlo sin necesidad de acudir ante un juez, esto de conformidad con los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

## Ficha Bibliográfica

Martínez Villegas. Tatiana. El Cobro Coactivo en Sede Administrativa: Propuesta para su aplicación por parte de la Administración Tributaria costarricense. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2013. Vii y 348

**Director:** Diego Salto Van der Laat.

**Palabras Claves:** Recaudación. Cobro Administrativo. Cobro persuasivo. Cobro coactivo. Medidas cautelares. Derechos de los contribuyentes.

## INTRODUCCIÓN

De conformidad con el artículo 18 de la Constitución Política, todos los costarricenses se encuentran en la obligación de contribuir para solventar los gastos públicos. Ante esto, surge la necesidad de que la Administración Tributaria se encargue de recaudar los tributos, de manera que si las personas no los cancelan durante la etapa voluntaria, aquella estará en la obligación de cobrarles, cumpliendo así con el principio de equidad tributaria.

Si bien se podrían aplicar distintas políticas estatales para llevar a cabo la recaudación, en este trabajo de investigación, se propone facultar a la Administración Tributaria costarricense para que cobre coactivamente, es decir por sí misma, las deudas fiscales que sean líquidas y exigibles, y que no fueron ingresadas durante el periodo persuasivo, haciendo más sencillo y entendible el procedimiento de cobro.

Se plantea entonces pasar de un esquema de cobro que comprende varias fases, que son llevadas a cabo por la Administración Tributaria, la Oficina de Cobros, e incluso el Juzgado Especializado en Cobros del Estado, a uno en el que la Administración Tributaria sea la protagonista y realice tanto la labor de cobro persuasivo como la de cobro coactivo.

Se explicará por qué se considera que es jurídicamente viable que sea la Administración Tributaria la que asuma la función de cobrar los tributos, y no necesariamente se eleve la ejecución del tributo a una instancia judicial.

Irónicamente, a pesar de que el título del trabajo de investigación hace referencia a la etapa de cobro coactivo de tributos en sede administrativa, lo cierto del caso es que para poder introducir dicha etapa en el procedimiento de cobro actual, sería necesario crear<sup>1</sup> una Oficina de Cobro Persuasivo con bastantes potestades que le permitan ofrecer al contribuyente fraccionamientos y aplazamientos de pago con requisitos más flexibles, y

---

<sup>1</sup> Entiéndase como “crear normativamente”, pues la idea sería que el personal de recaudación que posee actualmente la Administración Tributaria, se especialice, de forma que algunos de los funcionarios sean capacitados en cuestiones de cobro persuasivo, mientras que otros en asuntos de cobro coactivo. Se tiene entonces que se crearía normativamente una Oficina de Cobro Persuasivo y una de Cobro Coactivo, pero lo que ocurriría en la realidad sería una modificación en la estructura organizacional de la Administración Tributaria.

adoptar medidas cautelares cuando se requiera. Esto permitiría que los asuntos que lleguen a la Oficina de Cobro Coactivo sean casos excepcionales.

Para tener claridad sobre la modalidad de procedimiento que se propone, se elaboraron esquemas que señalan los pasos que deberán seguir tanto la Oficina de Cobro Persuasivo, como la Oficina de Cobro Coactivo, con el objeto de cobrar los tributos.

Con el fin de justificar la propuesta mencionada, se analizarán cuáles son las debilidades del procedimiento de cobro actual, y qué efectos tienen para la Administración Tributaria y para el contribuyente.

Se determinará qué prácticas de otras Administraciones Tributarias del mundo podrían adoptarse en nuestro país, y cuáles podrían llegar a ser sus alcances.

Se indicará cuáles reformas normativas serían necesarias en caso de que la Asamblea Legislativa decidiera implantar el cobro coactivo en sede administrativa, en el ámbito de los tributos.

Evidentemente, los derechos del contribuyente juegan un papel fundamental en toda propuesta procedimental que se realice, razón por la que se hará referencia a su concordancia con la figura del cobro coactivo de tributos en sede administrativa.

Por último, es de relevancia aclarar, que esta investigación se limita a formular un procedimiento recaudatorio posible, y que otro tema muy distinto sería el de la fuente de financiación del mismo. De hecho, este último tópico requeriría de un trabajo interdisciplinario, que permita una visión más global de las posibilidades reales de aplicarlo.



## JUSTIFICACIÓN

La función de la Administración Tributaria más conocida por los contribuyentes es la de recaudar tributos, y es la que hace posible que el Estado satisfaga las necesidades públicas, de conformidad con los parámetros establecidos por la Constitución y las leyes.

En nuestro país no se ha logrado recaudar eficaz y oportunamente, tal y como se desprende de las listas de morosos que periódicamente publica la Dirección General de Tributación y el Ministerio de Hacienda, razón por la que es preciso buscar la manera de mejorar el sistema cobratorio que posee actualmente la Administración Tributaria, para bien de todos los habitantes del país.

Varios países de América Latina y Europa han modernizado su sistema recaudatorio, en consonancia con lo establecido en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el cual en sus artículos del 124 al 139, propone la regulación del cobro coactivo en sede administrativa, como herramienta idónea para optimizar la eficiencia de las distintas Administraciones Tributarias, disminuyendo gastos relativos a la gestión de los tributos.

En Costa Rica, por el contrario, la Administración Tributaria no está facultada para utilizar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, que consiste básicamente en que la Administración logre recaudar las obligaciones a su favor, sin necesidad de acudir ante un juez ordinario.

Como consecuencia de lo anterior, y teniendo como referencia la normativa extranjera, se pretende explorar las posibilidades de implementar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, en el ámbito de la recaudación de tributos en nuestro país, dilucidando cuáles aspectos del ordenamiento jurídico costarricense deberían modificarse o reforzarse, para que la Administración Tributaria no pretenda recaudar por recaudar, sino que tenga al contribuyente como centro de su atención y al mismo tiempo logre satisfacer las necesidades de los administrados.

## **HIPÓTESIS**

Actualmente, el Derecho Tributario procedimental costarricense no posee normativa idónea para aplicar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, razón por la que se debe recurrir a la legislación comparada, con el fin de preparar una propuesta de *lege ferenda*.

## **OBJETIVO GENERAL**

Analizar el marco normativo actual de cobro y proponer eventuales modificaciones para que la Administración Tributaria costarricense aplique la figura del cobro coactivo en sede administrativa.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Identificar las debilidades más sobresalientes del sistema actual de cobro administrativo costarricense.
- Determinar el alcance de la ejecutividad y la ejecutoriedad, en el caso específico de la resolución que establece una deuda líquida y exigible.
- Establecer una propuesta normativa para aplicar el cobro coactivo en Costa Rica, considerando prácticas usuales de cobro, por parte de las Administraciones Tributarias de otros países.
- Identificar las reformas normativas que se deberían realizar, al introducir la figura del cobro coactivo en Costa Rica.
- Distinguir las variaciones que se darían en el esquema procedimental actual de cobro, al aplicar el cobro coactivo.
- Señalar la concordancia entre los derechos del contribuyente y el cobro coactivo en vía administrativa.

## METODOLOGÍA

Para la realización de este trabajo de investigación se utilizó doctrina, principalmente extranjera, para desarrollar el tópico del cobro coactivo en sede administrativa en el ámbito de los tributos y sus alcances.

De hecho, las conferencias técnicas del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), sustentan en gran medida la investigación, pues en ellas, funcionarios de las Administraciones Tributarias adscritas al CIAT, exponen la experiencia que ha tenido su país, al aplicar la figura jurídica bajo estudio.

Asimismo, se analizó cuáles son las normas internacionales y nacionales que podrían ser utilizadas como fundamento para implementar el cobro coactivo de tributos en sede administrativa, y cuáles habría que reformar para lograrlo.

Aunado a lo anterior, se llevaron a cabo entrevistas, con funcionarios de la Administración Tributaria, de la Oficina de Cobros y del Juzgado Especializado en Cobros del Estado, quienes día a día tienen contacto con asuntos referentes a la recaudación de tributos, y poseen una opinión informada de cuáles son las debilidades del procedimiento actual de cobro.

Posteriormente, se examinó si existía jurisprudencia que desarrollara el tema del cobro de tributos, y que explicara las potestades de la Administración Tributaria en su función recaudadora.

Por último, se buscaron estadísticas sobre recaudación en Costa Rica, con el objeto de estudiarlas, y determinar cuánto representan las deudas morosas frente a lo recaudado.

## **ESTRUCTURA DE LA TESIS**

### Consideraciones Preliminares

I. Potestades de imperio de la Administración Pública.

II. El Poder Tributario.

II.I Características

II.II Límites

III. Acto administrativo.

III.I La liquidación definitiva

III.II La ejecutividad

III.III La ejecutoriedad

### Capítulo I. La recaudación de tributos

I. Cobro administrativo.

II. Cobro persuasivo.

III. Cobro coactivo.

III.I Prácticas de cobro coactivo en otros países.

III.II Ventajas del cobro coactivo en sede administrativa.

III.III Medidas cautelares en el procedimiento de cobro coactivo.

III.IV Ejemplo de cobro coactivo en sede administrativa vigente en Costa Rica.

### Capítulo II. El cobro de tributos en Costa Rica

I. Procedimiento de cobro de tributos en Costa Rica.

I.I Procedimiento de cobro a nivel de la Administración Tributaria.

I.I.I Acto administrativo de liquidación de oficio.

I.I.II Caso especial: Falta de presentación de declaraciones o de pago.

I.I.III Acto administrativo sancionador.

I.I.IV Procedimiento común de cobro: acto administrativo de liquidación de oficio (no suspendido por revocatoria o apelación), acto administrativo sancionador (no suspendido por revocatoria o apelación), resoluciones emitidas por el tribunal fiscal administrativo firmes.

I.II. Procedimiento de cobro a nivel de Oficina de Cobros.

- I.III. Procedimiento de Cobro a nivel Judicial.
- I.IV Régimen transitorio.
- I.V Aplazamientos y Fraccionamientos de pago.
- I.VI Publicación de lista de contribuyentes que incumplen obligaciones tributarias.
- II. Medidas cautelares en Costa Rica.
  - II.I El embargo de créditos al deudor y la retención de las sumas que tiene derecho a recibir el deudor.
  - II.II El embargo administrativo.
- III. Entrevistas realizadas a funcionarios de la Administración Tributaria, de la Oficina de Cobros y del Juzgado Especializado en Cobros del Estado.
  - III.I Entrevista con el señor Gerardo Chévez, Gerente de la Administración Tributaria de San José- Oeste.
  - III.II Entrevista con la señora Martha Monge, Jefa de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda.
  - III.III Entrevista con los señores Adriana Sequeira y Fulgencio Jiménez, jueces del Juzgado Especializado de Cobros del Estado.
- IV. Debilidades del procedimiento de cobro actual.
  - IV.I Procedimiento de cobro a nivel de Administración Tributaria. Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria, número 9069, y Directriz DGT-07-03.
  - IV.II Procedimiento de cobro a nivel de Oficina de Cobros. Ley que crea la Oficina de Cobros de la Dirección General de Hacienda, número 2393 y Directriz DRAC-SDC-016-1999.
  - IV.III Procedimiento de cobro a nivel judicial. Ley de cobro judicial.
  - IV.IV Debilidades del procedimiento en general.
- V. Proyectos de ley que trataron el tema del cobro coactivo en sede administrativa.
  - V.I Proyecto de ley de ordenamiento fiscal.
  - V.II Proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural.

Capítulo III. Propuesta dirigida a la Administración Tributaria costarricense para la aplicación del cobro coactivo en sede administrativa

I. Propuesta: Cobro persuasivo

I.I Caso Especial: Funcionarios que ostentan altos puestos e Instituciones Públicas.

II. Propuesta: Cobro coactivo.

II.I El apremio.

II.II El embargo.

II.III Medidas tendientes a ejercer influencia en la voluntad del deudor, para que éste cancele durante la etapa coactiva.

II.IV Medidas que aseguran el buen término del procedimiento (medidas cautelares en sentido estricto).

III. Modificaciones necesarias a nivel normativo, para poder implementar el cobro coactivo en sede administrativa, como una de las potestades de la Administración Tributaria.

III.I Código de normas y procedimientos tributarios.

III.II Reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación tributaria.

III.III Ley general de la administración pública.

III.IV Código procesal contencioso administrativo.

III.V Ley de cobro judicial.

IV. Concordancia entre los derechos del contribuyente y el cobro coactivo en sede administrativa.

## CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Antes de iniciar con el presente trabajo de investigación, es de suma importancia tener algunos conceptos y figuras jurídicas bien definidas, con el fin de que el lector logre discernir qué es lo que se está entendiendo por cada una de ellos.

Se pretende que lo aquí discutido, sirva como punto de partida para el trabajo, de forma tal que lo explicado en adelante se enmarque dentro de las consideraciones expuestas en este apartado.

Teniendo claro los propósitos de esta sección, se procederá a tratar los siguientes temas:

- I. Potestades de imperio de la Administración Pública.
- II. El Poder Tributario
- III. El acto Administrativo.

### I. POTESTADES DE IMPERIO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Las potestades de imperio permiten a la Administración Pública hacer que su voluntad prevalezca frente a los administrados, creándoles obligaciones o suprimiéndoles derechos, sin su consentimiento previo<sup>2</sup>, pero teniendo siempre como norte la satisfacción del interés público y las garantías de los derechos del particular.

El ordenamiento jurídico es el que le otorga a la Administración Pública la facultad de ejercer las potestades de imperio, restringiendo su conducta a la consecución de un bien común<sup>3</sup>, pues “no hay en la vida de la Administración poderes sin finalidad determinada”<sup>4</sup>.

Como consecuencia de lo indicado, ha sido necesario sujetar a la Administración Pública a ciertos deberes y límites, con el objeto de evitar, a toda costa, la arbitrariedad.

---

<sup>2</sup> Díaz Venegas, Ana Lucía & Sáenz Sánchez, Ana Isabel. (1986). *Los Privilegios de la Administración Tributaria*. Tesis de grado para optar por el título de licenciadas en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. Pág. 28.

<sup>3</sup> Ortiz Ortiz, Eduardo. (2002). *Tesis de Derecho Administrativo*. Tomo I. Stradtman Editorial y Biblioteca Jurídica Diké. San José, Costa Rica. Pág. 35.

<sup>4</sup> Op. Cit. Pág. 67.

Un ejemplo claro de ello es el principio de legalidad establecido en el artículo 11 de la Constitución Política, el cual ha sido ampliamente desarrollado por la Sala Constitucional:

*“El principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a texto expreso -para las autoridades e instituciones públicas sólo está permitido lo que esté constitucional y legalmente autorizado en forma expresa, y todo lo que no les esté autorizado les está vedado-; así como sus dos corolarios más importantes, todavía dentro de un orden general: el principio de regulación mínima, que tiene especiales exigencias en materia procesal, y el de reserva de ley, que en este campos es casi absoluto.”<sup>5</sup> (El subrayado no es del original).*

Se colige entonces que, el principio de legalidad sujeta a la Administración Pública, a lo expresamente permitido por ley o la Constitución Política, fortaleciendo de esta forma el Estado de Derecho costarricense. Esto quiere decir que los costarricenses adquieren seguridad jurídica al saber que si no existe una regulación expresa sobre un tópico en específico, la Administración no podrá ejercer sus potestades de imperio.

Ahora bien, siendo que una de las potestades de imperio del Estado se manifiesta a través del Poder Tributario, éste último se desarrollará a continuación.

---

<sup>5</sup> Sala Constitucional. Resolución 1739, de las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos. Considerando X.



## II. EL PODER TRIBUTARIO

El Poder Tributario, como disciplina jurídico-científica, nace con la aparición de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919<sup>6</sup>, debido a que se transita del poder de hecho, es decir el poder del rey frente a sus súbditos, que regía durante el feudalismo, al poder jurídico, que tendría a partir de ese momento límites específicos al reconocer los derechos del contribuyente.

La potestad tributaria surge a partir de los criterios de sujeción, que se definen como los elementos determinantes para que una renta o un sujeto estén afectos a un sistema tributario específico, y pueden ser personales o reales<sup>7</sup>.

Los criterios personales aluden a circunstancias en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza de la persona física o jurídica, así se es contribuyente en un determinado territorio por la condición de nacional o de residente fiscal que se ostenta<sup>8</sup>.

Los criterios reales, hacen referencia no a las condiciones propias del individuo sino a la renta que se genera, en el entendido de que la vinculación con el Poder Tributario de un país surge como consecuencia de la generación de renta dentro de él<sup>9</sup>.

En nuestra Constitución Política, se encuentran instaurados varios principios del Derecho Tributario, así en el numeral 18 se introduce el deber de contribuir a los gastos públicos, mientras que los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13, en una interpretación sistemática con aquél, esclarecen sus alcances.

Señalan, que las personas en condiciones económicas iguales deben tributar igual, que ellas no pueden ser sometidas a tratos crueles ni degradantes durante los procedimientos

---

<sup>6</sup> Torrealba Navas, Adrián. (2009). *Derecho Tributario. Parte General*. Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material. Editorial Jurídica Continental. San José, Costa Rica. Pág. 23.

<sup>7</sup> Salto Van der Laat, Diego. *La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: Comentarios en torno a la reforma fiscal*. Recuperado de <http://www.ifacr.org/publicaciones/TerritorialidadISR-DSV.pdf>. Pág. 3.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

determinativo, sancionatorio y de ejecución, que no se debe dar la confiscatoriedad, y que únicamente por ley se puede establecer un tributo o exención.

Así, el autor Juan Rafael Bravo sostiene que el Estado exige a sus habitantes que contribuyan con las cargas públicas, “*con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados*”<sup>10</sup>, en otras palabras, de esta manera se podrán destinar recursos al cumplimiento de los fines públicos.

Resulta prudente entonces señalar, que el poder tributario “*es un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas (parlamento y poder ejecutivo) y a entes públicos territoriales cuya concreción depende de la organización político-territorial del Estado mismo (...) Hay, pues, tantos poderes tributarios como ordenamientos aunque no todos tengan el mismo contenido (el municipal, por ejemplo, tiene un alcance menor que el estatal) y todos ellos cuentan con algunas fuentes y normas comunes (comenzando por la Constitución)*”<sup>11</sup>.

En Costa Rica, el Estado tiene poder tributario absoluto que se ejerce a nivel nacional, mientras que las Municipalidades poseen un poder tributario relativo en el sentido de que cada una de ellas únicamente lo ejercerá en su cantón, es decir, a nivel local.

En cuanto al tópico del poder tributario en general, la Sala Constitucional ha indicado:

*“El llamado “Poder Tributario” -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben*

---

<sup>10</sup> Bravo, Arteaga, Juan Rafael. (2003). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Pág.213. Editorial Legis. Bogotá, Colombia. Pág.213.

<sup>11</sup> Calvo Ortega, Rafael. (2001). *Derecho Tributario Parte General*. Editorial Civitas. Madrid, España. Pág.123.

*emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política)*<sup>12</sup>(El subrayado no es del original).

De lo anterior se deduce que, el poder tributario tiene su origen en la Constitución Política, y que es precisamente en esta última donde se encuentran plasmados los principios que deben regir e inspirar el ejercicio de aquél. Entre los pilares tributarios mayormente desarrollados por la doctrina están<sup>13</sup>:

a) Los principios de Justicia Material:

a.i) Generalidad: No significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos, más bien lo que quiere decir es que un sector o un grupo de personas que se encuentren en una idéntica situación estarán sujetas a un tributo determinado. Se caracteriza por la abstracción y la impersonalidad, razón por la que no alude a un ciudadano en específico.

a.ii) Capacidad Económica: Es el principio que debe privar al momento de crear las normas tributarias, y al de su interpretación y aplicación, en el entendido de que puede manifestarse de distintas maneras: en lo que se tiene, lo que se consume y lo que se ingresa.

Sostiene el señor Collado Yurrita que la capacidad económica del contribuyente “se proyecta en una doble vertiente: de un lado, quien posea un determinado nivel de capacidad económica no deberá tributar<sup>14</sup>; de otro, todo el posea un determinado nivel de capacidad económica deberá contribuir, teniendo en cuenta además, que la

---

<sup>12</sup> Sala Constitucional. Resolución 3052, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos, del veintitrés de abril del dos mil tres. Considerando II.

<sup>13</sup> Collado Yurrita, Miguel Ángel. *Derecho Financiero*. Recuperado de: <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Derecho%20financiero.pdf>. Págs. 1-14.

<sup>14</sup> Tal y como ocurre con el mínimo exento del impuesto sobre la renta.

contribución de cada uno deberá cuantificarse tomando en consideración capacidad económica de las demás personas”<sup>15</sup>.

a.iii) Igualdad: No puede entenderse como “la igualdad formal” que no tiene miramientos para las distintas situaciones que pueden ostentar los contribuyentes, de hecho “cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario”<sup>16</sup>, por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta.

a.iv) Progresividad: Según aumenta la riqueza de una persona, su contribución a los gastos públicos se incrementará en una proporción mayor, es decir, si se adquiere una mayor capacidad económica, se debería aplicar una alícuota mayor, siempre y cuando no desemboque en una práctica confiscatoria.

a.v) No Confiscatoriedad: Sería contraproducente para el mismo sistema tributario que por anteponer el deber de contribuir y no considerar la situación económica del particular, éste no pueda subsistir y por tanto no genere una actividad que, a futuro, podría producir rentas que al gravarlas significarían un ingreso necesario para solventar las necesidades públicas.

#### b) Los principios de Justicia Formal:

b.i) Reserva de Ley: Los tributos han de ser aprobados por los representantes de quienes han de satisfacerlos, es decir, por la Asamblea Legislativa. Aunado a esto, este principio permite brindar mayor seguridad contribuyente, pues, si bien por ley no se debe regular el tributo de forma íntegra, sus elementos esenciales, como el hecho generador, la base imponible, la alícuota y los sujetos, sí deben mencionarse en aquélla.

Además de los tributos, los beneficios fiscales como las exenciones deben establecerse por ley, pues si bien se lleva a cabo el hecho generador, el legislador decide eximir al contribuyente de la obligación material de pago.

---

<sup>15</sup> Op. Cit. Pág. 7.

<sup>16</sup> Op. Cit. Pág. 8.

Los principios descritos, poseen funciones garantistas, fundamentadoras y hermenéuticas, por ende, deben analizarse a la luz de la razonabilidad y proporcionalidad en cada caso concreto.

Así por ejemplo, si un contribuyente, en términos brutos, posee una capacidad económica impresionante, pero lo cierto del caso es que se encuentra en una situación difícil pues tiene muchísimos gastos, al punto de que en realidad el negocio le está generando pérdidas, la Municipalidad, en calidad de Administración Tributaria, debería tener la capacidad de discernir que el impuesto de patente en ese supuesto específico es confiscatorio.

Entonces, la Municipalidad debería establecer en su ley de impuestos municipales una norma que eximiera al contribuyente de la causal del cierre del negocio y de la cancelación de la patente si la situación persiste durante un número determinado de trimestres, con el fin de otorgarle un tiempo prudencial para encontrar soluciones y salir adelante con su actividad lucrativa.

## **II.1 CARACTERÍSTICAS**

El poder tributario posee características esenciales que le permiten diferenciarse de las demás potestades de imperio, por esta razón y para efectos de sistematización, parte de la doctrina, ha intentado integrarlas en las siguientes<sup>17</sup>:

a) Expreso: La Constitución asigna, directa y expresamente, la titularidad del poder tributario. Esta puede ser exclusiva del Congreso o concurrente con otros órganos estatales.

b) Abstracto: Se dirige a la generalidad de personas, es decir, no se individualiza al destinatario del tributo.

---

<sup>17</sup> En este sentido ver: a) Cruz de Quiñónez, Lucy. (1999). *Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia. Págs. 225-262; b) Artunduaga Pineda, Jorge; Bernal Casas, Carlos; Schomberger Tibocho Johann. (2005). *La titularidad del Poder Tributario en Colombia*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia. Pág. 25., y c) Giuliani Fonrouge, Carlos. (2004). *Derecho Financiero*. Tomo I. 9<sup>na</sup> edición. Buenos Aires, Argentina. Págs. 263-265.

- c) Territorial: Está limitado a un determinado ámbito territorial.
  
- d) Limitado: Responde a límites materiales, que de vulnerarse llevaría a vicios del acto.
  
- e) Permanente: Es inherente a la soberanía del Estado, por consiguiente, sólo se extinguirá con la desaparición del Estado.
  
- f) Imprescriptible: No responde a límites temporales que puedan agotar su ejercicio.
  
- g) Indelegable: No es posible transferirlo a un tercero, por cuanto delegarlo implicaría vulnerar el principio de representación. Así, “la única delegación de poderes (incluyendo el tributario) es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución”.<sup>18</sup>
  
- h) Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse del Poder Tributario, debido a que precisamente gracias a él subsiste. Importante es diferenciar entre la posibilidad de delegar la facultad de recaudar o administrar tributos, y la imposibilidad de renunciar a la potestad de gravar.

Si se pretende tener una visión un poco más clara de los alcances del Poder Tributario, a las características mencionadas se les debe añadir los límites de esta potestad de imperio, por consiguiente, se procederá a desarrollarlos.

## **II.II LÍMITES**

Toda potestad de la Administración Pública debe poseer restricciones y controles, sobre todo en un Estado de Derecho en el que el ordenamiento jurídico es el que regula las relaciones entre aquella y los ciudadanos.

Cabe traer a colación el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA- BID 1967, que fue preparado por una comisión integrada por juristas latinoamericanos, de la talla de Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa.

---

<sup>18</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. (2004). Op. Cit. Pág. 269.

Dicho documento dispuso que los cimientos de un código tributario son: la relación de igualdad que debe haber entre la Administración Tributaria y el contribuyente y el respeto a los derechos de éste último<sup>19</sup>.

En lo concerniente al tópico de los derechos del contribuyente como límites al poder tributario, es importante señalar que la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, introdujo el título IV, denominado “Derechos y Garantías del Contribuyente”, en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y es en su numeral 171 en el que se establece una lista ejemplificativa de los derechos del contribuyente.

Entre ellos destacan: defensa, información, ser oído en una audiencia antes del dictado de una resolución, formular alegaciones, confidencialidad de los datos, presentación única de documentos, conocer el estado del procedimiento, entre otros.

Lo importante de esto es que el sistema jurídico reconozca que el ser humano debe ser el eje central del sistema tributario, de forma tal que se logre recaudar, reparando en la realidad y capacidad económica de los contribuyentes, evitando así arbitrariedades y abusos de poder.

Por otro lado, la Constitución Política y el orden público, limitan las actuaciones de la Administración. En este sentido, la Sala Constitucional ha señalado:

*“Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario : a) los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley; el de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de no confiscación, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la*

---

<sup>19</sup> Valdés Costa, Ramón. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia, Págs. 273-275.

*figura de la doble imposición, en razón de la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional”<sup>20</sup> (el subrayado no es del original).*

Se vuelve entonces al tema de los principios de justicia tributaria aludidos líneas atrás, pues otra de las figuras jurídicas que más restringe el marco de acción del poder tributario, además del principio de legalidad, es el de capacidad económica del contribuyente, mencionado anteriormente, y el cual ha sido conceptualizado por la Sala Constitucional de la siguiente forma:

*“La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición. Con arreglo a dicho principio –el de la capacidad económica–, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior”<sup>21</sup>* (el subrayado no es del original).

La capacidad económica funciona como condicionante de legitimidad del poder tributario, al requerir que el sujeto pasivo sea idóneo y posea capacidad contributiva suficiente. De lo contrario, se estaría ante un supuesto de irracionalidad y arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria<sup>22</sup>.

Siendo que una de las formas en que el poder tributario se manifiesta es a través de un acto administrativo, por ejemplo, en el marco de un procedimiento determinativo o sancionador, se hará una breve mención de esa figura jurídica.

---

<sup>20</sup> Sala Constitucional. Resolución 2657, de las quince horas quince minutos del cuatro de abril del dos mil cuatro. Considerando III.

<sup>21</sup> Sala Constitucional. Resolución 5652, de las dieciséis horas con tres minutos del dieciséis de setiembre de mil novecientos noventa y siete. Considerando V.

<sup>22</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. (2004). *Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 272.



### III. ACTO ADMINISTRATIVO

Un acto administrativo es “cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa”<sup>23</sup>, no obstante, se perfecciona cuando se articulan todos los elementos necesarios para configurar su validez<sup>24</sup>.

Existe la posibilidad de que el acto administrativo tenga supeditados sus efectos a una condición suspensiva, a una publicación o a que sea notificado al administrado<sup>25</sup>, aunque existe una excepción a éste último supuesto, que es cuando se declara un derecho a favor del administrado, esto de conformidad con el artículo 140 de la Ley General de la Administración Pública.

De esta forma, “la ejecución o el cumplimiento de las normas tributarias, al igual que el de las normas de las demás ramas, podría exigirse una vez que ellas reúnan todos los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para su vigencia. No obstante, por aplicación de principios fundamentales, esa ejecución no debe exigirse hasta que las normas no sean conocidas por los obligados”<sup>26</sup>.

Teniendo claro lo señalado, se procederá a explicar los alcances de una liquidación definitiva, como acto administrativo emitido por la Administración Tributaria.

#### III.1 LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA

Previamente, es preciso hacer una breve mención de cuál es el presupuesto necesario para que la Administración Tributaria proceda a emitir una liquidación definitiva.

El tributo, entendido como *“la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente público, normalmente pecuniaria, que se exige en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a ésta están sometidos*

---

<sup>23</sup> Garrido Falla, Fernando. (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen I. Parte General. 11<sup>ma</sup> edición. Editorial Tecnos S.A. Madrid, España. Pág. 384.

<sup>24</sup> Como lo serían el motivo, el contenido y el fin.

<sup>25</sup> Garrido Falla, Fernando. (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Op. Cit. Pág. 457.

<sup>26</sup> Valdés Costa Ramón. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 257.

*en virtud de un deber de solidaridad social*<sup>27</sup>, se concreta cuando una persona cumple con el hecho generador.

Considerando que el hecho generador es *“el presupuesto fáctico, de naturaleza jurídica, por el que el legislador define el hecho que, al producirse en la realidad, dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria concreta y exigible”*<sup>28</sup>, se debe tener en cuenta sus elementos: objetivo, subjetivo y temporal, espacial y cuantitativo.

El elemento objetivo del hecho generador alude al *“hecho o acontecimiento mismo, de la circunstancia misma que debe ocurrir, para que nazca la obligación tributaria”*<sup>29</sup>. Por su parte, el aspecto subjetivo *“se trata de la definición legal, previa, de los partícipes de la obligación tributaria, del deudo y del acreedor de la misma”*<sup>30</sup>.

El elemento temporal, refiere a *“la ubicación en el tiempo del o de lo hechos presupuestados por el legislador”*<sup>31</sup>, mientras que el aspecto espacial permite *“ubicar los presupuestos fácticos definidos por el legislador en un espacio, en un ámbito territorial o geográfico también delimitado por ley”*<sup>32</sup>.

Por último, el elemento cuantitativo, permite que la obligación *“quede expresada, de manera unívoca y conocida de antemano, en una suma de dinero, cuya entrega por el sujeto pasivo dará cumplimiento a la obligación material”*<sup>33</sup>.

En este elemento interviene la base imponible, que el número en función del cual se calculará el tributo, y la alícuota, que es la proporción fijada por ley para la determinación del tributo.<sup>34</sup>

Se tiene entonces que, la liquidación definitiva es la que se practica luego de la comprobación administrativa del hecho generador y de la base imponible<sup>35</sup>. Tiene como

---

<sup>27</sup> Torrealba Navas, Adrián. (2009). *Derecho Tributario. Parte General*. Op. Cit. Pág. 33.

<sup>28</sup> Sternberg, Alfredo Ricardo. (2010). *Derecho y Procedimiento Tributario*. Segunda edición. Ediciones Errepar. Buenos Aires, Argentina. Pág. 47.

<sup>29</sup> Op. Cit. Pág. 48.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> Op. Cit. Pág. 49.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> Op. Cit. Pág. 50.

<sup>34</sup> Op. Cit. Pág. 50-51.

efecto esencial constituir a una persona como sujeto pasivo de una determinada obligación tributaria, pues es precisamente a través de ella que la Administración Tributaria integra, sustituye o rectifica el incumplimiento del contribuyente, quien pudo<sup>36</sup>:

- a) No haber declarado en su integridad lo que correspondía.
- b) Ocultar elementos de hecho que hicieron nacer el tributo.
- c) Errar en la elaboración de las declaraciones.

Aunado a esto, por medio del acto administrativo de liquidación definitiva, se esclarece la situación jurídica del contribuyente, en el sentido de que se tuvo que haber llevado a cabo un procedimiento administrativo en el cual se haya comprobado total e íntegramente que nació la obligación tributaria.

Siendo que la deuda tributaria es líquida y exigible, la Administración Tributaria, se encuentra legitimada para exigir, por la vía de apremio, la integridad de su pretensión<sup>37</sup>, lo cual tiene asidero en los artículos 146 y 228 de la Ley General de la Administración Pública.

Considerando que la liquidación definitiva constituye *“el acto administrativo de justificación necesario para el cobro de la deuda tributaria”*<sup>38</sup>, se deduce entonces que *“la liquidación, en la medida en que otorga el derecho de la ejecución por la vía de apremio, implica la constitución de la deuda tributaria; la creación del derecho subjetivo del acreedor para exigir la satisfacción de su crédito y la fuerza para conseguirlo”*<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Rosembuj, Tulio. (1989). *Garantías del Contribuyente*. Ediciones CEAC S.A. Barcelona, España. Pág. 47.

<sup>36</sup> Op. Cit. Pág. 48.

<sup>37</sup> Op. Cit. Pág. 47.

<sup>38</sup> Op. Cit. Pág. 51. No se comparte la idoneidad del término “expropiación” en esta cita textual, porque éste alude a otra figura del derecho administrativo, que es totalmente distinta a la que en su lugar debería leerse, que es la “ejecución forzosa”.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

Así, el acto administrativo de liquidación definitiva no solo hace que la Administración pueda, a través de una ejecución forzosa, asegurarse el monto de la deuda, sino que también fija la sanción<sup>40</sup>.

Claro está que toda liquidación definitiva debe encontrarse fundamentada, por lo que puede ser objeto de revisión por la autoridad judicial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 49 de la Constitución Política.

No obstante, dado lo indicado en el numeral 148 de la Ley General de la Administración Pública, la interposición de un recurso no implica la suspensión del acto administrativo, pues por el contrario existen los principios de ejecutividad y ejecutoriedad, los cuales pasarán a explicarse de seguido.

### **III.II LA EJECUTIVIDAD**

Tal y como se dilucida en el artículo 140 de la Ley General de la Administración Pública, el legislador optó por insertar el principio de presunción de legitimidad de los actos administrativos en el ordenamiento jurídico costarricense, de forma tal que un acto administrativo defectuoso, mientras no haya sido anulado, producirá efectos, es decir, la persona interesada será la que deberá acudir ante el órgano competente a demostrar su nulidad.

Necesariamente se despliegan dos efectos, los cuales son: a) la ejecutividad del acto administrativo, y b) la posibilidad de que la Administración proceda de oficio a ejecutar forzosamente lo dispuesto en aquél<sup>41</sup>, también llamada ejecutoriedad.

Respecto al tópico de la ejecutividad, es preciso esclarecer que ésta es sinónimo de eficacia del acto; es un rasgo común y ordinario de los actos administrativos que una vez perfectos producen todos sus efectos, sin que se difiera su cumplimiento<sup>42</sup>, circunstancia que es independiente de la conformidad o no del administrado.

---

<sup>40</sup> Op. Cit. Pág. 50.

<sup>41</sup> Garrido Falla, Fernando. (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Op. Cit. Pág. 462.

<sup>42</sup> Dromi, José Roberto. *Instituciones de Derecho Administrativo*. (1973). Buenos Aires, Argentina. Págs. 222-223.

Si un acto administrativo es ejecutivo, "tiene fuerza obligatoria y debe cumplirse, lo cual ocurre desde el momento en que el acto es definitivo, incluso con independencia de que sea firme"<sup>43</sup>, en virtud de que se llevó a cabo todo un procedimiento en el que se le garantizó al administrado la posibilidad real de defenderse.

Es precisamente de la característica de ejecutividad de los actos administrativos, que la suspensión de los mismos, sólo sería admisible en el supuesto en que se cumplan los requisitos para solicitar una medida cautelar<sup>44</sup>.

### **III.III LA EJECUTORIEDAD**

Por su parte, la ejecutoriedad "es la posibilidad de la Administración de ejecutar el acto por sí misma, incluso en caso de resistencia abierta o pasiva de las personas afectadas, pudiendo acudir en tal caso a diversas medidas de coerción"<sup>45</sup>.

Un acto administrativo es ejecutorio, cuando<sup>46</sup>: a) es válido o incluso anulable, a) es plenamente eficaz y b) está precedido por una intimación para buscar el cumplimiento voluntario del administrado<sup>47</sup>.

Cabe destacar que un tema relacionado con la ejecutoriedad del acto administrativo, es la autotutela, que constituye un privilegio que ostenta la Administración Pública, al ser la llamada a velar por el interés público<sup>48</sup>.

Es decir, la Administración tiene la capacidad de autotutelar sus derechos e intereses, declarando un derecho o ejecutando sus propios actos creadores de obligaciones, que

---

<sup>43</sup> Garrido Falla, Fernando. (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Op. Cit Pág. 463.

<sup>44</sup> La apariencia de buen derecho, el peligro en la demora y la ponderación o equilibrios de intereses.

<sup>45</sup> Sayagues Laso, Enrique. (1959). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo II. Editorial Martín Biondri. Montevideo, Uruguay. Pág. 490

<sup>46</sup> Alfaro Marín, Ignacio. (2003). *Privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos*. Tesis de grado para optar por el título de licenciado en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. Págs. 109-110.

<sup>47</sup> El artículo 150 de la Ley General de la Administración señala que deben hacerse dos intimaciones previas consecutivas, salvo caso de urgencia. Dichas intimaciones deberán indicar el medio coercitivo aplicable en caso de que el administrado no cumpla con lo requerido.

<sup>48</sup> Díaz Venegas, Ana Lucía & Sáenz Sánchez, Ana Isabel. (1986). *Los Privilegios de la Administración Tributaria*. Op. Cit. Págs. 43-44.

son de ineludible cumplimiento por parte de los destinatarios, utilizando, si fuera necesario, un medio coactivo.

Como corolario de lo señalado la Administración Pública no necesita acudir a los tribunales ordinarios a solicitar que se le reconozcan sus derechos, ni que se ejecuten los actos administrativos válidos e incluso anulables que ella dicta<sup>49</sup>. Esto se debe a que la Administración Pública debe resguardar el interés público, con eficacia y eficiencia.

Se puede entonces dilucidar que, la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad radica en que la primera es una cualidad sustancial y la segunda meramente instrumental del acto administrativo<sup>50</sup>, siendo figuras distintas:

- a) La obligatoriedad del acto administrativo (ejecutividad) y;
- b) Su ejecución, que puede ser por la fuerza (ejecutoriedad)<sup>51</sup>.

Además, es de relevancia tener presente que la ejecutividad es un rasgo común y ordinario de los actos administrativos, mientras que la ejecutoriedad sólo es propia de aquéllos que imponen deberes positivos o negativos, cuyo cumplimiento pueda no ser aceptado voluntariamente por el administrado<sup>52</sup>.

Ahora bien, habiendo establecido el marco dentro del cual se llevará a cabo el análisis de la presente investigación, se procederá a tratar el tema de la recaudación tributaria y el cobro de tributos en Costa Rica, para finalmente proponer un nuevo procedimiento de cobro coactivo en sede administrativa aplicable a las deudas tributarias que sean líquidas y exigibles.

---

<sup>49</sup> Artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública.

<sup>50</sup> Díaz Venegas, Ana Lucía & Sáenz Sánchez, Ana Isabel. (1986). *Los Privilegios de la Administración Tributaria*. Op. Cit. Pág. 43.

<sup>51</sup> Alfaro Marín, Ignacio. (2003). *Privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos*. Op. Cit. Págs. 111-112.

<sup>52</sup> Garrido Falla, Fernando. (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Op. Cit. Pág. 466.

## CAPÍTULO I. LA RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS

Una de las funciones de las Administraciones Tributarias, y tal vez la más conocida por los contribuyentes, es la de recaudar los tributos. Esta facultad, constituye el medio a través del cual el Estado obtiene recursos que, posteriormente, serán destinados a solventar necesidades públicas, y es consecuencia necesaria de la obligación de contribuir, plasmada en el artículo 18 de la Constitución Política.

Con el objeto de mejorar la recaudación de los tributos, las Administraciones Tributarias deben tener en cuenta la cultura tributaria de los contribuyentes, la cual se define como “el universo de representaciones sobre los impuestos<sup>53</sup> y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública”<sup>54</sup>, además de que se caracteriza por ser dinámica, en el sentido de que al ser un fenómeno social, se encuentra en constante transformación.

