

# REGLAMENTO GENERAL DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

## TITULO I

### CONSIDERACIONES GENERALES

#### CAPITULO I

##### DISPOSICIONES GENERALES

###### SECCION I

###### Marco normativo

Artículo 1.-Marco normativo.

Artículo 2.- Principios de justicia e imparcialidad administrativa.

Artículo 3.- Definiciones.

###### SECCION II

###### De las exenciones

Artículo 4.- Requisitos generales para concederlas.

#### CAPITULO II

##### RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Artículo 5.- Atribución de la responsabilidad solidaria.

Artículo 6.- Responsabilidad solidaria sobre deudas líquidas y exigibles.

#### CAPITULO III

##### FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Artículo 7.-Formas de extinción de la obligación tributaria material.

###### SECCION I

###### Del Pago

Artículo 8.- Comprobantes de pago.

Artículo 9.- Efectos del pago.

Artículo 10.- Imputación de pagos.

Artículo 11.- Plazos para efectuar el pago e intereses.

Artículo 12.- Lugares de pago y pago a órganos no autorizados.

Artículo 13.- Medios y formas de pago.

Artículo 14.- Pago mediante cheque.

Artículo 15.- Pago por retención.

Artículo 16.- Pago por terceros. Subrogación y emisión de certificación.

Artículo 17.- Cobro de pagos parciales.

Artículo 18.- Obligaciones de los agentes recaudadores.

## SECCION II

Otras formas de extinción distintas del pago

Artículo 19.-Prescripción.

Artículo 20.- Confusión.

Artículo 21.- Condonación.

Artículo 22.- Novación.

Artículo 23.- Dación en pago.

## CAPITULO IV

DE LOS DEBERES Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

### SECCION I

De la inscripción, modificación y desinscripción

Artículo 24.- Obligación de inscripción.

Artículo 25.- Obligación de comunicar la modificación de datos.

Artículo 26.- Obligación de desinscripción.

Artículo 27.- Acreditación de apoderados.

Artículo 28.- Actuación de apoderados acreditados.

Artículo 29.- Actuación de apoderados no acreditados.

## SECCION II

### Del domicilio fiscal

Artículo 30.- Obligación de comunicar el domicilio fiscal.

Artículo 31.- De las personas físicas.

Artículo 32.- De las personas jurídicas y demás entes colectivos sin personalidad instrumental.

Artículo 33.-De las Personas domiciliadas en el extranjero.

Artículo 34.-Obligación de comunicar el cambio de domicilio.

Artículo 35.-Modificación del domicilio fiscal.

## SECCION III

### De la determinación del impuesto por los contribuyentes

Artículo 36.- Deber de determinación y declaración jurada.

Artículo 37- Declaraciones rectificativas.

## SECCION IV

### Información por suministro y por captación

Artículo 38.- Deber de suministrar información previsiblemente pertinente.

Artículo 39.- Suministros generales de información.

Artículo 40.-Requerimientos individualizados de información a contribuyentes, responsables, declarantes, a terceros relacionados o informantes (información por captación).

Artículo 41.- Presentación de la información.

Artículo 42.- Corrección de las declaraciones informativas.

## SECCION V

### De la confidencialidad de la información tributaria

Artículo 43.- Carácter confidencial de la información.

Artículo 44.- Información de acceso público.

Artículo 45.- Uso de la información confidencial.

Artículo 46.- Confidencialidad de la información al amparo de convenios internacionales.

Artículo 47.- Requerimientos de información confidencial por parte de la Administración Tributaria.

Artículo 48.- Información de terceros.

Artículo 49.- Resguardo de la Información previsiblemente pertinente para el control tributario.

Artículo 50.- Sello de confidencialidad en el intercambio internacional de información tributaria.

## SECCION VI

Solicitudes de información y petición de los administrados

Artículo 51.- Solicitudes de información sobre trámites o requisitos.

Artículo 52.- Peticiones fundamentadas en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 53.- Solicitudes de información y peticiones en formato electrónico.

Artículo 54.- Órgano competente y plazo para resolver las solicitudes de información.

Artículo 55.- Órgano competente y plazo para resolver las peticiones.

Artículo 56.- Falta de requisitos.

## SECCION VII

De las denuncias

Artículo 57.- Denuncias.

## SECCION VIII

De las garantías del contribuyente

Artículo 58.- Generalidades.

Artículo 59.- Respeto a los derechos de los contribuyentes.

Artículo 60.- Jurisprudencia administrativa.

Artículo 61.- Publicidad de los proyectos de reglamentación.

## CAPITULO V

DEL SERVICIO AL CONTRIBUYENTE

Artículo 62.- Servicio al Contribuyente.

Artículo 63.- Educación y Cultura Fiscal.

Artículo 64.-Solicitudes de información y peticiones en materia de servicio al contribuyente.

Artículo 65.-Instructivos, software de ayuda e información en sitios Web.

## TITULO II

### DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

#### CAPITULO I

##### DISPOSICIONES GENERALES

###### SECCION I

Potestades de la Administración Tributaria

Artículo 66.-Potestad de la Administración Tributaria.