Lo anterior resulta de gran relevancia, en virtud de que la confianza en las instituciones es vital para la construcción de un vínculo positivo, entre los ciudadanos que pagan tributos y quienes administran y utilizan los recursos<sup>55</sup>.

En el caso particular de Costa Rica, la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) realizó un estudio con base en una entrevista sobre cultura tributaria aplicada a mil doscientas personas, donde se obtuvo entre los resultados lo siguiente: “(...) en general, los costarricenses parten del reconocimiento de que hay injusticia en la contribución y en el cobro; se cree que los ricos pagan poco y los pobres mucho”<sup>56</sup>.

Otra de las deducciones que fue posible extraer de la investigación mencionada, se resume en la siguiente frase: “en Costa Rica la solidaridad en abstracto entra en conflicto con la evasión en concreto”<sup>57</sup>. Ante esto, la Administración Tributaria

---

<sup>53</sup> Entiéndase tributos.

<sup>54</sup> Rivera, Roy & Sojo, Carlos. (2002). *Sistema Tributario costarricense: contribuciones al debate nacional*. Capítulo siete: *cultura tributaria*. Pág. 458.

<sup>55</sup> Op. Cit. Pág. 459.

<sup>56</sup> Op. Cit. Pág. 460.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

costarricense debe realizar su labor de recaudación proactivamente, aunque, claro está, dentro de los límites de la ley y considerando los derechos del contribuyente.<sup>58</sup>

En este sentido señala el autor João Bosco Coelho Pasin que *“el agente tributario no puede actuar de forma arbitraria, basándose sólo en sus intereses particulares, que no siempre coinciden con los intereses generales. Él siempre debe actuar de forma vinculada a la ley- incluso, a veces, de forma discrecional- haciendo hincapié en la realización del bien común. Es decir, el agente tributario en el ejercicio de sus funciones públicas no debe exceder los límites legales ni violar la moralidad institucional”*<sup>59</sup>(el subrayado no es del original).

En el ámbito de América Latina, algunos autores sostienen que se le ha dado gran importancia al control de las obligaciones tributarias, dejando en un segundo plano la cobranza de las mismas, a pesar de que es a través de la recaudación que se obtienen los ingresos fiscales.

Lo anterior permite que una considerable cantidad de evasores realicen maniobras para evitar el pago, pues saben que existen muy pocas posibilidades de ser localizados y embargados en tiempo y forma.<sup>60</sup>

Asimismo, en muchos de estos países se lleva a cabo un conglomerado de malas prácticas en materia de recaudación, que no son dignas de aplaudir, entre las que destacan<sup>61</sup>:

- a) Falta de personal.
- b) Reducido número de colaboradores con suficiente sapiencia en temas de cobranza.
- c) Abundancia de carga laboral versus capacidad instalada.

---

<sup>58</sup> Thompson, Eric & Garita, Ronald. (2002). *Sistema Tributario costarricense: contribuciones al debate nacional*. Capítulo tres: *el marco jurídico tributario*. Pág. 163.

<sup>59</sup> Coelho Pasin, João Bosco. (2010). *Derecho Tributario y Ética*. Editorial Heliasta. Pág. 178.

<sup>60</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. México. Pág. 105

<sup>61</sup> Op. Cit. Págs. 5-9, 95, 104.



- d) Alta Litigiosidad.
- e) Leyes no adecuadas a la realidad tributaria.
- f) Ausencia de Legislación que criminalice la falta de pago.
- g) Exceso de cartera cobrable y no segmentación de la misma.
- h) Plazos prolongados que conllevan a la no localización del deudor.
- i) Falta de herramientas tecnológicas.
- j) Ausencia de alianzas estratégicas.
- k) Escaso control cruzado de información.
- l) Cultura tributaria poco envidiable. Como corolario de esto, los Estados de esta zona deben “hacer más con menos”<sup>62</sup>, es decir, con pocos recursos deben procurar cobrar todos los adeudos que son consecuencia del incumplimiento del pago de tributos.

Otro de los motivos que hacen ineficiente el cobro de los tributos en América Latina, es el descuidado diseño de las leyes que facultan el recupero de las deudas, pues éstas no le otorgan a las Administraciones Tributarias la facultad administrativa del cobro coactivo, además de que instauran trámites engorrosos para realizar el pago<sup>63</sup>.

Esta última circunstancia, claramente, perjudica al contribuyente que tiene la intención de cumplir con su obligación material, pero que al ver la cantidad y lo complicado de las diligencias que se deben realizar para lograrlo, decide esperar a ver si la Administración Tributaria se percata de la deuda y le cobre.

Lo mencionado, origina un descontento social generalizado, que tristemente decanta en la evasión, pues ciertos grupos de contribuyentes sienten que han sido objeto de un trato

---

<sup>62</sup> Op. Cit. Pág. 98.

<sup>63</sup> Op. Cit. Pág. 7.

injusto, por lo que deciden “corregir” la injusticia, no pagando la totalidad del tributo legalmente establecido.<sup>64</sup>

Habiendo expuesto algunos de los motivos que explican, en términos generales, la escasa recaudación que se da en América Latina, es trascendental enfatizar que el autor Vito Tanzi, ha fijado una serie de características que todo sistema tributario debe poseer, para que la obtención de sus ingresos fiscales se distinga por ser eficaz y eficiente, entre ellas se encuentran<sup>65</sup>:

a) Alto índice de concentración: La mayor parte de los ingresos fiscales, debería ser el resultado de un número limitado de tributos, así, al haber una mayor concentración, el sistema tributario se hace más transparente y fácil de gestionar.

b) Bajo índice de dispersión: Se debe reducir el número de tributos poco productivos, pues éstos entorpecen la eficiencia del sistema.

c) Bajo índice de erosión: Las bases imponibles sufren de erosión, como consecuencia de medidas legales, tales como las exenciones y las amnistías, o de acciones ilegales, como la evasión.

Se agrava aún más la situación, cuando los países se ven en la necesidad de conseguir más ingresos, y optan por aplicar tasas más elevadas al resto de las bases imponibles, aprobar nuevos tributos y disminuir el índice de concentración.

d) Retraso poco importante en la recaudación: En gran cantidad de países, el pago de los tributos experimenta largas demoras, superando significativamente el plazo en que debería efectuarse. Dichos retrasos derivan de distintas circunstancias, entre las que destacan una inadecuada legislación, los abusos de los contribuyentes y la tardanza exagerada de los contribuyentes.

---

<sup>64</sup> Harberger, 1993: 149-150. Mencionado en Herrero, Fernando & Monge, Guillermo. (2002). *Sistema Tributario costarricense: contribuciones al debate nacional. Capítulo introductorio: Grandes retos de la política tributaria costarricense*. Pág. xliii

<sup>65</sup> Tanzi, Vito. (1996). *Hacienda Pública de los países en vías de Desarrollo*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Traducción de Katy Balan. Madrid, España. Págs. 194- 204.

e) Bajo índice de especificidad: La recaudación total no debe apoyarse en tributos específicos, porque si esto sucede, mayores serán los efectos negativos de la inflación sobre los ingresos fiscales totales.

f) Alto índice de objetividad: Las bases imponibles deben ser determinadas objetivamente, por consiguiente, sería conveniente que los países definan cuál es la proporción de los ingresos fiscales que proceden de bases realmente objetivas, evaluando ciertos tópicos como por ejemplo, el de renta presunta, que en Costa Rica se encuentra regulado en el numeral 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

g) Bajos costos de recaudación: Sería provechoso comprobar en cuáles casos el costo de la recaudación de un tributo específico, es superior o es significativo respecto a lo que efectivamente ingresa.

h) Importante índice de cumplimiento. En algunos países no se le da la relevancia que requiere, al cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual genera una evidente discrepancia entre el sistema tributario legal y el sistema que se aplica en la práctica, de forma que el primero de ellos pierde su sentido.

Además, en ciertas ocasiones, las sanciones que se imponen como consecuencia del impago de las deudas tributarias son risibles, convirtiéndose el pago de tributos casi en un favor por parte de los contribuyentes<sup>66</sup>.

Ante esto, las Administraciones Tributarias deben realizar esfuerzos por modernizarse y ser proactivas en la toma de decisiones administrativas y técnicas, para combatir la evasión, por ejemplo, podrían apostar por la aplicación de sanciones razonables, que vayan de la mano de una mejora en los procedimientos de estimación y recaudación, beneficiando al contribuyente y a la población en general.

En este orden de ideas, uno de los temas a considerar para lograrlo, es lo que se conoce en la doctrina como el gap tributario, el cual se define como “la diferencia entre la

---

<sup>66</sup> Op. Cit. Págs. 202- 204.

recaudación efectiva y la recaudación potencial (legal) (...), así cuanto más eficaz es la Administración Tributaria en reducir la evasión, menor será el gap tributario”.<sup>67</sup>

Siendo que la evasión hace alusión directa a la economía oculta y no contabilizada, es de difícil comprobación; no obstante, puede ser contrarrestada con el cruce de información, el estudio de indicadores económico-tributarios, geográficos y sectoriales, y sobre todo con un examen profundo de los riesgos que se podrían producir en materia de recaudación.

Para esto, señala la autora Andréa Lemgruber, la Administración Tributaria debe estar organizada de tal manera que tenga la capacidad de buscar informaciones externas y realizar distintos tipos de análisis, entre los que destacan:<sup>68</sup>

a) Examinar cuál es el tipo de instrumento mayormente utilizado para evadir, en cada uno de los tipos de evasión, a saber:

a.i) La persona que no está inscrita como contribuyente (la evasión típica de la economía oculta que escapa del fisco).

a.ii) La persona que se inscribe como contribuyente pero no declara.

a.iii) El contribuyente que declara, pero ocultando información sobre ingresos o exageración de gastos.

a.iv) El contribuyente que declara pero no paga o paga menos de lo que declara.

b) Identificar el tipo de tributo evadido, así se podrá fijar el riesgo de recaudación y el costo-beneficio que implica su gestión. Además, se podrá dilucidar cuáles son los motivos por los que el contribuyente posee más posibilidades de evadir.

---

<sup>67</sup> Lemgruber Viol, Andréa. (Setiembre, 2009). *La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico tributario y sus condicionantes*. Serie Temática Tributaria Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: Recaudación N°4. Brasil. Pág. 39.

<sup>68</sup> Op. Cit. Págs. 47-49.

c) Determinar cuál sector económico es el que más evade, esto porque para la Administración Tributaria es más difícil controlar las obligaciones tributarias de ciertos grupos económicos, como por ejemplo, el sector agrícola, las pequeñas empresas, los profesionales liberales, y el comercio electrónico.

d) Investigar cuáles son las regiones que más evaden, en virtud de que existen grados de evasión distintos entre las diferentes áreas geográficas de una jurisdicción fiscal.

Cabe destacar que la Administración Tributaria explota su potencial administrando riesgos, pues se enfrenta constantemente a la evasión, en sus múltiples dimensiones, lo cual no sólo se traduce en la posible reducción de ingresos, sino también en el desgaste de la justicia tributaria de un país<sup>69</sup>. Por ende, si se apuesta por llevar a cabo prácticas que prevengan la evasión, la gestión del riesgo recaudatorio es una de las cuestiones a considerar para lograrlo.

La gestión de riesgos se define como "un proceso formal donde factores de riesgo para un contexto particular son sistemáticamente identificados, analizados, medidos, ordenados y solucionados. Es un proceso a través del cual una organización analiza su ambiente externo, identifica y busca entender los riesgos que pueden afectarla, y decide qué política la puede ayudar a manejar esos riesgos"<sup>70</sup>.

Las Administraciones Tributarias, a través de la gestión del riesgo en la recaudación, buscan atenuarlo por medio de cuatro clases de acción: eliminándolos totalmente, controlándolos (reducción de la pérdida probable), transfiriéndolos (vía seguros o modificación de la legislación) o reteniéndolos (aceptando el riesgo si se encuentra a un nivel razonable).<sup>71</sup>

Se debe tener presente que existen los contribuyentes deudores que deben porque no pueden pagar pero si quieren hacerlo, los que pueden pagar pero no quieren hacerlo y los que no pueden ni quieren, por consiguiente, en el ámbito de la recaudación de tributos, es fundamental aplicar, "técnicas diversas a condiciones distintas".

---

<sup>69</sup> Op. Cit. Pág. 51.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

<sup>71</sup> *Ibidem*.

Es decir, para poder cobrar eficientemente lo debido a la Administración Tributaria, es necesario segmentar la cartera de adeudos, práctica que debe apoyarse en modelos de riesgo, que dividan a los contribuyentes por grupos, en un primer término en “cobrables” e “incobrables”, luego en “de fácil recuperación” y “de difícil recuperación”, y después según ciertas particularidades, como la antigüedad.<sup>72</sup>

En el caso de España, el sistema informático de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) atribuye un riesgo recaudatorio a cada deudor de tributos, considerando su capacidad económica, el importe de las deudas pendientes de pago y su volatilidad<sup>73</sup>.

Así, por ejemplo, “la variable capacidad económica se determina a partir de los siguientes elementos de información: préstamos hipotecarios, bienes inmuebles, ventas interiores, ventas intracomunitarias, exportaciones, base imponible del Impuesto sobre Patrimonio, base imponible del Impuesto sobre Renta de Personas Físicas o de Sociedades e imputaciones de información de rendimientos”<sup>74</sup>.

La variable volatilidad determina “la capacidad de 'desaparecer' ante una adversidad financiera. Utiliza los siguientes elementos de información: número de empleados y retribuciones satisfechas, ventas interiores, base imponible de IVA, ingresos por autoliquidación de IVA, por retenciones de trabajo personal y por retenciones sobre pagos en concepto de alquiler de locales de negocio”<sup>75</sup>.

Por último, “la variable deudas se obtiene por la suma de los importes de las deudas pendientes de pago”<sup>76</sup>.

Por su parte, en Guatemala, la Administración Tributaria clasifica a los contribuyentes, de conformidad con tres criterios:

---

<sup>72</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 109-110, 134-135, 139.

<sup>73</sup> Segarra, Santiago. (2006). España: *Herramientas al servicio de la Cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “*Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España. Pág. 9.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

<sup>75</sup> *Ibidem*.

<sup>76</sup> *Ibidem*.

a) Características del contribuyente: se poseen datos sobre el monto de sus activos, ingresos y aporte fiscal, de manera que existen los contribuyentes especiales grandes, los contribuyentes especiales medianos y los contribuyentes normales.

b) Ubicación geográfica: se toma como referencia el domicilio fiscal registrado ante la SAT.

c) Tipo de impuesto<sup>77</sup>.

Precisamente, el hecho de fraccionar la cartera de adeudos, hace que la Administración Tributaria pueda asignarle una probabilidad de recupero a cada deuda, y discernir cuáles casos serán merecedores de procedimientos de cobro coactivo<sup>78</sup>, pues en los supuestos en que las deudas sean fáciles de cobrar, se procurará llegar a acuerdos de pago.

Así, solamente a manera de excepción, cuando se dificulte notoriamente la recaudación de los tributos, es decir, cuando haya un alto índice de riesgo, se pondrán en práctica medidas más agresivas, por ejemplo el establecimiento de una garantía real, disminuyendo así la cantidad de esfuerzos innecesarios por parte de los funcionarios.

Otro factor que incrementa el riesgo recaudatorio, es la creciente litigiosidad tributaria que se está dando en América Latina<sup>79</sup>, lo cual ha hecho que una cantidad significativa de deudas controvertidas tengan un valor de recupero ínfimo, en virtud de que cuando los juicios se terminan, al haber pasado mucho tiempo, las deudas se convierten en incobrables, o el deudor desaparece.

Lo anterior genera que la cartera de adeudos se caracterice por ser ilusoria<sup>80</sup>, por consiguiente, la recaudación se muestra muy débil frente a la masa irreal de créditos a favor de la Administración Tributaria.

---

<sup>77</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Guatemala: *La clasificación y gestión de cartera de adeudos*. En el marco de la Conferencia Técnica “*La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal. Págs. 6-8.

<sup>78</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 107, 134-135, 138.

<sup>79</sup> Op. Cit. Pág. 95.

<sup>80</sup> *Ibidem*.

Teniendo en mente las particularidades de las que debería gozar un sistema tributario eficiente en materia de recaudación, cabe destacar que la percepción de los tributos se lleva a cabo a través de dos métodos: el pago en período voluntario y la ejecución de la deuda en período de cobro administrativo<sup>81</sup>.

El periodo voluntario alude a los casos en que el contribuyente, autoliquida la deuda y cumple de manera espontánea, o cumple cuando la Administración Tributaria notificó el acto administrativo de liquidación. Por su parte, el período ejecutivo inicia cuando el contribuyente no cumplió en el plazo establecido por ley, por consiguiente, la Administración Tributaria exige el pago de la deuda.

Ahora bien, resulta de vital interés hacer mención de los procedimientos de cobro persuasivo y coactivo, a través de los cuales se materializa la recaudación tributaria en países distintos a Costa Rica.

## **I. COBRO ADMINISTRATIVO**

La cobranza administrativa, según la doctrina internacional, hace referencia al hecho de que la propia Administración Tributaria, a raíz de su “potestad de autotutela”<sup>82</sup>, tiene la capacidad de declarar la existencia de un derecho y mediante la ejecutividad y ejecutoriedad de sus actos administrativos, es decir, sin necesidad de acudir ante una instancia judicial, puede reclamarlo, incluso coactivamente.

El hecho de que la Administración Tributaria sea la encargada de cobrar los créditos fiscales a favor del Estado, es consecuencia del principio de equidad tributaria<sup>83</sup>, pues, mientras algunos contribuyentes cumplen con sus obligaciones materiales voluntariamente en tiempo y forma, la Administración debe exigirles a los contribuyentes morosos el pago de sus deudas.

---

<sup>81</sup> Pérez Royo, Fernando. (1995). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Quinta edición. Editorial Civitas S.A. Madrid, España. Págs. 223-224, 236.

<sup>82</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 9.

<sup>83</sup> Op. Cit. Pág. 6.



Como derivación necesaria de esta circunstancia, si la Administración omite hacer efectivas las deudas tributarias, o lo hace de manera retardada, podría provocar efectos contraproducentes en la cultura tributaria de los ciudadanos.

La acción de cobro, en un sistema tributario eficiente, es dirigida en su totalidad por la Administración Tributaria, quien posee conocimiento histórico de la situación de los contribuyentes, experiencia e intención de recupero de sus actos administrativos de cobro, disminuyendo así el riesgo del impago.

Además, la Administración tiene mayores facilidades para llevar a cabo prácticas que constriñan al deudor a pagar, como lo son<sup>84</sup>: la publicación de la lista de morosos<sup>85</sup>, decretar prohibiciones para efectuar ciertos trámites fiscales o con los Estados, el bloqueo de cuentas e inscripción de dicha situación ante organismos valuadores de crédito. Esto estimularía una mejor coordinación entre los órganos de la Administración Tributaria.

En otras palabras, la cobranza en la vía administrativa es la mejor técnica de recuperación de la deuda, pues se distingue por la rapidez, la eficiencia, el menor costo, y la especialización del propio personal de la Administración Tributaria.

Además, el contribuyente podría adquirir una mayor seguridad jurídica, al tener conocimiento de que todo el procedimiento de cobro lo llevará a cabo la Administración, es decir, no tendrá dudas de ante qué órgano estatal deberá, por ejemplo, alegar excepciones de extinción de la deuda.

La Administración Tributaria, al ejercer la facultad de cobro, promueve: el ahorro de tiempo, una relación constante entre sus diferentes áreas de trabajo, una memoria histórica necesaria para el manejo posterior de las bases de datos y la proliferación de sistemas de prevención del incumplimiento.

Un aspecto importante a recalcar, es que al no estar involucrado otro órgano del Estado en el cobro de los tributos, se evita la fuga de información que podría darse entre el

---

<sup>84</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 6, 9, 19, 23, 81, 82, 94 y 127.

<sup>85</sup> Ver en este sentido el voto 12625-12 emitido por la Sala Constitucional.

momento en que se determina la deuda y el tiempo en que se obtiene la orden de embargo<sup>86</sup>, lo cual beneficia tanto al contribuyente como al interés público, éste último representado por la Administración Tributaria.

Asimismo, el Poder Judicial resulta favorecido, al no congestionarse los juzgados, por ejemplo, por la presentación de solicitudes para decretar y ejecutar medidas cautelares.

Si bien, en principio, la Administración Tributaria debería actuar en cualquier caso en el que encuentre diferencias u omisiones, se debe plantear una estrategia, que permita invertir los recursos públicos destinados a la recuperación de las deudas tributarias de la mejor manera, por consiguiente, se debe empezar por “limpiar la cartera de adeudos”<sup>87</sup>, definiendo cuáles de éstos son incobrables o incosteables.

Lo anterior ocurre en Bolivia, país en el que su Ministerio de Hacienda está facultado para establecer montos mínimos, a propuesta de la Administración Tributaria, a partir de los cuales ésta deberá efectuar el inicio de la ejecución tributaria. En el caso de las Administraciones Tributarias Municipales, estos montos son fijados por la máxima autoridad ejecutiva.<sup>88</sup>

Por su parte, en Guatemala se tiene en cuenta la prescripción a la hora de llevar a cabo el cobro administrativo de las deudas, de manera que atendiendo a lo que la normativa interna establece, por un lado un periodo de cuatro años para verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, y por otro, un lapso de cinco años para infracciones y sanciones tributarias. Estratégicamente se ha decidido intentar cobrar las deudas más recientes, al mismo tiempo se le ha dado prioridad al cobro de las acreencias de mayor valor<sup>89</sup>.

En este orden de ideas, es preciso indicar que en Costa Rica, recientemente se emitió la resolución DGH-DAE-R-051-2013 denominada “Se declaran incobrables por prescripción del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, las deudas

---

<sup>86</sup> Op. Cit. Pág. 106- 107

<sup>87</sup> Op. Cit. Pág. 9.

<sup>88</sup> Artículo 108 del Código Tributario Boliviano.

<sup>89</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Guatemala: *La clasificación y gestión de cartera de adeudos*. Op. Cit. Págs. 9 y 10.

tributarias del impuesto de la Propiedad de Vehículos Automotores anteriores al periodo 2011”.

Dicho documento constituye una decisión inteligente por parte de la Dirección General de Hacienda, considerando que la directriz DGH-D-5-2009 llamada “Requisitos para la solicitud de prescripción de impuestos sobre la propiedad y transferencia de vehículos, embarcaciones y aeronaves”, violenta el numeral 4 de la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos, al establecer exigencias desmedidas para poder solicitar la prescripción de dicho impuesto ante la Oficina de Cobro Judicial.

Lo anterior, tiene justificación en que ni el artículo 9 de la Ley 7088, ni el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ni la Ley General de la Administración Pública, supeditan o condicionan el deber que tiene la Administración Pública de entrar a conocer las excepciones de prescripción que planteen los contribuyentes en ejercicio de su derecho fundamental de defensa, a la presentación de requisito alguno.

Otro de los conflictos en la recuperación de los adeudos fiscales en América Latina, es precisamente el volumen de créditos que se deben controlar, pues no se tienen recursos tecnológicos ni económicos suficientes, para darle seguimiento a todos los incumplimientos materiales de los contribuyentes.

Incluso, puede ser que la no depuración de la cartera de adeudos produzca que la Administración Tributaria, al no tener la capacidad real de controlar todos los casos de impago en el tiempo establecido por ley, no pueda evitar que muchas deudas prescriban, representando gastos innecesarios para la hacienda pública, pues ésta utilizó parte de sus recursos en obtener datos sobre el contribuyente y la deuda.<sup>90</sup>

Se tiene entonces que una práctica recomendable, para mantener un nivel aceptable de deudas que sean posibles de controlar, es depurar anualmente los adeudos que definitivamente no serán cobradas.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 130.

<sup>91</sup> *Ibidem*.

Evidentemente, la ley debe establecer específicamente cuáles serían los supuestos en que una deuda se consideraría incobrable, así por ejemplo, en otras legislaciones, se ha determinado que el no poder localizar al deudor, la desaparición de bienes con los que se pueda cobrar el adeudo, y el costo mayor de recuperación que del recuperado, son casos dignos de ello.<sup>92</sup>

Para lograr esto sería imprescindible utilizar tecnologías de información muy completas que faciliten el control de grandes bases de datos y el análisis para determinar cuáles adeudos no podrían ser cobrados, reduciendo así las posibilidades de error, y provocando al mismo tiempo que la decisión sobre cuáles deudas se eliminarían no se rija por criterios subjetivos, discrecionalidad o conductas indeseadas, sino que más bien se caracterice por su transparencia y facilidad de supervisión por parte de las autoridades correspondientes.<sup>93</sup>

En América Latina, muchas Administraciones Tributarias utilizan tecnologías de información para contrarrestar el riesgo en la fiscalización, no obstante, es conveniente que éstas se enlacen con la base de datos atinente al riesgo en la recaudación, para obtener el máximo provecho de dichas herramientas informáticas, garantizando resultados fiables.<sup>94</sup>

Cabe hacer la acotación de que el recurso de Internet no solamente debe ser utilizado a favor de los intereses de la Administración Tributaria, pues si sucediera así, sería totalmente contrario a Derecho, razón por la que también los contribuyentes pueden aprovechar el instrumento, por ejemplo, al consultar a través de este medio electrónico sus deudas, procediendo a su pago, o incluso, tal y como sucede en el caso de España, obteniendo una certificación en la que se haga constar que no posee deudas pendientes.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Op. Cit. Págs. 108-109.

<sup>93</sup> *Ibidem*.

<sup>94</sup> Op. Cit. Pág. 126.

<sup>95</sup> Pires, José María. (2006). Brasil: *Herramientas al servicio de la cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “*Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España. Pág. 5.

Lo señalado, se encuentra en consonancia con la simplicidad y comodidad que se le debe brindar al contribuyente, para que cumpla con sus obligaciones tributarias, además de que existiría para el personal de la Administración la posibilidad de dedicarse a realizar funciones de mayor productividad.

Un ejemplo de lo indicado lo constituye la Administración Tributaria de República Dominicana, la cual se comunica con el contribuyente, a través de la Oficina Virtual, que le significa al deudor una reducción de costos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues dentro de ella existe un buzón de mensajes, por medio del cual se le informa sobre aspectos normativos y de asistencia, además de que permite el envío de alarmas por incumplimientos formales y materiales.

Aunado a lo anterior, la Oficina Virtual de esa Administración contiene un buzón de notificaciones, a través del cual se realizan las intimaciones de pago y se remiten los documentos oficiales que inician el procedimiento de cobro coactivo, que llevan la firma digital del funcionario.<sup>96</sup>

Ahora bien, volviendo al tópico de la sensación de riesgo que la Administración Tributaria debe generar sobre el contribuyente, el cual fue abordado en el apartado denominado “La Recaudación de Tributos” de la presente investigación, es de relevancia tener presente que este sentimiento en muchos casos resulta ser más efectivo que las consideraciones éticas, y que una de las maneras de fortalecerlo es a través de un idóneo diseño del ordenamiento jurídico tributario.

Por esa razón, la Administración Tributaria, cuando tenga oportunidad, debe participar activamente en el proceso de elaboración de las leyes que rigen su funcionamiento, para así procurar que se le otorguen facultades suficientes para incentivar el cumplimiento voluntario.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). República Dominicana: *Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. En el marco de la Conferencia Técnica “*La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal. Págs. 13 y 14.

<sup>97</sup> Thompson, Eric & Garita, Ronald. Op. Cit. Pág. 164.

Una legislación idónea lograría establecer una organización eficiente de las funciones de cobro persuasivo y cobro coactivo, así por ejemplo, en el caso de Perú<sup>98</sup>, la Sección de Cobranza de la Intendencia Regional de Lima, que es la que concentra a la mayoría de los contribuyentes, se dedicó a evaluar los recursos humanos disponibles, de forma que determinó que existía duplicidad de funciones, y que gran cantidad de personal utilizaba mucho tiempo en llevar a cabo tareas administrativas, que podían ser realizadas a través de sistemas informáticos.

Ante esto, la Sección Cobranza modificó totalmente su esquema de organización, creando equipos de trabajo especializados, generando una notable productividad y abreviación del tiempo de respuesta.

Entre los equipos de trabajo creados se encuentran: el informático, el de atención al contribuyente vía telefónica o por correo electrónico, el de respuesta a escritos de contribuyentes y recursos de queja ante el Tribunal Fiscal, el de imputación de cheques y trámites diversos, el de medidas cautelares previas, el de archivo, el de remate, y el de campo<sup>99</sup>.

Este tipo de prácticas permite que las etapas del procedimiento de cobro administrativo, sean consideradas “comprensibles” por los contribuyentes. Aunado a esto, y en aras de fortalecer la confianza de las personas en la Administración Tributaria, se podrían unificar los criterios sobre la ejecución del procedimiento de cobranza, sus técnicas de recupero y sanciones.

De hecho, en algunos países se utilizan “Manuales de Organización”<sup>100</sup>, que constituyen una guía para el funcionario y al mismo tiempo otorgan certeza al contribuyente sobre cómo debe actuar la Administración.

En Holanda, por ejemplo, los recaudadores utilizan la “Guía de Recaudación 2008”<sup>101</sup>, que es un documento en el que se han reunido todas las directrices de gestión en el

---

<sup>98</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2001). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. En el marco de la Conferencia Técnica “*La Cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo*”, que se llevó a cabo entre los días veinticuatro a veintisiete de octubre del dos mil once. Lisboa, Portugal. Págs. 15-16.

<sup>99</sup> Op. Cit. Págs. 16-17.

<sup>100</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 107, 109, 110, 126, 128-129, 136-137.

campo de la recaudación, y que contiene la opinión del secretario del Estado de Finanzas acerca de cómo debe aplicarse la ley, circunstancia que facilita la unidad de interpretación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Ahora bien, se procederá a analizar los dos tipos de cobro administrativo que lleva a cabo la Administración Tributaria:

## **II. COBRO PERSUASIVO**

El cobro persuasivo hace alusión al “conjunto de diligencias que los funcionarios ejecutores deben realizar, con miras a informar a los contribuyentes sobre el debido pago a la entidad correspondiente, de sus obligaciones fiscales. Su objetivo fundamental es procurar un acercamiento más efectivo con el deudor, tratando de evitar el proceso coactivo”<sup>102</sup>.

Por medio del cobro amistoso, la Administración intenta cobrar el total de la deuda, incluyendo los intereses, al otorgarle al contribuyente la posibilidad de llegar a un arreglo de pago, bajo ciertas condiciones definidas en la ley.<sup>103</sup>

En España, la persona que adeuda un tributo, tiene la posibilidad de solicitar el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, para lo cual debe realizar una propuesta en la que se indique los plazos y demás condiciones de lo que se peticiona, y una descripción de la garantía que se ofrece. Esto será analizado por las Unidades de Recaudación, quienes además examinan y evalúan la falta de liquidez y la capacidad del deudor para generar recursos. Por último, se emite una resolución en la que se le da respuesta a la solicitud del deudor<sup>104</sup>.

---

<sup>101</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Lisboa, Portugal. Pág. 14.

<sup>102</sup> Gómez Gómez, Diana Marcela & Mejía Vélez, Juan Camilo & Montoya Castrillón, Rodrigo. (2007) *Jurisdicción Coactiva: Potestad administrativa o Función Jurisdiccional*. Tesis de grado para optar por el título de especialistas en Derecho Administrativo. Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín. Colombia. Págs. 34-35.

<sup>103</sup> *Ibidem*.

<sup>104</sup> Segarra, Santiago. (2006). España: *Herramientas al servicio de la Cobranza*. Op. Cit. Pág. 20.

Por su parte, en Holanda, si una persona física no tiene un pasado fiscal negativo, puede obtener un aplazamiento de tres meses, como máximo, para cancelar el impuesto sobre la renta, sin tener que rendir garantía y sin necesidad de facilitar información, en caso de que la deuda no supere los veinte mil euros. Sin embargo, tratándose de una sociedad, se le otorgará como máximo un año, siempre y cuando rinda el cien por ciento de garantía<sup>105</sup>.

El fraccionamiento del pago puede realizarse durante el periodo voluntario de pago, previamente a un requerimiento, o incluso mientras se encuentra en proceso una controversia, por ejemplo, en el supuesto de una deuda que por su bajo monto no conviene ejecutar a través de la coerción, pues generaría más gastos que beneficios.<sup>106</sup>

Sería conveniente que los requisitos para solicitar tanto el fraccionamiento como el aplazamiento de pago, durante la etapa persuasiva, fueran menos que los que se solicitan en el periodo de cobro coactivo, con el fin de provocar que el contribuyente se vea disuadido a realizar la petición en la etapa persuasiva.

Esta circunstancia redundaría en que tanto el deudor como la Administración Tributaria se ahorrarían tiempo y dinero, pues si se otorga el fraccionamiento o el aplazamiento en la fase ejecutiva solamente se podría suspender el procedimiento de apremio, siempre y cuando se haga la petición antes de la enajenación de los bienes embargados.<sup>107</sup>

El método persuasivo de cobranza es el más económico y simple de aplicar para las Administraciones Tributarias, además de que se encuentra directamente relacionado con la eficiencia del cobro coactivo, en razón de que si aquél logra posicionarse como el que más recaudación genera, únicamente los casos difíciles pasarán al procedimiento de cobro coactivo<sup>108</sup>.

Así, si este último es contundente y efectivo, el contribuyente preferirá llegar a un arreglo previo en la etapa amigable.

---

<sup>105</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Págs. 18 y 21.

<sup>106</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 21.

<sup>107</sup> Pérez Royo, Fernando. Op. Cit. Pág. 241 & Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 81.

<sup>108</sup> Op. Cit. Págs. 11-12, 108.



Durante esta fase, las técnicas de cobro que más se utilizan son las siguientes<sup>109</sup>:

a) Notificación de cartas y/o mensajes a través del correo electrónico, celulares, o de la página Web de la Administración Tributaria.

Se le envía al deudor una nota a través de la que se le invita a cancelar sus adeudos, los cuales deben estar desglosados por monto histórico y señalar sus correspondientes recargos, aunado a esto, la misiva debe indicar expresamente los derechos del contribuyente, si existen facilidades de pago aplicables a sus adeudos y, los números telefónicos y direcciones de las oficinas de contacto.

b) Requerimientos de advertencia.

En algunos países en los que no se implementa la cobranza amigable o persuasiva, se realizan notificaciones informativas durante el tiempo en el que aún los adeudos no son exigibles, con el fin de recodarle al contribuyente las fechas de vencimiento de pago.

c) Llamadas telefónicas: Es una práctica bastante expedita, que permite por un lado orientar e informar al contribuyente, y por otro confirmar el contacto del deudor. En algunas jurisdicciones esta función la lleva a cabo la Administración Tributaria, mientras que en otras la realiza un ente privado contratado al efecto.

Generalmente se usa un call center o un sistema de Respuesta Vocal Interactiva, que puede realizar y atender las llamadas, además de interactuar con el deudor a través del teclado de su teléfono.

d) Contacto directo con los contribuyentes: Es una técnica que necesita especialización, no solo en cobranza tributaria, sino en atención y trato al público, pues se realizan citaciones y entrevistas al contribuyente. Se hace necesario llevar un control estricto del registro de todas las formas de contacto que se han tenido con los contribuyentes, con el objeto de no duplicar esfuerzos.

---

<sup>109</sup> Op. Cit. Págs. 13-15.

Un país en el que se ha apostado por el cobro persuasivo de tributos es Estados Unidos, pues su Administración Tributaria utiliza un equipo de distribución automática que hace la llamada y, una vez que el contribuyente contesta, traspasa la llamada a un funcionario, de manera que cuando este la atiende aparece en su computadora la información relevante de la cuenta del contribuyente.

El agente lleva puesto unos audífonos livianos, lo que le permite tener las manos libres para registrar la información durante la conversación. Si el número telefónico del contribuyente está ocupado o no contesta, el computador programa intentos de llamadas posteriores, haciendo que el agente no pierda tiempo tratando de localizar al deudor, sin lograr establecer el contacto<sup>110</sup>.

Por su parte, en Canadá, durante el procedimiento de cobro persuasivo, se envían cartas solicitando el pago de los tributos, y si aun así las deudas no se logran cobrar, se informa de la situación a una Oficina de Servicios Tributarios para proceder al cobro forzoso<sup>111</sup>.

En otras palabras, el procedimiento fue diseñado de forma tal que se considera que una llamada personal resulta más eficaz y eficiente que una serie de cartas. Para esto, se creó un Centro Telefónico de Cobro, cuyos agentes utilizan tácticas de persuasión para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Lo descrito permite que los contribuyentes que quieren pagar pero no pueden, demuestren esta situación, de forma tal que tengan la opción de obtener un arreglo de pago.

Por último, es relevante destacar que entre las facultades de la Administración Tributaria, para lograr una relación amistosa con el contribuyente, debe encontrarse la de atender las necesidades urgentes de aquel, tal y como lo ha hecho Holanda cuando ha habido crisis económicas, pues en estas épocas la Administración ha aplicado

---

<sup>110</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 21.

<sup>111</sup> Snaaw, Mike. (2006). Canadá: *Las competencias y organización de la Administración Tributaria en la cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España. Pág. 6.

aplazamientos de pago, permitiéndole a las empresas mantener empleadas a gran cantidad de personas.<sup>112</sup>

### III. COBRO COACTIVO

En términos generales, el cobro coactivo “es la actividad jurisdiccional o administrativa, asignada a las entidades públicas para que por sus propios medios hagan efectivas las obligaciones que legalmente se causen a su favor”<sup>113</sup>.

Por consiguiente, para iniciar el procedimiento de cobro coactivo de los tributos, a nivel administrativo, se requiere que la deuda sea líquida y exigible, es decir:

- a) Haya transcurrido el periodo voluntario para el pago.
- b) La Administración Tributaria haya comunicado, a través de una resolución, el título ejecutivo que contiene la deuda, el recargo y el nuevo plazo de pago.
- c) El contribuyente aun así no haya cumplido con su obligación material.<sup>114</sup> Se deduce entonces que, durante el procedimiento de cobro coactivo, se ejecutan los adeudos fiscales, sin acuerdos, pues la Administración Tributaria, de forma unilateral exige el pago, y si este se omite, se embargan los bienes del contribuyente.<sup>115</sup>

Asimismo, cabe hacer la acotación de que el cobro coactivo se clasifica de la siguiente forma<sup>116</sup>:

- a) Judicial: Las acciones de cobro, las lleva a cabo la autoridad judicial competente, luego de notificada la resolución que liquida la deuda.

---

<sup>112</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Págs. 28 y 29.

<sup>113</sup> Gómez Gómez, Diana Marcela & Mejía Vélez, Juan Camilo & Montoya Castrillón, Rodrigo. Op. Cit. Pág. 25.

<sup>114</sup> Op. Cit. Pág. 35.

<sup>115</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 111.

<sup>116</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 30 & Gómez Gómez, Diana Marcela & Mejía Vélez, Juan Camilo & Montoya Castrillón, Rodrigo. Op. Cit. Pág. 30.

b) Administrativo: Se puede definir como “aquella fase en que, finalizado el periodo voluntario, no se ha producido el ingreso por parte del obligado, debiendo la Administración proceder a ejercitar su facultad de autotutela mediante el uso del procedimiento de ejecución forzosa, que en el caso de obligaciones pecuniarias, es el procedimiento de apremio”.<sup>117</sup>

En otras palabras, es la propia Administración Tributaria, sin necesidad de orden judicial, la que embarga y remata los bienes del contribuyente, de manera que el Poder Judicial funge únicamente como contralor de legalidad.<sup>118</sup>

c) Mixto: Las facultades recaudatorias se encuentran en poder de la Administración Tributaria, no obstante, para poder ejecutarlas, requiere de autorización judicial previa, como es el caso de las medidas cautelares.

Algunos países, han optado por el cobro coactivo en sede administrativa, de aquellos tributos, que no pudieron ser recaudados durante la etapa persuasiva, sin embargo, cada uno de ellos ha adoptado una organización interna particular y ha decidido cuál será el nivel de participación del Poder Judicial.

A continuación, un cuadro hecho por el autor Miguel Pecho, en el que se determinan cuáles países poseen la figura del cobro coactivo en sede administrativa dentro su legislación, y si es necesaria la resolución de un juez para llevar a cabo el procedimiento<sup>119</sup>:

---

<sup>117</sup> Juan José Fernández Sánchez, profesor de Administración de Sistemas Tributarios en la Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública, expone en el manual de su materia, mencionado en Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 23.

<sup>118</sup> Thompson, Eric & Garita, Ronald. Op. Cit. Pág. 191.

<sup>119</sup> Pecho, Miguel (2011). *Cobranza coactiva o ejecutiva*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/57-cobranza-coactiva-o-ejecutiva.html>.

PAIS	¿TIENE A SU CARGO EL COBRO PERSUASIVO, AMIGABLE O ADMINISTRATIVO?	¿TIENE A SU CARGO EL COBRO COACTIVO O EJECUTIVO?	DE NO EJERCER ALGUNA O AMBAS FUNCIONES, ¿QUIÉN TIENE A SU CARGO LAS MISMAS?	¿EL COBRO COACTIVO O EJECUTIVO REQUIERE ALGÚN FALLO O COMUNICACIÓN DE UN JUEZ?
Argentina (AFIP)	SI	SI		SI
Bolivia (SIN)	SI	SI		NO
Brasil (RFB)	SI	NO	La Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)	SI
Chile (SII)	NO	NO	Tesorería de la República	NO
Colombia (DIAN)	SI	SI		NO
Costa Rica (DGT)	SI	NO	Dirección General de Hacienda	SI
Ecuador (SRI)	SI	SI		NO
El Salvador (DGII)	SI	NO	Dirección General de Tesorería	SI
España (AEAT)	SI	SI		NO
Estados Unidos (IRS)	SI	SI		NO
Francia (DGFiP)	SI	SI		NO
Guatemala (SAT)	SI	NO	Poder Judicial	SI
Honduras (DEI)	SI	SI		NO
Italia (GdF)	NO	NO	Equitalia (una empresa pública de derecho privado)	NO
México (SAT)	SI	SI		NO
Nicaragua (DGII)	SI	SI		SI
Panamá (DGI)	SI	SI		NO
Paraguay (SET)	SI	NO	Abogacía del Tesoro	NO
Perú (SUNAT)	SI	SI		NO
Rep. Dominicana (DGII)	SI	SI		NO
Uruguay (DGI)	SI	SI		NO
Venezuela (SENIAT)	SI	SI		NO

De lo anterior se colige que en países como Argentina y Nicaragua, a pesar de que la Administración Tributaria lleva a cabo el procedimiento de cobro coactivo, necesita de una resolución judicial para poder ejecutar medidas cautelares, como por ejemplo el embargo de los bienes del contribuyente, situación que por un lado otorga mayor seguridad jurídica al contribuyente, pero por otro le permite a éste último retardar la cobranza, de manera que pueda distraer sus bienes.

Asimismo, es posible dilucidar que en países como Chile, Italia y Paraguay, la cobranza coactiva de los tributos no es competencia de la Administración Tributaria, sino de otra entidad.

No obstante, cabe destacar que Brasil, Costa Rica, El Salvador y Guatemala, son los países que presentan el panorama más preocupante, debido a que “en estos países la Administración Tributaria no solo no tiene la competencia de la cobranza coactiva o ejecutiva, sino que la entidad del gobierno responsable de la misma, depende de los fallos del Poder Judicial para poder ejecutar las medidas cautelares”<sup>120</sup>.

En el cuadro anterior se señala que en Costa Rica la Dirección General de Tributación no posee la facultad de cobrar coactivamente, mientras que la Dirección General de Hacienda, a través de la Oficina de Cobros, sí.

Sin embargo, es de gran relevancia aclarar que si bien el numeral 191 señala que dicha Oficina está facultada para ejercer la acción de cobro, lo cierto del caso es que limita esta potestad, al indicar que debe solicitarle al juez que avale las medidas cautelares que decreta, es decir, no sería correcto afirmar que en nuestro país se ejerce el cobro coactivo de tributos en sede administrativa.

Ahora bien, en el marco del cobro coactivo de tributos, el procedimiento de apremio, que ha sido conceptualizado como “*el cauce formal, a través del cual se procede a la ejecución forzosa de las deudas tributarias y demás débitos de derecho público*”<sup>121</sup>, es exclusivamente administrativo.

Por ende, al hacer referencia a la facultad que tiene la Administración de ejecutar directamente, sin necesidad de recurrir a la vía judicial, sus propias decisiones o actos, es una manifestación del privilegio de autotutela de la Administración y del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos.

Además, el procedimiento de apremio es autónomo, al no ser acumulable a los procesos judiciales o a otros de ejecución, a menos que existan varios contra el mismo contribuyente por distintas deudas tributarias.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> Pecho, Miguel (2011). *Cobranza coactiva o ejecutiva*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/57-cobranza-coactiva-o-ejecutiva.html>

<sup>121</sup> Juan José Fernández Sánchez, profesor de Administración de Sistemas Tributarios en la Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública, expone en el manual de su materia, mencionado en Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 23.

<sup>122</sup> Pérez Royo, Fernando. Op. Cit. Págs. 239-240.

Éste último aspecto, referido a la integración de deudas de un solo contribuyente es de gran importancia, porque una persona, con ocasión de las diversas actividades que desarrolla, puede encontrarse moroso en el pago de varios tributos, por lo que sería sumamente útil para la Administración Tributaria acumular todos los adeudos de una sola persona en una sola cuenta, facilitando la labor de depuración y cobro.

Lo anterior, evitaría acciones y diligencias de cobro repetidas, optimizando los pocos recursos con que cuenta la Administración.<sup>123</sup>

Aunado a lo anterior, es de relevancia señalar que en las diferentes legislaciones, el presupuesto formal para que la deuda adquiriera la condición de apremiable, es la emisión del título ejecutivo, el cual debe ponerse en conocimiento del deudor, respetando así las garantías de los contribuyentes.

El mencionado título debe señalar expresamente: la fundamentación legal del acto, su motivación, la deuda pendiente, el recargo correspondiente, el nuevo plazo para pagar, el período al que corresponde, la referencia al documento que determinó la deuda, así como todos los datos que permitan identificar al deudor.

Dicho documento, al realizar el requerimiento de pago, debe advertir que de no cancelar la deuda se iniciarán las actuaciones para el embargo de los bienes del contribuyente.<sup>124</sup>

En cuanto al tópico del recargo, en Holanda, se parte de la premisa de que quienes causen los gastos que acaban en el proceso de recaudación forzada, son quienes tienen que solventarlos, por ende, “todo el que después de recibir un recordatorio gratuito de pago pendiente, no pague su impuesto, entra en un procedimiento en el que los costes son cargados en su cuenta por cada una de las etapas adicionales de cobro”<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 131.

<sup>124</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 39, 81. & Pérez Royo, Fernando. Op. Cit. Págs. 240-241.

<sup>125</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Pág. 24.

Así, en el caso de un requerimiento de pago, en el que la deuda sea de hasta 454 euros, se cargan en la cuenta del contribuyente 7 euros por gastos, y si el importe del tributo es mayor a 454 euros, se cobrarán 15 euros por gastos.

Además, cuando se notifica una providencia de apremio, se cargan 38 euros en la cuenta del deudor, monto que puede incrementarse 3 euros por cada 45 euros que excedan la suma de 45 euros, estableciéndose como tope máximo 11246 euros<sup>126</sup>.

También se cargan a la cuenta del contribuyente los gastos relativos a las costas del requerimiento de pago y la providencia de apremio, así como los correspondientes a la venta ejecutiva de los bienes embargados<sup>127</sup>. El sistema descrito, incluso ha generado un saldo a favor del gobierno holandés, de manera que se generan ingresos adicionales.

El cobro de las costas personales también ha sido tratado en Perú, país en el que “se requiere que estas se encuentren fijadas en el Arancel de Costas del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado mediante resolución de la Administración Tributaria; mientras que para el cobro de las costas procesales, se requiere que estos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos, será devuelto por la Administración Tributaria”<sup>128</sup>.

Luego de notificado el título ejecutivo, el área de cobro necesita, más que nunca, tener a su alcance ciertos datos del contribuyente, que son imprescindibles para poder determinar cuál es la mejor estrategia de cobro a aplicar en el caso concreto, como los siguientes: su localización, actividad principal, proveedores y clientes, cuánto declara, representantes legales o socios, bienes, cuentas y concesiones<sup>129</sup>.

En el supuesto de que esta información no se conserve, existe el riesgo de que se repitan esfuerzos por encontrar dichos antecedentes del contribuyente.

La información que es esencial para el éxito en la recuperación de adeudos fiscales es obtenida por las Administraciones a través de tres fuentes:

---

<sup>126</sup> Op. Cit. Pág. 25.

<sup>127</sup> Ibidem.

<sup>128</sup> Artículo 117 del Código Tributario Peruano.

<sup>129</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 132-134.



- a) La propia Administración.
- b) Las otras oficinas gubernamentales: Órganos y dependencias del Estado, encargados de temas como la seguridad social y el registro de los bienes.
- c) Instituciones externas, por ejemplo los bancos, en caso de que la legislación los obligue a brindar datos sobre las cuentas de los deudores.<sup>130</sup>

Cuando un país cuenta con cruces de información confiables, por ejemplo, si la Administración Tributaria tiene acceso a la información bancaria y financiera del contribuyente, la cobranza puede concentrarse en las diferencias que se puedan dilucidar en las declaraciones de los contribuyentes<sup>131</sup>, pues se contaría con los datos necesarios para comparar las cantidades que debieron ser enteradas, frente a las realmente ingresadas.

De hecho, la información que recolecta la Administración Tributaria de agentes externos es de especial importancia para poder emplear acciones coactivas de cobro, así por ejemplo, los bancos podrían fungir como auxiliares, cuando la Administración les requiera congelar fondos del contribuyente.

Para esto, debe haber una interconexión electrónica entre las oficinas encargadas del cobro de tributos y los demás entes gubernamentales y no gubernamentales, en virtud de que el tiempo, en materia de ejecución coactiva, es determinante para el éxito.<sup>132</sup>

Lastimosamente, en varios países de América Latina no existe una confiabilidad real en la información a cruzar, al no ser economías bancarizadas, de manera que una importante cantidad de las diferencias se encuentran a través de actos de autoridad, que se aseguran de no dejar en indefensión a los contribuyentes<sup>133</sup>, por ende, son lentos y engorrosos, lo cual provoca que la Administración se enfoque en adeudos generados en el pasado, cuya recuperación se complica por el paso del tiempo.

---

<sup>130</sup> Op. Cit. Págs. 116, 119, 132-134.

<sup>131</sup> Thompson, Eric & Garita, Ronald. Op. Cit. Pág. 191.& Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 95.

<sup>132</sup> Op. Cit. Págs. 132-134.

<sup>133</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 95.

### III.1 PRÁCTICAS DE COBRO COACTIVO EN OTROS PAÍSES

Ante este tipo de problemáticas, países como España han optado por que, “prácticamente la totalidad de las entidades financieras (...) actúen como entidades colaboradoras en la recaudación de los tributos”<sup>134</sup>, lo cual facilita la labor de la Administración Tributaria, pues los bancos, respecto a los ingresos tributarios, funcionan como tesoreros y agentes de información (cada quince días le informan a la AEAT el detalle de las sumas que recibió la cuenta del Tesoro Público)<sup>135</sup>.

Para lograr que la información sea fácil de ubicar, la Administración Tributaria de Francia se ha inclinado por utilizar el software “MIRIAM”, el cual permite darle seguimiento a contribuyentes morosos y producir los documentos necesarios para la consecución del procedimiento de cobro coactivo, y el software “FICOBA”, que mantiene actualizado el registro de las referencias de todas las cuentas bancarias, que son declaradas por los bancos de ese país<sup>136</sup>.

En República Dominicana se hace uso del Sistema de Información Tributaria (SIT), en el cual se pueden encontrar datos sobre los contribuyentes, como por ejemplo, la información sobre las autoliquidaciones, ajustes o estimaciones resultantes de procesos determinativos o de fiscalización en los que se ha visto envuelto, el registro de los pagos, actualizando en tiempo real la cuenta corriente tributaria.

Así, por ejemplo, el Sistema de Información Cruzada (SIC), a partir de la indagación sobre los bienes que poseen los contribuyentes y las declaraciones hechas por éste último y terceros, muestra todas las operaciones realizadas por aquél, mientras que el Sistema de Control de Casos (SECCON) monitorea la gestión de control que llevan a cabo los funcionarios de la Administración Tributaria de República Dominicana.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Op. Cit. Pág. 6.

<sup>135</sup> Segarra, Santiago. Op. Cit. Págs. 6-7.

<sup>136</sup> Gauthier, Maxime. (2006). Francia: *La cobranza de impuestos en Francia*. Marco jurídico y administrativo - política de la cobranza en vía de apremio. En el marco de la Conferencia Técnica “*Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España. Pág. 5.

<sup>137</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). República Dominicana: *Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. Op. Cit. Págs. 2, 4, 9 y 10.

En España, la AEAT posee un Sistema Integrado de Recaudación (SIR) que contiene los datos necesarios para llevar a cabo la gestión recaudatoria. Esta información proviene de distintas fuentes, entre ellas:

- a) Las declaraciones tributarias de los contribuyentes.
- b) Los ingresos efectuados por los contribuyentes.
- c) La información con trascendencia tributaria suministrada por empresas, entidades financieras, entidades gestoras de planes de pensiones y otras Administraciones Públicas o captada por los órganos de investigación de la AEAT.
- d) La propia actividad administrativa de las unidades de la AEAT.
- e) Los recursos y demás actuaciones de impugnación contra los actos de la Administración<sup>138</sup>. Aunado a lo anterior, el SIR también se conforma por conversaciones telefónicas<sup>139</sup> y de documentos escaneados o digitales<sup>140</sup>.

Siguiendo esta línea de pensamiento, en Portugal, la cobranza coactiva de la Administración Tributaria, se fundamenta en el Sistema de Ejecuciones Fiscales (SEF), que contiene el estado actualizado de todos los procesos y de los actos practicados en ellos, además de que funciona a través de internet, de manera que obtiene información sobre las deudas vencidas y automáticamente inicia los procesos de cobro<sup>141</sup>. El SEF se encuentra conformado por los siguientes sistemas informáticos:

- El Sistema de Compensaciones de deudas con reintegros: Determina si el contribuyente tiene deudas y si tiene algún saldo a favor, de manera que opera la compensación automáticamente, y si luego de esto, el deudor tiene derecho a una devolución de dinero, el sistema le notifica esta circunstancia<sup>142</sup>.

---

<sup>138</sup> Segarra, Santiago. Op. Cit. Págs. 2-3.

<sup>139</sup> Por ejemplo, un contribuyente puede modificar su domicilio fiscal a través de una llamada telefónica, siempre y cuando permita que la conversación sea grabada.

<sup>140</sup> Segarra, Santiago. Op. Cit. Págs. 3-4.

<sup>141</sup> Pires, José María. Pág. 3.

<sup>142</sup> Op. Cit. Pág. 4.

Esto posee ciertos inconvenientes, debido a que podría darse el siguiente supuesto: Una entidad financiera suscribe un contrato de leasing, para que uno de sus clientes “arriende”<sup>143</sup> un vehículo, el “arrendatario” cancela en exceso el derecho de circulación del automóvil, y la Administración Tributaria desconociendo esta realidad, procede a realizar de oficio la compensación, cuando en realidad sería el “arrendatario” quien “tendría derecho” a la devolución del dinero.

- El Sistema de Control de Beneficios Fiscales: No permite que a los contribuyentes que posean deudas en proceso de ejecución fiscal, se les reconozca beneficios tributarios.

Actualmente sólo funciona a nivel del impuesto de bienes inmuebles y el impuesto sobre la renta. Cabe señalar que las peticiones de beneficios fiscales se envían a través de Internet, por lo que el sistema puede hacerle saber inmediatamente al contribuyente si posee deudas tributarias<sup>144</sup>.

Así, “si el sistema verifica que fue instaurada una nueva deuda en el SEF, emite automáticamente un aviso al contribuyente, con el proyecto de la cancelación del respectivo beneficio tributario. En caso de que el pago no se efectúe, el beneficio tributario se suspende o cancela”<sup>145</sup>.

- El Sistema Informático de Publicidad de Deudores (SIPDEV): La legislación portuguesa, a partir del año 2006, establece que la Administración Tributaria debe publicar la lista de morosos que tengan pendientes procesos de ejecución tributaria, de manera que el sistema automáticamente actualiza la lista, que posteriormente se publicará en Internet<sup>146</sup>.

- El Sistema Electrónico de Citaciones y Notificaciones (SECIN): Notifica y cita a los deudores en los procesos de cobro coactivo, además registra cuándo fue recibida esta información por parte del deudor. “Esto libera a los funcionarios de la ejecución de un gran conjunto de tareas manuales y sin valor agregado. Pero lo más importante es que

---

<sup>143</sup> Debemos estar claros de que esta no es la mejor palabra para describir lo que ocurre en este contrato.

<sup>144</sup> Pires, José María. Op. Cit. Pág. 4.

<sup>145</sup> *Ibidem*.

<sup>146</sup> *Ibidem*.

esa automatización permite que los sistemas procedan al conteo de los plazos y hagan avanzar los procedimientos para la fase siguiente”<sup>147</sup>.

- El Sistema Informático de Gestión de Incidentes Procesales (SIGIP): Contiene información sobre si existe algún proceso contencioso administrativo, de forma que se suspenden automáticamente los procesos de cobranza coactiva siempre que, en el marco de ese proceso judicial, se presente garantía. Asimismo, cuando el proceso contencioso administrativo finaliza, inmediatamente se retoma el proceso de cobranza coactiva<sup>148</sup>.

- La Red de Transmisión de Datos de Terceras Entidades (REDET): Obtiene del sistema informático de la propia Administración Tributaria, de otras instituciones públicas e incluso de bancos, información sobre los bienes y derechos embargables a los deudores, y registra estos datos en el Catastro Electrónico de Activos Embargables (CEAP)<sup>149</sup>.

- El Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIPA): Efectúa automáticamente el embargo de bienes y derechos del contribuyente-deudor, que sean necesarios para garantizar la deuda tributaria.

Este sistema detalla cuáles son las deudas de cada contribuyente y su monto, asimismo, le permite al funcionario verificar cuáles son los bienes embargables y establecer a través de un “clic” cuál bien o derecho en específico se embargará.

El sistema incluso emite las notificaciones necesarias para llevar a cabo el embargo, así por ejemplo, notifica a las entidades bancarias, cuando se trate del embargo de acciones y cuentas bancarias<sup>150</sup>.

“Las entidades notificadas tienen acceso, en el sitio web de la Administración Tributaria y por medio de la inserción de su clave de acceso, a los embargos que le fueron notificados, además pueden responder por la misma vía, confirmando el embargo y transfiriendo los fondos involucrados”<sup>151</sup>.

---

<sup>147</sup> Op. Cit. Pág. 5.

<sup>148</sup> Ibidem.

<sup>149</sup> Op. Cit. Pág. 6.

<sup>150</sup> Ibidem.

<sup>151</sup> Op. Cit. Págs. 6-7.

- El Sistema Informático de Embargos Automáticos (SIGVEC): Permite que el procedimiento de comercialización de los bienes embargados se facilite, pues pone a disposición del público la información sobre cuáles bienes están en venta<sup>152</sup>.

Otro de los tópicos más importantes a tener en cuenta durante la etapa de cobro coactivo, es que algunos contribuyentes se movilizan fácilmente entre varios países, por lo que resulta necesario para la Administración Tributaria hacer uso de las tecnologías de información, además de las potestades otorgadas por los tratados internacionales, suscritos en el ámbito de la cooperación recíproca.

Claro está que al elaborar un convenio de esta índole, se deben establecer expresamente las medidas cautelares y técnicas de recaudación que se aplicarán<sup>153</sup>, con el fin de proteger los derechos del contribuyentes.

Es una práctica común de los países con renta mundial, el introducir en los tratados de intercambio de información un capítulo referente al cobro, de manera que se acuerda aplicar la normativa procedimental del país requerido y la normativa de fondo del país requirente.<sup>154</sup>

Finlandia, por ejemplo, se ha aventurado a suscribir convenios internacionales que tratan sobre el auxilio en el cobro coactivo de tributos, a través del intercambio de información. Algunos de ellos son: el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios entre el Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Directiva del Consejo Europeo sobre Cobranza, la Convención Nórdica sobre Recaudación Tributaria, y el Convenio Modelo de la OCDE.<sup>155</sup>

En otro orden de ideas, y en lo concerniente al tema del personal dedicado a cobrar coactivamente las deudas tributarias, debe poseer amplios conocimientos en materias

---

<sup>152</sup> Op. Cit. Pág. 7.

<sup>153</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 140.

<sup>154</sup> Op. Cit. Págs. 140, 145.

<sup>155</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Finlandia: *La Cooperación Administrativa Internacional: La asistencia para el cobro*. En el marco de la Conferencia Técnica “*La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal. Op. Cit. Pág. 3.

como: legislación fiscal, análisis financiero, negociación, manejo de conflictos, técnicas de interrogación y obtención de información, utilización de las tecnologías de información, liderazgo<sup>156</sup>.

Asimismo, es conveniente que estos funcionarios hayan laborado en otras áreas de la Administración tributaria, con el fin de que tengan un vasto entendimiento sobre la disciplina.

Para esto, la Administración Tributaria debería procurar brindarles a los funcionarios encargados del cobro capacitación constante, en virtud de que, quien embarga, debe tener la habilidad de distinguir cuáles acciones legales tomar, dependiendo de los antecedentes del deudor.

En ciertas jurisdicciones, se estimula a los funcionarios que cobran los adeudos fiscales, por ejemplo, en el Reino Unido, a los grupos de trabajo que obtienen mejores resultados en la recaudación, se les conceden incentivos económicos, promoviendo la labor en equipo. En Argentina, los agentes fiscales reciben honorarios con base en los litigios cobrados.<sup>157</sup>

En el caso de Costa Rica, podría estudiarse la posibilidad de brindar otro tipo de recompensa, como becas en Universidades Públicas, cursos en Colegios Profesionales, premios y reconocimientos, circunstancia que al mismo tiempo significaría un beneficio para la Administración Tributaria, pues tendría personal muy capacitado.

En Perú, por ejemplo, antes de brindarles a los funcionarios una capacitación constante sobre temas de cobro coactivo, se les exige que sean abogados y posean conocimientos suficientes en Derecho Tributario, Administrativo Concursal, Societario y Civil, razones por las que es el director y responsable del procedimiento.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> Op. Cit. Pág. 121.

<sup>157</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 135-136.

<sup>158</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2001). Perú: Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad. En el marco de la Conferencia Técnica "*La Cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo*", que se llevó a cabo entre los días veinticuatro a veintisiete de octubre del dos mil once. Lisboa, Portugal. Págs. 5-6.

La Administración Tributaria de Holanda se inclinó por segmentar las labores para que los funcionarios que están encargados de la imposición de los tributos (los inspectores) se especialicen en este campo, mientras que los que están encargados de la recaudación de los mismos (los recaudadores) dominen el tema del cobro<sup>159</sup>. Además, durante el año de 1990 se promulgó la Ley Sobre la Recaudación de Impuestos, en la cual se le concedió al recaudador una serie de facultades que le permiten cobrar tributos de manera más eficiente y rápida, entre ellas<sup>160</sup>:

a) Dispone de un grupo agentes de Hacienda, quienes inician sus buenos oficios únicamente cuando el totalmente automatizado sistema de recordatorio de pago, el requerimiento de pago y la providencia de apremio, no han provocado el pago voluntario de los impuestos adeudados, de manera que solamente ellos tienen competencia para llevar a cabo el cobro de impuestos por intermediación del recaudador de Hacienda.

Por consiguiente, son los agentes de Hacienda, quienes toman las medidas necesarias para recaudar forzosamente los tributos, a través del decreto de embargo y su respectiva ejecución.

b) Tiene competencia en todo el país, al igual que sus agentes de Hacienda.

c) Los tributos solamente pueden ser pagados a través de un banco.

d) Dispone del derecho de ejecución inmediata, por lo que no requiere de autorización judicial para poder tomar medidas de cobro, como el embargo y venta ejecutiva de los bienes.

e) Notifica una providencia de apremio enviándola por correo.

f) En situaciones de urgencia, el recaudador puede hacer caso omiso de la prohibición de tomar medidas de recaudación forzada por la noche o durante el fin de semana.

---

<sup>159</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Pág. 4.

<sup>160</sup> Op. Cit. Págs. 5,15-17.



- g) Puede embargar extrajudicialmente el salario de terceros responsables.
- h) Puede embargar la cuenta corriente del deudor, para lo cual le proporciona al banco un archivo con los nombres de los deudores del tributo y el monto, así, la entidad financiera de forma totalmente automatizada rebaja el importe señalado de la cuenta bancaria del contribuyente.
- i) En caso de deudores que sí pueden pero que no quieren pagar, el recaudador puede encarcelarlos durante un año como máximo.
- j) Descuenta todo tipo de tributos entre los participantes de una misma unidad fiscal.
- k) Pide al contribuyente y a terceros, toda la información y todos los documentos que considere necesarios para llevar a cabo su labor, y en caso de que no cumplan con este requerimiento serán sancionados con una multa.
- l) Cobra a los notarios por el impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles, escriturado ante su presencia, si el tributo no fue pagado por el deudor del mismo.

Resulta de vital importancia tener presente que no se trata de que el funcionario trate de forma prepotente al contribuyente, por el contrario, debe ser una persona que entienda que si bien nadie puede alegar desconocimiento de la ley, lo cierto del caso es que muchos deudores, por ejemplo, los que se dedican a actividades manuales y no han tenido la oportunidad de tener educación universitaria, ni siquiera entienden cómo funciona el sistema tributario de su país.<sup>161</sup>

El hecho de escuchar al deudor inclusive en la etapa coactiva, y considerar sus posibilidades, a través de una atención personalizada, podrá provocar reacciones positivas ante el cobro, que es lo que persigue al fin y al cabo toda Administración Tributaria.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 135-136.

<sup>162</sup> Op. Cit. Pág. 139.

Para garantizar eficiencia y transparencia procedimental, la Administración Tributaria de República Dominicana ha optado por reducir el ámbito discrecional del funcionario, implementando un manejo automatizado de la agenda de cada funcionario dedicado al cobro coactivo, pues el programa le señala qué casos debe trabajar cada día, utilizando criterios aleatorios de monto y antigüedad de la deuda.<sup>163</sup>

### **III.II VENTAJAS DEL COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA**

En cuanto a las ventajas que supone el implementar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, durante el procedimiento recaudatorio de los tributos, el autor Miguel Pecho ha destacado las siguientes<sup>164</sup>:

- a) Cuando la Administración Tributaria está a cargo de ambas etapas de la cobranza (persuasiva y coactiva), la ejecución de las medidas cautelares es más expedita, en virtud de que no se pierde tiempo en transferir a una entidad del gobierno diferente, todo lo actuado durante la cobranza administrativa.
- b) Se aumenta la sensación de riesgo en el contribuyente y, lo induce a cumplir con sus obligaciones sustanciales dentro de los plazos establecidos.
- c) Esta mayor celeridad también permite mejorar la cobranza de la deuda ya notificada. Es sabido que esta es más cobrable dentro de sus primeros noventa días de vida, por lo que cualquier ahorro de tiempo en el proceso de cobranza, ayuda a incrementar la recaudación del gobierno.
- d) Cuando ambas etapas de la cobranza están en poder de la Administración Tributaria, durante la etapa de fiscalización o inspección es más fácil que se tomen medidas cautelares tempranas, para proteger los intereses del Estado y así evitar el “vaciamiento” patrimonial del contribuyente.

---

<sup>163</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). República Dominicana: *Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. Op. Cit. Pág. 17.

<sup>164</sup> Pecho, Miguel (2011). *Cobranza coactiva o ejecutiva*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/57-cobranza-coactiva-o-ejecutiva.html>.

e) El contribuyente también se beneficia de que la Administración Tributaria tenga la facultad de la cobranza coactiva o ejecutiva, en el entendido de que se reducen sus costos de cumplimiento, pues en lugar de lidiar con varias entidades del gobierno y someterse a diferentes disposiciones o procedimientos respecto de su deuda tributaria, sólo debe hacerlo con una.

La mayor desventaja que presenta el cobro coactivo en sede administrativa, consiste en que resulta más costoso que el cobro persuasivo, no obstante, los países que lo aplican, han decidido que los costos derivados del proceso coactivo, siempre sean absorbidos por los deudores que incumplieron.<sup>165</sup>

Es preciso destacar que la idea de que la Administración Tributaria implemente el cobro coactivo en sede administrativa, no es aumentar la recaudación a través del remate de los bienes del contribuyente, sino que es generar lo contrario: que las personas cumplan voluntariamente sus obligaciones tributarias. Esto se debe a que “el cobro coactivo es la herramienta coercitiva más eficaz con que puede contar una Administración Tributaria para hacer valorar al incumplido, la gravedad su conducta”.<sup>166</sup>

Un ejemplo de lo señalado, es que en Francia, con el fin de disuadir actitudes evasoras, se ha creado “El polo de cobranza”, que es un órgano que se encarga de llevar a cabo el procedimiento de cobro coactivo de los casos más complejos, y esto ha permitido que el simple traslado de un procedimiento ejecutivo al “polo de cobranza” genere un efecto coercitivo sobre los contribuyentes.<sup>167</sup>

También en Holanda existe un mecanismo que pone en práctica la Administración Tributaria, consistente en que si una persona física o jurídica deja de pagar más de cinco imposiciones fiscales del impuesto de vehículos, no se le permite poner nuevas matrículas de vehículos a su nombre<sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Pág. 53.

<sup>166</sup> Op. Cit. Pág. 108.

<sup>167</sup> Gauthier, Maxime. Op. Cit. Pág. 5

<sup>168</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Pág. 18.

Si se aplicara esto en Costa Rica, podría provocar que, por ejemplo, las empresas constructoras se vean no sólo en la obligación, sino también en la necesidad de cumplir con el pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, embarcaciones y aeronaves, establecido en el numeral 9 de la ley 7088, siempre y cuando, no se trate de maquinaria de construcción o equipo especial, pues éste constituye un supuesto de no sujeción, de conformidad con el “Por Tanto” del Voto número 10015-2012, emitido por la Sala Constitucional.

Otras de las medidas que se aplican, en el país mencionado, son las “actuaciones ANPR”<sup>169</sup>, que consisten en que en las calles hay cámaras de control de velocidad, que al reconocer las matrículas de los vehículos que transitan, vía telecomunicación de datos, se puede comprobar inmediatamente si hay imposiciones fiscales pendientes de pago por parte de los propietarios de los mismos, por lo que si es así, agentes motorizados que están estacionados más adelante, reciben una señal para sacar de la carretera al automovilista y cobrarle el tributo, y en caso de que la persona no cancele la deuda, se le despoja el vehículo<sup>170</sup>.

Este tipo de acciones, son debatibles a la luz de la Constitución Política de Costa Rica y de la interpretación sistemática del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debido a la evidente desproporcionalidad entre la sanción y la conducta reprochable.

### **III.III MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO**

En la mayoría de los países, quienes llevan a cabo el cobro coactivo son los agentes fiscales<sup>171</sup>, que están acreditados no solo para la ejecución del cobro de los adeudos fiscales, sino también para incitar al cumplimiento de la obligación, por ejemplo, aplicando las medidas cautelares o preventivas necesarias para asegurar el pago de la obligación fiscal.

---

<sup>169</sup> ANPR significa: Automatic Number Plate Recognition, o bien Reconocimiento Automático de Matrículas.

<sup>170</sup> Op. Cit. Pág. 17.

<sup>171</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Op. Cit. Pág. 113.

Se colige entonces que las medidas cautelares son utilizadas por la Administración Tributaria para evitar que el contribuyente oculte o distraiga sus bienes, cuando exista riesgo fundado de que el cobro de la deuda tributaria determinada se verá frustrado o perjudicado.<sup>172</sup>

A manera de ejemplo, la Administración Tributaria de Bolivia, de conformidad con el artículo 11 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, puede considerar que existe riesgo fundado de impago cuando se presenten, entre otras, cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) Inicio de quiebra o solicitud de concurso de acreedores, así como la existencia de juicios coactivos y ejecutivos.
- b) Cambio de domicilio sin la comunicación correspondiente a la Administración Tributaria o casos de domicilio falso o inexistente.
- c) Cuando la realidad económica, financiera y/o patrimonial del sujeto pasivo o tercero responsable no garantice el cumplimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, en lo referente a América Latina, en los casos en que exista riesgo fundado de que no se cancelará lo adeudado por concepto de tributos, entre las medidas cautelares más utilizadas se encuentran:<sup>173</sup>

- a) Anotación del embargo preventivo de bienes, acciones y derechos del deudor.<sup>174</sup>
- b) Suspender los derechos del contribuyente sobre sus bienes.
- c) Decomiso preventivo de mercancías, bienes y medios de transporte, en materia

---

<sup>172</sup> Op. Cit. Págs. 81 y 111.

<sup>173</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 81, 111-112, 114-115.

<sup>174</sup> El numeral 89 del Código Tributario de Uruguay, indica que se podrá decretar un embargo preventivo, en todos los casos en que la deuda de un contribuyente corresponda a un año o más de atraso en tributos de liquidación o pago mensual, o dos años o más en aquellos de liquidación y pago anual, así como en los casos en que ocurriese un atraso de seis o más cuotas en el cumplimiento de los regímenes de facilidades convenidos con la Administración. Ver también en este sentido el artículo 106 del Código Tributario Boliviano.

aduanera.<sup>175</sup>

d) Restricciones para viajar fuera del país.

e) Cancelar licencias del negocio.

f) Clausurar el negocio<sup>176</sup>.

Esta medida cautelar no es conveniente, en el entendido de que si la Administración Tributaria la adopta, no le va a permitir al contribuyente, en caso de que se encuentre en una situación financiera difícil, producir ganancias que le signifiquen nivelar su realidad económica, ni le habilitará para cancelar la deuda tributaria, que es lo que le interesa al Estado.

g) Obtenerle al contribuyente una línea de crédito bancaria y embargar el préstamo que cubra el adeudo.

Esta práctica podría resultar peligrosa, pues si el contribuyente no paga el tributo porque no puede, y la Administración le consigue un préstamo, tampoco podrá cancelar los intereses que se devenguen de él, decantando en la posibilidad de que el contribuyente deba declararse en quiebra o en insolvencia rápidamente.

h) Embargo de una parte del salario de las personas físicas, mientras no perjudique la subsistencia familiar del individuo.

Esta debería ser una “*ultima ratio*”, es decir, la Administración Tributaria antes de recaudar el tributo a partir del salario del contribuyente, debería agotar todas las demás posibilidades de cobro, por ejemplo, embargando sus bienes y derechos. Esto porque, tal y como es sabido, el salario de una persona generalmente constituye su fuente de subsistencia y la de sus familiares.

---

<sup>175</sup> Artículo 106 del Código Tributario Boliviano.

<sup>176</sup> Sería útil cuestionarse la razonabilidad de esta medida, dado que no genera por sí solo el pago del tributo, que es lo que al fin y al cabo la Administración Tributaria busca.

i) Imposibilidad de realizar ante la propia Administración Tributaria otras actividades necesarias para su negocio, como obtención de timbres, permisos de importación o exportación.

j) Prohibición de realizar ante las dependencias del gobierno, otras actividades necesarias para su negocio, como obtención de permisos, concesiones, placas, y autorizaciones varias.

k) Congelamiento de cuentas bancarias.

En otras latitudes, por ejemplo en España, entre las facultades de los órganos de recaudación está la de embargar los fondos, valores u otros bienes depositados en entidades financieras. Así cuando existen varios cotitulares de una cuenta bancaria, si la titularidad es indistinta, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo prueba en contrario.<sup>177</sup>

l) Intervención de negocios en marcha: Se intercede en su flujo de efectivo y administración. Con esto, se ha pretendido asegurar la cancelación de las obligaciones más importantes, entre ellas el pago del personal, los insumos y la seguridad social, al mismo tiempo que se busca evitar el desvío de fondos a otros rubros, encaminándolos al pago de tributos.

En Perú, se dan tres tipos de intervención a saber<sup>178</sup>:

i) Embargo en forma de Intervención: El ejecutor coactivo nombra interventores, para que éstos le informen constantemente sobre las modificaciones en el patrimonio del contribuyente.

ii) Embargo en forma de Intervención en Recaudación: Tanto el ejecutor coactivo como uno de sus auxiliares se trasladan al domicilio fiscal del deudor y toman el control de sus ingresos en caja, embargándolos, salvo las sumas de

---

<sup>177</sup> Pérez Royo, Fernando. Op. Cit. Págs. 244-245.

<sup>178</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. Op. Cit. Págs. 8-10, 17-19.

dinero necesarias para la continuación del negocio, recuperando directamente lo debido.

iii) Embargo en forma de Administración de Bienes: El ejecutor coactivo administra los bienes del deudor y obtiene los frutos y utilidades que son producto de dicha administración.

Por su parte, en el artículo 90 del Código Tributario Uruguayo, se indica que podrá decretarse judicialmente la intervención de la empresa contribuyente, como medida cautelar, de forma que el interventor será necesariamente un funcionario público con título profesional universitario, que no devengará honorarios, y se encargará de:

i) Cuidar que los ingresos del contribuyente se realicen en los fondos o cuentas bancarias que corresponda.

ii) Disponer el pago regular de todos los tributos adeudados, y de las cuotas convenidas, o que se convinieren con la Administración Tributaria, asegurando el pago dentro de los términos legales o reglamentarios de las obligaciones tributarias que se devenguen.

iii) Autorizar los pagos corrientes de las empresas por operaciones y gastos de su giro.

iv) Informar al organismo recaudador en aquéllos casos en que la situación del contribuyente no haga posible el cumplimiento regular de sus obligaciones tributarias, aconsejando las soluciones posibles.

m) Restricciones administrativas, es decir, limitaciones para realizar ciertos trámites ante la Administración, para lo cual deben establecerse en la ley. Pueden consistir en las siguientes acciones:<sup>179</sup>

m.i) Impresión limitada de facturas.

---

<sup>179</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 113-114.



m.ii) Prohibición de modificaciones de datos del contribuyente.

m.iii) Bloqueos mercantiles en materia aduanera.

m.iv) Publicación de listas de deudores tributarios.

v) Prohibición de celebrar contratos o convenios con la Administración Pública.

vi) Pérdida de otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales.

n) Embargo a manera de retención. En Perú<sup>180</sup>, algunas de sus variantes son:

i) Retenciones Bancarias: El funcionario de la Administración Tributaria usa su firma digital para remitir la medida en forma electrónica a las entidades financieras, asegurando así el envío, la confidencialidad de la información, y la inmutabilidad del mensaje.

El banco, debe informar sobre la existencia o no de saldos a favor de los deudores tributarios, para luego, de ser positiva la respuesta, entregarlos al Ejecutor Coactivo.

ii) Retención de terceros: Se embargan las acreencias del contribuyente respecto de terceros, por lo que el ejecutor coactivo le ordena a aquéllos la retención de los montos debidos<sup>181</sup>. Esto se realiza por medio de procedimientos totalmente automatizados, entre los cuales cabe mencionar<sup>182</sup>:

ii.i) Sistema de Embargo mediante el Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público: Permite embargar a los

---

<sup>180</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2001). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. Op. Cit. Págs. 8-10, 17-19.

<sup>181</sup> En el caso Francia, la Administración Tributaria posee el “derecho de comunicación”, que consiste en que tiene la potestad de obtener del contribuyente-deudor la lista de sus propios deudores, con el fin de que lo debido por éstos últimos sea requerido para cancelar los tributos pendientes. Ver en este sentido Gauthier, Maxime. (2006). Op. Cit. Pág. 5.

<sup>182</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2001). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. Op. Cit. Págs. 10-11.

deudores tributarios que son al mismo tiempo proveedores de bienes y servicios del Estado, por lo que dichos contribuyentes no podrán cobrarle al Estado lo que éste les debe, hasta tanto no hayan cancelado sus obligaciones tributarias.

ii.ii) Sistema de Embargos por Medios Telemáticos – Grandes Compradores: Permite embargar a deudores tributarios, que son proveedores de bienes o servicios de las principales empresas del Sector Privado. Estas últimas ponen a disposición de la Administración Tributaria los montos retenidos.

ii.iii) Sistema de Embargos por Medios Telemáticos – Administradores de Tarjetas de Crédito: Permite embargar los consumos mediante tarjetas de crédito, realizados por los clientes de las empresas operadoras de tarjetas de crédito.

En Canadá, si la Administración Tributaria tiene indicios de que un tercero le debe dinero al contribuyente, puede, a través de un requerimiento de pago, interceptar esos montos, entregándoselo al tercero personalmente o por correo clasificado.

En el supuesto de que las sumas sean pagaderas de forma inmediata, el tercero debe remitirlas inmediatamente a la Canada Revenue Agency (CRA), y si son pagaderas en fecha posterior, pero dentro del plazo de un año, el tercero tiene que remitir a la CRA los fondos en la fecha convenida con el deudor<sup>183</sup>.

Es importante destacar que en Canadá existe la figura del Requerimiento Ampliado de Pago (RAP), que se define como un “derecho estatutario de embargo, reservado al uso exclusivo de la Corona, y diseñado específicamente para el cobro eficiente de impuestos”<sup>184</sup>.