Artículo 67.-Competencia.

###### SECCION II

De la prueba

Artículo 68.- Hechos probados como fundamento de las decisiones de la Administración Tributaria.

Artículo 69.-Carga de la prueba.

Artículo 70.-Prueba mediante documentos oficiales.

Artículo 71.-Prueba sobre base presunta.

Artículo 72.-La contabilidad como medio de prueba.

###### SECCION III

Plazos para resolver

Artículo 73.-Plazos para resolver.

#### CAPITULO II

##### DE LA NOTIFICACION

###### SECCION I

Disposiciones generales

Artículo 74.-Notificación Personal.

Artículo 75.-Deber de notificar.

Artículo 76.-Entrega del acta de notificación.

Artículo 77.-Requisitos de la notificación.

Artículo 78.-Identificación de la persona que recibe la notificación.

Artículo 79.-Días y horas hábiles.

Artículo 80.-Plazos.

## SECCION II

### Notificación personal

Artículo 81.-Notificación a personas físicas.

Artículo 82.-Notificación a personas jurídicas.

Artículo 83.- Notificación por edicto.

Artículo 84.-Notificación por comisión.

Artículo 85.-Pluralidad de partes.

## Sección III

### Notificaciones por medio señalado

Artículo 86.-Constitución de medio para recibir notificaciones.

Artículo 87.-Notificación automática.

Artículo 88.-Alcances del medio en recursos.

Artículo 89.-Modificación del medio señalado para recibir notificaciones.

Artículo 90.- Medios simultáneos. Limitación.

Artículo 91.-Cómputo del plazo.

## SECCION IV

### Notificaciones por medio electrónico

Artículo 92.- Correo electrónico o digital.

## SECCION V

Notificación utilizando fax

Artículo 93.- Notificación por fax.

Artículo 94.- Procedencia.

Artículo 95.- Comprobante.

Artículo 96.-Verificación de la transmisión.

Artículo 97.- Defectos en la transmisión.

Artículo 98.- Principio de buena fe.

## SECCION VI

Notificación “en estrados”

Artículo 99.- Órgano competente.

Artículo 100.- Deber de designar “en estrados”.

Artículo 101.-Exhibición de listas.

Artículo 102.- Consulta y entrega de cédulas de notificación.

## CAPITULO III

### CONSULTA TRIBUTARIA

Artículo 103.- Consultas reguladas por el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 104.- Efectos de la consulta.

Artículo 105- Órgano competente para contestar las consultas tributarias.

Artículo 106.- Formas de presentación y requisitos de las consultas.

Artículo 107- Otros requisitos.

Artículo 108— Prevenciones.

Artículo 109— Admisibilidad de las consultas.

Artículo 110—Efectos del silencio positivo.

Artículo 111. - Recursos en contra de lo resuelto.

Artículo 112.- Efectos del cambio de criterio de la Administración Tributaria y recurso contra el mismo.

## CAPITULO IV

### CRITERIOS INSTITUCIONALES

Artículo 113—Elaboración de criterios institucionales.

Artículo 114—Publicación de los criterios institucionales.

Artículo 115—Directrices y criterios.

## CAPITULO V

### DEL INTERCAMBIO DE INFORMACION

#### TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

Artículo 116— Solicitud de información en aplicación de un convenio tributario internacional.

Artículo 117— Competencia en el trámite de solicitud de información financiera.

Artículo 118— Declaración de verificación de cumplimiento con un convenio internacional.

## CAPITULO VI

### DEL CONTROL TRIBUTARIO

#### SECCION I

##### Disposiciones Generales

Artículo 119.-Del expediente administrativo.

Artículo 120.-Identificación del personal de la Administración Tributaria.

Artículo 121.- Horario de las actuaciones de control tributario.

Artículo 122.- Información sobre el alcance de las actuaciones.

Artículo 123.- Labores en el local, sede del contribuyente, en el bien mueble o inmueble objeto de actuación.

Artículo 124.- Colaboración con los funcionarios de la Administración Tributaria.

Artículo 125.- Deber de Colaboración de las Autoridades.

Artículo 126.- Deber de comparecencia.

## CAPÍTULO VII

### CONTROL TRIBUTARIO EXTENSIVO

Artículo 127.- Clases de actuaciones de Control Tributario Extensivo.

#### SECCION I

Proceso de Liquidación Previa

Artículo 128.- Liquidación previa por comprobación abreviada o comprobación formal.

Artículo 129.- No aplicación de criterios de selección.

Artículo 130.- Inicio del procedimiento.

Artículo 131.- Procedimiento cuando se solicite información o se practiquen actuaciones adicionales.

Artículo 132.- Procedimiento cuando no se ha solicitado información ni programado actuaciones adicionales.

Artículo 133.- Suspensión de las actuaciones.

Artículo 134.- Conclusión de las actuaciones de comprobación abreviada.

#### CAPITULO VIII

#### CONTROL TRIBUTARIO INTENSIVO

#### SECCION I

Potestades y órganos de la función de control tributario intensivo

Artículo 135.- Función de Control Tributario Intensivo.