Este instituto fue instaurado por medio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y le da un derecho de prioridad al Estado frente a los acreedores del deudor tributario, que se constituyan como tales posteriormente, sin necesidad de solicitud alguna ante los

---

<sup>183</sup> Snaaw, Mike. (2006).Op. Cit. Págs. 7 y 8.

<sup>184</sup> Op. Cit. Pág. 14.

tribunales<sup>185</sup>. Esta garantía real que adquiere la Administración Tributaria, no es consensuada, como ocurre en la mayoría de los casos en que se pignora un bien.

o) Embargo en forma de Depósito con o sin extracción: En Perú<sup>186</sup>, el ejecutor coactivo embarga los bienes y derechos del contribuyente, aun cuando aquellos se encuentren en poder de terceros, o estuvieran siendo trasladados.

El deudor tiene la ventaja por ley, de que primeramente se hará un embargo en forma de depósito sin extracción de los bienes durante treinta días, y si en ese plazo no se cancela la deuda, se hará el embargo en forma de depósito con extracción. Aun así, el contribuyente tiene la posibilidad de ofrecer otros bienes o derechos como garantía de la deuda.

El bien puede dejarse en poder del contribuyente, de la autoridad o de un tercero, y en caso de que el depositario no lo resguarde debidamente, las legislaciones en general contemplan la posibilidad de efectuar acciones penales.<sup>187</sup>

p) Adquisición de bienes del contribuyente adeudado: En Canadá, la CRA puede adquirir y vender los bienes o derechos del contribuyente, y aplicar los beneficios obtenidos, al pago de la deuda<sup>188</sup>.

q) En Guatemala en algunos casos y en México en todos, se debe garantizar un adeudo cuando este es impugnado ante Tribunales<sup>189</sup>.

Esta práctica no concuerda con los derechos del contribuyente, pues este debe ostentar el derecho de impugnar la determinación del tributo aunque, en el plazo para hacerlo, no se posea dinero suficiente para garantizar la deuda. Lo contrario le significaría al deudor un estado de indefensión evidente, esto sin tomar en cuenta que podría darse la

---

<sup>185</sup> Ibidem.

<sup>186</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2001). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. Op. Cit. Págs. 8-10, 17-19.

<sup>187</sup> Ibidem.

<sup>188</sup> Snaaw, Mike. (2006). Op. Cit. Pág. 8.

<sup>189</sup> Generalmente se utilizan las figuras jurídicas de la prenda y la hipoteca. El hecho de garantizar la deuda es totalmente distinto a aplicar el solve et repete.

circunstancia de que la Administración haya realizado mal el cálculo y haya determinado que el tributo comporta un monto exagerado.

Las medidas cautelares se aplican al responsable tributario, aún cuando no sea la misma persona del contribuyente. En lo atinente a los supuestos en que terceras personas asumirían responsabilidad ante la Administración Tributaria por la falta de pago de un tributo, la legislación canadiense ha establecido los siguientes:

- a) Cuando se es representante de una sociedad adeudada y se distribuyen los bienes sin obtener de antemano la autorización de un juez.
- b) Cuando se es adquirente o cesionario de un bien, cuya propiedad fue transferida por un costo menor al de mercado, y la sociedad que transmitió es deudora.
- c) Cuando se es una persona que haya tenido influencia directa o indirecta sobre los desembolsos, la propiedad o los negocios del deudor.
- d) Cuando un accionista haya utilizado activos de la sociedad para su propio beneficio.
- e) Cuando se es el encargado de cumplir con un requerimiento de pago y no se cumple<sup>190</sup>.

Por último, cabe destacar que con el objeto de resguardar los derechos del deudor, en países como Bolivia se ha permitido solicitar a la Administración Tributaria el cambio de una medida cautelar por otra que le resulte menos perjudicial, siempre que esta garantice suficientemente el derecho del Fisco<sup>191</sup>.

Esto constituye una práctica bastante sana, en el entendido de que es el deudor el que sabe cuál es la medida cautelar que menos afectará el desarrollo de su negocio.

---

<sup>190</sup> Op. Cit. Págs. 8-10.

<sup>191</sup> Artículo 106 del Código Tributario Boliviano.

### **III.IV. EJEMPLO DE COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA VIGENTE EN COSTA RICA**

Resulta sumamente curioso lo establecido en la Resolución número DGT-18-2006, denominada “Estructura Organizativa de la Dirección General de Tributación”, la cual establece que, entre los procesos o áreas estratégicas de la Administración Tributaria de San José, está la de Recaudación, que se encontrará conformada por los siguientes subprocesos:

a) Cobro Administrativo.

b) **Cobro coactivo.**

c) Devoluciones.

d) Compensación y Actualización de Cuenta.

e) Área resolutive; cada uno de ellos a cargo de un coordinador.

De lo indicado, se colige que de conformidad con la legislación que ya no se encuentra vigente<sup>192</sup>, pero que constituye un referente histórico, en principio, debió existir hace pocos años un subproceso de cobro coactivo dentro de la organización de la Administración Tributaria; no obstante, la realidad es otra, pues dicha área nunca existió.

Ahora bien, si se hace la pregunta de si, actualmente, existe en Costa Rica algún procedimiento de cobro coactivo, que se aplique a nivel administrativo, la respuesta debe ser afirmativa, en el sentido de que la Ley de Contratación Administrativa señala que la Administración, ante un incumplimiento injustificado del oferente o contratista, tiene la facultad de ejecutar las garantías de participación o de cumplimiento, establecidas en los numerales 33 y 34 de la ley mencionada y los artículos 37 y 40 del

---

<sup>192</sup> Ver en este sentido el Decreto Ejecutivo 35688-H, *Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación.*

Decreto Ejecutivo número 33411 llamado “Reglamento a la ley de Contratación Administrativa”, todo esto sin necesidad de recurrir a la autoridad judicial.

Esta facultad de la Administración, se encuentra establecida en el artículo 14 de la Ley de Contratación Administrativa, y en los numerales 39 y 41 del Decreto Ejecutivo número 33411, de forma que aquella debe motivar su decisión y dar audiencia previa al interesado, para que este pueda ejercer su derecho de defensa.

Resulta de relevancia destacar que la Administración puede ejecutar forzosamente tanto la garantía de participación, que lo que busca es que los oferentes no se retiren del concurso; como la garantía de cumplimiento, que hace referencia al monto necesario para resarcir los daños y perjuicios imputables al contratista en caso de inobservancia contractual.

En otras palabras la Administración actúa de oficio y sin necesidad de autorización de un juez cuando la deuda es líquida y exigible, porque hay incumplimiento durante el periodo de vigencia del concurso o en el periodo de ejecución del contrato.

En el supuesto de la garantía de participación, el numeral 39 del Decreto 33411 señala los supuestos en que podrá ser ejecutada por la Administración, los cuales son:

- a) Que se retire una oferta que no ha sido excluida del concurso.
- b) Que se deje de contestar en tiempo, injustificadamente, una prevención de la Administración sobre un aspecto trascendente.
- c) Que se brinde información falsa.
- d) Que quien cotice esté cubierto por una causal de prohibición.
- e) Que el contratista, infundadamente, se niegue a suscribir el respectivo contrato, brindar la garantía de cumplimiento o bien a satisfacer otros requisitos necesarios para que el contrato sea eficaz.

La garantía de cumplimiento, por su parte, se ejecutará, hasta por el monto necesario para resarcir a la Administración, por los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento del contratista.

A manera de conclusión, se tiene entonces que el tema de la recaudación, es de gran relevancia para Costa Rica, debido a que dependiendo de la eficiencia con que se logre cobrar los tributos, así se podrán solventar las necesidades públicas de una mejor manera.

Muchos países han optado por el hecho de que sea la propia Administración Tributaria la que se encargue de recaudar los tributos, a través de una etapa persuasiva o amistosa, y una fase coactiva, alegando que este constituye el escenario más eficiente.

Debido a lo anterior, a continuación se analizará el procedimiento de cobro de tributos actual en nuestro país, con el objeto de determinar si es factible diseñar un sistema de recaudación basado en la figura del cobro coactivo en sede administrativa.

## **CAPÍTULO II. EL COBRO DE TRIBUTOS EN COSTA RICA**

Con la intención de establecer una propuesta de recaudación de tributos, basada en la figura del cobro coactivo en sede administrativa, resulta ineludible hacer referencia al procedimiento actual de cobranza en Costa Rica, razón por la que en el siguiente apartado se desarrollará el mismo.

### **I. PROCEDIMIENTO DE COBRO DE TRIBUTOS EN COSTA RICA.**

En Costa Rica, la recaudación administrativa inicia ante el incumplimiento de la obligación material de pago, de conformidad con el numeral 115 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (RGGFRT).

En el supuesto de las deudas autoliquidadas e impagas, los sistemas informáticos, periódicamente, lanzan datos sobre cuáles son las obligaciones líquidas y exigibles, que pueden ser objeto de cobro ejecutivo<sup>193</sup>; no obstante, debido a las limitaciones de la Administración Tributaria, también distingue cuáles de aquellas son las que poseen un monto significativo, con el fin de maximizar en la medida de lo posible sus recursos<sup>194</sup>.

Por su parte, en las liquidaciones de oficio, lo ideal sería que se realice un esfuerzo importante por recaudar todas las deudas morosas, en el entendido de que la Administración en estos casos inició por sí misma el procedimiento, por consiguiente, lo lógico sería finalizar su tarea.<sup>195</sup>

### **II. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Esta etapa se encuentra regulada tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, y la Directriz DGT-05-03 *“Directriz que vincula a los funcionarios responsables del trámite de ejecución de los fallos del tribunal fiscal administrativo, así*

---

<sup>193</sup> Entiéndase cobro ejecutivo como cobro coactivo.

<sup>194</sup> Op. Cit. Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario*. Tomo II Derecho Tributario Formal.

<sup>195</sup> *Ibidem*.



*como del trámite de las resoluciones determinativas dictadas por la administración tributaria, que queden firmes por no haber sido oportunamente recurridas y para la agilización del cobro de las liquidaciones de oficio*”, adicionada por la Directriz DGT-07-03 y emitida con el objeto de instruir sobre los plazos que deben cumplir las Áreas competentes de la Administración Tributaria, una vez que se reciben los expedientes de determinación de la obligación tributaria, es decir, una vez que existe un acto administrativo firme.

Cabe hacer la acotación de que la directriz indicada establece un procedimiento que *“incluye plazos meramente ordenatorios y que deben ser apreciados a la luz del principio de eficacia”*<sup>196</sup>.

Asimismo, es importante señalar que existe actualmente un proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario<sup>197</sup>, al cual se hará referencia en este capítulo.

### **III.I ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO<sup>198</sup>**

La resolución determinativa puede derivarse de alguna de las siguientes oficinas<sup>199</sup>:

a) La Oficina de Control Extensivo: Es la encargada de establecer si existen errores aritméticos en el cálculo del tributo, así por ejemplo, puede ser que un contribuyente, al cual le correspondía pagar sobre su renta bruta una tarifa del treinta por ciento (30%), aplicó la tarifa del diez por ciento (10%)<sup>200</sup> sobre su renta neta, pues creyó que la base imponible era esta última.

También podría darse el caso de las “declaraciones sombra”, pues si el contribuyente declara cien millones de colones (¢100.000.000) de ingreso, su proveedor, a través de una declaración informativa D-151 declara que le vendió ciento cincuenta millones de colones (¢150.000.000), de manera que el funcionario puede verificar esta situación

---

<sup>196</sup> Directriz DGT-05-03.

<sup>197</sup> Recuperado de:

<http://dgt.hacienda.go.cr/proyectos/Documents/REGLAMENTO%20DE%20PROCEDIMIENTO%20TRIBUTARIO.pdf>. Consultado el día 20 de marzo del 2013.

<sup>198</sup> Ver anexo 1

<sup>199</sup> Entrevista con el señor Gerardo Chévez, realizada el día 26 de abril del 2013, a las 9:00 a.m.

<sup>200</sup> Tarifa aplicable a las pequeñas empresas que obtienen ingresos brutos de hasta trece millones doscientos mil colones (¢13.200.000). Artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

desde su escritorio, por esta razón es que la normativa no le permite solicitar al contribuyente documentación alguna.

b) La Oficina de Fiscalización: En ella se obtiene una diferencia en el importe del tributo como consecuencia de una investigación intensiva, es decir, de un trabajo de campo, en el entendido de que se visita al contribuyente e incluso se puede solicitar documentación pertinente, para establecer si hubo algún tipo de defraudación al fisco.

Ésta oficina es la única que puede solicitar ante un juez la apertura de las cuentas bancarias del contribuyente, de conformidad con el artículo 106 bis inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, siempre y cuando exista autorización del juez competente.<sup>201</sup>

El artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los numerales 155 a 159, determinan que una vez emitido el acto administrativo de liquidación de oficio (también llamado “ALO”), sea por el Área de Fiscalización o de Control Extensivo, la Administración Tributaria deberá convocar a una audiencia al deudor, para:

- a) Informarle los resultados obtenidos en las actuaciones.
- b) Poner a su disposición, el expediente administrativo.
- c) Proponerle la regularización de su situación.

Dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar si está conforme o no con la propuesta, sea total o parcialmente, y en el supuesto de que no comparezca, se entenderá que se encuentra disconforme.

Si el deudor muestra conformidad, total o parcial, con la propuesta, llenará un documento oficial en el que se compromete a pagar dentro de los treinta días siguientes o, en su defecto, podrá formular la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

---

<sup>201</sup> Esta reforma fue introducida a través de la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, número 9068.

No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de un manifiesto error en los hechos.<sup>202</sup>

En los supuestos de disconformidad, total o parcial, con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias.<sup>203</sup>

Según el artículo 127 inciso b) del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario<sup>204</sup>, el hecho de no cancelar el tributo en el plazo respectivo, faculta a la Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro por los medios que correspondan. Sin embargo, el deudor que haya rendido garantía sobre la deuda y los intereses generados, o haya solicitado un fraccionamiento de pago, no deberá pagar el tributo dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se presentó ante el órgano actuante.

Las garantías que podrán ser ofrecidas por el contribuyente, se encuentran establecidas en el numeral 182 del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario, y son, en orden de prelación:

- a) Garantía a primera demanda o compromiso incondicional de pago, emitida por una empresa aseguradora o bancaria.
- b) Aval bancario o fianza solidaria emitida por una institución financiera.
- c) Fideicomiso de garantía sobre bienes muebles o inmuebles.
- d) Fideicomiso de garantía sobre títulos valores inscritos en una bolsa de valores autorizada o emitidos por el Banco Central de Costa Rica o el Gobierno de Costa Rica.
- e) Prenda de títulos valores, debidamente inscrita ante la entidad de custodia respectiva.

---

<sup>202</sup> Artículo 144 CNPT.

<sup>203</sup> Artículo 144 CNPT.

<sup>204</sup> Versión del 20 de marzo

f) Sobre otros bienes o derechos cuando, a juicio de la Administración Tributaria tengan posibilidad de fácil ejecución, sin acudir a la vía judicial, siempre que el interesado no pueda rendir ninguna de las garantías anteriormente descritas.

La Administración Tributaria deberá reembolsar, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las garantías.<sup>205</sup>

Si se acepta la regularización sobre algunos de los aspectos señalados en el acto de liquidación, no significa que el deudor renuncie a su derecho de seguirse oponiendo por el resto no regularizado.<sup>206</sup>

El “ALO”, según el numeral 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, podrá ser objeto de un recurso de revocatoria, dentro de los treinta días hábiles siguientes a su notificación. Éste recurso, debe interponerse antes que el de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, esto porque si se hace diferente se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.

Lo anterior no quiere decir que se pierda el derecho del contribuyente de apelar ante el Tribunal Fiscal Administrativo, la resolución que resuelva la revocatoria, la cual deberá emitirse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de su presentación.

La revocatoria interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, por lo que se contarán desde la fecha en que se haya practicado la notificación de la resolución que corresponda.<sup>207</sup>

A manera de comentario personal sobre esta etapa del procedimiento, se considera que lo correcto sería eliminar la necesidad de rendir garantía para poder recurrir el “ALO”, y la posibilidad de cobrar el tributo si aún no se ha declarado una deuda líquida y exigible.

---

<sup>205</sup>Artículo 144 CNPT.

<sup>206</sup>Artículo 144 CNPT.

<sup>207</sup>Artículo 145 del CNPT.

Como contrapartida, la Administración Tributaria sí debería poder decretar medida cautelares que aseguren el resultado del procedimiento.

Lo anterior, en virtud de que la forma en que está redactada la normativa actual, hace alusión a la figura del “solve et repete” indirecto, pues no se trata de que se deba pagar primero para poder tener derecho a recurrir una decisión administrativa, sino de que no se suspenden los efectos del acto de liquidación de oficio, por consecuencia, hay que cancelar la deuda.

Esto, a todas luces violenta los artículos 39 de la Constitución Política y 220 de la Ley General de la Administración Pública, que aluden al derecho de defensa que debería ostentar cualquier contribuyente, tenga dinero o no para pagar por adelantado una deuda que aún no es líquida y exigible.

Aunado a lo anterior, resulta curioso que las garantías, establecidas en el artículo 182 Proyecto de Reglamento no son fáciles de rendir para una persona que únicamente posee un establecimiento comercial pequeño, por ejemplo, un señor que tiene una pulpería en su barrio. Esta situación hace que sea impracticable para una persona común el hecho de rendir una garantía para poder recurrir un “ALO”.

Además, el inciso f) del numeral 182 del Proyecto, permite visualizar la intención de la Administración Tributaria de cobrar coactivamente los tributos, sin necesidad de recurrir a un juez ordinario. Sin embargo, se considera que si bien la Administración debe tener la potestad de cobrar por sí sola los tributos y sus recargos, este Proyecto de Reglamento no canaliza bien la intención, por el contrario, la combina con un mal diseño de la norma, además de que no repara en que podría generar consecuencias perjudiciales a los contribuyentes.

## **II.II CASO ESPECIAL: FALTA DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES O DE PAGO**

Otro supuesto en el cual la administración actúa de oficio, es cuando los contribuyentes o responsables no presentan declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales, por lo que, de conformidad con el numeral 127 del Código de Normas y Procedimientos

Tributarios, si la Administración Tributaria conoce por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los debe emplazar para que dentro del término de treinta días presenten las declaraciones juradas y paguen el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo, los deudores no regularizan su situación, la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda ingresar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cincuenta salarios base.

En caso de que no se conozcan los importes de los tributos de períodos anteriores, se impondrá el mínimo de los diez salarios base.<sup>208</sup>

Por su parte, cuando las deudas son declaradas por el contribuyente, pero no canceladas, la Dirección de Recaudación se encarga de definir cuál es la cartera de morosos, para luego enviar esta información a la Subdirección de Inteligencia de la Dirección General de Tributación<sup>209</sup>, la cual realiza el cruce de información, depura las deudas y envía el asunto al Área de Recaudación de la Administración Tributaria.<sup>210</sup>

### **I.I.III ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR<sup>211</sup>**

Un expediente sancionador inicia, de acuerdo al artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

---

<sup>208</sup> Artículo 127 CNPT.

<sup>209</sup> Ver en este sentido los artículos 49 y 50 del Decreto Ejecutivo 35688-H, *Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación*.

<sup>210</sup> Entrevista con el señor Gerardo Chévez, Gerente de la Administración Tributarias de San José Oeste, el día 26 de abril del 2013, a las 9:00 a.m.

<sup>211</sup> Ver anexo 2.

Ante esto, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el asunto, si así corresponde, dictará la resolución imponiendo la sanción, dentro de los cinco días hábiles siguientes.

Tratándose de la infracción material por falta de ingreso por inexactitud u omisión o por solicitud improcedente de compensación o devolución, establecida en el artículo 81 del CNPT, al recurso de revocatoria le será aplicable lo dispuesto en el numeral 145 del CNPT, no obstante, deberá interponerse dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación.

El plazo de los cinco días hábiles también aplicará en el caso que se desee interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.<sup>212</sup>

En los demás casos de infracción, previstos en el artículo 81 del CNPT y los relacionados con el otorgamiento y el disfrute indebido de beneficios fiscales, los plazos para presentar la revocatoria y la apelación serán los mismos que se establece el artículo 145 CNPT.<sup>213</sup>

Cabe destacar que el procedimiento sancionador, en el supuesto de las infracciones establecidas en el artículo 81 del CNPT, puede iniciar antes de que finalice el determinativo en vía administrativa.

Así, el órgano que deba intervenir en el procedimiento sancionador, debe asegurarse de dictar el acto que corresponda, inmediatamente después de haber emitido el que le corresponda en el procedimiento de liquidación de oficio.<sup>214</sup>

La ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma de los recursos administrativos que procedan contra aquella, y sin que pueda ejecutarse hasta que quede firme en vía administrativa.<sup>215</sup>

---

<sup>212</sup> Artículo 150 del CNPT.

<sup>213</sup> Artículos 150 y 151 del CNPT.

<sup>214</sup> Artículo 153 del CNPT.

<sup>215</sup> Artículo 153 del CNPT.

**I.IV PROCEDIMIENTO COMÚN DE COBRO: ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO (NO SUSPENDIDO POR REVOCATORIA O APELACIÓN), ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR (NO SUSPENDIDO POR REVOCATORIA O APELACIÓN), RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO FIRMES.<sup>216</sup>**

Cuando se trate de resoluciones determinativas firmes dictadas por la Administración Tributaria, o bien de resoluciones de las revocatorias en las que no se interpuso recurso de apelación, las Áreas de Fiscalización o de Control Extensivo tendrán un plazo de tres días para liquidar el fallo, y deberán remitir la liquidación a las Áreas de Recaudación, el día cuatro. El plazo corre a partir de la firmeza de la resolución determinativa, en el primer caso, y a partir de la notificación, en el segundo caso.<sup>217</sup>

El Área de Recaudación procederá al registro en la Cuenta Integral Tributaria, a más tardar el día siguiente de recibido, verificando si existen créditos contra los cuales se puede compensar.

Si aun así persisten saldos deudores, deberá notificar en el domicilio del deudor principal o el responsable solidario<sup>218</sup>, la gestión cobratoria a que se refiere el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el plazo de cinco días, a menos que deba efectuarse un estudio de localización, caso en que el plazo será de diez días.

En los supuestos en que la notificación se realice mediante edicto, el tiempo para emitirlo y enviarlo a la Imprenta Nacional será de tres días.<sup>219</sup>

---

<sup>216</sup> Ver anexo 3.

<sup>217</sup> Directriz DGT-05-03.

<sup>218</sup> El artículo 5 inciso 2) del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario, señala que se debe notificar al responsable solidario, para efectos de exigirle la cancelación de un adeudo ajeno. Actualmente no es común notificar a los responsables solidarios, de hecho, lo que se hace es agotar todas las posibilidades de cobro al deudor principal.

En este punto es importante considerar que, para efectos de resguardar el derecho de defensa del responsable solidario, la Administración Tributaria debe notificarlo durante la etapa determinativa, pues así aquel podrá, por ejemplo, interponer excepciones.

<sup>219</sup> *Ibidem*.



Esta comunicación y la preparación de las certificaciones de lo pendiente de cobro, deberá realizarlas la Administración Tributaria, dentro de los nueve meses siguientes al vencimiento del término legal de pago<sup>220</sup>.

De hecho el artículo 193 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que los titulares de las oficinas que controlan ingresos o créditos, que no cumplan con las obligaciones que señala el artículo 192 ibídem, incurrirán en responsabilidad, siendo aplicables las siguientes sanciones<sup>221</sup>:

i) Amonestación, en caso de que incumplan por una sola vez.

ii) Suspensión de sus puestos sin goce de salario hasta por ocho días, cuando haya reincidencia.

iii) Destitución, cuando se incumpla en más de dos ocasiones.

El cobro comprenderá tanto la deuda principal como los intereses, recargos, honorarios y costas procesales, que en cada caso sean exigibles, independientemente de las sanciones administrativas aplicables<sup>222</sup>.

La Administración le concederá al deudor un nuevo plazo de quince días para cancelar lo pendiente, constituyendo esto un acto previo de intimación. Transcurrido el tiempo concedido, corresponde al área de cobro administrativo verificar si consta el pago de la deuda dentro de los veintidós días siguientes a la notificación.<sup>223</sup>

Verificado que no ha sido cancelada la obligación total o parcialmente, se emitirá el certificado de adeudo, el cual se remitirá para su firma al Gerente de la Administración Tributaria, y finalmente se trasladará a la Oficina de Cobros, todo en un plazo de tres

---

<sup>220</sup> En caso de que la notificación resulte infructuosa, se hará a través de un edicto.

<sup>221</sup> Entrevista con el señor Gerardo Chévez, realizada el día 26 de abril del 2013, a las 9:00 a.m.

<sup>222</sup> Artículos 115 del RGGFRT y 192 del CNPT.

<sup>223</sup> Ver en este sentido Directriz DGT-05-03; Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario*. Tomo II Derecho Tributario Formal; y artículo 192 del CNPT.

días, excepto para las Administraciones de Zona Norte, Zona Sur, Guanacaste, Puntarenas, Limón, Alajuela, Heredia y Cartago, cuyo plazo será de cuatro días.<sup>224</sup>

En este punto, se considera de gran relevancia externar la preocupación por la poca importancia, que la propia Dirección General de Tributación, le da a la etapa persuasiva de cobro que ella debe realizar, en este sentido aquélla ha señalado:

*“(…) es criterio de esta Dirección General que en todo caso y por razones de índole jurídica, la Dirección General de Tributación no es competente para hacer la “modificación“ que establece el artículo 172 del Código Tributario en virtud de que el procedimiento de cobro como lo denomina el Código da inicio en la Oficina de Cobro Judicial y no en la Dirección General de Tributación, por lo cual es a esa Oficina a la que le corresponde dictar el acto que regula el artículo en referencia. De conformidad con el citado Código, el procedimiento de cobro se inicia a partir de que las oficinas que controlan ingresos o créditos a favor del Fisco, envían las certificaciones para ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro, conforme con la disposición del párrafo cuarto del artículo 169 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y sean recibidas por los abogados del cuerpo permanente y los fiscales específicos conforme dispone el artículo 171 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...)”<sup>225</sup>(el subrayado no es del original).*

Definitivamente, si se pretende introducir la figura del cobro coactivo en sede administrativa, en el ámbito de los tributos, la noción que tiene la Dirección General de Tributación respecto a la etapa persuasiva del cobro debe revisarse, con el objeto de que el contribuyente encuentre en ella una aliada que resuelve problemas, no que los complica.

Las debilidades de esta etapa del procedimiento se señalarán más adelante, en el apartado “Debilidades del procedimiento de cobro actual”.

---

<sup>224</sup> Directriz DGT-05-03 y artículo 192 CNPT.

<sup>225</sup> Dirección General de Tributación. Oficio DGT 869-05, del 6 de junio del 2005.

## I.II. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE OFICINA DE COBROS<sup>226</sup>

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) en sus numerales 189 y 192, sostiene que la Oficina de Cobros<sup>227</sup> del Ministerio de Hacienda tiene el deber de cobrar los tributos y demás créditos a favor del Poder Central no sujetos a leyes especiales.

De previo a explicar el procedimiento de cobro a nivel de la Oficina de Cobros, es importante mencionar que la Directriz DRAC-SDC-016-1999, denominada “*Manual de Funciones y Procedimientos de la Oficina de Cobros Judiciales*”<sup>228</sup>, en su capítulo V señala que los funcionarios pueden acudir a los demás órganos del Estado para obtener datos sobre los contribuyentes.

No obstante, el inconveniente que se presenta es que las solicitudes de información se realizan, en su mayoría, a través de formularios, lo cual es bastante contraproducente para el eficiente cobro de los tributos, dado que podría utilizarse un sistema informático más expedito.

Ahora bien, recibido el expediente en la Oficina de Cobros, el Coordinador del Área<sup>229</sup> será quien brindará a los funcionarios a su cargo la asesoría técnica necesaria para mantener actualizados sus conocimientos y establecer mecanismos ágiles de retroalimentación, y asignará los casos equitativamente entre los fiscales<sup>230</sup> internos y externos<sup>231</sup>.

El Capítulo VII señala que el fiscal encargado debe revisar si existe un saldo a favor del contribuyente que sea compensable con la deuda tributaria, con el objeto de evitar procedimientos de cobro innecesarios. Además, según el artículo 191 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esta Oficina es la encargada de decretar la prescripción de las deudas tributarias.

---

<sup>226</sup> Ver anexo 4.

<sup>227</sup> Creada mediante Ley 2393.

<sup>228</sup> Esta directriz no menciona plazos ordenatorios ni perentorios que deba cumplir la Administración Tributaria.

<sup>229</sup> Entiéndase el jefe de la Oficina de Cobros.

<sup>230</sup> Entiéndase abogados.

<sup>231</sup> A los fiscales externos les aplica el *Reglamento Regulador de la Gestión de los Fiscales Específicos para el Cobro Judicial*. Decreto Ejecutivo N° 28208-H.

El Coordinador de la Oficina de Cobros designará como ejecutor de las medidas cautelares que se adopten al Fiscal a cargo del caso o a otro funcionario de la Oficina, que actuará bajo la dirección inmediata de dicho Fiscal<sup>232</sup>. Esto resulta desventajoso, pues debería haber una división de trabajo bien definida que les permita a los funcionarios especializarse en una materia específica.

El fiscal al que se le asignó el caso, en calidad de ejecutor, debe dirigir una nota de cobro por medio del correo o personalmente, concediéndole al deudor un nuevo plazo de ocho días para que pague, bajo apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo dicho crédito y sus accesorios legales.<sup>233</sup>

El Coordinador del Área es quien decretará el embargo. Resulta importante hacer la acotación de que la directriz sugiere un modelo de resolución que decreta el embargo y de aceptación del cargo de ejecutor<sup>234</sup>.

Luego de realizado el embargo, el ejecutor deberá notificar la resolución que dispuso el embargo y una copia del acta, asimismo coordinará, con la Unidad de Custodia de Bienes<sup>235</sup>, lo pertinente para el traslado y depósito de los mismos en el lugar que esta asigne.

Dicha Unidad deberá mantener actualizado el inventario de los bienes en depósito y, velará por que se mantengan en el estado y condiciones en que fueron embargados, para lo cual contará con el personal técnico adecuado en el mantenimiento de maquinaria, vehículos y equipo de cómputo, sin perjuicio de que recurra al asesoramiento y capacitación por parte de otros funcionarios del Ministerio o terceros con la preparación adecuada.<sup>236</sup>

Si aun así el contribuyente omite realizar el pago, el fiscal debe preparar una demanda para presentar el proceso monitorio ante el Juzgado Especializado en Cobros del Estado. Si la Oficina de Cobros decretó una medida cautelar, el fiscal debe procurar redactar la demanda

---

<sup>232</sup> Directriz DRAC-SDC-016-1999.

<sup>233</sup> Ver en este sentido Directriz DGT-05-03 y Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario*. Tomo II Derecho Tributario Formal.

<sup>234</sup> Ésta circunstancia llama la atención, pues el modelo de embargo parece permitir que el ejecutor decida si llevará a cabo o no un caso específico.

<sup>235</sup> No existe en la actualidad.

<sup>236</sup> Directriz DRAC-SDC-016-1999

rápidamente, en virtud de que aquella tiene una duración de tan solo tres meses, y el juez debe confirmarla.

Por último, y a manera de comentario personal, se considera que es de relevancia cuestionarse por qué los funcionarios encargados de cobrar los tributos en esta etapa del procedimiento son llamados “fiscales” en la Ley 2393, Ley que crea la Oficina de Cobro de la Dirección General de Hacienda.

Podría ser porque las personas que elaboraron la mencionada ley, tenían la noción de que los funcionarios de la Oficina de Cobros realmente debían actuar de manera similar a los fiscales en materia penal, es decir, debían actuar como investigadores al determinar cuáles bienes tienen los contribuyentes, para luego anotar el embargo y solicitarle al Juzgado Especializado en Cobros del Estado que avale la medida cautelar, con el fin de que tenga eficacia.

De hecho la palabra “fiscal” tiende a hacer pensar que quienes integran la Oficina se encuentran parcializados, y actúan en defensa del Estado, lo cual es cierto, pero en casos extremos podría tener consecuencias no acordes a los derechos de los contribuyentes.

Por ejemplo, tal y como se indicó en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, la directriz DGH-D-5-2009 llamada “Requisitos para la solicitud de prescripción de impuestos sobre la propiedad y transferencia de vehículos, embarcaciones y aeronaves”, estableció exigencias desmedidas para poder solicitar la prescripción de dicho impuesto ante la Oficina de Cobro Judicial.

Las debilidades de esta etapa del procedimiento se señalarán más adelante, en el apartado “Debilidades del procedimiento de cobro actual”.

### **L.III. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL JUDICIAL<sup>237</sup>**

El artículo 198 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala que a nivel judicial, el cobro de tributos deberá regirse por la Ley de Cobro Judicial. Teniendo esto en

---

<sup>237</sup> Ver anexo 5.

consideración, en el menor plazo posible, el abogado<sup>238</sup> de la Oficina de Cobros deberá interponer la demanda, en la cual se anexará el certificado de adeudo, y se requerirá confirmar, en la vía judicial, el embargo decretado<sup>239</sup>, para lo cual se tendrán que describir los bienes o derechos y sus respectivos depositarios, en caso de existir.

La certificación del adeudo tiene carácter de título ejecutivo de conformidad con los numerales 37 y 198 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por consiguiente, y de acuerdo a los artículos 5 y 18 de la Ley de Cobro Judicial, a petición de parte, se decretará embargo por el capital reclamado y los intereses liquidados, más un cincuenta por ciento (50%) adicional para cubrir intereses futuros y costas.

Uno de los riesgos, en términos de tiempo, que implica el enviar el cobro de tributos a una instancia judicial, es que se dé la deserción, figura jurídica que opera siempre y cuando exista embargo sobre los bienes del demandado, y no exista sentencia.<sup>240</sup>

El efecto principal de la deserción consiste en que, luego de tres meses de la última gestión de cobro del actor, se tenga por no presentada la demanda y se condene al pago de costas, en este caso, a la Administración, quien además verá atrasado el cobro, pues lo cierto del caso es que se puede volver a interponer la demanda.

Las tercerías de dominio, de mejor derecho y de distribución, se interponen en esta instancia judicial, de conformidad con lo indicado en la Sección II de la Ley de Cobro Judicial.

Deberá notificarse personalmente la resolución intimatoria<sup>241</sup>, que otorgará al deudor un plazo de quince días para cancelar el tributo y sus recargos, u oponerse razonadamente, caso en el que el juez de cobro judicial otorgará audiencia oral al deudor. Al final de esta

---

<sup>238</sup> A nivel judicial, el tópico de la liquidación de costas personales a favor del Estado, se regula en términos generales en el Código Procesal Contencioso Administrativo<sup>238</sup>, y en el Decreto Ejecutivo número 36562, denominado “*Arancel de Honorarios por Servicios Profesionales de Abogacía y Notariado*”.

<sup>239</sup> La anotación del embargo administrativo establecido en el artículo 198 CNPT, tiene una duración de tres meses, por lo que es muy importante que se presente la demanda rápidamente. Los requisitos de la demanda se establecen en el numeral 3 de la Ley de Cobro Judicial.

<sup>240</sup> Artículo 217 del Código Procesal Civil.

<sup>241</sup> Artículo 5.1 de la Ley de Cobro Judicial.

audiencia se dictará sentencia, de acuerdo a lo indicado en el numeral 5.5 de la Ley de Cobro Judicial.<sup>242</sup>

En este punto es necesario hacer mención de los artículos 6 y 31 de la Ley de Cobro Judicial, que señala que el contribuyente podría interponer recurso de apelación, durante la audiencia del artículo 5 de la Ley de Cobro Judicial, contra las siguientes resoluciones:

- a) La que se pronuncia sobre la oposición vertida durante la audiencia.
- b) La que apruebe o impruebe la liquidación de los intereses o las costas.
- c) La que ordene el remate, la que apruebe el remate.
- d) La que resuelva sobre la liquidación del producto del remate; circunstancia que alargaría aún más el procedimiento de cobro de tributos.

El asunto se elevaría al Tribunal Superior Primero Civil del Primer Circuito Judicial de San José.

La ejecución del procedimiento de cobro, es decir, el remate y la puesta en posición, se lleva a cabo en el Juzgado, según lo establecido en los numerales del 18 al 30 de la Ley de Cobro Judicial. Una vez que exista dinero depositado a la orden de la autoridad judicial que tramita el caso, el abogado de la Oficina de Cobros deberá presentar inmediatamente el escrito de liquidación.

Se tiene entonces que *“las etapas de tasación de bienes, aplicación de la suma recaudada a la cancelación del débito, adjudicación de bienes a la Hacienda Pública, la oposición del deudor, oposición de terceros (tercerías), suspensión y extinción del procedimiento, todo se hace en la vía judicial. A diferencia de otras legislaciones en que todo esto es regulado especialmente en vía administrativa. Y a diferencia del procedimiento tributario aduanero en nuestro país”*.<sup>243</sup>

---

<sup>242</sup> Entrevista con el señor Fulgencio Jiménez, realizada el día 16 de mayo del 2013, a las 8:00 a.m.

<sup>243</sup> Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario*. Tomo II Derecho Tributario Formal.

Las debilidades de esta etapa del procedimiento se señalarán más adelante, en el apartado “Debilidades del procedimiento de cobro actual”.

#### **I.IV RÉGIMEN TRANSITORIO**

Como consecuencia de las recientes reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la directriz N° DGT-D-009-2012, denominada “Lineamientos sobre la aplicación de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley N° 9069 de 28 de setiembre de 2012 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas”, establece un régimen transitorio, que pretende brindar seguridad jurídica al contribuyente durante el tiempo de transición normativa.

La directriz parte del principio de irretroactividad de la ley, que “consiste en afirmar que la ley no debe normar los hechos y situaciones jurídicas que han tenido lugar antes de que adquiriera vigencia la nueva regulación”<sup>244</sup>, sin embargo, diferencia entre las normas sustanciales o de fondo<sup>245</sup> y las procesales<sup>246</sup> para poder esclarecer qué procede en cada caso.

La Sala Constitucional ha sostenido que la ley procesal tiene aplicación inmediata, incluso a procesos pendientes con anterioridad a su entrada en vigencia, dado que regulan aspectos formales y no sustanciales<sup>247</sup>, así, solamente no pueden ser afectados por la nueva ley procesal los actos ya realizados (etapas precluidas), las situaciones jurídicas consolidadas y los derechos adquiridos.

En cuando a las normas de fondo, cabe destacar que si el contribuyente posee una situación consolidada, es decir, sus obligaciones tributarias nacieron al amparo de situaciones de hecho previstas por el legislador en las normas generadoras, su situación no puede ser modificada por una ley posterior, pues de lo contrario, se podría estar perjudicando al contribuyente de forma desproporcionada.

---

<sup>244</sup> Directriz N° DGT-D-009-2012.

<sup>245</sup> Establecen derechos y obligaciones. Ver directriz N° DGT-D-009-2012.

<sup>246</sup> Regulan el ejercicio de esos derechos y obligaciones y sanciona la infracción a los mismos. Ver directriz N° DGT-D-009-2012.

<sup>247</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución número 00351, del doce de febrero de 1991.



Por último, en lo atinente a las sanciones, es de aplicación el principio desarrollado en el derecho penal, que dice que los hechos punibles se han de juzgar de conformidad con las leyes vigentes en la época de su comisión, no obstante, si la nueva ley es más favorable para el contribuyente, sí podrá adoptarse la retroactividad de la ley

#### **I.V APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO**

La Resolución DGT-R-006-2011, en su artículo 2 establece que las deudas tributarias susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento son todas aquellas derivadas de los tributos administrados por la Dirección General de Tributación, con excepción de:

- a) Aquellas cuyo pago se realice por medio de especies fiscales.
  
- b) Las correspondientes al Impuesto Selectivo de Consumo y al Impuesto General sobre las Ventas, salvo en aquellos casos en que los tributos trasladables no hayan sido cobrados al consumidor final.
  
- c) Las solicitadas por un sujeto pasivo que haya incumplido anteriormente con un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

El requisito esencial para otorgar el beneficio al contribuyente, es que el sujeto pasivo esté afrontando una situación económico-financiera que le impida transitoriamente pagar la deuda tributaria en el plazo de ley, y es precisamente por esta razón que la solicitud de aplazamiento debe plantearse durante el período voluntario de pago, mientras que la de fraccionamiento se puede presentar en cualquier momento, previa autoliquidación y cancelación de la sanción por morosidad, si procediese.

No se podrán otorgar aplazamientos ni fraccionamientos si no se rinde garantía suficiente a criterio de la Administración<sup>248</sup>, así, en el momento en que se cancele totalmente la deuda, se dejará sin efecto la garantía.<sup>249</sup>

---

<sup>248</sup> Las garantías que puede ofrecer el contribuyente son las establecidas en el artículo 182 del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario.

<sup>249</sup> Artículos 5, 6, 7 y 10 de la resolución DGT-R-006-2011.

Para los aplazamientos, el plazo máximo a conceder será de tres meses, mientras que en caso de los fraccionamientos, será de veinticuatro meses. En el aplazamiento, no se requiere adelanto de monto alguno, mientras que en los fraccionamientos, se deberá cancelar previamente, un tracto del principal adeudado, según el plazo fijado, más los intereses correspondientes. Los tractos, según el plazo, son:

- a) En plazos de hasta tres meses, el diez por ciento (10%) del principal adeudado.
- b) En plazos de hasta seis meses, el veinte por ciento (20%) del principal adeudado.
- c) En plazos de hasta doce meses, el cuarenta por ciento (40%) del principal adeudado.
- d) En plazos de hasta veinticuatro meses, el cincuenta por ciento (50%) del principal adeudado.

Los intereses a los que se hace referencia, son los que se deben al momento de la presentación de la solicitud.<sup>250</sup>

La resolución sostiene que contra el oficio que deniegue total o parcialmente la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago no cabrá recurso alguno.<sup>251</sup> Por último, el artículo 4 de la resolución indica que los efectos de la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento de pago son:

- a) Interrupción de la prescripción de la deuda tributaria por constituir un reconocimiento expreso de la misma.
- b) El sujeto pasivo se da por notificado de la deuda tributaria conforme al artículo 192 del CNPT, en caso de que no le haya sido notificado previamente.

A manera de reflexión personal, se considera que en el caso del aplazamiento, sí es dable solicitar una garantía, pues no se debe cancelar un porcentaje del monto de lo

---

<sup>250</sup> Artículo 7 de la resolución DGT-R-006-2011.

<sup>251</sup> Artículo 8 de la resolución DGT-R-006-2011.

adeudado, no obstante, las garantías señaladas en el artículo 182 del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario no me parecen las más convenientes<sup>252</sup>.

En lo referente al fraccionamiento de pago, dado que se debe cancelar una parte de lo adeudado, podría eliminarse la necesidad de solicitar una garantía, y más bien, solo en supuestos específicos establecidos por ley, dictar una medida cautelar. En todo caso, si la persona incumple con el pago parcial, se continuaría con el procedimiento de cobro ordinario.

Si a pesar de haber tenido la oportunidad de cancelar en las distintas etapas del cobro de tributo, el contribuyente permanece moroso, se publicará esta condición en la página web de la Dirección General de Tributación.

## **I.VI PUBLICACIÓN DE LISTA DE CONTRIBUYENTES QUE INCUMPLEN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

De conformidad con el artículo 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria se encuentra facultada para publicar los nombres de las personas que incumplen las obligaciones formales (quienes no han presentado sus declaraciones o realizan actividades económicas sin haberse inscrito como contribuyentes) y materiales (incluyendo el monto) con la Hacienda Pública.

La Sala Constitucional, mediante su resolución 12625-12, apoyó la publicación de las listas de morosos, pues consideró que se violentó lo dispuesto en el artículo 30 de la Constitución Política, que señala: *“se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado”*.

Así, la resolución indica, en lo atinente al Derecho de Acceso a la Información Administrativa:

---

<sup>252</sup> Ver en este sentido lo señalado en el apartado “Acto Administrativo de Liquidación de oficio”.

*“El ordinal 30 de la Constitución Política garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público”, derecho fundamental que en la doctrina se ha denominado (...) derecho de acceso a la información administrativa, que es un mecanismo de control en manos de los administrados, puesto que, le permite a éstos, ejercer un control óptimo de la legalidad y de la oportunidad, conveniencia o mérito y, en general, de la eficacia y eficiencia de la función administrativa desplegada por los diversos entes públicos. Las administraciones públicas eficientes y eficaces son aquellas que se someten al control y escrutinio público, pero no puede existir un control ciudadano sin una adecuada información. De este modo, se puede establecer un encadenamiento lógico entre acceso a la información administrativa, conocimiento y manejo de ésta, control ciudadano efectivo u oportuno y administraciones públicas eficientes. El derecho de acceso a la información administrativa tiene un profundo asidero en una serie de principios y valores inherentes al Estado Social y Democrático de Derecho, los cuales, al propio tiempo, actúa. (...) Finalmente, el derecho de acceso a la información administrativa es una herramienta indispensable, como otras tantas, para la vigencia plena de los principios de transparencia y publicidad administrativas. El contenido del derecho de acceso a la información administrativa es verdaderamente amplio y se compone de un haz de facultades en cabeza de la persona que lo ejerce tales como las siguientes: a) acceso a los departamentos, dependencias, oficinas y edificios públicos; b) acceso a los archivos, registros, expedientes y documentos físicos o automatizados –bases de datos ficheros-; c) facultad del administrado de conocer los datos personales o nominativos almacenados que le afecten de alguna forma, d) facultad del administrado de rectificar o eliminar esos datos si son erróneos, incorrectos o falsos; e) derecho de conocer el contenido de los documentos y expedientes físicos o virtuales y f) derecho de obtener, a su costo, certificaciones o copias de los mismos”<sup>253</sup>(el subrayado no es del original).*

---

<sup>253</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 12625-12, de las once horas y veintitrés minutos del 7 de setiembre del 2012. Considerando III.

Por las razones esbozadas, es que la Sala Constitucional hizo pública la lista de contribuyentes que le deben a la Administración Tributaria costarricense, además del monto correspondiente.

Ahora bien, a manera de comentario personal, es de gran relevancia hacer alusión a los datos que publica la Dirección General de Tributación, debido a que parecen un tanto inexactos e incluso ilusorios.

A manera de ejemplo, en el año 2012, el Gobierno Central de Costa Rica tuvo ingresos por tributos de dos billones quinientos diez mil quinientos noventa y dos millones trescientos mil colones (¢2.510.592.300.000)<sup>254</sup>, mientras que la lista de morosos<sup>255</sup>, que fue publicada el 16 de enero del 2013 y cuyo corte fue el 31 de diciembre del 2012, señaló que, el monto adeudado por los contribuyentes, era de quince mil ciento treinta y cinco millones novecientos mil colones (¢15.135.900.000).

Lo anterior quiere decir que si comparamos las cifras, lo adeudado representa un cero punto seis por ciento (0,6%) de lo recaudado. Este resultado puede significar dos cosas:

a) Que el sistema recaudatorio de Costa Rica es impresionantemente eficiente, pues a nivel de la Administración Tributaria y de la Oficina de Cobros, únicamente 487 contribuyentes<sup>256</sup> se encuentran en mora.

b) Que el sistema recaudatorio de Costa Rica carece de datos reales, acerca de cuántos contribuyentes se encuentran morosos y, cuál es la suma total de lo adeudado a la Hacienda Pública.

---

<sup>254</sup> Banco Central de Costa Rica. Recuperado de: <http://indicadoreseconomicos.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/firmVerCatCuadro.aspx?CodCuadro=1178&Idioma=1&FecInicial=2011/01/30&FecFinal=2012/05/30&Filtro=0>.

<sup>255</sup> Esta lista se elaboró según los datos que aportan las Administraciones Tributarias y la Dirección General de Hacienda (Oficina de Cobros) respecto a las deudas líquidas y exigibles, es decir, no contempla el dato de los asuntos que se encuentran en la etapa judicial (Juzgado Especializado en Cobros del Estado). Recuperado de: <http://dgt.hacienda.go.cr/entidades/Documents/LISTA%20DE%20MOROSOS%20AL%2031-12-2012.pdf> Consultada el día 10 de julio del 2013.

<sup>256</sup> Dato obtenido de la lista de morosos publicada por la Dirección General de Tributación el 16 de enero del 2013.

Se considera que la segunda opción es más probable que la primera, debido a la poca cantidad de contribuyentes morosos y el bajo porcentaje que representa lo adeudado frente a lo recaudado. Si se dejaron contribuyentes morosos fuera de la lista oficial, eventualmente, se estaría tratando distinto a personas que se encuentran en las mismas condiciones, situación que sería contraria al artículo 33 de la Constitución Política de nuestro país.

Volviendo al tema del procedimiento de cobro de tributos en Costa Rica, a continuación, se hará referencia a las medidas cautelares que se pueden decretar durante aquel.

## **II. MEDIDAS CAUTELARES EN COSTA RICA**

Para lograr el cobro durante la etapa administrativa de los créditos a favor del Poder Central, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en sus numerales del 196 al 200, regula las medidas cautelares, de manera que el artículo 191 inciso b) *ibídem*, le dio a la Oficina de Cobros<sup>257</sup>, la facultad de decretar las medidas cautelares taxativamente establecidas.

A pesar de lo anterior, se necesita que el juez competente avale y ejecute la medida adoptada por la Oficina de Cobro. Nótese que no se cumple con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, pues se necesita ratificación de una autoridad judicial.

El fiscal a cargo es quien puede recomendar al Coordinador de la Oficina que se adopte una medida cautelar<sup>258</sup>, sin embargo, la normativa no es clara en lo referente a si el Coordinador debe o puede decidir si la dicta o no.

Lo que sí ha sido aclarado por la Dirección General de Tributación, es que *“el decreto de una medida cautelar hecha a un deudor, en la cual se ordena retener salarios, dietas, pensiones, jubilaciones, comisiones o cualquier otra remuneración o crédito en efectivo, o que limita la disponibilidad de bienes muebles e inmuebles, constituye un*

---

<sup>257</sup> Creada por la ley 2393.

<sup>258</sup> Directriz DRAC-SDC-016-1999.

acto de autoridad o de imperio, porque definitivamente incide en la esfera jurídica del deudor; y por lo tanto debe ser ejercida por quien indique la ley, que en este caso es el titular de la Oficina de Cobros Judiciales”<sup>259</sup> (el subrayado no es del original).

En otras palabras, el Jefe de la Oficina de Cobro Judicial, no puede delegar en los abogados (también llamados fiscales) la adopción de las medidas cautelares.

Ahora bien, en cuanto a las clases de medidas cautelares, el artículo 196 ibídem indica que con el fin de recaudar tributos, intereses, recargos y multas<sup>260</sup> a favor del Estado, la Oficina de Cobros podrá dictar el embargo sobre los créditos del deudor, y la retención de las sumas que tiene derecho a percibir, o el embargo administrativo sobre cualquier otra clase de bienes del deudor. Esto se hará en los siguientes supuestos:

- a) Cuando haya pasado el plazo de quince días indicado en el numeral 192 del Código, sin que se haya cancelado la deuda.
- b) Cuando así lo solicite el propio interesado, en función de garantizar su deuda fiscal.
- c) Cuando, a pesar de que la determinación de un crédito se encuentra en trámite, la Administración Tributaria considere que existe peligro de que el deudor se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito.

Otro de los casos, aunque no es el más común, es cuando el deudor, para garantizar una deuda fiscal, solicite que se le aplique una medida cautelar. La medida cautelar tendrá una vigencia de hasta dos años, prorrogable por el mismo período<sup>261</sup>.

Actualmente, la Oficina de Cobros sólo puede “decretar” dos tipos de medidas cautelares, que se desarrollarán de seguido.

---

<sup>259</sup> Dirección General de Tributación. Oficio DGT-1664-2005, del 12 de octubre del 2005.

<sup>260</sup> Respecto a las multas que son consecuencia de la tardanza en el pago, ver el artículo 80 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

<sup>261</sup> Artículo 196 del CNPT.

## **III EL EMBARGO DE CRÉDITOS AL DEUDOR Y LA RETENCIÓN DE LAS SUMAS QUE TIENE DERECHO A RECIBIR EL DEUDOR**

Se regula en el artículo 197 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual indica que los importes susceptibles de sujeción por parte de la Administración serán los salarios, dietas, pensiones, jubilaciones, comisiones, y cualquier otra remuneración o crédito en dinero efectivo que deba percibir el responsable de la deuda tributaria.

Esta medida cautelar tendrá vigencia hasta el momento en que la Administración Tributaria vea satisfecho su derecho de crédito, para esto, los patronos y entidades públicas o privadas que realicen los pagos al deudor, deben depositar, dentro de los diez días siguientes al del desembolso, las sumas retenidas en una cuenta especial que en fondos de terceros debe llevar la Oficina de Cobros, con el contralor de la Tesorería Nacional, y si dichos agentes retenedores no lo hacen, serán responsables solidarios por los perjuicios ocasionados al fisco.

Debido a que se necesita que un juez avale la medida cautelar, una vez iniciada la ejecución judicial, las sumas retenidas deben trasladarse a la cuenta respectiva del Tribunal en el cual se encuentre en trámite el asunto.

## **III.2 EL EMBARGO ADMINISTRATIVO**

Se encuentra establecido en el numeral 198 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y manifiesta que la Oficina de Cobros no solamente puede adoptar el embargo administrativo sobre cualquier clase de bien del deudor, sino que podrá ejecutarlo por sí misma, situación que deberá comunicar al Registro Nacional o a las entidades públicas o privadas competentes.

Esta anotación de embargo, tendrá una validez de tres meses, plazo dentro del cual deberá presentarse el “embargo practicado”, es decir, el embargo decretado por una instancia judicial, para poder inscribirla, de lo contrario, será cancelada de oficio, sin necesidad de declaratoria ni asiento.

Lo anterior posee una evidente contradicción, en el sentido de que se establece que la



Administración Tributaria por sí sola podrá ejecutar la medida cautelar dictada por ella misma, no obstante, lo cierto del caso es que el embargo administrativo únicamente surtirá sus efectos cuando se trabe la litis a nivel judicial y se presente una fotocopia del oficio en el que se comunique el decreto de embargo.

La Dirección General de Tributación ha manifestado que el embargo administrativo *“no puede tener otro objetivo que asegurar los intereses de la Hacienda Pública, razón por la cual se permite embargar bienes de toda clase, sin más límites que los que la misma ley establece”*<sup>262</sup>(el subrayado no es del original).

Así, el embargo, en el caso de bienes muebles, lo lleva a cabo el ejecutor asignado, quien levanta un acta haciendo constar el embargo y descripción del bien, así como la indicación de quién es el depositario, quien tiene la responsabilidad de cuidar y custodiar el bien, tras la aceptación del cargo.<sup>263</sup>

Por su parte, en el supuesto de los bienes inmuebles, el funcionario se apersona al lugar en el que se ubica el inmueble, levanta el acta que decreta el embargo e inscribe la anotación en Registro de Nacional.<sup>264</sup>

Continúa manifestando la Dirección General de Tributación *“Resulta arbitrario un criterio que sostenga que la ley autoriza como embargables aquellas remuneraciones, que por la función social que cumplen son los bienes patrimoniales más protegidos, dejando fuera del objeto del embargo, los bienes que el derecho común considera prioritariamente embargables”*<sup>265</sup>

Según lo anterior, e interpretando sistemáticamente el numeral 199 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y los artículos 984 del Código Civil y 172 del Código de Trabajo, se colige que existen bienes y remuneraciones inembargables.

Es de relevancia tener presente que el embargo administrativo puede ser sustituido por

---

<sup>262</sup> Dirección General de Tributación. Oficio DGT-648-02, del ocho de agosto del 2002.

<sup>263</sup> Directriz DRAC-SDC-016-1999.

<sup>264</sup> *Ibidem*.

<sup>265</sup> *Ibidem*.

una garantía suficiente, situación que debe ser aprobada por la Oficina de Cobros.<sup>266</sup>

Finalmente, se considera que las medidas cautelares deberían ser atípicas, con el objeto de que se adapten a cada situación particular, permitiéndole tanto a la Administración Tributaria como al contribuyente modificar las medidas, previo acuerdo de las partes.

Teniendo claro el procedimiento de cobro de tributos a nivel normativo, y con el propósito de esclarecer un poco más su trámite en la práctica, se realizaron tres entrevistas a distintos funcionarios que intervienen día a día en aquel.

### **III. ENTREVISTAS REALIZADAS A FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DE OFICINA DE COBROS Y DEL JUZGADO ESPECIALIZADO DE COBROS DEL ESTADO.**

Se tuvo la oportunidad de hablar con el Gerente de la Administración Tributaria de San José- Oeste, la Jefa de la Oficina de Cobros y dos Jueces especializados en cobros del Estado. A continuación un breve resumen de las entrevistas.

#### **III.I ENTREVISTA CON EL SEÑOR GERARDO CHÉVEZ, GERENTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SAN JOSÉ- OESTE.<sup>267</sup>**

En principio, la Administración Tributaria no tiene un monto base para iniciar el cobro de tributos, es decir, se cobran absolutamente todos los tributos, sin importar su monto. No obstante, los artículos 103 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y 117 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, establecen que el Director General de Tributación, fijará mediante Resolución General Interna:

a) Los montos considerados insignificantes, para efectos de archivar temporalmente los expedientes en gestión administrativa o judicial correspondientes.

---

<sup>266</sup> Artículo 199 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

<sup>267</sup> Entrevista realizada el día 26 de abril del 2013, a las 9:00 a.m.

b) Las deudas incobrables (aquellas de deudores fallecidos sin dejar bienes o aquellas de deudores sin bienes embargables ni garantía alguna), con el fin de limpiar la cartera de deudores.

Sin embargo, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.<sup>268</sup>

Resulta de relevancia destacar que los intereses que se aplican a las deudas tributarias son más altos que los que aplican los bancos por concepto de préstamos, razón por la que muchos deudores prefieren solicitar un préstamo al banco para pagar su deuda tributaria, y luego encargarse de la deuda con el banco.

Para cobrar, la Administración Tributaria tiene cuatro años<sup>269</sup>. Lo cierto del caso, es que la Administración ha implementado “los avisos de cobro”, a través de correo electrónico y de llamadas, pero el contribuyente hace caso omiso a los mismos, lo cual podría darse porque dichos avisos no tienen la calidad de notificaciones, formalmente hablando.

Es importante destacar que, cuando el contribuyente decide apelar el requerimiento emitido por el Área de Recaudación ante el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), o incluso decide recurrir a la vía judicial, es decir, ante el Tribunal Contencioso Administrativo (TCA), el procedimiento de cobro ante la Administración Tributaria se suspende.

En muchas ocasiones el contribuyente no le avisa a la Administración Tributaria que recurrió el requerimiento de pago, por ende, aquélla continuamente debe estar llamando al TFA o al TCA para determinar si esto ocurrió, y así saber si continuar o no el cobro.

A veces, a pesar de que se realiza la llamada al TFA, este le indica al Área de Recaudación que el contribuyente no recurrió ante él, sin embargo, lo cierto es que sí lo hizo, por lo que la Administración Tributaria continúa el procedimiento, hasta que el contribuyente se lo hace saber.

---

<sup>268</sup> Artículo 103 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

<sup>269</sup> Artículo 51 CNPT.

Esta situación es muy común, en razón de que el recurso de apelación ante el TFA o ante a TCA se presenta en sus oficinas, no ante el Área de Recaudación.

Actualmente, la normativa referida al tópico de cobro de tributos, por ejemplo el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, se encuentra en fase de reforma, dadas las modificaciones en el procedimiento que introdujo la Ley número 9069, y una prueba de ello es que recientemente se emitió una directriz que señala cómo se deben elaborar los certificados de adeudo.

Asimismo, resulta de interés mencionar que la Asociación Nacional de Empleados Públicos y Privados (ANEP), que es un órgano conformado, en parte, por el sindicato de empleados de las oficinas centrales, constantemente presenta propuestas para aumentar la recaudación de tributos.

Sería necesario tomar en cuenta qué consecuencias tendría el hecho de implementar el cobro coactivo en sede administrativa, en el entendido de que por ejemplo, podría darse el caso de que si se embarga una propiedad del contribuyente, éste se vea afectado, pues se encontraba en trámite el otorgamiento de un préstamo necesario para su negocio.

### **III.II ENTREVISTA CON LA SEÑORA MARTHA MONGE, JEFA DE LA OFICINA DE COBROS DEL MINISTERIO DE HACIENDA.<sup>270</sup>**

La Oficina de Cobros se rige por lo establecido en la Ley de creación de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, además de otras Directrices y Lineamientos, circunstancia de la cual se colige que la normativa que la regula se encuentra dispersa.

Es de relevancia aclarar que existe una Oficina de Cobros a nivel nacional, que es una dependencia de la Dirección General de Hacienda, por ende, no solamente recauda tributos, sino que también cobra todo tipo de deudas a favor del Estado, lo cual

---

<sup>270</sup> Entrevista realizada el día 7 de mayo del 2013, a las 10:00 a.m.

complica aún más el cobro de tributos. La Unidad Administrativa es la encargada de repartir los casos, equitativamente, a los abogados.

La Ley de creación de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda establece la posibilidad que tiene el Ministerio de Hacienda de contratar fiscales externos, con el fin de atenuar la gran cantidad de trabajo que tienen los funcionarios de la Oficina de Cobros, pero lastimosamente la experiencia que se ha obtenido al hacerlo no ha sido muy satisfactoria, pues generalmente aquellos se preocupan más por cobrar sus honorarios, que por llevar a un buen término el procedimiento de cobro.

A pesar de esto, se están realizando estudios para ver si se implementa de nuevo la práctica de contratar fiscales externos, dado que a la Oficina de Cobros se le hace imposible cumplir con la gran demanda de trabajo.

Cuando los funcionarios de la Oficina de Cobros desean obtener información sobre el deudor, se realizan los respectivos requerimientos a través de oficios que suscribe la Jefa de la Oficina de Cobros, sin embargo, puede darse el supuesto de que se contacte vía telefónica a los funcionarios de los demás órganos del Estado, de hecho, esto ocurre comúnmente cuando se pretende información que posee el ICE.

En ciertas ocasiones se hace uso de los sistemas informáticos que están disponibles para el público en general, como es el caso del Registro Civil y el Registro Nacional, no obstante, puede acontecer que estos sistemas no brinden suficiente información de trascendencia tributaria.

Otro punto importante, es que se ha adoptado la política de decretar medidas cautelares, siempre que el monto adeudado supere los quinientos mil colones (¢500.000), de manera que las resoluciones que las decretan son elaboradas por los abogados de la Oficina y firmadas por la Jefa.

Generalmente, se embargan bienes a nivel del Registro Nacional, y cuentas bancarias. En relación con los bancos, lo que se hace es emitir una resolución masiva, suscrita por la Jefa de la Oficina de Cobros, de forma que aquellos emiten un solo oficio en el que se

da respuesta, y se indica el nombre del deudor y el monto retenido, así como la fecha de vencimiento.

En casos muy específicos, es decir, cuando la deuda represente un importe relevante, se embargan los bienes muebles, circunstancia que implica levantar un acta y notificarla, además de que se debe nombrar un depositario. Actualmente hay un asunto en el que está involucrada la Bolsa Nacional de Valores, y se está examinando la posibilidad de embargar acciones.

En principio, la Oficina de Cobros decreta las medidas cautelares establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin embargo, cuenta con distintas limitantes:

a) La anotación del embargo posee una duración de tan solo tres meses, circunstancia que es bastante desfavorable para los abogados de la Oficina de Cobros, quienes tienen poco tiempo para presentar la demanda judicial, a pesar de que, actualmente, cada uno de ellos conoce más de mil asuntos.

b) La realidad es que el juez es quien autoriza la adopción de las medidas cautelares.

Cabe hacer la acotación de que no es usual solicitar las medidas cautelares de apertura del secreto bancario y el levantamiento del velo corporativo, en el entendido de que esto sólo lo puede solicitar el Ministro de Hacienda, en los supuestos en que se discuta si existió un fraude fiscal.

Los funcionarios de la Oficina de Cobros han analizado la necesidad de que se permita legalmente la aplicación de medidas cautelares atípicas, el problema es que no hay voluntad política que permita una reforma en este sentido, además de que no se destinan recursos suficientes para la labor de recaudación de tributos.

Aunque según la normativa debería existir la “Unidad de Custodia de Bienes”, lo cierto del caso es que no es así, en virtud de que su mantenimiento implicaría un costo bastante elevado, además de que habría que nombrar un depositario. Se ha analizado la

posibilidad de utilizar depósitos y bienes inmuebles del Estado para esto, evitando así un gasto mayor, pero ello no se ha practicado.

Cuando la Oficina de Cobros envía el asunto al Juzgado Especializado en Cobros del Estado del Segundo Circuito Judicial de San José, a veces en esta instancia no se logra notificar al deudor, situación que provoca que aquél sea declarado desierto.

A nivel judicial, cuando se decreta la medida cautelar de embargo de efectivo, el dinero se debe depositar en la cuenta del juzgado, y únicamente cuando hay sentencia firme, la Oficina de Cobros debe solicitar que se deposite en las cuentas del Estado.

### **III.III ENTREVISTA CON LOS SEÑORES ADRIANA SEQUEIRA Y FULGENCIO JIMÉNEZ, JUECES DEL JUZGADO ESPECIALIZADO DE COBROS DEL ESTADO<sup>271</sup>.**

El antiguo Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda es el actual Juzgado Especializado de Cobros del Estado, razón por la que este último tiene la competencia para cobrar los tributos a nivel judicial, de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Contencioso Administrativo y el numeral 32 de la Ley de Cobro Judicial.

Resulta de importancia destacar que los usuarios que más acuden al Juzgado para cobrar sus créditos a favor son la Caja Costarricense de Seguro Social, el INVU, y el Sistema Bancario Nacional, no así el Ministerio de Hacienda, situación que evidencia la problemática actual en el sistema de cobro de tributos.

Como consecuencia del conocimiento que tienen los jueces del gran volumen de trabajo que tienen los abogados de la Oficina de Cobros, y de que estos deben mandar a traer los expedientes administrativos a las distintas Administraciones Tributarias, es que aquellos generalmente les otorgan más tiempo para que se preparen para las audiencias orales. Por su parte, si el contribuyente decide no pagar y no oponerse fundadamente, se emite sentencia.

---

<sup>271</sup> Entrevista realizada el día 16 de mayo del 2013, a las 8:00 a.m.

Durante la audiencia oral, el contribuyente puede presentar recurso de apelación, debidamente fundamentado, en estos casos, se le da la palabra a la parte contraria para que alegue agravios y se admite la apelación. El asunto se envía ante el Tribunal Superior Primero Civil, ante el cual no se podrán exponer otros agravios, es decir, únicamente valdrán los invocados durante la audiencia oral.

La jueza, en lo que lleva de trabajar en el Juzgado nunca ha visto que la Oficina de Cobros haya solicitado el embargo administrativo, establecido en el numeral 198 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mientras que el juez sí recordó haber visto dos casos en los que se peticiónó.

Normalmente, el Juzgado procede con el embargo de bienes muebles, inmuebles y cuentas, el problema que encuentra el juez, es que en muchas ocasiones la Oficina de Cobros solicita el embargo de gran cantidad de bienes, cuyo valor supera el importe de lo debido, aunado a que a veces no se embargan derechos que podrían representar una recuperación más efectiva de lo adeudado.

A pesar de esto, el contribuyente podría solicitar que se embargue únicamente lo necesario, e incluso podría proponer que sea otro bien el que se embargue, con el fin de que su actividad no se vea afectada, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda esté de acuerdo con dicho cambio. Cabe hacer la acotación de que el levantamiento del velo corporativo y la apertura de cuentas bancarias no son medidas que se apliquen en los procesos monitorios.

Otro asunto importante es que, señala el juez, en ocasiones se cobran sumas ridículas, como por ejemplo trescientos colones, a pesar de que es evidente que sólo el hecho de preparar una demanda resulta más caro para el Estado. Sin embargo, la Oficina de Cobros se encuentra en una situación incómoda, en el entendido de que por ley es la responsable de recuperar fondos públicos, y no existe normativa que le permita partir de un monto base para iniciar el cobro.



La Oficina de Cobros posee la ventaja de que tiene bien identificado al contribuyente, por lo que generalmente no hay problemas al notificarlo<sup>272</sup>, más bien, el problema más común es que las deudas llegan al Juzgado prescritas.

En cuanto al tópico de la deserción, efectivamente, se han dado casos en los que se ha alegado dicha figura jurídica, no obstante, cabe aclarar que el Tribunal Primero Civil en sus sentencias más recientes ha señalado que no procede el pago de costas a favor del contribuyente que la solicita, porque “tras de que la debe, la cobra”.

Si se necesitara legalizar un crédito, y en un juzgado civil ya se hubiese iniciado la tramitación de un sucesorio, sí se debe cumplir con el “fuero de atracción de la sucesión y el proceso concursal”, de manera que habría que enviar el expediente a esa jurisdicción, circunstancia que atrasaría aún más el trámite del asunto.

La ejecución de la sentencia se realiza en el Juzgado, pues éste es quien lleva a cabo el remate de bienes, y el embargo de cuentas bancarias. En este último caso, el dinero debe depositarse en las cuentas, en colones o dólares, de los expedientes que lleva la instancia judicial.

A manera de apreciación personal, indica el juez que la Administración Tributaria debería poder aplicar medidas coactivas para recuperar lo debido, de manera similar a como lo hace la Caja Costarricense de Seguro Social cuando clausura los estadios o cierra negocios.

Teniendo claro cuál es el procedimiento de cobro de tributos en Cota Rica, e incluso cuáles son algunas preocupaciones e inquietudes de funcionarios que día a día conocen de estos asuntos, se hará un breve análisis sobre las debilidades que presenta el procedimiento, tanto a nivel de la Administración Tributaria, como de la Oficina de Cobro, y Judicial.

#### **IV. DEBILIDADES DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO ACTUAL.**

El Estado, con el fin de obtener la cancelación de las deudas fiscales, ha establecido un procedimiento que posee tres etapas, a continuación se determinará cuáles son las

---

<sup>272</sup> Si no se logra notificar al deudor, habría que ver si el monto de lo debido es considerable, para determinar si es necesario nombrar un curador, de conformidad con la Ley de notificaciones.

debilidades del mismo en cada una de ellas, junto con la respectiva justificación de por qué se consideran cuestiones a corregir, si se desea plantear un procedimiento más eficaz y eficiente.

**IV.I PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. LEY DE FORTALECIMIENTO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA, NÚMERO 9069, Y DIRECTRIZ DGT-07-03.**

<b>COBRO A NIVEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	
<b>DEBILIDAD</b>	<b>JUSTIFICACIÓN</b>
Las áreas de cobro administrativo (Área de Recaudación) deben notificar en el domicilio del responsable.	Cabe preguntarse si es necesario hacerlo en el domicilio del responsable, dado que la deuda es líquida y exigible, es decir, el deudor tiene conocimiento de la misma, además, sería menos costoso para la Administración notificarle, por ejemplo, vía correo electrónico.
Durante el procedimiento determinativo no se aplican medidas cautelares, situación que pone a la Administración Tributaria en desventaja durante el procedimiento de cobro de los tributos. Esto intentó “arreglarse” con la introducción de la obligación de rendir garantía de lo adeudado, para poder recurrir el “ALO”.	Muy probablemente la etapa de determinación tenga una duración que le permita al contribuyente distraer sus bienes. El hecho de intentar “sustituir” la adopción de medidas cautelares con la obligación de rendir garantía de lo adeudado para tener la posibilidad de recurrir el “ALO”, violenta a todas luces los artículos 39 de la Constitución Política y 220 de la Ley General de la Administración Pública, que aluden al derecho de defensa que debería ostentar cualquier contribuyente, tenga dinero o no para pagar por adelantado una deuda que aún no es líquida y exigible. La Administración debería tener la potestad de aplicar medidas cautelares, sin tener que impedirle al deudor su derecho de recurrir el “ALO”.
El artículo 153 CNPT señala que la ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma de los recursos administrativos que procedan	Debería existir la posibilidad de decretar una medida cautelar, con el fin de resguardar el resultado del procedimiento sancionador, de manera que si al final la Administración Tributaria debe cobrar una deuda

contra aquélla, sin que pueda ejecutarse hasta que quede firme en vía administrativa	líquida y exigible, se tenga la posibilidad real de ejecutar el cobro.
Hasta esta etapa procesal, se emitirá el certificado de adeudo, el cual se remitirá para su firma al Gerente de la Administración Tributaria, y finalmente se trasladará a la Oficina de Cobros.	El certificado de adeudo se debería emitir con antelación, no hasta esta etapa procesal. Es hasta este momento, que se emite el certificado de adeudo que tiene la calidad de un título ejecutivo. Parece que es hasta ahora que realmente habrán posibilidades de cobro, situación que hace pensar sobre cuál es realmente el papel del Área de Recaudación en esta fase del procedimiento, dado que lo que hace esta oficina se asemeja más a un cobro persuasivo mal diseñado y con una duración excesiva.

Del cuadro anterior, es posible visualizar que entre las falencias del procedimiento de cobro a nivel de la Administración Tributaria, se encuentran las siguientes:

- a) Falta de medidas cautelares, posibilitando la distracción de bienes por parte del deudor.
- b) Se debe notificar en el domicilio fiscal del contribuyente una deuda líquida y exigible, cuando podría hacerse, por ejemplo, a través de un correo electrónico.

**IV.II PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE OFICINA DE COBROS.  
LEY QUE CREA LA OFICINA DE COBROS DE LA DIRECCIÓN GENERAL  
DE HACIENDA, NÚMERO 2393 Y DIRECTRIZ DRAC-SDC-016-1999.**

<b>COBRO A NIVEL DE LA OFICINA DE COBROS</b>	
<b>DEBILIDAD</b>	<b>JUSTIFICACIÓN</b>
Para obtener información sobre el contribuyente, de varios órganos estatales, los funcionarios deben solicitarla a través de formularios.	Los encargados del cobro de tributos o uno de ellos designado al efecto, debería tener acceso a los sistemas informáticos de otros órganos del Estado, o al menos una comunicación directa con los funcionarios que poseen dicha información de relevancia tributaria. Utilizar formularios hace que se pierda

	<p>mucho tiempo y que no se cumpla con la política de “cero papel”.</p> <p>Debería existir una conexión directa con la base de datos de distintos órganos estatales, como la Dirección General de Migración y Extranjería.</p>
<p>Los encargados del cobro de tributos, para obtener información de los bancos, deberían poder solicitar el levantamiento del secreto bancario ante un juez de garantía.</p>	<p>El secreto bancario debería poder ser levantado, a través de un juez, no solamente en el marco de una fiscalización o cuando exista evidencia sólida de la configuración potencial de un ilícito tributario, sino también en el supuesto de cobro de tributos, con el fin de que la Administración Tributaria, acceda a la información financiera de quien tiene una deuda tributaria líquida y exigible.</p>
<p>Primeramente se nombra un fiscal para obtener información del contribuyente y para verificar si hay un saldo compensable, luego, puede darse la circunstancia de que el Coordinador del Área nombre como ejecutor a un fiscal distinto.</p>	<p>Puede ocurrir que, mientras en un caso específico un fiscal investiga y ejecuta (probablemente sea más rápido el trámite), en otro el fiscal “investigador” es distinto al fiscal “ejecutor” (probablemente se atrase el procedimiento, pues el “ejecutor” deberá empezar a estudiar el asunto desde cero.</p>
<p>La normativa establece que los bienes serán depositados en la Unidad de Custodia de Bienes, la cual velará por que se mantengan en el estado y condiciones en que fueron embargados, para lo cual contará con el personal técnico adecuado.</p>	<p>Esta Unidad lejos de constituir una ayuda en el cobro, en realidad supone un costo muy alto para la Administración Tributaria, quien deberá mantener los bienes en buen estado.</p> <p>Para efectos de la Administración, es más beneficiosa la figura del depositario, pues este será responsable en caso de que el bien se deteriore por causas imputables a él.</p> <p>Actualmente la Unidad de Custodia de Bienes no existe.</p>
<p>El fiscal- ejecutor debe dirigir una nota de cobro por medio del correo o personalmente, concediéndole al deudor un nuevo plazo de ocho días para que pague, bajo apercibimiento de que de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes.</p>	<p>De nuevo se le otorga un plazo al contribuyente para que cancele una deuda líquida y exigible, y es hasta este momento que se le advierte de la posibilidad de embargo.</p>
<p>Es hasta esta fase procesal, que se pueden aplicar medidas cautelares (únicamente las taxativamente establecidas)</p>	<p>La Administración debe poder aplicar las medidas cautelares mucho tiempo antes, con el fin de que el contribuyente no tenga tiempo de distraer sus bienes.</p>
<p>La Oficina de Cobros es la única competente para establecer la prescripción de deudas tributarias (artículo 191 del</p>	<p>La prescripción es una excepción de fondo, que se puede alegar en cualquier momento del procedimiento, por lo que la</p>

Código de Normas y Procedimientos Tributarios).	Administración Tributaria también debería poder decretar la prescripción de deudas, evitando así que se deba esperar a que el procedimiento avance a la siguiente etapa (Oficina de Cobros) para poder solicitarla.
---	---

Se tiene entonces, que las debilidades más significativas en esta fase del procedimiento de cobro son:

- a) No existe una verdadera conexión con otros órganos del Estado, que le permita a la Administración Tributaria acceder a la información de relevancia tributaria que aquellos poseen.
- b) Únicamente se puede levantar el secreto bancario, en el marco de una fiscalización o cuando existan evidencias sólidas de la configuración potencial de un ilícito tributario, es decir, en el procedimiento de cobro, actualmente, no es posible hacerlo.
- c) Dependiendo de la suerte del contribuyente, puede ser que aquéllos funcionarios que deben investigar la situación económica y los datos del contribuyente, no sean quienes ejecutarán el cobro, de manera que si se da esta situación el deudor tendrá más tiempo para cancelar la deuda, pues el funcionario ejecutor deberá ponerse al tanto de lo que el investigador indagó.
- d) La normativa establece la creación de una Unidad de Custodia de Bienes que no existe en la realidad, y que representaría un costo muy alto para el Estado.
- e) Luego de que se le concede un nuevo plazo al deudor para cancelar el tributo, se decretan las medidas cautelares, anulando toda posibilidad de adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobro.
- f) La Oficina de Cobros es la única autorizada por ley para declarar la prescripción de deudas tributarias, circunstancia que contraviene lo que establece el numeral 433 del Código Procesal Civil, el cual señala que la prescripción es una excepción de fondo, por ende, puede alegarse en cualquier momento del proceso, incluso de manera previa a su inicio.

**IV.III PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL JUDICIAL. LEY DE COBRO JUDICIAL.**

<b>COBRO A NIVEL JUDICIAL</b>	
<b>DEBILIDAD</b>	<b>JUSTIFICACIÓN</b>
Al acudir a un juez, se hace más largo el proceso para cobrar.	<p>El cobro se hace efectivo hasta que se llega a la fase judicial, de manera que tanto la etapa iniciada por la propia Administración Tributaria como por la Oficina de Cobros, parece consistir en un gasto innecesario de recursos y de tiempo.</p> <p>En la vía judicial hay que presentar una demanda en la que se expliquen los hechos, y se presente el certificado de adeudo. Además, hay que notificar personalmente de nuevo, llamar a audiencia oral en caso de oposición fundada, emitir sentencia.</p> <p>La medida cautelar debe confirmarse dentro de los tres meses siguientes a su declaración por parte de la Oficina de Cobros, y su efectividad depende totalmente de la rapidez con que el juez la confirme.</p>
La normativa no es clara respecto a cuál Juez de la República le compete conocer del cobro de tributos.	<p>El artículo 2 del Código Procesal Contencioso Administrativo, no es claro en lo referente a las funciones del juez contencioso administrativo y civil de hacienda (actualmente denominado juez especializado en cobros del Estado). Aunado a esto, se está aplicando la ley de cobro judicial a una relación que se suscita entre un particular y la Administración Pública.</p>
Si se solicita la legalización de un crédito, esto en principio es competencia del juzgado civil, lo cual atrasa aún más el asunto	<p>En el proceso civil, existe lo que se denomina “fuero de atracción de la sucesión y del proceso concursal”, lo cual quiere decir que en el marco de estos dos tipos de juicios universales, únicamente el juez civil, ante el cual se iniciaron, es el competente para declarar la legalización de un crédito. Por consiguiente, la Administración Tributaria deberá acudir ante el juez civil a solicitar la legalización del crédito.</p>
El decreto de embargo adquiere eficacia hasta esta etapa del proceso.	<p>Si bien la Oficina de Cobros “decretó el embargo”, lo cierto del caso es que se necesita del aval de un juez para su eficacia,</p>

	debido a que antes de esto realmente lo que existe es una “expectativa de embargo”.
Posibilidad de deserción.	Habría que iniciar el proceso judicial de nuevo, y la medida cautelar se perdería, dándole al contribuyente tiempo para distraer los bienes durante el periodo comprendido entre la declaratoria de la deserción y la interposición de la nueva demanda.
Es posible dilatar aún más el procedimiento a través de una apelación.	Los artículos 6 y 31 de la Ley de Cobro Judicial, señalan los distintos casos en que se puede apelar una resolución.

Los desaciertos que presenta la normativa que regula el cobro de tributos a nivel Judicial, se detallan a continuación:

a) Se pone en marcha el aparato judicial estatal, cuando, a través de una ley, podría optarse por dotar a la Administración Tributaria de un procedimiento administrativo que sea capaz de cobrar los adeudos fiscales eficientemente, sin necesidad de acudir a un juez de la República, quien no necesariamente tendrá un conocimiento basto en materia de recaudación de tributos.

b) La normativa no es clara respecto a cuál juez de la República es el competente para conocer los asuntos de cobro de tributos, situación que se complica aún más en caso de un juicio universal, pues por el fuero de atracción de este tipo de procesos establece que únicamente el juez civil, ante el cual se iniciaron, es el competente para declarar la legalización de un crédito.

c) Podría darse el caso de que el proceso judicial de cobro se declare desierto, provocando que se deba iniciar de nuevo, es decir, se debería plantear una demanda nueva.

e) Es hasta este momento procesal que la medida cautelar adquiere eficacia y que se le otorga una audiencia oral al contribuyente para escuchar sus alegatos.

#### **IV.IV DEBILIDADES DEL PROCEDIMIENTO EN GENERAL**

Si se considera el procedimiento de cobro de tributos de manera global, son evidentes ciertas debilidades, que se explorarán a continuación.

<b>PROCEDIMIENTO DE COBRO EN GENERAL</b>	
<b>DEBILIDAD</b>	<b>JUSTIFICACIÓN</b>
Actualmente, no hay una norma de rango reglamentario o legal que establezca paso a paso el procedimiento de cobro administrativo.	Hace falta al menos un reglamento sobre el procedimiento de cobro, que sea claro y vinculante para el contribuyente.
Durante todo el procedimiento, se le otorgan varios plazos al contribuyente para que pague.	A nivel de Administración Tributaria, al contribuyente se le otorgan quince días para cancelar una deuda líquida y exigible, mientras que a nivel de Oficina de Cobros se le dan ocho días más, y a nivel judicial se le dan quince días más. Esto sin tomar en cuenta que la Administración Tributaria inicia la gestión de cobro dentro de los nueve meses siguientes al vencimiento del plazo para pagar el tributo, es decir, el contribuyente tuvo un tiempo adicional en el que pudo haber cancelado el monto del tributo.
Contradicción: La ejecución administrativa requiere del aval de un juez	A pesar de que de conformidad con el numeral 146 de la Ley General de la Administración Pública, el acto administrativo es ejecutivo y ejecutorio, lo cierto es que se requiere que un juez avale todo lo actuado por la Administración Tributaria, para poder cobrar una deuda tributaria.
Las medidas cautelares que puede decretar la Oficina de Cobros solamente hacen referencia al embargo de bienes y de créditos del deudor, y a la retención de sumas que debe percibir.	Las medidas cautelares deberían ser atípicas, casuísticas. El hecho de restringir las medidas cautelares a unas cuantas, hace que se deje de lado una serie de derechos que sí podrían ser embargados por un acreedor quirografario en un proceso civil. Esto permite dilucidar que la Administración Tributaria se encuentra en peor posición para cobrar que un acreedor sin ningún tipo de privilegio.
La anotación de medida cautelar que realiza la Oficina de Cobros posee una duración de tres meses.	No es razonable este plazo, pues aunque el fiscal ejecutor procure preparar la demanda en un tiempo prudente, lo cierto del caso es que puede ser que la medida cautelar se pierda, si el juez se atrasa en decretarla, de manera que el contribuyente tendrá tiempo para distraer los bienes.
No hay normativa que hable sobre la posibilidad de levantar el velo corporativo.	Al no existir normativa en este sentido, puede ser que el contribuyente utilice una sociedad para resguardar sus bienes, y la Administración no pueda cobrar la deuda tributaria, como consecuencia de una mera



	formalidad.
De conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria, en el caso de un concurso de acreedores, no puede aceptar la reducción de la deuda tributaria.	La Administración Tributaria debería poder aceptar la reducción de una deuda tributaria, por ejemplo, frente a otros acreedores, de manera que entre todos se repartan proporcionalmente el patrimonio del deudor que resulte de su insolvencia o quiebra. Esto permitiría que la Administración obtenga al menos una parte de lo que se le debe, cumpliendo, al menos parcialmente, con su función recaudadora.

De todo lo mencionado, es posible colegir que el procedimiento actual de cobro posee varios desatinos y falencias, que son susceptibles de ser mejorados, a través de la emisión de un reglamento que establezca clara y precisamente las etapas del cobro.

No obstante, antes de elaborar dicha normativa, se debería estudiar la posibilidad de implementar a nivel legal el cobro coactivo en sede administrativa, como una de las facultades de la Administración Tributaria.

Para esto, sería conveniente hacer una breve mención de dos proyectos de ley que intentaron implementar la figura jurídica mencionada.

## **V. PROYECTOS DE LEY QUE TRATARON EL TEMA DEL COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA**

En Costa Rica, ha habido intentos reales de introducir en el ordenamiento jurídico tributario la facultad de la Administración Tributaria de llevar a cabo el cobro coactivo de tributos. En este sentido, se hará referencia a dos proyectos de ley, que no maduraron en su momento.

### **V.I PROYECTO DE LEY DE ORDENAMIENTO FISCAL.**

Este proyecto se conoció en el año 2002, bajo el expediente legislativo 14664, y fue producto de la iniciativa del Poder Ejecutivo, que buscaba, entre otros asuntos, reformar el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En la exposición de motivos se señalaba:

*“Se pretende mejorar el procedimiento tributario haciéndolo más ágil y simple, básicamente al permitir que la Administración Tributaria efectúe ella misma el cobro ejecutivo, sin necesidad de acudir a la vía judicial. A esos efectos se le otorga las funciones básicas para asegurar el cobro de la deuda tributaria, tales como el embargo y remate de bienes del deudor, la adopción de medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios razonables de que, en otro caso ese cobro se vería frustrado o gravemente dificultado (...)”*<sup>273</sup>

Si se lee con detenimiento el documento, es fácil percatarse de que se intentó tomar como referencia el Modelo de Código Tributario del CIAT en su versión de 1997. Concretamente, el proyecto creaba un título VII denominado “Procedimientos de Recaudación” dentro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el cual se regulaba el procedimiento de cobro coactivo que se llevaría a cabo en caso de incumplimiento en el pago.<sup>274</sup>

Asimismo, se aspiraba a crear una Agencia Nacional de Administración Tributaria (ANAT) *“capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes”*<sup>275</sup>, a través del riesgo que éstos pudieran percibir ante el incumplimiento. Aunado a esto, la ANAT se encargaría de promover la cultura tributaria en Costa Rica, al mismo tiempo que sería el órgano especializado y autorizado para recaudar los tributos.<sup>276</sup>

## **V.II PROYECTO DE LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL.**

Este proyecto se conoció en el año 2004, bajo el expediente 15516, y entre las modificaciones que pretendía realizar al ordenamiento jurídico tributario, se encontraba la creación de la Dirección Nacional de Tributos (DNT), órgano que asumiría la

---

<sup>273</sup> Folio 51 del expediente legislativo 14664.

<sup>274</sup> Folios 391 a 406 del expediente legislativo 14664.

<sup>275</sup> Folio 52 del expediente legislativo 14664.

<sup>276</sup> Folios 406 a 459 del expediente legislativo 14664.

responsabilidad de administrar el sistema tributario, para lo cual tendría a cargo las funciones de gestión, recaudación, fiscalización, liquidación de los tributos, trámite y fiscalización de exenciones tributarias, además de que brindaría asistencia al Ministro de Hacienda en el diseño y evaluación de la política tributaria, así como en la evaluación de la gestión tributaria.<sup>277</sup>

Resulta importante indicar que se pretendía crear una instancia para la defensa de los derechos de los contribuyentes, dentro de la Defensoría de los Habitantes<sup>278</sup>, y que, como consecuencia de la moción 481-68 presentada por el Diputado Rodrigo Alberto Carazo Zeledón, se adicionó al proyecto de ley un capítulo III al Título VI, denominado “Procedimientos de Recaudación, Disposiciones Generales”, con el objeto de implementar el cobro coactivo en sede administrativa.<sup>279</sup>

El proyecto de ley, en sus artículos 206 a 219 regulaba temas como por ejemplo: el inicio del periodo ejecutivo, las medidas cautelares, el apremio y su relación con otros procedimientos, las garantías, el embargo, los bienes en depósito, las facultades de los órganos de recaudación, las tercerías, la enajenación de bienes y las excepciones oponibles.<sup>280</sup>

Ambas iniciativas mencionadas, no llegaron a ser ley de la República, por distintas razones, pero coinciden en que conformaban lo que popularmente se conoce como “paquetes fiscales”, circunstancia poco conveniente, debido a que muchas veces si uno de los tópicos tratados en ellos no tiene suficiente apoyo de los diputados, el proyecto en su totalidad no prospera, a pesar de que existan partes “salvables” del mismo.

A manera de conclusión, cabe destacar que el procedimiento actual de cobro de tributos posee muchas debilidades, que lo hacen complicado innecesariamente. Debido a esto, es

---

<sup>277</sup> Artículos 52 y 53 del Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Publicado en el Alcance 8 de la Gaceta 26 del 6 de febrero del 2004.

<sup>278</sup> Artículo 67 del Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Publicado en el Alcance 8 de la Gaceta 26 del 6 de febrero del 2004.

<sup>279</sup> Gómez Zúñiga, Abel & Corrales Arrieta, María Cecilia. (2009). *El cobro ejecutivo de tributos en sede administrativa*. Proyecto Final de Graduación presentado como requisito parcial para optar por el título de Master en Asesoría Fiscal. Universidad para la Cooperación Internacional (UCI). San José, Costa Rica. Págs. 81 y 82.

<sup>280</sup> Op. Cit. Págs. 114 a 133.

que ha habido intentos de reformar la normativa que trata este t3pico, no obstante, no se ha logrado.

Por esta raz3n, se proceder3 a plantear una propuesta normativa de cobro de tributos, con el fin 3ltimo de hacer m3s eficiente la recaudaci3n, teniendo siempre como centro de atenci3n los derechos de los contribuyentes.

### **CAPÍTULO III. PROPUESTA DIRIGIDA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COSTARRICENSE PARA LA APLICACIÓN DEL COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA**

En el presente trabajo de investigación, se propone un procedimiento de cobro administrativo que, se dirige al sujeto privado<sup>281</sup>, abarca una etapa persuasiva<sup>282</sup> y, si ésta no logra provocar el ingreso del tributo, una fase coactiva.

De hecho, parte de la doctrina costarricense ha discutido sobre la necesidad de eliminar de la normativa la exigencia de recurrir ante un juez de la república, para que este autorice la aplicación de una medida cautelar o para cobrar el tributo de conformidad con la Ley de Cobro Judicial, cuando la Oficina de Cobros no consiguió recaudarlo.

En este orden de ideas, el autor Adrián Torrealba ha sostenido:

*“Resulta necesario avanzar hacia la transferencia del cobro ejecutivo de sede judicial a la sede administrativa, para completar el ciclo de gestión y recaudación en manos de la propia Administración. Esto debe venir acompañado con mejoras en la regulación de las medidas cautelares que puede aplicar la Administración desde el procedimiento de fiscalización, a fin de evitar que cuando se haya agotado la vía administrativa el contribuyente haya distraído sus bienes. Asimismo, debe considerarse la ampliación del acceso a la Administración a la información bancaria (...) se debería extender el acceso al suministro masivo por los bancos de saldos a una fecha dada, no de los movimientos totales, para que, mediante procesos informáticos, esto sirva de luz de alerta para enfocar mejor los recursos de fiscalización y detectar inconsistencias entre los incrementos*

---

<sup>281</sup> Esta investigación no abarca el tema de cómo cobrarle, por ejemplo, a otras instituciones estatales. Esto es digno de un análisis más profundo, pues tiene otros matices.

<sup>282</sup> Previo al procedimiento ante la Oficina de Cobro, la etapa de “liquidación”, es decir, aquella en la que, por ejemplo, se actualiza el monto de los intereses moratorios también debería realizarse totalmente a nivel de la Administración Tributaria, es decir, sin necesidad de recurrir ante un juez.

*de patrimonio y las declaraciones. De la misma manera, es necesario dar acceso a la Administración Tributaria a la información bursátil”<sup>283</sup>.*

También se ha indicado, respecto al necesario fortalecimiento de la administración tributaria que *“es básico el desarrollo de una administración tributaria moderna que cumpla varios cometidos: (...) Cuarto, que se cree el cobro ejecutivo en sede administrativa<sup>284</sup>, figura jurídica absolutamente central para poder tener agilidad en el cobro de los morosos, y que éstos no se conviertan en incobrables para el fisco, como resultado de la tardanza y los ardidés legales”<sup>285</sup>.*

Las preocupaciones mencionadas, devienen de la poca efectividad en el cobro de tributos que tiene lugar en Costa Rica. Por esta razón, se apoya la introducción de la figura jurídica del cobro coactivo en sede administrativa, en el ámbito de los tributos, siempre y cuando la deuda sea líquida y exigible.

## **I. PROPUESTA: COBRO PERSUASIVO<sup>286</sup>**

Probablemente, el incorporar el cobro coactivo en sede administrativa en el ámbito de los tributos signifique que la modificación más importante que se deba hacer a nivel normativo sea irónicamente la creación de una Oficina de Cobro persuasivo, compuesta por personal especializado en materia de resolución alterna de conflictos, y dotada de varias herramientas jurídicas que le permitan llevar a cabo su labor.

Debería, entonces, procurarse que los funcionarios de la Administración Tributaria que se encarguen de determinar la obligación tributaria, de realizar el cobro persuasivo y llevar a cabo la cobranza coactiva, sean personas distintas, pues cada una de ellas tiene un rol y una especialización diferente.<sup>287</sup>

---

<sup>283</sup> Torrealba Navas, Adrián. *Derecho Tributario*. Tomo II Derecho Tributario Formal. Recuperado de: [www.impositus.com](http://www.impositus.com).

<sup>284</sup> Entiéndase cobro coactivo en sede administrativa.

<sup>285</sup> Cornick, Jorge; Garnier, Leonardo; Guardia, Jorge; Ordóñez, Jaime; Torrealba, Adrián; Villasuso, Juan. *Siete ajustes urgentes. El proyecto de reforma fiscal necesita garantizar eficacia y equidad social*. La Nación/Economía. Sábado 1 de mayo de 2004.

<sup>286</sup> Ver anexo 6.

<sup>287</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *Las Facultades de Cobro de las AATT, la cobranza administrativa versus la cobranza judicial*. Op. Cit. Pág. 4.

Asimismo, la Administración debería hacer uso de un software que le sea de gran utilidad para desarrollar el procedimiento de cobro, y que posea las siguientes características:

a) Que contenga la información de relevancia tributaria de los contribuyentes, como por ejemplo, el listado de sus bienes y derechos inscribibles (derechos de propiedad intelectual), y el detalle de las sociedades en que aparecen como apoderados o socios (en la escritura de constitución).<sup>288</sup>

b) Que le atribuya a cada deudor un riesgo recaudatorio, considerando su capacidad económica, el importe de lo debido y su facilidad para desaparecer ante las adversidades financieras. Para esto se requeriría el levantamiento del secreto bancario, en el que intervenga un juez que garantice los derechos del contribuyente<sup>289</sup>, y un sistema informático que permita el cruce de información con instituciones financieras.<sup>290</sup>

c) Que permita conocer el estado actual del procedimiento de cobro.<sup>291</sup>

d) Que contenga la información correspondiente a las autoliquidaciones, ajustes o estimaciones resultantes de procesos determinativos o de fiscalización y el registro de los pagos, actualizando en tiempo real la cuenta corriente tributaria<sup>292</sup>.

e) Que permita una comunicación fluida con los demás órganos del Estado, de manera que el funcionario de la Oficina de Cobro Persuasivo pueda requerirles información

---

<sup>288</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Lisboa, Portugal. Págs. 8, 9 y 13.

<sup>289</sup> En el año 2010, la OCDE le recomendó a Costa Rica levantar el secreto bancario para fines de recaudación tributaria. La solicitud se hizo dentro del informe de progreso de Costa Rica que brindó la OCDE, emitido por Pascal Saint-Amans, del centro de política y administración tributaria de la organización. Recuperado de: [http://www.elfinancierocr.com/ef\\_archivo/2010/febrero/28/finanzas2283051.html](http://www.elfinancierocr.com/ef_archivo/2010/febrero/28/finanzas2283051.html). Consultado el 27 de julio del 2013 & [https://www.larepublica.net/app/cms/www/print\\_friendly.php?viewmode=print&codigo\\_locale=es-CR&pk\\_articulo=24208&http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna\\_fiscal/Abusiva-apertura-secreto-bancario\\_7\\_141655860.html](https://www.larepublica.net/app/cms/www/print_friendly.php?viewmode=print&codigo_locale=es-CR&pk_articulo=24208&http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Abusiva-apertura-secreto-bancario_7_141655860.html)

<sup>290</sup> Conferencia Técnica del CIAT. (2011). España: *Mecanismos eficaces de recuperación de los adeudos: medidas cautelares, facilidades o acuerdos de pago y remate de bienes*. Op. Cit. Pág. 2.

<sup>291</sup> Pires, José María. Op. Cit. Pág. 3.

<sup>292</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). República Dominicana: *Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. Op. Cit. Pág. 9.

sobre el contribuyente, y el funcionario de la otra institución procure darle prioridad a esa solicitud.<sup>293</sup>

f) Que indique los beneficios fiscales que posee el deudor.<sup>294</sup>

g) Que permita producir los documentos necesarios para la consecución del procedimiento de cobro coactivo.<sup>295</sup>

h) Que genere avisos masivos e individuales de cobro.<sup>296</sup>

i) Que permita tramitar, vía correo electrónico, el embargo de los bienes inscribibles ante el Registro Nacional.<sup>297</sup>

También se podría optar por crear una Oficina Virtual, tal y como ocurre en República Dominicana<sup>298</sup>, así, el contribuyente podría, sin la intervención de funcionarios públicos, tener acceso a un buzón de mensajes, por medio del cual se le informaría sobre aspectos normativos y de asistencia, además de que podría consultar sus deudas, proceder a su pago y obtener una certificación que haga constar que se encuentra al día, de manera similar a como ocurre en Portugal y España<sup>299</sup>.

En cuanto a la duración del procedimiento, se debería establecer un plazo, al menos ordenatorio, por ejemplo de tres meses<sup>300</sup>, dentro del cual la Administración Tributaria se acerque al contribuyente para persuadirlo de pagar su deuda.

---

<sup>293</sup> Castillo Contreras, Flora. Op. Cit. Págs. 116, 119, 132-134.

<sup>294</sup> Pires, José María. Op. Cit. Pág. 4.

<sup>295</sup> Gauthier, Maxime. (2006). Op. Cit. Pág. 5.

<sup>296</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Guatemala: *La clasificación y gestión de cartera de adeudos*. Op, Cit. Pág. 10.

<sup>297</sup> Pires, José María. Op. Cit. Págs. 6-7.

<sup>298</sup> Mencionado en el primer capítulo de la presente investigación. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). República Dominicana: Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo. Op. Cit. Págs. 13 y 14.

<sup>299</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Portugal: *Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. En el marco de la Conferencia Técnica “*La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*”. Lisboa, Portugal. Pág. 12. & Segarra, Santiago. Op. Cit. Pág. 5.

<sup>300</sup> Este plazo no se fundamenta en ningún estudio anterior que establezca cuál es el tiempo idóneo para que la Administración Tributaria lleve a cabo el cobro persuasivo. Sería conveniente que una persona con mayor conocimiento en estos tópicos lo analice.



Para esto, valdría la pena analizar la posibilidad de que, luego de un mes a partir de la fecha en que debió ingresarse el tributo y los intereses, la Oficina de Cobro Persuasivo, a través de su sistema informático y tomando como base un monto establecido por el Director General de la Administración Tributaria, seleccione día a día y aleatoriamente, los contribuyentes a los cuales deberá cobrar el funcionario.

El sistema podría depurar<sup>301</sup> y unificar<sup>302</sup> las deudas líquidas y exigibles, además de considerar ciertas de sus características, como por ejemplo la antigüedad y el importe, proporcionando imparcialidad al procedimiento, tal y como ocurre en República Dominicana<sup>303</sup>.

De hecho, entre las facultades del Director General de Tributación, se encontrarían la de condonar total o parcialmente multas y recargos<sup>304</sup> y la de establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los casos de fiscalización, determinación de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa, aplicación de sanciones u otros conceptos que, en virtud de su bajo monto o incobrabilidad, no sean convenientes de ejecutar.

Sin embargo, aún y cuando se haya ordenado el archivo del asunto por incobrabilidad, el Director General tendría la potestad de emitir una resolución revalidando la deuda, en caso de que la Administración Tributaria logre ubicar bienes del deudor que sean suficientes para cubrir el crédito.<sup>305</sup>

Ahora bien, en cuando a la manera en que se procederá a persuadir al contribuyente y a los responsables solidarios, se podría tomar en cuenta las siguientes dos opciones:

- a) Llamadas telefónicas: Se podría apostar por una modalidad similar a la que existe en Estados Unidos<sup>306</sup>. Así, en Costa Rica se podría contar con un “equipo de distribución

---

<sup>301</sup> Es decir, no cobrar aquéllas que se encuentren manifiestamente prescritas. Para esto, debería la Administración Tributaria tener la potestad de declarar prescritas las deudas, y no esperar a que la Oficina de Cobros lo haga, que es lo que acontece hoy en día.

<sup>302</sup> Con el fin de evitar la multiplicidad de esfuerzos por parte de los funcionarios.

<sup>303</sup> Dirección General de Impuestos Internos. República Dominicana. *La cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Op. Cit. Pág. 17.

<sup>304</sup> Artículo 139 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>305</sup> Artículo 140 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>306</sup> Ver en este sentido la explicación proporcionada en el capítulo I de la presente investigación.

automática” que haga la llamada, y una vez que el contribuyente conteste, la traspase a un funcionario, haciendo aparecer en la pantalla de su computadora, la información relevante del deudor. El funcionario podría llevar puestos unos audífonos livianos, que le permitan tener las manos libres para registrar la información durante la conversación.<sup>307</sup>

Para llevar a cabo este procedimiento, el equipo de distribución automática podría determinar cuáles casos son prioritarios, y cuál es el mejor momento del día para contactar a los contribuyentes, permitiendo que el funcionario no pierda tiempo intentando establecer el contacto. Si el número telefónico del contribuyente estuviera ocupado o no contesta, el sistema programaría intentos de llamadas posteriores.<sup>308</sup>

- b) Correo electrónico: Se podría realizar el requerimiento de pago a través de un correo electrónico que sea firmado digitalmente por un funcionario competente, documento que interrumpiría la prescripción.

Se considera que lo conveniente sería que a partir del momento en que entre en vigencia la reforma propuesta, la Administración Tributaria posea un sistema informático que le asigne a cada persona, al momento de inscribirse como contribuyente, un correo electrónico, y respecto a los contribuyentes inscritos con antelación, se establezca un transitorio similar a lo que se indicó en el artículo 149 de la Ley de Tránsito por Vías Terrestres y Seguridad Vial, número 9078, el cual señaló la obligación de registrar una dirección electrónica para ser notificado de las infracciones cometidas en un periodo razonable.

Para fundamentar lo anterior, se podría mencionar el artículo 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que señala que la Administración Tributaria mediante resolución general podrá disponer el uso obligatorio de medios electrónicos.

Claro está que sería necesario que los correos electrónicos desplieguen todos los efectos de una notificación formal, evitándose el tener que comunicar el requerimiento de pago

---

<sup>307</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Op. Cit. Pág. 21.

<sup>308</sup> *Ibidem*.

en el domicilio del contribuyente, tal y como ocurre según la normativa actual. Además, podría pensarse en programar el sistema informático, de manera que este notifique por sí solo, permitiéndoles a los funcionarios de la Administración Tributaria dedicarse a otros temas de recaudación.

c) Visitas in situ: Según estudios previos realizados por la Dirección General de Tributación, podría determinarse cuáles áreas geográficas encierran a la mayoría de contribuyentes morosos, con el fin de que los funcionarios organicen visitas a esas zonas, y, utilizando sus conocimientos en materia de resolución alterna de conflictos, persuadan a los contribuyentes a cancelar la deuda líquida y exigible.

De hecho, en Colombia ocurre una situación similar, pues se realizan las “Jornadas Nacionales masivas de Cobro”, en las que los funcionarios, considerando cuáles áreas geográficas y sectores económicos son los que contienen la mayor cantidad de deudores, visitan a los morosos, ilustrándoles sobre la posibilidad de regularizar sus obligaciones con un acuerdo de pago<sup>309</sup>.

De acuerdo a la zona en la que se encuentre la Administración Tributaria, podría aplicarse una u otra medida de cobro amistoso, por ejemplo, en el supuesto de la de San José, puede que sea factible usar el correo electrónico, mientras que en las zonas alejadas, por ejemplo en Limón, podría utilizarse la llamada, dado que hay personas que no tienen acceso a internet. Por su parte, las visitas in situ, dependerían de los resultados de los estudios realizados en materia de morosidad.

En el requerimiento de pago amistoso, realizado de acuerdo a cualquiera de las anteriores maneras, se le otorgaría al contribuyente un plazo de cinco días para interponer excepciones o para solicitar una cita con el funcionario a cargo, a efectos de obtener una atención personalizada y discutir la posibilidad de solicitar un fraccionamiento o aplazamiento de pago.

---

<sup>309</sup>Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Colombia: *Las facilidades o acuerdos de pago*. En el marco de la conferencia técnica: *La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo*. Lisboa, Portugal. Pág. 2.

Actualmente, el fraccionamiento de pago puede solicitarse tanto durante la etapa del cobro persuasivo como a lo largo del procedimiento de cobro coactivo<sup>310</sup>, no obstante, podría pensarse en hacer más atractivo para el contribuyente el hecho de realizar la petición durante la etapa amistosa, evitándose la Administración el inicio de fase coactivas de cobro, y privilegiando el principio de economía procesal.

Por ejemplo, en la fase amistosa, se podría simplificar el trámite para pedir el fraccionamiento de pago, así, la persona al solicitar una cita con un funcionario, tendrá la oportunidad de explicarle a este último su situación económica actual y podrá, en caso de que el funcionario autorice el trámite, de acuerdo a la normativa, pagar un adelanto menor al establecido actualmente en el artículo 7 de la resolución DGT- R-006-2011.

En Canadá, por ejemplo, *“si un contribuyente adeudado puede probar que no tiene recursos económicos suficientes para pagar, la CRA no proseguirá con el cobro. Si esta incapacidad económica es temporal, la CRA aplazará la acción de cobro hasta el momento en que se mejore la situación económica de la persona. Si no existe ninguna capacidad económica para el pago, la CRA cancelará la cuenta”*<sup>311</sup>.

El hecho de que el contribuyente se comunique directamente con un funcionario de la Oficina de Cobro Persuasivo, se considera que es un punto a favor de la cultura tributaria, pues no es un secreto que muchas personas perciben lo tributario como una materia odiosa e inentendible.

Esta práctica beneficiaría enormemente a las personas que se encuentran acogidas al Régimen de Tributación Simplificada o tienen negocios familiares pequeños, dado que su situación económica probablemente no les permite contratar un asesor fiscal que les redacte una solicitud de fraccionamiento de pago.

Por tanto, se deben replantear los requisitos del aplazamiento y fraccionamiento de pago, para aplicar medidas distintas a casos diferentes, utilizando hasta donde sea

---

<sup>310</sup> Ver artículo 6 de la resolución DGT- R-006-2011.

<sup>311</sup> Snaaw, Mike. Op. Cit. Pág. 6.

posible la comunicación directa entre el funcionario y el contribuyente, siendo que en esta etapa no se discute el monto de lo debido, sino únicamente la forma de pago.

De esta manera, las personas encontrarían en la Administración Tributaria una aliada, que les proporciona soluciones a tiempo, y no un órgano encargado de cobrar tributos que no toma en cuenta su capacidad económica.

Si el contribuyente no opone excepciones o no solicita un fraccionamiento o aplazamiento de pago, el sistema informático de la Administración Tributaria debería efectuar de oficio las compensaciones que procedan, con el fin de evitar procedimientos coactivos de cobro y notificando al deudor si queda un saldo a favor<sup>312</sup>.

No obstante, es importante distinguir que existen casos específicos que requerirían un trato diferente, por ejemplo, en el supuesto de que una sociedad aparezca como propietaria de varios vehículos y esto se deba a la existencia de varios contratos de leasing, podría ocurrir que los arrendatarios financieros paguen en exceso el impuesto a la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones.

La problemática consistiría en que el sistema de la Administración Tributaria señalaría que es la sociedad quien tiene un saldo a favor, cuando en realidad quienes pagaron el tributo fueron los “arrendatarios”. Para solucionar esto, podría pensarse en que el formulario de inscripción D-140 posea una casilla en la que se le pregunte al contribuyente, si tiene alguna situación específica por la que prefiera que no se hagan las compensaciones de oficio.

Claro está que la justificación deberá ser razonable, dado que esto comportaría un mayor esfuerzo de la Administración Tributaria, quien deberá determinar cómo cobrar un tributo, a pesar de que en apariencia el deudor tiene un saldo a favor con el que podría cancelarse la obligación.

Si aun así no se cancela la deuda, podría establecerse normativamente la obligación del contribuyente de comparecer ante la Notaría del Estado, a rendir una Declaración Jurada

---

<sup>312</sup> Segarra, Santiago. Op. Cit. Pág. 5.

en la que señale cuáles son todos sus bienes y derechos que tienen un valor de mercado superior a doscientos cincuenta mil colones (¢250.000). La persona debería comparecer dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se notificó que no alcanzó el monto compensado, o que no hay saldos a favor para compensar.

Esto le permitiría a la Administración Tributaria tener certeza de qué es lo que eventualmente podría embargarse para asegurar el pago del tributo, además, el hecho de que se realice este trámite ante la Notaría del Estado<sup>313</sup> hace que el contribuyente no se vea en la necesidad de desembolsar cincuenta mil colones<sup>314</sup>.

Lo anterior, bajo apercibimiento de que de no hacerlo, un Notario del Estado visitará su domicilio fiscal y levantará un acta notarial con la información que el contribuyente debió haber señalado en la declaración jurada, caso en el cual los gastos legales del acta notarial y las erogaciones que implique la diligencia serán cargados a su cuenta.

Asimismo, podría pensarse en establecer a nivel legal, que la lista de morosos se emita a partir de este momento, con el objeto de que esté conformada únicamente por aquellos deudores que, luego de dárseles la oportunidad de interponer excepciones al cobro, tengan pendientes asuntos en la etapa persuasiva, incentivando así el pago durante el período amistoso, además de que se resguardaría el derecho de solicitar la prescripción, de manera que no aparezcan como deudores las personas que en realidad solo tienen una obligación natural.

## **II. CASO ESPECIAL: FUNCIONARIOS QUE OSTENTAN ALTOS PUESTOS E INSTITUCIONES PÚBLICAS**

Sería beneficioso analizar la posibilidad de crear un procedimiento “sumarísimo”, para cobrar las deudas de los funcionarios públicos que ocupan cargos muy importantes en las distintas instituciones públicas y órganos estatales, y que por tanto son “figuras públicas”.

---

<sup>313</sup> Actualmente, por ejemplo, cuando se va a suscribir un contrato forestal entre el Estado y el beneficiario del régimen forestal, no se le cobran honorarios a este último. Si se utiliza la Notaría del Estado en beneficio del administrado, no existe razón para no hacer uso de ella en favor de los intereses de la Administración Tributaria, que en última instancia representa el interés público.

<sup>314</sup> Cálculo tomado del sistema informático Master Lex, el día 3 de mayo del 2013.

Esto permitiría fomentar la cultura tributaria costarricense, que actualmente no es la más deseable, debido precisamente a las constantes publicaciones en distintos noticieros que revelan lo que ocurre en la realidad: Los jefes de las instituciones y órganos del Estado no se preocupan por dar el ejemplo de lo que pretenden imponer a los demás ciudadanos, y una muestra clara de ello es el caso del ex Ministro de Hacienda Fernando Herrero, quien fue cuestionado por no haber actualizado durante aproximadamente doce años el valor de dos de sus propiedades ubicadas en Escazú y Pavas<sup>315</sup>.

No se considera políticamente conveniente establecer que para poder acceder a un puesto público se necesite presentar una certificación de estar al día con los tributos, porque esto podría significar un importante atraso en el proceso de contratación, por ende, lo mejor sería que cuando las personas sean nombradas como jefes de instituciones u órganos estatales, entonces sí se les aplique el procedimiento de cobro sumarisimo mencionado líneas atrás.

En cuanto al procedimiento de cobro persuasivo, podría establecerse en la ley que sea gratuito, mientras que el de cobro coactivo no, de forma que los contribuyentes deban asumir los gastos que genera el no pagar una deuda líquida y exigible amistosamente.

Sería beneficioso que la Administración Tributaria cada cierto tiempo, por ejemplo cada dos años, de manera similar a Francia<sup>316</sup>, elabore un informe de resultados que permita dilucidar cuáles son las debilidades del sistema de cobro persuasivo, y así poder corregirlas, permitiendo una mayor capacidad de reacción frente a los incumplimientos formales y materiales de la obligación tributaria.

Por último, y en aras de promover la cultura tributaria en los costarricenses, podría elaborarse un convenio entre la Universidad de Costa Rica y la Administración Tributaria, de modo que los estudiantes de la Escuela de Ciencias de la Comunicación Colectiva, a través de un proyecto de Trabajo Comunal Universitario, elaboren “anuncios de televisión” con técnicas como la de *stop motion*, que contengan mensajes

---

<sup>315</sup> Mata, Esteban. (2012). Periódico la Nación. *Renuncia ministro de Hacienda Fernando Herrero*. 2 de abril del 2012. Recuperado de: <http://www.nacion.com/2012-04-02/ElPais/Renuncia-ministro-de-Hacienda-Fernando-Herrero.aspx>.

<sup>316</sup> Gauthier, Maxime. (2006). Op.Cit Págs. 10-11.

de reflexión sobre la necesidad y la importancia de colaborar con los ingresos estatales por medio de los tributos, tal y como lo hace la DIAN en Colombia.

## **II. PROPUESTA: COBRO COACTIVO<sup>317</sup>**

Actualmente, la norma que permite pensar en la posibilidad de implementar el procedimiento de cobro coactivo en sede administrativa, es el numeral 146 de la Ley General de la Administración Pública, el cual señala que la Administración tiene la potestad de ejecutar por sí misma un acto administrativo.

Claro está que el cobro coactivo de tributos debería establecerse legalmente y desarrollarse a nivel reglamentario, con el fin de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes acerca de cuál sería el alcance de las potestades de la Administración Tributaria en esta materia.

Podría reformarse el ordenamiento jurídico tributario, para que en el supuesto de que el contribuyente hiciera caso omiso al cobro persuasivo de los tributos, se traslade el asunto a la Oficina de Cobro Coactivo, que se regiría en lo estipulado en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en su versión del 2006 (en adelante “El Modelo”), el cual fue desarrollado por expertos en materia de recaudación de las distintas Administraciones Tributarias Latinoamericanas, y privilegia el cobro de tributos en vía administrativa, anteponiendo esta última a la judicial y a la mixta.<sup>318</sup>

Esto no quiere decir que la presente iniciativa se limitará a repetir lo dispuesto en el Modelo, por el contrario, la idea es discernir qué aspectos podría adoptar la Administración Tributaria, y qué prácticas de cobro, considerando la experiencia de otros países, podrían contribuir a articular un sistema de recaudación más efectivo y expedito.

---

<sup>317</sup> Ver anexo 7.

<sup>318</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Op. Cit. Pág. 54.



Ahora bien, en lo concerniente al Modelo, este en sus artículos del 122 al 141, regula la figura del cobro coactivo en sede administrativa. Así, se indica que el procedimiento de cobro ejecutivo<sup>319</sup> iniciará cuando no se realice el pago voluntario, es decir:

a) Las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso.

b) Las deudas autoliquidadas y declaradas, cuando no se hubiese ingresado el importe del tributo en el plazo reglamentario, y si este ya hubiese concluido, al presentar la declaración<sup>320</sup>.

A pesar de lo indicado, en Costa Rica podría optarse por establecer un plazo ordenatorio de tres meses<sup>321</sup>, contados a partir de la finalización de la fase de cobro persuasivo, con el objeto de que la Administración durante ese periodo proceda con el cobro coactivo y la adopción de las medidas cautelares necesarias para asegurar el pago de las deudas fiscales.

Los funcionarios de la Oficina de Cobro Coactivo, tendrían las mismas facultades que los órganos de fiscalización, y serían los encargados de llevar a cabo las actuaciones materiales que se requieran para poder hacer efectivos los actos administrativos dictados en el procedimiento de cobro coactivo. Relevante es indicar que las autoridades públicas se encontrarían obligadas a proteger y brindar el auxilio necesario en el ejercicio de la gestión de cobranza<sup>322</sup>.

En la etapa de cobro coactivo, tal y como se indicó en el capítulo primero del presente trabajo de investigación, es necesario aplicar técnicas diversas a condiciones distintas, con el objeto de resguardar los derechos de los contribuyentes y hacer más eficiente la función de recaudación.

---

<sup>319</sup> Entiéndase cobro coactivo.

<sup>320</sup> Artículos 122 y 123 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>321</sup> Este plazo no se fundamenta en ningún estudio anterior que establezca cuál es el tiempo idóneo para que la Administración Tributaria lleve a cabo el cobro coactivo. Sería conveniente que una persona con mayor conocimiento en estos tópicos lo analice.

<sup>322</sup> Artículo 131 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

Para esto, el riesgo recaudatorio que el sistema informático de la Administración Tributaria, en la fase persuasiva, otorgó a cada deudor tributario, según antigüedad y tipo de adeudo, debería ir aparejado a un análisis de cuáles son los motivos por los cuales los contribuyentes no cancelan sus deudas, permitiendo así determinar las medidas de cobro más efectivas y ventajosas, susceptibles de aplicar a los distintos sectores de la población que se encuentran morosos en relación con sus tributos.

Habiendo determinado cómo proceder en cada caso, se procedería, previamente, a llevar a cabo la primera de las fases del cobro coactivo:

## **III EL APREMIO**

Se notificaría al deudor y a los responsables solidarios, una resolución que requeriría, en el plazo de diez días, el pago del tributo junto con los intereses, los recargos y la sanción<sup>323</sup> correspondiente, además de advertirle la posibilidad de presentar únicamente las excepciones de prescripción, pago, prórroga para el pago, extinción de la deuda, falta de notificación de las deudas determinadas por la Administración Tributaria, suspensión y anulación de la liquidación.

Este documento, en caso de ser ignorado por el contribuyente durante el nuevo plazo otorgado, sería título suficiente para iniciar la etapa de embargo contra los bienes y derechos del obligado, pues tendría la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial<sup>324</sup>.

La mencionada notificación podría realizarse a través de un correo electrónico, firmado digitalmente por el funcionario competente, evitando así que una deuda líquida y exigible, y de la cual tiene conocimiento el contribuyente, tenga que comunicársele en su domicilio fiscal, dado que de lo contrario se estarían generando mayores costos para la Administración.

---

<sup>323</sup> Su causa sería no haber cancelado en la etapa persuasiva.

<sup>324</sup> Artículo 124 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

De manera paralela al requerimiento de pago, la Administración Tributaria podría decretar medidas cautelares atípicas<sup>325</sup>, que se adapten a la situación específica de cada deudor, que sean proporcionales al daño que se pretenda impedir, de manera que se evite a un perjuicio de difícil o imposible reparación al contribuyente.

Posteriormente, se continuará con la siguiente etapa del cobro coactivo:

## **II.II EL EMBARGO**

Podría iniciarlo un área de la Oficina de Cobro Coactivo, que se especialice en esta materia, de forma que se desarrolle una actividad similar a la que lleva a cabo el “Polo de Cobranza” de Francia<sup>326</sup>, el cual actúa excepcionalmente cuando el contribuyente definitivamente no desea colaborar con la Administración Tributaria, razón por la que es el órgano encargado de aplicar las medidas cautelares más gravosas.

Para esto, la Administración Tributaria, a través del funcionario competente, podría enviar vía correo electrónico, tanto un mandamiento de anotación de embargo de bienes inscribibles al Registro Nacional, como una diligencia de embargo de cuentas bancarias a las entidades financieras. Por su parte, tratándose de bienes muebles también se podría disponer su depósito<sup>327</sup>.

Al realizarse el embargo de bienes perecederos u otros que por su naturaleza implicarían costos para su mantenimiento, el deudor debería hacerse cargo de dichos costos. No se embargarían los bienes o derechos declarados inembargables, ni aquellos que pudieran significar para la Administración un costo superior a lo que resultaría de su ejecución<sup>328</sup>.

Cuando la Administración embargue fondos, valores, títulos u otros bienes confiados a una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, el embargo podría extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos que tengan los depositarios bajo su poder.

---

<sup>325</sup> Estas deberían ser prorrogables.

<sup>326</sup> Mencionado en el Capítulo I del presente trabajo de investigación.

<sup>327</sup> *Ibidem*.

<sup>328</sup> *Ibidem*.

Si los fondos o valores se encontraran depositados en cuentas a nombre de varios titulares, se presumiría, salvo prueba en contrario, que el importe se encuentra dividido en partes iguales, de forma tal que sólo se embargará la parte correspondiente al deudor del tributo<sup>329</sup>, tal y como ocurre en el caso de España<sup>330</sup>.

En casos extremos, una de las medidas que podría adoptar la Administración Tributaria, con el fin de cobrar forzosamente los tributos y sus recargos, podría consistir en decretar, a través de internet, la inhibición general de los bienes y derechos del deudor, la cual se mantendría en tanto no se extinga la deuda, o se garantice su pago con otros bienes o derechos<sup>331</sup>.

Sería conveniente que, la persona encargada de recaudar los tributos tenga competencia en todo el país, pues en los casos fijados por ley tendría la posibilidad de adoptar medidas tendientes a recuperar coactivamente lo adeudado, incluso durante la noche o los fines de semana<sup>332</sup>.

No obstante, el contribuyente podría solicitar el cambio de la medida cautelar, siempre y cuando, el bien o derecho posea un valor suficiente como para cubrir la totalidad de la deuda, no se perjudique a terceros, y la Administración esté de acuerdo, esto sin perjuicio de que esta última, en casos establecidos por ley, decrete las contracautelas necesarias para resguardar el interés público.

El recaudador, previo acuerdo fundamentado con el jefe de la oficina ejecutora, podría, en el supuesto de que una persona entorpezca las actuaciones de embargo, decidir cuáles son las medidas pertinentes para que el depositario tome posesión del bien o para que siga adelante la diligencia<sup>333</sup>.

---

<sup>329</sup> Artículo 129 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>330</sup> Ver en este sentido el capítulo I del presente trabajo de investigación.

<sup>331</sup> *Ibidem*.

<sup>332</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Holanda: *Las Facultades de Cobro de las AATT, la cobranza administrativa versus la cobranza judicial*. Op. Cit. Pág.15.

<sup>333</sup> Artículo 132 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

Si el bien mueble embargado no se pudiera abrir, el ejecutor lo sellaría y enviaría en depósito a la oficina ejecutora, donde sería abierto por el deudor o por su representante legal, o en su defecto, por un experto designado por la propia oficina<sup>334</sup>.

En el procedimiento de embargo, cada una de las actuaciones realizadas sería documentada y notificada, por medio de un correo electrónico, al deudor, al tercero titular, al poseedor o depositario de los bienes, a los condueños o cotitulares de los mismos, si no se hubiesen practicado con ellos las actuaciones<sup>335</sup>.

De acuerdo al Modelo, si eventualmente se ordenara el embargo de un establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, y se determinara que la actividad empresarial podría perjudicarse irreparablemente si sigue siendo dirigida por el personal de la empresa, la Administración Tributaria tendría la facultad, previa audiencia al titular del negocio u órgano de administración de la entidad, de nombrar a uno de sus funcionarios para que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca<sup>336</sup>.

En este momento la Administración Tributaria costarricense no se encuentra preparada para asumir este reto, además de que sería necesario ahondar un poco más en las consecuencias que traería consigo adoptar este tipo de medidas, pues los funcionarios que no realicen bien su trabajo podrían provocar una oleada de demandas en contra del Estado, que podría evitarse al no implementar esta medida.

El Modelo señala que si el valor del bien o derecho embargado no fuera suficiente, se debería proceder a embargar otros de sus bienes o derechos para cubrir la totalidad del importe de la deuda, considerando el siguiente orden de prelación<sup>337</sup>:

a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras, para lo cual habría que levantar el secreto bancario.

---

<sup>334</sup> *Ibidem*.

<sup>335</sup> Artículo 133 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>336</sup> *Ibidem*.

<sup>337</sup> Artículos 127 y 128 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Establecimientos mercantiles o industriales.
- f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- g) Frutos y rentas de toda especie.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

En este punto resulta importante visualizar que se opta por embargar en primer término dinero en efectivo, pues esto le implica menos gastos a la Administración Tributaria, en el entendido de que se ahorra el procedimiento de remate de los bienes.

No obstante, el hecho de embargar el salario de las personas antes que sus bienes es discutible, pues generalmente el salario constituye el sustento de las familias, además de que probablemente habría que embargar varios salarios para poder cubrir una deuda grande.

En otras palabras, sería ventajoso iniciar con la ampliación del embargo de bienes, derechos y cuentas bancarias del deudor, conocidos en ese momento por la Administración Tributaria, dejando como última opción el salario del contribuyente<sup>338</sup>.

Si se necesitara allanar, por ejemplo, el domicilio del deudor, sí sería necesario que la Administración le solicite al juez competente permiso para hacerlo, con el fin de cumplir con lo establecido en el numeral 24 de la Constitución Política de Costa Rica.

---

<sup>338</sup> Artículo 128 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

Se tiene entonces que, en virtud del principio de legalidad, la ley debería establecer la prelación de los bienes o derechos embargables, así como la posibilidad de que la Administración tenga el “Derecho de Comunicación”.

Esta última figura jurídica se ha desarrollado en la normativa francesa<sup>339</sup>, y en términos generales quiere decir que se le puede ordenar al deudor que facilite la lista de sus propios deudores, con el fin de que lo debido por estos últimos sea requerido para cancelar los tributos pendientes.

Otro tópico a considerar es el de las tercerías y sus efectos, pues por ejemplo, el Modelo sostiene que al interponerse una tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto a los bienes objeto de discusión, luego de haber tomado las medidas de aseguramiento que procedan, y sin perjuicio de que se puedan embargar otros bienes y derechos del deudor.

Si se tratare de una tercería de mejor derecho, se continuará con el procedimiento y se ejecutarán los bienes, y el dinero que se obtenga se consignará en depósito hasta que se resuelva la tercería.

Un reglamento será el que desarrollará el procedimiento específico que se llevará a cabo para tramitar y resolver los distintos tipos de tercerías, y determinará en qué circunstancias y condiciones se realizará el embargo y la enajenación de los bienes del deudor.

Incluso, se podría elaborar una “Guía de Recaudación”, semejante a la que se confecciona en Holanda, con el fin de que, a través de directrices, el Director General de Tributación uniforme la interpretación de las normas<sup>340</sup>.

En el Reino Unido, por ejemplo, dentro del Manual de Cobranza, se pueden encontrar definiciones de cómo actuar en un embargo, distinguiendo al contribuyente hasta por su

---

<sup>339</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). Francia: *La Competencia para el cobro administrativo coactivo y amigable: Estructuras administrativas, alcance, ventajas y desventajas*. Op. Cit. Pág. 9.

<sup>340</sup> Mencionado en el capítulo I de la presente investigación. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Holanda: *Las Facultades de Cobro de las AATT, la cobranza administrativa versus la cobranza judicial*. Op. Cit. Pág. 14.

edad<sup>341</sup>. Esto porque según la manera en que se le cobre a un adulto mayor, éste podría ver afectada su salud.

Por su parte, se debería señalar en la ley, si el remate se llevará a cabo a través de una subasta, un concurso o una adjudicación directa, claro está que si lo embargado fuese dinero, su percepción sería considerada como pago del deudor.

Sería conveniente que se realizara una subasta semejante a la que se efectúa en España<sup>342</sup>, en la cual las personas pueden participar presencialmente, o pujando a través de internet, previo depósito de una cantidad de dinero establecida normativamente.

Estaría totalmente prohibido que cualquier funcionario que haya intervenido en el procedimiento de cobro, por sí mismo o por medio de otra persona, adquiera los bienes ejecutados.<sup>343</sup>

Existiría la posibilidad de que el Estado se adjudique los bienes que fueron del procedimiento de cobro, cuando no fueron enajenados como resultado del remate, circunstancia en la que la suma por la que se transmitirían sería la deuda no pagada, sin que se exceda de la valoración que sirvió inicialmente de base en el procedimiento<sup>344</sup>.

En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes, estos podrán ser liberados por el deudor, pagando la deuda tributaria, las costas, la sanción y los intereses devengados<sup>345</sup>.

Inmediatamente después del pago de la deuda se levantarían las medidas cautelares<sup>346</sup>. No obstante, el contribuyente debería sufragar las costas del procedimiento de cobro coactivo<sup>347</sup>, dado que pudo haber solicitado, con antelación, un aplazamiento o fraccionamiento de pago, que le pudo haber generado consecuencias más beneficiosas.

---

<sup>341</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Op. Cit. Págs. 136-137.

<sup>342</sup> Mencionado en el capítulo I de la presente investigación.

<sup>343</sup> Artículos 134, 135 y 137 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>344</sup> *Ibidem*.

<sup>345</sup> Artículo 135 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>346</sup> *Ibidem*.

<sup>347</sup> Artículo 124 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.



Así, por ejemplo, en Perú se cobran las costas, de conformidad con el Arancel de Costas del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el cual sostiene que los gastos deben estar respaldados por la documentación correspondiente.<sup>348</sup>

En Costa Rica podría emplearse un sistema de cálculo de las costas, similar al de Holanda<sup>349</sup>, país en el cual se cargan los costos del cobro coactivo, considerando:

- a) La cantidad de pasos que se han ejecutado luego del requerimiento gratuito de cobro.
- b) Los montos debidos, así, el costo de cada paso será diferente según se deba más o menos, amparando el principio de capacidad económica del contribuyente<sup>350</sup>.

Por último es necesario destacar que el procedimiento administrativo de cobro coactivo no sería acumulable a otros procedimientos de su misma especie o a procesos judiciales, tampoco sería suspendido por la iniciación de aquellos. En el supuesto de que concurrieran varios procedimientos de ejecución sobre los bienes embargados, se procedería de la siguiente manera, según sea el caso:

- a) Si concurren varios procedimientos de ejecución singulares, tendrá preferencia aquel cuyo embargo se haya decretado antes.
- b) Si concurre con un proceso concursal o universal de ejecución, tendrá preferencia el procedimiento de cobro coactivo, si su embargo fue decretado con antelación al inicio de aquel<sup>351</sup>.

No obstante, si el proceso de quiebra<sup>352</sup> o insolvencia<sup>353</sup> se hubiese iniciado en sede judicial, aplicaría lo que se ha denominado el fuero de atracción de los juicios universales, razón por la que la Administración se vería en la necesidad de acudir ante el juez competente a solicitar que se cancele lo debido por el contribuyente.

---

<sup>348</sup> Artículo 115 del Código Tributario Peruano.

<sup>349</sup> Mencionado en el I capítulo del presente trabajo de investigación.

<sup>350</sup> Op. Cit. Pág. 24.

<sup>351</sup> Artículo 126 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión 2006.

<sup>352</sup> Personas jurídicas.

<sup>353</sup> Personas físicas.

A pesar de esto, y con el fin de agilizar el trámite del asunto, debería establecerse normativamente el privilegio del crédito tributario frente a los demás, en razón del interés público, por lo que el juez competente debería conocer en un tiempo prudencial la solicitud de remate de los bienes y derechos embargados por la Administración Tributaria.

Ahora bien, teniendo claro cómo se llevaría a cabo el procedimiento de embargo en Costa Rica al implementar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, cabe mencionar que en el ámbito de la cooperación internacional, muchos países optan por incluir cláusulas de colaboración en el cobro coactivo en los convenios de intercambio de información<sup>354</sup>, debido a que sus contribuyentes se movilizan fácil y rápidamente entre naciones.

Estados Unidos y Finlandia son países que poseen un gran número de tratados que tratan temas de asistencia en la entrega o notificación de documentos, toma de medidas cautelares para la cobranza e incluso comprenden la posibilidad de llevar a cabo fiscalizaciones tributarias.

Normalmente, la ley del Estado solicitante se aplica a asuntos referidos a temas como existencia, naturaleza, validez, y monto del tributo, mientras que la ley del Estado requerido se aplica a asuntos relativos al procedimiento, es decir, a las medidas necesarias para llevar a cabo el procedimiento de cobro.<sup>355</sup>

Habría que plantearse la interrogante de si Costa Rica está preparado para suscribir este tipo de convenios, en primer término porque si se le exige al Estado requerido eficiencia en el cobro, como contrapartida, nuestro país debería tener la capacidad de actuar de la misma manera, en caso de que se le requiera; y en segundo lugar porque en Costa Rica rige la renta territorial, motivo por el que puede ser que no le sea de gran utilidad a la Administración Tributaria.

---

<sup>354</sup> Castillo Contreras, Flora. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Op. Cit. Pág. 140.

<sup>355</sup> *Ibidem*.

En lo referente a las medidas que podría aplicar la Administración Tributaria, con el fin de provocar la cancelación del adeudo tributario, es preciso determinar cuáles de ellas podrían adoptarse en el procedimiento de cobro coactivo, según este avance.

Por esta razón, se distinguirá cuáles de las medidas ejercen influencia en la voluntad del deudor, para que este cancele durante la etapa coactiva, y cuáles aseguran el buen término del procedimiento.

### **II.III MEDIDAS TENDIENTES A EJERCER INFLUENCIA EN LA VOLUNTAD DEL DEUDOR, PARA QUE ÉSTE CANCELE DURANTE LA ETAPA COACTIVA**

En el supuesto de que el contribuyente se niegue a cancelar la obligación tributaria, a pesar de haber tenido la oportunidad de solicitar un fraccionamiento o aplazamiento de pago, la Administración Tributaria, habiendo disipado la posibilidad de declarar su quiebra o insolvencia, podría adoptar alguna de las siguientes medidas señaladas en el primer capítulo de la presente investigación, que procuren ejercer influencia en la voluntad del deudor, para que este cancele durante la etapa coactiva<sup>356</sup>:

- a) Prohibir las modificaciones de datos del contribuyente.
- b) Permitir una impresión limitada de facturas.
- c) Exponer públicamente sus adeudos.
- d) Prohibir la celebración de contratos con la Administración Pública, es decir, el contribuyente moroso no podrá participar en licitaciones públicas.
- e) Eliminar el otorgamiento de subsidios o incentivos fiscales.
- f) Cancelar el otorgamiento de licencias o permisos de funcionamiento del negocio.

---

<sup>356</sup> Op. Cit. Págs. 114-115.

- g) Impedir realizar otras actividades en la propia Administración Tributaria necesarias para su negocio, como la obtención de permisos de importación o exportación.
- h) Impedir realizar otras actividades con las dependencias del gobierno, necesarias para su negocio, como obtención de permisos, concesiones, placas, autorizaciones varias.

Todas estas acciones, podrían llevarse a cabo por parte de la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recargos por pago tardío del tributo.

#### **ILIV MEDIDAS QUE ASEGURAN EL BUEN TÉRMINO DEL PROCEDIMIENTO (MEDIDAS CAUTELARES EN SENTIDO ESTRICTO).**

Las medidas cautelares, deben ser atípicas<sup>357</sup>, de forma tal que la Administración tenga la capacidad de ajustarlas a cada caso en concreto. Algunas de las que podrían aplicarse, y que fueron expuestas en el primer capítulo de la presente investigación son:

- a) Embargar bienes y derechos inscribibles, por medio del sistema informático que conecta a la Administración Tributaria con el Registro Nacional, haciendo uso de la firma digital del funcionario.
- b) Embargo en forma de Intervención en Recaudación: El recaudador podría visitar el domicilio fiscal del deudor y tomar el control de sus ingresos en caja embargándolos, no obstante, deberían exceptuarse las sumas de dinero necesarias para la continuación del negocio.

Lo que se pretendería es embargar, a través de un acta notarial que otorgue un notario del Estado, un monto que represente al menos una parte de lo adeudado, de forma tal

---

<sup>357</sup> En España, la AEAT puede tomar el patrimonio de una “sociedad transparente”, es decir, de una sociedad en la que el deudor es el único socio, para efectos de cancelar la deuda de aquel, pues se considera que la persona únicamente utilizó la sociedad para resguardar sus bienes ante un eventual cobro.

En Costa Rica habría que analizar las consecuencias que esta práctica podría traer, debido a que, por ejemplo, en nuestro país es muy común que uno de los cónyuges inscriba los bienes a nombre de una de sus sociedades, para que en caso de un divorcio dichos bienes no aparezcan como gananciales, entonces, debería establecerse la posibilidad de que la Administración solamente pueda tomar la parte del patrimonio que le corresponde al cónyuge deudor, respetando así los gananciales del otro cónyuge.

que se nombre como depositario al representante legal de la sociedad o a la persona física deudora.<sup>358</sup>

- c) Embargo en forma de Depósito con o sin extracción: el recaudador coactivo embargará tanto los bienes como los derechos del contribuyente, que sean suficientes para cubrir la deuda, aun cuando aquellos se encuentren bajo la custodia de terceros, o estuvieran siendo trasladados de un lugar a otro.

La normativa, con el fin de resguardar los derechos del contribuyente, señalaría que primeramente se hará un embargo en forma de depósito sin extracción de los bienes, durante treinta días, de forma semejante a lo que ocurre en Perú<sup>359</sup>, y si en ese plazo no se cancela la deuda, se hará el embargo en forma de depósito con extracción.

- d) En el caso de que el contribuyente posea saldos o créditos a favor, embargar los montos que aquél tendría derecho a cobrarle al Estado.<sup>360</sup>

- e) Embargo de cuentas bancarias, asumiendo el levantamiento del secreto bancario.

Ahora bien, todas las modificaciones en el procedimiento de cobro administrativo que fueron propuestas, requieren de reformas normativas, las cuales serán expuestas a continuación.

---

<sup>358</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). Perú: *Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. Op. Cit. Pág. 8.

<sup>359</sup> Op. Cit. Pág. 9.

<sup>360</sup> Op. Cit. Pág. 10.

### **III. MODIFICACIONES NECESARIAS A NIVEL NORMATIVO, PARA PODER IMPLEMENTAR EL COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA, COMO UNA DE LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Los cambios que se deberían realizar en el ordenamiento jurídico costarricense con el objeto de implementar la figura del cobro coactivo en sede administrativa son las siguientes:

#### **III.I CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

El contenido del título VII, capítulo I denominado “Cobro Judicial y Extra Judicial” debe transformarse sustancialmente, incluso, debería modificar su nombre a “Cobro Administrativo de Tributos”.

Primeramente, debería establecerse que el crédito a favor del Estado, emanado de una obligación tributaria, posea un privilegio frente a los demás créditos, de manera que, si hubiesen acreedores quirografarios que pretendan el remate de los bienes del contribuyente, la Administración Tributaria no sea tratada como un acreedor más que debe esperar su turno, por el contrario, es necesario darle un trato diferenciado que permita destacar el interés público que reviste la función de recaudación de tributos que ella realiza.

Cabe resaltar que actualmente el artículo 59 de este cuerpo normativo, señala:

*“Privilegio general. Los créditos por tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias, gozan de privilegio general sobre todos los bienes y las rentas del sujeto pasivo y, aún en caso de concurso, quiebra o liquidación, tendrán prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de:*

*a) Los garantizados con derecho real, salvo cuando existiere, anotado o inscrito en el respectivo Registro Público, un gravamen o medida cautelar, decretado para garantizar el pago de los tributos adeudados o*

*en discusión, según el caso, a la fecha de inscripción de la correspondiente garantía real.*

*b) Las pensiones alimenticias, el preaviso, la cesantía, los salarios, los aportes de seguridad social y los demás derechos laborales”.*

A pesar de que de acuerdo a lo indicado la Administración Tributaria, en principio, posee un privilegio frente a los demás créditos, lo cierto del caso es que en la práctica dicha prerrogativa no surte efectos, en razón de que para que una medida cautelar de embargo se concrete, es necesario:

a) Esperar a que el procedimiento de cobro avance hasta la etapa en que la Oficina de Cobros “decreta” la medida cautelar.

Un acreedor quirografario que tiene en su poder un título ejecutivo, no debe esperar tanto tiempo, únicamente debe acudir ante un juez a cobrar la deuda.

b) Esperar a que la medida cautelar sea avalada por un juez de la República, en un periodo de tres meses, a partir de la “anotación preventiva en el Registro Nacional”.

La realidad indica que casi nunca el juez avala la medida cautelar en menos de tres meses<sup>361</sup>. Además, la Administración tributaria solamente puede aplicar dos tipos de medida cautelar, que son: el embargo de créditos al deudor y retención de las sumas que debe percibir, y el embargo administrativo, establecidos en los numerales 197 y 198 respectivamente.

Un acreedor quirografario, en comparación con la Administración Tributaria, posee una amplia gama de medidas cautelares que puede solicitar al juez.

Otro de los aspectos a reformar en este capítulo, sería el hecho de crear una Oficina de Cobro Persuasivo, a la cual se le otorguen herramientas suficientes para desarrollar un procedimiento de cobro amistoso y efectivo de los tributos, entre ellas, la posibilidad de aplicar medidas cautelares y la facultad de decretar la prescripción. Podría hacerse una

---

<sup>361</sup> Ver en este sentido la entrevista realizada a los señores Adriana Sequeira y Fulgencio Jiménez, en el capítulo II del presente trabajo de investigación.

referencia muy básica a cuáles serían sus potestades, en el entendido de que el procedimiento se explicaría con detalle en el Reglamento que se dicte al efecto.

Consecuentemente, debería crearse la Oficina de Cobro Coactivo, la cual no solo tendría la atribución de dictar medidas cautelares, sino que también podría ejecutar por sí misma las deudas tributarias líquidas y exigibles, de conformidad con el artículo 146 de la Ley General de la Administración Pública.

Esto le permitiría a la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda, liberarse de gran cantidad de trabajo, aunado a que un equipo de abogados especializados en materia fiscal, serían los encargados de la gestión del cobro de tributos.

En lo atinente al procedimiento, se considera que no es necesario notificar personalmente al contribuyente que posee una deuda líquida y exigible, que fue declarada por él mismo, o que es el resultado de un procedimiento determinativo que es de su conocimiento. Podría notificarse vía correo electrónico, suscrito por un funcionario que posea firma digital.

En cuanto a las medidas cautelares, sería conveniente disponer que las mismas sean atípicas, de manera que se adapten a cada caso en particular, proporcionándole a la Administración Tributaria mayores probabilidades de cobro. Asimismo, habría que eliminar lo que se establece en el artículo 198 del Código, respecto a la necesidad de que el juez confirme las medidas cautelares adoptadas en la vía administrativa, pues el acto administrativo es ejecutivo y ejecutorio.

Debería mantenerse lo dispuesto en el numeral 196 CNPT, en cuanto a la posibilidad de la Administración Tributaria de dictar medidas cautelares, incluso cuando se está desarrollando el procedimiento determinativo, no obstante, aquellas debería poderlas adoptar la propia Administración Tributaria, sin tener que recurrir a la Oficina de Cobros.

En este orden de ideas, se debería eliminar lo establecido en el artículo 144 CNPT, referente a la necesidad de pagar la deuda para poder recurrir el “ALO”.



Así, la propia oficina que lleva el caso, es decir, la de Fiscalización o la de Control Extensivo, debería poder adoptar las medidas cautelares, con el objeto de agilizar su trámite, y no recargar a la Oficina de Cobros con más trabajo.

Esto evidentemente, iría de la mano con la responsabilidad que se podría generar para los funcionarios que las decreten, pues ellos tienen la obligación de fundamentar su actuar en que, por ejemplo, existe peligro de que el contribuyente se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito.

Para lograr lo anterior, la Administración debería utilizar sistemas informáticos que le permitan realizar, por ejemplo, la anotación de un embargo ante el Registro Nacional vía correo electrónico suscrito mediante firma digital, evitando el uso de papel y haciendo más expedita la diligencia.

Por supuesto, el contribuyente tendría la posibilidad de ofrecer otro bien como objeto de la medida cautelar, siempre y cuando la Administración Tributaria esté de acuerdo en hacer la modificación y considere que aquel es suficiente para cubrir la deuda tributaria.

Actualmente, la Administración Tributaria cobra inicialmente al deudor principal, y solamente cuando no pudo recuperar lo debido, notifica a los deudores solidarios y gestiona la cobranza. La Oficina de Cobro coactivo debería adoptar la práctica de notificar al mismo tiempo a los deudores principales y a los solidarios, provocando que existan mayores posibilidades de cobro.

Se podría mantener la esencia de lo dispuesto en el numeral 193 del CNPT, en lo referente a la responsabilidad de los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central, sin embargo, podría pensarse en hacer que quienes respondan sean los funcionarios que tienen a cargo casos específicos de cobro de tributos, procurando evitar que se den casos de procedimientos administrativos de cobro muy largos y señalando a quien intervino directamente en la gestión de cobro.

Siendo la Administración Tributaria un órgano dotado de las facultades de cobro coactivo, no habría necesidad de recurrir a la vía judicial a solicitar que se cobre una deuda líquida y exigible, lo cual significaría poner en práctica la economía procesal, y

eliminar la referencia que se hace a la Ley de Cobro Judicial en el artículo 198 del CNPT.

Considero que en la medida de lo posible, sería más ventajoso aumentar la planilla de la Administración Tributaria, contratando abogados que se encarguen de cobrar tributos, que contratar abogados/fiscales externos, considerando dos cuestiones:

a) La confidencialidad de los datos de los contribuyentes.

b) La posibilidad de atribuir responsabilidades, pues en caso de un desacierto doloso o con culpa grave del abogado, es más fácil para la Administración Tributaria responsabilizar a un funcionario público, a través de un procedimiento de repetición de lo pagado por la Administración (artículos 203 a 210 LGAP) y de una sanción disciplinaria (numerales 211 a 213 LGAP).

Por último, es de gran relevancia hacer mención de los tópicos del secreto bancario y del levantamiento del velo corporativo, debido a que la Administración debería tener acceso a la información bancaria sin dilaciones y con la participación de un juez de garantía.

Así, los artículos 106 bis<sup>362</sup> y 106 ter<sup>363</sup> deberían ser reformados, con el fin de aclarar que se podría solicitar el levantamiento tanto del velo corporativo como del secreto bancario, durante la etapa de ejecución del tributo, es decir, de cobro.

### **III.II REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN, FISCALIZACIÓN Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

El capítulo V denominado “Disposiciones relativas a la función de recaudación” debería modificarse en ciertos aspectos, así por ejemplo, la sección I llamada “órganos y funciones” debería aludir a que los órganos encargados de la recaudación de tributos serían la Oficina de Cobro Persuasivo y la de Cobro Coactivo, como parte del Área de Recaudación.

---

<sup>362</sup> Referido a la información en poder de entidades financieras.

<sup>363</sup> Referido al procedimiento para requerir información a las entidades financieras.

Podría pensarse en incluir una sección que se llame “Recaudación administrativa y persuasiva”, en la cual se señale las funciones y potestades de la Oficina de Cobro Persuasivo, además de los beneficios de colaborar con la Administración Tributaria en esta etapa.

Por su parte, la sección III, que se denomina “Recaudación administrativa y ejecutiva” en su artículo 115 alude al procedimiento actual de cobro de tributos, por lo que debería reformarse de manera tal que coincida con el procedimiento de cobro coactivo propuesto.

Otro asunto a considerar, es que el numeral 40 del Reglamento hace referencia a los supuestos en que se necesita la autorización de un juez para obtener información de trascendencia tributaria. Esta disposición debería modificarse, con el fin de que se indique que la Administración Tributaria por sí sola podrá requerir información, por ejemplo, bancaria.

Se tienen entonces que podría optarse por desarrollar el procedimiento de cobro, tanto persuasivo como coactivo, a nivel del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, permitiéndole al contribuyente tener un panorama claro del procedimiento y sus consecuencias.

### **III.III LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

El artículo 149 de la Ley General de la Administración Pública, señala que cuando exista un crédito líquido de la Administración, ésta podrá optar por la ejecución administrativa en su versión “ejecución forzada”, mediante apremio sobre el patrimonio del administrado.

El problema es que la norma mencionada señala que esto se debe hacer de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil sobre el embargo y el remate, normativa que fue derogada por la Ley de Cobro Judicial, la cual regula en sus capítulos III y IV el apremio patrimonial y remate.

Se colige que, la misma Ley General de la Administración Pública, defiende la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, en el artículo 146.1 LGAP, sosteniendo que:

*“la Administración tendrá potestad de ejecutar por sí, sin recurrir a los Tribunales, los actos administrativos eficaces, válidos o anulables, aún contra la voluntad o resistencia del obligado, sujeta a la responsabilidad que pudiera resultar”* (el subrayado no es del original).

No obstante, por otro lado, anula esa posibilidad a través de la obligación de acudir ante un juez de la república a solicitar que se decrete un embargo sobre los bienes de un administrado- contribuyente, que es titular de una deuda líquida y exigible.

Por su parte, el artículo 150.2 de la LGAP indica que la ejecución administrativa, *“deberá hacerse preceder de dos intimaciones consecutivas, salvo caso de urgencia”*, circunstancia que significaría que en el caso de una deuda líquida y exigible a favor de la Administración Tributaria, esta debe intimar en dos ocasiones al contribuyente para que pague.

Esto carece de sentido, considerando que la persona tiene conocimiento de su condición de deudora, además de que se hace a la Administración incurrir en gastos innecesarios.

Ante esto, podría crearse una excepción a la regla, en el caso de cobro de tributos, fundamentando esta diferencia de trato, en el hecho de que existe una deuda líquida y exigible, un interés público de por medio y una acreencia privilegiada.

Por último, habría que modificar el artículo 328, que instaura el principio de gratuidad del procedimiento administrativo, en el entendido de que se debería establecer como excepción a la regla, el caso en el que se le cobren al contribuyente moroso los gastos en los que hizo incurrir a la Administración Tributaria, durante el procedimiento de cobro coactivo.

### **III.IV LEY DE COBRO JUDICIAL**

Actualmente, la Ley de Cobro Judicial en su numeral 1.1 señala que *“mediante el proceso monitorio se tramitará el cobro de obligaciones dinerarias, líquidas y exigibles, fundadas en documentos públicos o privados, con fuerza ejecutiva o sin ella”*.

Sería conveniente hacer la aclaración, en este artículo, de que si bien la Administración Tributaria emite un certificado de adeudo que posee fuerza ejecutiva, la materia relativa al cobro de tributos, no será conocida por los juzgados especializados de cobro, sino que se resolverán a nivel administrativo, a través de una normativa especial.

Teniendo claro cuáles son las modificaciones que deberían realizarse en la normativa costarricense, con el fin de implementar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, se procederá a analizar la compatibilidad entre los derechos del contribuyente y dicha modalidad de cobro.

### **IV. CONCORDANCIA ENTRE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y EL COBRO COACTIVO EN SEDE ADMINISTRATIVA.**

El tópico de los derechos del contribuyente, resulta ser ineludible, al plantear una propuesta que pretende implantar el cobro coactivo en sede administrativa, en el ámbito de los tributos.

Así, *“(...) en la esfera aplicativa del sistema tributario se erige en inexcusable obligación de la Administración, el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos contribuyentes, con el pertinente corolario de incidir en clara conculcación normativa en caso de incumplimiento”*<sup>364</sup>.

Es importante considerar que el año pasado fue reformado el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y una de las modificaciones que se hicieron, fue introducir el título VI, el cual hace referencia a los derechos y garantías del contribuyente.

---

<sup>364</sup> Magín Pont Mestres. (2007). *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección Tributaria*. Segunda Edición. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y sociales S.A. Madrid, España. Pág. 44.

Sobre este tema, definitivamente, se concuerda con el autor Magín Pont, cuando indica que *“resulta muy lamentable que en el siglo XXI y en un Estado social y democrático de Derecho, esto (los derechos y garantías del contribuyente) deba todavía plasmarse expresamente como principio general, cuando debería constituir actitud administrativa permanente diversificada en talentos y comportamientos de servicio a la ciudadanía, cual corresponde a la función pública”*<sup>365</sup>.

Por su parte, a nivel internacional, existe normativa que hace referencia a los derechos del contribuyente, por ejemplo, el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, en el marco de la determinación de las obligaciones de orden fiscal.

Este instrumento internacional señala, muy atinadamente, que toda persona tiene derecho a acudir ante un juez de la república, si no está de acuerdo con lo que Administración Tributaria determinó como monto a pagar, por concepto de un tributo específico.

No obstante, es de gran importancia destacar que no se hace alusión a la etapa ejecutiva del tributo, que es posterior a la fase determinativa, pues el Estado soberano debe decidir si adopta un modelo de cobro administrativo, judicial o mixto, para recaudar las deudas líquidas y exigibles.

A pesar de que en Costa Rica, actualmente impera un sistema mixto de cobro de tributos, perfectamente podría modificarse la normativa, para implementar uno que sea meramente administrativo, y en todo momento tenga como norte el derecho de defensa del contribuyente.

En este orden de ideas, un aspecto a considerar, es el tópico de la ponderación que debe hacerse entre los derechos y las obligaciones del contribuyente, por ejemplo, la Sala Constitucional en un recurso de amparo interpuesto por una persona que no tenía acceso a internet pero tenía la intención de cumplir con su obligación de declarar, manifestó:

---

<sup>365</sup> *Ibidem*.

*“Así las cosas, pese a que en la sentencia No. 2011004688 de las 10:22 hrs. de 8 de abril de 2011, se estimó que el pago del canon de reserva del espectro radioeléctrico a través del sistema Tribunet no vulneraba derecho fundamental alguno. En esta oportunidad y bajo una mejor ponderación del caso, se procede a variar el criterio que se había sosteniendo precedentemente, dado que, la administración tributaria para evitar profundizar la brecha digital y provocar una info-exclusión lesiva del principio y derecho a la igualdad, debe estar en condiciones, de ofrecerle a los contribuyentes, de manera concomitante, los mecanismos para relacionarse con esta de forma electrónica o digital, pero también, mediante los medios tradicionales o físicos. Obligar, de modo general y absoluto, a que los contribuyentes se relacionen con la administración electrónica, únicamente, por los medios electrónicos o digitales en una materia determinada, lesiona flagrantemente el principio y derecho a la igualdad. En el caso concreto, el recurrente refiere que no cuenta con ninguna actividad económica que le genere ingresos, carece de cuenta bancaria o tarjeta de crédito; de otra parte, aduce que carece de conocimientos sobre las nuevas tecnologías y no cuenta con internet. Argumentaciones que no fueron desvirtuadas por la autoridad recurrida. Todas estas circunstancias particulares, le permiten concluir a este Tribunal Constitucional que, en el caso específico, exigirle acudir al sistema digital "Tribunet" para determinar una obligación tributaria resulta discriminatorio y quebranta el derecho a la igualdad”<sup>366</sup>.*

La cita anterior, deja entrever que si bien la Administración Tributaria, podría de conformidad con el artículo 18 de la Constitución Política exigir a los habitantes del país su contribución para sufragar los gastos públicos, y ejercer el cobro coactivo de los tributos, cuando no han sido ingresados en la etapa voluntaria, lo cierto del caso es que debe hacerlo de conformidad con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

---

<sup>366</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución número 8408, de las catorce horas treinta minutos de veintiocho de junio de dos mil once.

En este punto es necesario hacer referencia a lo que dijo el señor Gabriel Casado Ollero<sup>367</sup>, durante las II Jornadas Tributarias Costarricenses<sup>368</sup>, en cuanto a que no solamente es relevante que la normativa evoque los derechos de los contribuyentes, sino que también es importante que se resguarden las garantías de dichos derechos, pues es a través de ellas que estos llegan a ser eficaces.

Precisamente, las medidas cautelares constituyen garantías de los derechos de los contribuyentes, pues aunque no se encuentran mencionadas en los artículos del 176 al 188 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, recientemente reformado, poseen un origen constitucional, pues tienen asidero en el artículo 41 de la Constitución Política, cuando se expresa que toda persona tendrá derecho a una justicia pronta y cumplida.

Las medidas cautelares aplicarán a favor del contribuyente o de la Administración, siempre y cuando ellas se caractericen por ser instrumentales, provisionales, urgentes y de cognición sumaria, y cumplan con los presupuestos fundamentales, que son: la apariencia de buen derecho, el peligro en la demora y la ponderación o equilibrios de intereses. En este sentido, la Sala Constitucional ha indicado:

*(...) Dentro de las características de toda medida precautoria figuran la instrumentalidad y provisionalidad, lo primero significa que es accesoria respecto del procedimiento principal y lo segundo que tiene una eficacia limitada o rebuc sic stantibus, esto es, se extingue cuando se dicta el acto final. Otra característica es la urgencia que permite, en ocasiones especiales e intensas, la derogación de las reglas generales del proceso. Finalmente, se tiene la cognición sumaria o summaria cognitio, que parte de la verosimilitud de los hechos y no de su determinación absoluta y completa, lo que presupone la verificación por parte del órgano administrativo del periculum in mora y del fumus boni iuris”.*<sup>369</sup>

---

<sup>367</sup> Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid.

<sup>368</sup> Llevadas a cabo en el Colegio de Abogados de Costa Rica, los días 21 y 22 de noviembre del 2012.

<sup>369</sup> Sala Constitucional. Resolución N° 6482 de las diez horas cuarenta y siete minutos del once de mayo del dos mil siete. Considerando III.



Un ejemplo claro de esto, es que una de las medidas cautelares más aplicadas en la práctica, a favor del contribuyente, es la suspensión de los efectos del acto administrativo de cobro.

Otro tema a considerar, es que el artículo 42.2 inciso b) del Código Procesal Contencioso Administrativo señala que la conducta administrativa podrá ser declarada nula en la jurisdicción contenciosa administrativa.

En otras palabras, si por ejemplo, la Administración Tributaria ejecuta un cobro y el contribuyente le demuestra que canceló, pero aquella decide, arbitrariamente, desconocer la cancelación de la deuda y embargar los bienes del “deudor”, el contribuyente podrá acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, a solicitar que se declare, primero, la nulidad absoluta de la actuación administrativa y luego la responsabilidad administrativa y del funcionario.

Finalmente, es importante aclarar que la Administración, en el caso del cobro de tributos, no estaría actuando como juez y parte, dado que el monto del tributo ya fue determinado, e incluso el deudor tuvo la oportunidad de recurrirlo. En otras palabras, el importe de lo adeudado se encuentra en firme, por lo que lo único que se estaría manifestando es la potestad de autotutela de la Administración, los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, y el interés público.

Si se ve con detenimiento el procedimiento de cobro administrativo de tributos propuesto, será posible distinguir cómo en cada una de las etapas se pretende escuchar al deudor, e incluso se busca que entre los funcionarios y los deudores exista una relación más personal que haga que los contribuyentes entiendan por qué se les cobra y tengan una idea clara de cómo se llevará a cabo la recaudación<sup>370</sup>, circunstancia que no se da actualmente.

---

<sup>370</sup> Por ejemplo, en la propuesta se estableció que en caso de allanamiento del domicilio fiscal, sí se requerirá de autorización judicial, con el objeto de cumplir con lo señalado en el numeral 24 de la Constitución Política.

Por las razones esbozadas es que se considera que el procedimiento de cobro coactivo en sede administrativa que fue propuesto no lesiona los derechos del contribuyente, sino que pretende tenerlos presente en todo momento y actuar de conformidad con ellos.

A manera de conclusión, es preciso destacar que la presente propuesta normativa de cobro de tributos, pretende hacer más simple y eficiente el cobro de deudas tributarias líquidas y exigibles, al implementar, por un lado, una Oficina de Cobro Persuasivo que asesore al contribuyente sobre cómo puede fraccionar o aplazar el pago, tenga la potestad de declarar, por ejemplo, la prescripción de la deuda, y pueda decretar medidas cautelares; y por otro lado una Oficina de Cobro Coactivo que actúe excepcionalmente cuando definitivamente el deudor, pueda pero no quiera cancelar el tributo.

## CONCLUSIONES

En Costa Rica, la normativa que regula el procedimiento de cobro de tributos se encuentra muy dispersa, situación que hace difícil su entendimiento por parte de una persona común, y que incide negativamente en la cultura tributaria de los habitantes del país.

Lo anterior, aunado a prácticas poco deseables en materia de cobro y a debilidades en el sistema de cobro de tributos, ha generado un no muy eficiente sistema recaudatorio en Costa Rica.

Entre las flaquezas más sobresalientes del cobro a nivel de la Administración Tributaria se encuentran:

- i) No se lleva a cabo un verdadero cobro persuasivo de tributos, pues la Administración se limita a llamar al contribuyente para informarlo de su deuda, y si aquel no cancela, simplemente emite el certificado de adeudo, y envía el asunto a la Oficina de Cobros.
- ii) Se debe notificar en el domicilio fiscal del contribuyente una deuda líquida y exigible, cuando podría hacerse, por ejemplo, a través de un correo electrónico.
- iii) Carencia de medidas cautelares, posibilitando la distracción de bienes por parte del deudor.

Por su parte, a nivel de la Oficina de Cobros, las debilidades más destacadas del procedimiento de cobro son:

- i) Dependiendo de la suerte del contribuyente, puede ser que los funcionarios que deben investigar la situación económica y los datos del contribuyente no sean quienes ejecutarán el cobro, de manera que si se da esta situación, el deudor tendrá más tiempo para cancelar la deuda, pues el funcionario ejecutor deberá ponerse al tanto de lo que el primero indagó.

ii) No existe una verdadera conexión con otros órganos del Estado que le permita acceder a la información de relevancia tributaria que aquellos poseen.

iii) Únicamente se puede levantar el secreto bancario en el marco de una fiscalización o cuando existan evidencias sólidas de la configuración potencial de un ilícito tributario, es decir, en el procedimiento de cobro, según la normativa actual, no es posible levantarlo.

iv) Solamente la Oficina de Cobros está facultada por ley para dictar medidas cautelares, que en todo caso deben ser avaladas por un juez, en el plazo de tres meses.

v) La Oficina de Cobros es la única autorizada por ley para declarar la prescripción de deudas tributarias, circunstancia que contraviene lo que establece el numeral 433 del Código Procesal Civil, el cual señala que la prescripción es una excepción de fondo, por ende, puede alegarse en cualquier momento del proceso, incluso de manera previa a su inicio.

vi) La normativa establece la creación de una Unidad de Custodia de Bienes que no existe en la realidad, y que representaría un costo muy alto para el Estado.

En lo referente al cobro de tributos a nivel judicial, cabe destacar que las debilidades son las siguientes:

i) Se pone en marcha el aparato judicial estatal, cuando, a través de una ley, podría optarse por dotar a la Administración Tributaria de un procedimiento administrativo que sea capaz de cobrar los adeudos fiscales eficientemente, sin necesidad de acudir a un juez de la República, quien no necesariamente tendrá un conocimiento basto en materia de recaudación de tributos.

ii) La normativa no es clara respecto a cuál juez de la República es el competente para conocer los asuntos de cobro de tributos, situación que se complica aún más en caso de un juicio universal, pues por el fuero de atracción de este tipo de procesos, establece que únicamente el juez civil, ante el cual se iniciaron, es el competente para declarar la legalización de un crédito.

iii) Es hasta este momento procesal que la medida cautelar adquiere eficacia y que se le otorga una audiencia oral al contribuyente para escuchar sus alegatos.

iv) Podría darse el caso de que el proceso judicial de cobro se declare desierto, provocando que se deba iniciar de nuevo, es decir, se debería plantear una demanda nueva.

Por último, en cuanto a los desaciertos en el sistema de cobro de tributos, en sentido general, se pueden mencionar:

i) Actualmente, no hay una norma de rango reglamentario o legal que establezca paso a paso el procedimiento de cobro administrativo.

ii) Durante todo el procedimiento se le otorgan varios plazos al contribuyente para que pague.

iii) Las anotaciones de embargo que puede decretar la Oficina de Cobros solamente hacen referencia al embargo de bienes y de créditos del deudor, y a la retención de sumas que debe percibir.

iv) Contradicción: La ejecución administrativa requiere del aval de un juez.

Se tiene entonces que, es necesario actuar, es decir, reformar la ley y algunos reglamentos, entre ellos, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de la Administración Pública, el Código Procesal Contencioso Administrativo, la Ley de Cobro Judicial, y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria; para lograr que la recaudación se caracterice por ser más eficiente. No obstante, esto debe realizarse teniendo como norte los derechos del contribuyente.

Precisamente, una manifestación de la ética con la que debe actuar la Administración Tributaria en el ámbito del cobro de tributos, debe consistir en plantear un ordenamiento jurídico claro y preciso, que le permita al contribuyente ostentar seguridad jurídica, y por ende, ejercer su derecho de defensa de forma idónea.

En el presente trabajo de investigación se decidió hacer una apología de la cobranza coactiva en sede administrativa, la cual hace referencia al hecho de que la propia Administración Tributaria, a raíz de su potestad de autotutela, y de los alcances de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo que establece una deuda líquida y exigible, tiene la capacidad de declarar la existencia de un derecho, e incluso de reclamarlo sin necesidad de acudir ante un juez, esto de conformidad con los principios de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Esto se fundamenta en el hecho de que la Administración Tributaria posee conocimiento histórico de las particularidades de los contribuyentes, experiencia e intención de recupero de sus actos administrativos de cobro, circunstancia que redundará en rapidez, eficiencia, menor costo, y especialización del personal.

Esta modalidad de cobro actualmente se encuentra establecida en la Ley de Contratación Administrativa, la cual señala que la Administración, ante un incumplimiento injustificado del oferente o contratista, tiene la facultad de ejecutar las garantías de participación o de cumplimiento, establecidas en los numerales 33 y 34 de la ley mencionada y los artículos 37 y 40 del “Reglamento a la ley de Contratación Administrativa”, todo esto sin necesidad de recurrir a la autoridad judicial.

Por su parte, en el ámbito de los tributos, ha habido intentos de implementar el cobro coactivo en sede administrativa, pero dichas aspiraciones de reforma, lastimosamente, fueron parte de “paquetes fiscales”, lo cual supeditó su aprobación a que los diputados aceptaran los proyectos en su totalidad, lo cual no ocurrió.

La propuesta plasmada en la presente investigación únicamente prosperará si se realizan ciertos cambios en el procedimiento determinativo, pues la forma en que está redactada la normativa actual hace alusión a la figura del “solve et repete” indirecto, que en términos generales se refiere a que no se suspende el acto de liquidación de oficio, por lo que se debe pagar, para poder tener derecho a recurrir una decisión administrativa.

Esto a todas luces violenta los artículos 39 de la Constitución Política y 220 de la Ley General de la Administración Pública, que aluden al derecho de defensa que debe

ostentar cualquier contribuyente, tenga dinero o no para pagar por adelantado una deuda que aún no es líquida y exigible.

Asimismo, debería variarse lo atinente a las garantías, establecidas en el artículo 182 del Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario, pues no son fáciles de rendir para una persona que únicamente posee un establecimiento comercial pequeño y quiere recurrir el “ALO”.

Si bien la Administración debe tener la potestad de cobrar por los tributos y sus recargos, da la impresión de que las reformas normativas recientes no canalizan bien la intención, sino que por el contrario, la combinan con un mal diseño de la norma, además de no reparar en que podría generar consecuencias perjudiciales a los contribuyentes.

Ante esto, se propone adoptar un esquema de cobro coactivo de tributos, según el cual una Oficina de Cobro Persuasivo tenga acceso a un sistema informático, que por un lado, le permita otorgar un riesgo recaudatorio a cada deudor, depurar deudas, cobrar lo que razonablemente tiene posibilidades de recupero, y continuar con el trámite del procedimiento.

Por supuesto que el recurso de Internet no solamente sería utilizado a favor de los intereses de la Administración Tributaria, pues si sucediera así, sería totalmente contrario a Derecho, razón por la que también los contribuyentes aprovecharían el instrumento, por ejemplo, al consultar a través de este medio electrónico sus deudas, procediendo a su pago, o incluso, obteniendo una certificación en la que se haga constar que no posee deudas pendientes.

En cuanto a cuál método de cobranza amistosa utilizar, este podría ser determinado según la zona en la que se encuentre la Administración Tributaria regional, por ejemplo, en el supuesto de la de San José, sería factible usar el correo electrónico, mientras que en las zonas alejadas, por ejemplo en Limón, podría utilizarse la llamada, dado que hay personas que no tienen acceso a internet. Por su parte, las visitas in situ, dependerían de los resultados de los estudios realizados en materia de morosidad.

Sería conveniente que los requisitos para solicitar tanto el fraccionamiento como el aplazamiento de pago, durante la etapa persuasiva, fueran reducidos en comparación con los que se solicitarían en el periodo de cobro coactivo, con el fin de provocar que el contribuyente se vea disuadido de solicitar una cita con un funcionario y explicarle por qué lo necesita.

Asimismo, se debería establecer, a nivel legal, que la lista de morosos se emita a partir de este momento, con el objeto de que esté conformada únicamente por aquellos deudores que, luego de dárseles la oportunidad de interponer excepciones al cobro, y haber aplicado las compensaciones correspondientes, tengan pendientes asuntos en la etapa persuasiva, incentivando así el pago durante el período amistoso.

Sería beneficioso analizar la posibilidad de crear un procedimiento “sumarísimo”, para cobrar las deudas de los funcionarios públicos que ocupan cargos muy importantes en las distintas instituciones públicas y órganos estatales, y que por tanto son “figuras públicas”.

En cuanto a la siguiente etapa, la Oficina de Cobro Coactivo se regiría por lo estipulado en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en su versión del 2006, y por prácticas de cobro que han sido instauradas en otros países.

Así, el cobro coactivo se dividiría en la fase del apremio, que consiste en otorgar un nuevo plazo para cancelar el tributo junto con los intereses, los recargos y la sanción, y la del embargo.

Si bien se pretende que la Administración Tributaria tenga capacidad de dictar medidas cautelares atípicas durante todo el procedimiento de cobro de tributos, existiría una limitante, que consistiría en que en caso de que se necesitara allanar, por ejemplo, el domicilio del deudor, sí sería requerido que la Administración le solicite al juez competente permiso para hacerlo, con el fin de cumplir con lo establecido en el numeral 24 de la Constitución Política de Costa Rica.



Claramente, la mayor desventaja que presenta el cobro coactivo en sede administrativa consiste en que resulta más costoso que el cobro persuasivo, no obstante, podría establecerse que los costos derivados del proceso coactivo siempre sean absorbidos por los deudores que incumplieron.

En este punto es de gran relevancia considerar que el procedimiento de cobro coactivo en ningún momento violenta lo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, pues este establece que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, en el marco de la determinación de las obligaciones de orden fiscal, es decir, el instrumento internacional no hace mención de la etapa ejecutiva del tributo, que es posterior a la fase determinativa.

Definitivamente, la idea de que la Administración Tributaria implemente el cobro coactivo en sede administrativa no es aumentar la recaudación a través del remate de los bienes del contribuyente, sino que es generar lo contrario: que las personas cumplan voluntariamente sus obligaciones tributarias.

Por último, se considera que en el trabajo de investigación realizado, se demostró que actualmente la normativa que rige el procedimiento de cobro de tributos no es la más idónea para aplicar la figura del cobro coactivo en sede administrativa, razón por la que se debe recurrir a la legislación comparada, con el fin de preparar una propuesta de *legisferenda*. Por consiguiente, se verificó la hipótesis planteada al iniciar la investigación.

## REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

### Libros

Bravo Arteaga, J. R. (2003). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Editorial Legis.

Calvo Ortega, R. (2001). *Derecho Tributario Parte General*. Madrid, España: Editorial Civitas.

Coelho Pasin, J. B. (2010). *Derecho Tributario y Ética*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.

Cruz de Quiñónez, L. (1999). *Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Dromi, J. R. (1973). *Instituciones de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

García Belsunce, H. (1996). *La autonomía del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Garrido Falla, F. (10ma Ed.) (1989). *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen I. Parte General. Madrid, España: Editorial Tecnos S.A.

Giuliani Fonrouge, Carlos. (9na. Ed.)(2004).*Derecho Financiero*. Tomo I. Buenos Aires, Argentina.

Pont Mestres, Magín. (2da. Ed.)(2007). *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección Tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y sociales S.A.

Ortiz Ortiz, E. (2002).*Tesis de Derecho Administrativo*. Tomo I. San José, Costa Rica: Stradtman Editorial y Biblioteca Jurídica Díké.

Pérez Royo, F. (5ta. Ed.)(1995). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España: Editorial Civitas S.A.

Rosembuj, T. (1989). *Garantías del Contribuyente*. Barcelona, España: Ediciones CEAC S.A.

Sainz de Bujanda, F. (10ma. Ed.)(1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, España: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

Sayagues Royo, E. (1959). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo II. Montevideo, Uruguay: Editorial Martín Biondri.

Sternberg, A. R. (2da. Ed.)(2010). *Derecho y Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Errepar.

Tanzi, V. (1996). *Hacienda Pública de los países en vías de Desarrollo*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.

Torrealba Navas, A. (2009). *Derecho Tributario. Parte General. Principios Generales y Derecho Tributario Material*. Tomo I. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental.

Valdés Costa, R. (3ra. Ed.)(2001). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.

Valdés Costa, R. (2da. Ed.)(2004). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

### **Libros en Internet**

Castillo Contreras, F. (2009). *La cobranza coactiva en la Administración Tributaria: Facultad, oportunidad y eficiencia*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. México. Recuperado de:

[http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3950](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3950).

Lemgruber Viol, A. (2009). *La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico tributario y sus condicionantes*. Serie Temática Tributaria Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: Recaudación N °4. Brasil. Recuperado de: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pTwdzUzDG10J:webdms.ciat.org/action.php%3Fkt\\_path\\_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4271+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=cr&client=firefox-a](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pTwdzUzDG10J:webdms.ciat.org/action.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4271+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=cr&client=firefox-a)

Torrealba Navas, A. *Derecho Tributario. Parte General. Tomo II. Derecho Tributario Formal*. Costa Rica. Recuperado de: <http://www.impositus.com/MlxIndice.aspx?bd=21&pad=&item=42963>

### **Capítulos de un libro en internet**

Herrero, F & Monge, G. (2002). *Capítulo Introductorio: Grandes retos de la política tributaria costarricense*. En Contraloría General de la República, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de ingresos públicos. (1era. Ed.) *El Sistema Tributario costarricense: contribuciones al debate nacional “Libro Blanco”*. Págs. xxvi a xcvi. Recuperado de: [www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf](http://www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf).

Rivera, Roy & Sojo, Carlos. (2002). *Capítulo 7: Cultura Tributaria*. En Contraloría General de la República, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de ingresos públicos. (1era. Ed.) *El Sistema Tributario costarricense: contribuciones al debate nacional “Libro Blanco”*. Págs. 456-516. Recuperado de: [www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf](http://www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf).

Thompson, Eric & Garita, Ronald. (2002). *Capítulo 3: El marco jurídico tributario*. . En Contraloría General de la República, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, Área de ingresos públicos. (1era. Ed.) *El Sistema Tributario costarricense*:

*contribuciones al debate nacional "Libro Blanco"*. Págs. 157- 238. Recuperado de: [www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf](http://www.hacienda.go.cr/.../El%20Sistema%20Tributario%20Costarricense.pdf).

### **Artículos en internet**

Collado Yurrita, M. Á. Derecho Financiero. Recuperado de: <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Derecho%20financiero.pdf>.

Pecho, Miguel (2011). Cobranza coactiva o ejecutiva. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Recuperado de: [en:http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/57-cobranza-coactiva-o-ejecutiva.html](http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/57-cobranza-coactiva-o-ejecutiva.html).

Salto Van der Laat, D. (2003). *La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: Comentarios en torno a la reforma fiscal*. Recuperado de: <http://www.ifacr.org/publicaciones/TerritorialidadISR-DSV.pdf>.

Villalobos Brenes, F. (2000). Autonomía del Derecho Tributario. *Materiales preparados para el curso Derecho Tributario I*. Recuperado de: <http://www.hacienda.go.cr/.../Autonomía%20del%20Derecho%20Tributari...>

### **Trabajos Finales de Graduación**

Artunduaga Pineda, J., Bernal Casas, C. & Schomberger Tibocha, J. (2005). *La titularidad del Poder Tributario en Colombia*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia. Recuperado de: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere7/.../TESIS%2054.pdf>

Alfaro Marín, I. (2003) *Privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos*. (Tesis de grado para optar por el título de licenciado en Derecho). Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica.

Díaz Venegas, A. L. & Sáenz Sánchez, A. I. (1986). *Los Privilegios de la Administración Tributaria*. (Tesis de grado para optar por el título de licenciadas en Derecho). Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica.

Gómez Gómez, D. M., Mejía Vélez, J. C. & Montoya Castrillón, R. (2007). *Jurisdicción Coactiva: Potestad administrativa o Función Jurisdiccional*. (Tesis de grado para optar por el título de especialistas en Derecho Administrativo). Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín. Colombia.

Gómez Zúñiga, A. & Corrales Arrieta, M. C. (2009). *El cobro ejecutivo de tributos en sede administrativa*. (Proyecto Final de Graduación presentado como requisito parcial para optar por el título de Master en Asesoría Fiscal). Universidad para la Cooperación Internacional. San José, Costa Rica.

### **Documentos en internet**

Banco Central de Costa Rica. Finanzas Públicas. Gobierno Central: ingresos por tributos. Recuperado de:  
<http://indicadoreseconomicos.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/frmVerCatCuadro.aspx?CodCuadro=1178&Idioma=1&FecInicial=2011/01/30&FecFinal=2012/05/30&Filtro=0>.

Cornick, J., Garnier, L., Guardia, J., Ordóñez, J., Torrealba, A. & Villasuso, J. (Sábado 1 de mayo de 2004.) *Siete ajustes urgentes. El proyecto de reforma fiscal necesita garantizar eficacia y equidad social*. La Nación/Economía.

Dirección General de Tributación. Lista de morosos al 31 de diciembre del 2013. Recuperado de:  
<http://dgt.hacienda.go.cr/entidades/Documents/LISTA%20DE%20MOROSOS%20AL%2031-12-2012.pdf>

Mata, E. (2012). Periódico la Nación. Renuncia ministro de Hacienda Fernando Herrero. 2 de abril del 2012. Recuperado de: <http://www.nacion.com/2012-04-02/EIPais/Renuncia-ministro-de-Hacienda-Fernando-Herrero.aspx>.

## **Normativa**

### Foránea

Código Tributario Boliviano

Código Tributario Peruano

Código Tributario de Uruguay

### Nacional

Constitución Política

Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Código Procesal Civil.

Código Procesal Contencioso Administrativo.

Ley de Cobro Judicial.

Ley General de la Administración Pública

Ley 2393, Crea Oficina de Cobros de la Dirección General de Hacienda

Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, número 9068.

Decreto Ejecutivo 35688-H, “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación”.

Directriz DGT-05-03.

Directriz DRAC-SDC-016-1999.

Reglamento Regulator de la Gestión de los Fiscales Específicos para el Cobro Judicial.  
Decreto Ejecutivo N° 28208-H.

Resolución DGT-R-006-2011.

### **Expedientes legislativos y, proyectos de ley y de reglamento**

Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. Expediente legislativo 14664.

Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Publicado en el Alcance 8 de la Gaceta 26 del 6 de febrero del 2004.

Proyecto de Reglamento de Procedimiento Tributario. Versión del 20 de marzo.  
Recuperado de:  
<http://dgt.hacienda.go.cr/proyectos/Documents/REGLAMENTO%20DE%20PROCEDI MIENTO%20TRIBUTARIO.pdf>.

### **Oficios y Sentencias**

Dirección General de Tributación. Oficio DGT-648-02, del ocho de agosto del 2002.

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 869-05, del 6 de junio del 2005.

Dirección General de Tributación. Oficio DGT-1664-2005, del 12 de octubre del 2005.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 1739, de las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 7190 de las quince horas veinticuatro minutos del seis de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro.



Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 5652, de las dieciséis horas con tres minutos del dieciséis de setiembre de mil novecientos noventa y siete.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 3052, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos, del veintitrés de abril del dos mil tres.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 2657, de las quince horas quince minutos del cuatro de abril del dos mil cuatro.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 6482 de las diez horas cuarenta y siete minutos del once de mayo del dos mil siete.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución número 8408, de las catorce horas treinta minutos de veintiocho de junio de dos mil once.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución 12625-12, de las once horas y veintitrés minutos del siete de setiembre del dos mil doce.

Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Fallo 355-2008-P, de las ocho horas veinte minutos del once de setiembre del año dos mil ocho.

## **Seminarios y Conferencias**

### Seminarios

II Jornadas Tributarias Costarricenses. Llevadas a cabo en el Colegio de Abogados de Costa Rica, los días 21 y 22 de noviembre del 2012.

### Conferencias del CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Colombia: Las facilidades o acuerdos de pago*. En el marco de la conferencia técnica: La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo. Lisboa, Portugal.

Conferencia Técnica del CIAT. (2011). *España: Mecanismos eficaces de recuperación de los adeudos: medidas cautelares, facilidades o acuerdos de pago y remate de bienes*. En el marco de la Conferencia Técnica “Procesos de colección administrativos como mecanismos eficaces para aumentar los ingresos”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Finlandia: La Cooperación Administrativa Internacional: La asistencia para el cobro*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Francia: La competencia para el Cobro Administrativo Coactivo y el amigable: Estructuras administrativas, alcances, ventajas y desventajas*. En el marco de la Conferencia Técnica “Procesos de colección administrativos como mecanismos eficaces para aumentar los ingresos”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Guatemala: La clasificación y gestión de cartera de adeudos*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Holanda: Las facultades de cobro de las AATT: la cobranza administrativa vs la cobranza judicial*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo, que se llevó a cabo entre los días veinticuatro a veintisiete de octubre del dos mil once. Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *Perú: Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo”, que se llevó a cabo entre los días veinticuatro a veintisiete de octubre del dos mil once. Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. (2011). *Portugal: Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo”. Lisboa, Portugal.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2011). *República Dominicana: Los sistemas de información y su apoyo en la gestión de cobro amigable y coactivo*. En el marco de la Conferencia Técnica “La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento del recaudo”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veinticuatro al veintisiete de octubre del año dos mil once, en Lisboa, Portugal.

Gauthier, Maxime. (2006). *Francia: La cobranza de impuestos en Francia. Marco jurídico y administrativo - política de la cobranza en vía de apremio*. En el marco de la Conferencia Técnica “Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España.

Pires, José María. (2006). *Brasil: Herramientas al servicio de la cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España.

Segarra, Santiago. (2006). *España: Herramientas al servicio de la Cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “Un enfoque integral para la prevención y el combate

a la evasión tributaria”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España.

Snaaw, Mike. (2006). *Canadá: Las competencias y organización de la Administración Tributaria en la cobranza*. En el marco de la Conferencia Técnica “Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria”, organizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, y que tuvo lugar los días del veintitrés al veintiséis del octubre del año dos mil seis en Madrid, España.

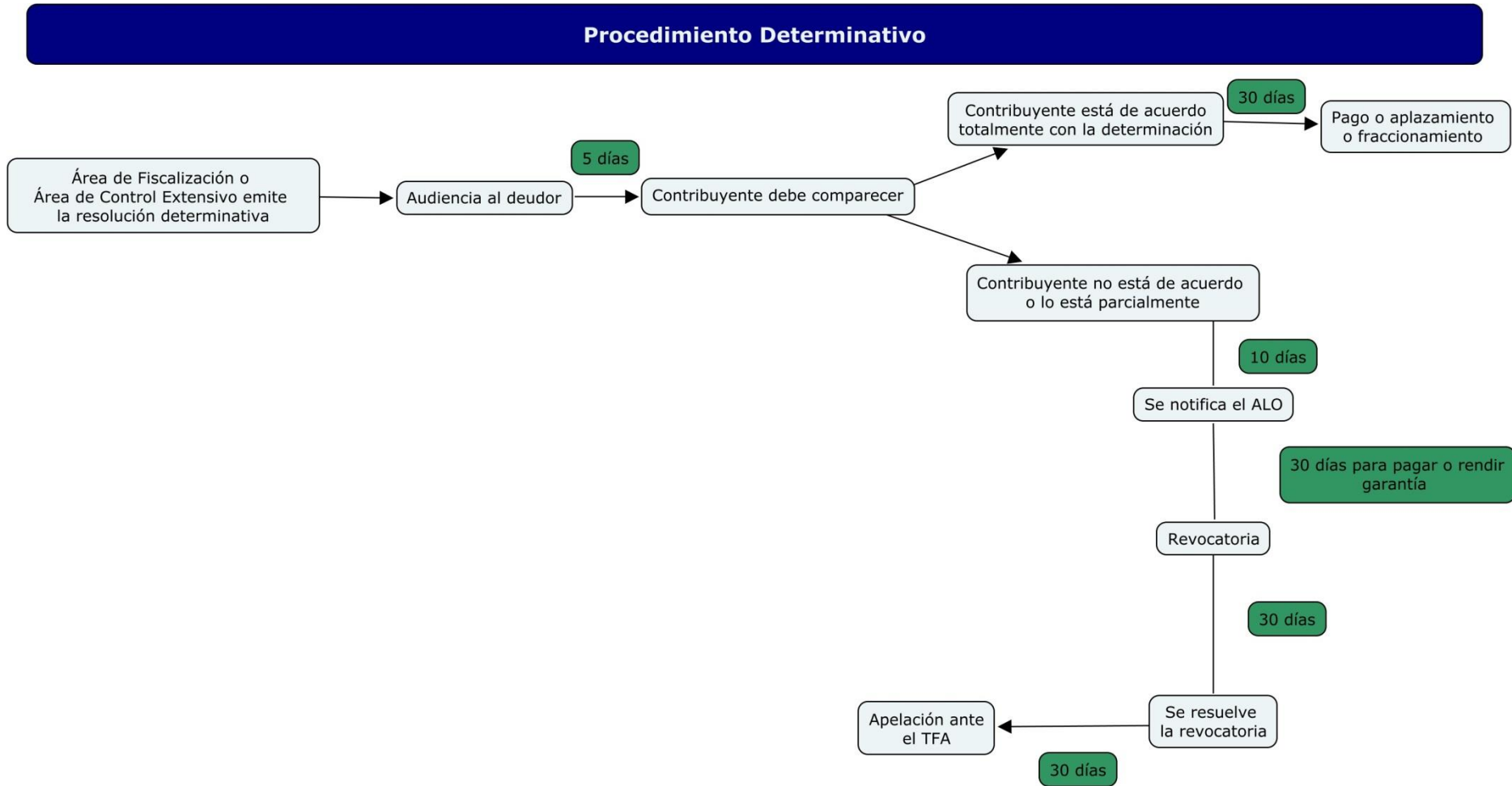
### **Entrevistas**

Entrevista con el señor Gerardo Chévez, Gerente de la Administración Tributarias de San José Oeste, realizada el día 26 de abril del 2013, a las 9:00 a.m.

Entrevista con la señora Martha Monge, Jefa de la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda, realizada el día 7 de mayo del 2013, a las 10:00 a.m.

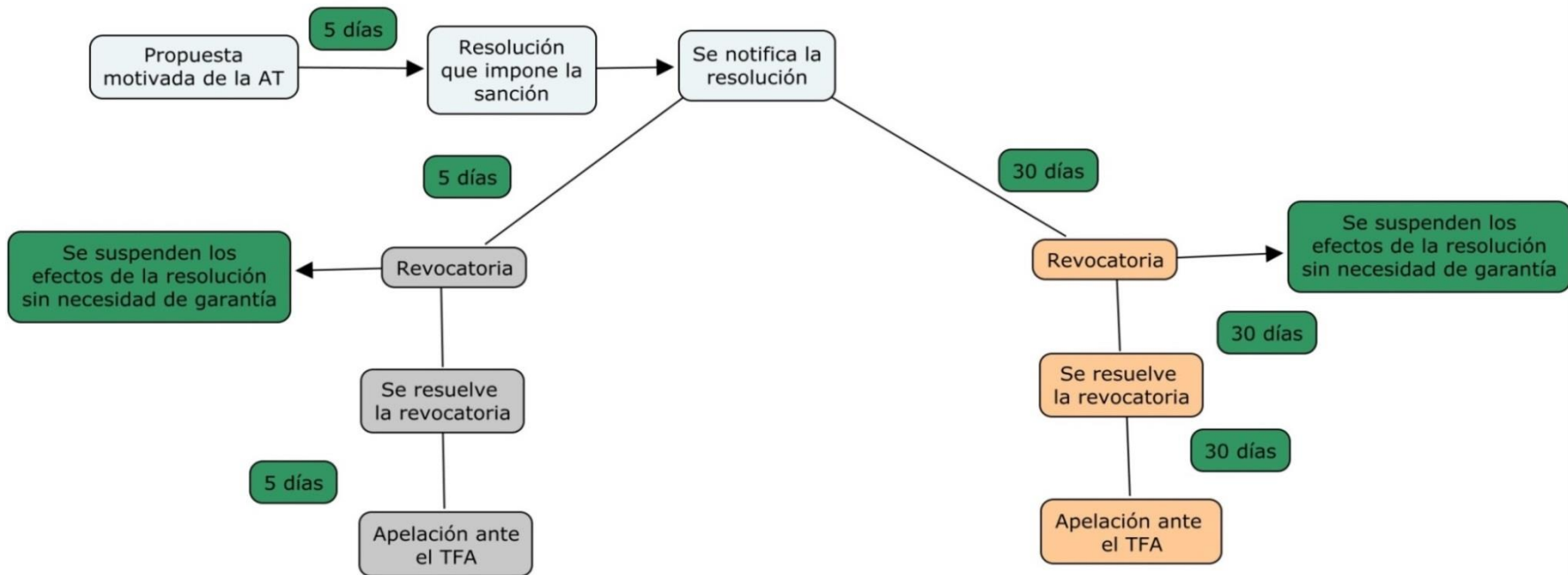
Entrevista con los señores Adriana Sequeira y Fulgencio Jiménez, Jueces del Juzgado Especializado de cobros del Estado, realizada el día 16 de mayo del 2013, a las 8:00 a.m.

## ANEXO 1. PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO EN COSTA RICA



## ANEXO 2. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN COSTA RICA

### Procedimiento Sancionador



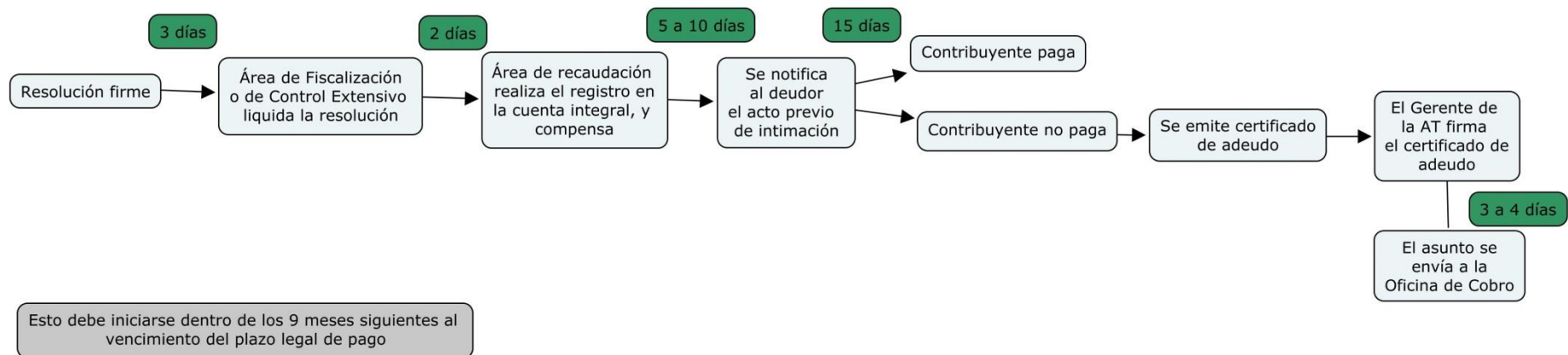
Infracción material de ingreso por inexactitud u omisión, o por solicitud improcedente de compensación o devolución

Los demás casos del artículo 81 del CNPT

## ANEXO 3. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

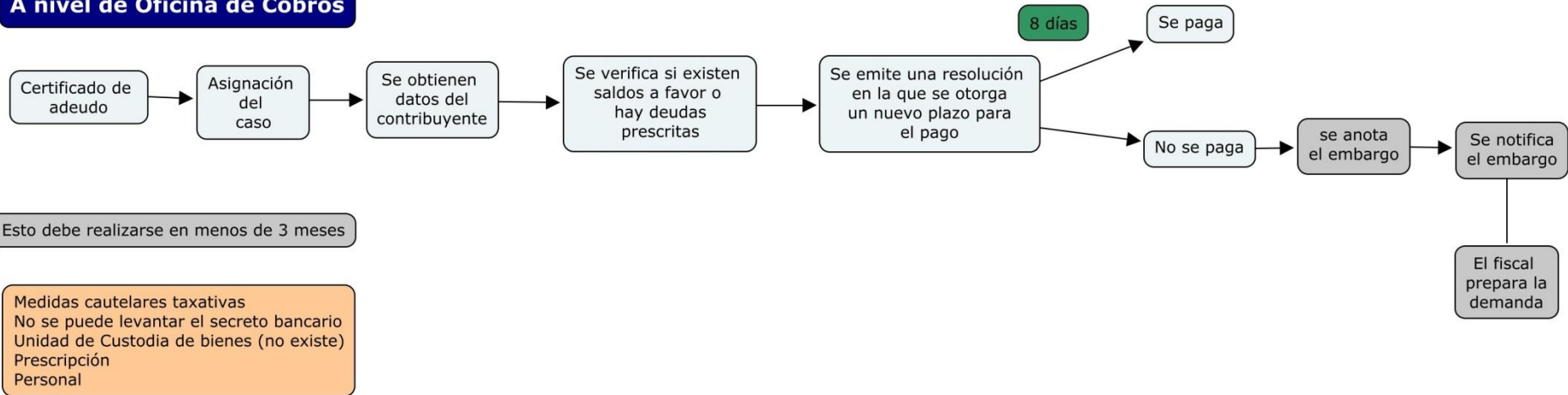
### Procedimiento de Cobro de Tributos Actual

#### A nivel de la AT



## ANEXO 4. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DE LA OFICINA DE COBROS

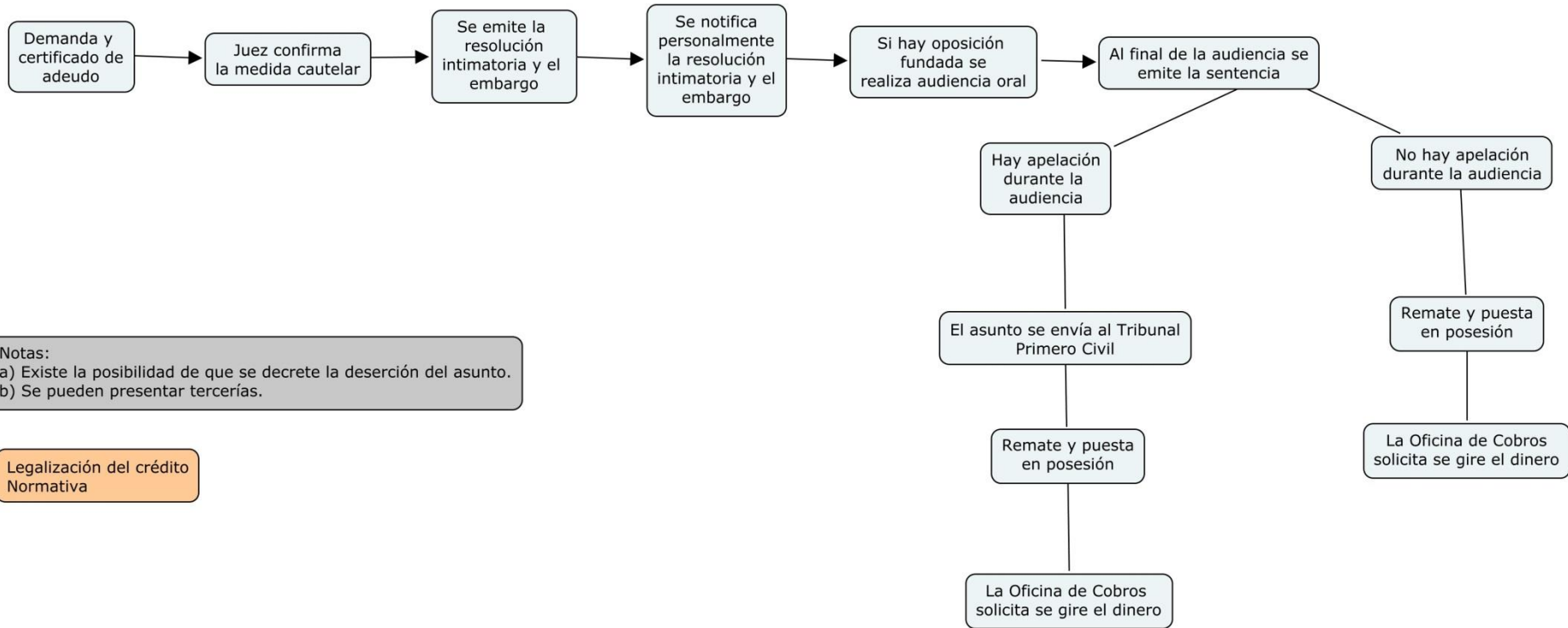
### A nivel de Oficina de Cobros



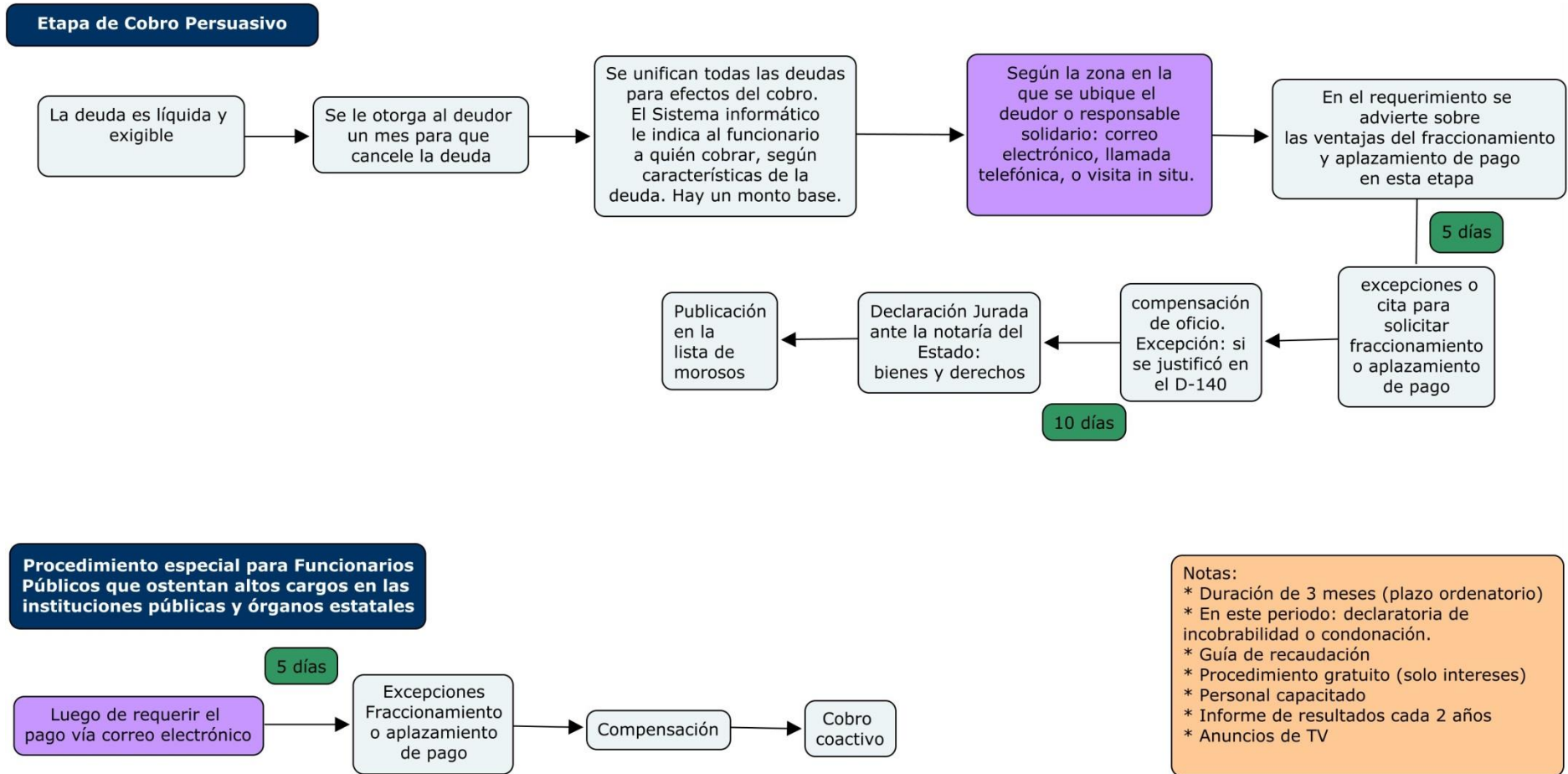


## ANEXO 5. PROCEDIMIENTO DE COBRO A NIVEL DEL JUZGADO ESPECIALIZADO EN COBROS DEL ESTADO

### A nivel del Juzgado Especializado en Cobros del Estado



## ANEXO 6: COBRO PERSUASIVO. PROPUESTA



## ANEXO 7. COBRO COACTIVO. PROPUESTA