Artículo 136.- Órganos encargados del control tributario intensivo y su competencia.

Artículo 137.- Plan anual de fiscalización.

Artículo 138.- Facultades y competencias.

Artículo 139.- Otras facultades.

Artículo 140.- Instrumentos para la revisión.

Artículo 141.- Clases de actuaciones.

Artículo 142.- Medidas cautelares.

Artículo 143.- Información en poder de entidades financieras.

#### SECCION II

Inicio del procedimiento

Artículo 144.- Iniciación de actuaciones de fiscalización.

Artículo 145.- Iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación.

Artículo 146.- Consecuencias del inicio de una actuación de comprobación e investigación.

Artículo 147.- Alcance de la actuación de comprobación e investigación.

Artículo 148.- Sustitución de los funcionarios designados.

Artículo 149.- Imprudencia de presentar declaraciones rectificativas.

### SECCION III

#### Desarrollo de los procedimientos

Artículo 150.- Interrupción de la actuación de comprobación e investigación.

Artículo 151.- Lugar y horarios en los que debe efectuarse la actuación de comprobación e investigación.

Artículo 152.- Revisión de la documentación del sujeto pasivo.

Artículo 153.- Requerimientos de información.

Artículo 154.- Requerimientos de comparecencia ante la Administración Tributaria.

Artículo 155.- Inspección de locales.

Artículo 156.- Secuestro de documentos.

Artículo 157.- Información en poder de entidades financieras.

### SECCION IV

#### Conclusión de los procedimientos

Artículo 158.- Acto administrativo de liquidación de oficio.

Artículo 159.- Convocatoria a la audiencia final.

Artículo 160.- Celebración de la audiencia final.

Artículo 161.- Suspensión de la audiencia final.

Artículo 162.- Propuesta de regularización.

Artículo 163.- Posición del sujeto pasivo frente a la propuesta de regularización.

Artículo 164.- Conformidad con la propuesta de regularización.

Artículo 165.- Cálculo de cuotas tributarias por regularizaciones parciales.

Artículo 166.- Reducción de la sanción del artículo 81, por reparación del incumplimiento.

Artículo 167.- Disconformidad con la propuesta de regularización.

Artículo 168.- Notificación del acto de liquidación de oficio ante la disconformidad con la propuesta de regularización.

Artículo 169.- Regularización posterior.

Artículo 170.- Conclusión de la actuación con un aumento de saldo a favor o con reducción de las cuotas tributarias originalmente declaradas.

Artículo 171.- Expediente administrativo de la actuación de comprobación e investigación.

Artículo 172.- Efecto de la determinación sobre otros impuestos o períodos.

## SECCION V

Revisión del acto de liquidación de oficio

Artículo 173.- Procedimiento de revisión del acto de liquidación de oficio.

Artículo 174.- Recurso de Revocatoria.

Artículo 175.- Recurso de Apelación.

Artículo 176.- Liquidación de las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo.

## SECCION VI

Actuaciones ante ilícitos tributarios

Artículo 177.- Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Artículo 178.- Actuaciones en materia de infracciones administrativas.

## SECCION VII

Infracciones materiales del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 179.- Disposiciones generales.

Artículo 180. Términos utilizados en los coeficientes.

Artículo 181. Calificación unitaria de la infracción.

Artículo 182. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

Artículo 183. Cálculo de la incidencia de las circunstancias determinantes.

Artículo 184. Exclusión de aumentos no sancionables y cálculo de la base de la sanción.

## CAPITULO IX

### RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

#### SECCION I

##### De la Recaudación

Artículo 185.-De la Recaudación.

#### SECCION II

##### Inscripción, modificación y desinscripción de oficio

Artículo 186.- Inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio.

Artículo 187.- Omisión en la obligación de inscripción.

Artículo 188.- Omisión en la obligación de modificar de datos.

Artículo 189.- Omisión en la obligación de desinscripción por parte del contribuyente.

Artículo 190.- Domicilio fiscal infructuoso.

Artículo 191.- Actualización de oficio de los datos del Registro Único Tributario

Artículo 192.- Notificación del formulario para la inscripción, modificación y desinscripción de oficio.

#### SECCION III

##### Cobro Administrativo de Deudas Tributarias

Artículo 193.- Emisión de certificados de adeudo.

Artículo 194.- Plazo para emitir el certificado de adeudo en procedimientos por responsabilidad solidaria.

Artículo 195.- De la garantía de pago en las actuaciones establecidas por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### SECCION IV

##### Proceso de cobro

Artículo 196- Consecuencias de la falta de pago.

Artículo 197.- Publicación de morosos.

Artículo 198- Rectificaciones en recaudación administrativa y ejecutiva.

Artículo 199- Archivo temporal de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial y créditos incobrables.

## SECCION V

De las facilidades de pago de deudas tributarias

Artículo 200—Competencia.

Artículo 201—Clasificación de los deudores.

Artículo 202—Deudas tributarias no susceptibles de facilidad de pago.

Artículo 203—Situación económica- financiera transitoria.

Artículo 204—Solicitudes de facilidades de pago.

Artículo 205.- Notificación del requerimiento de cobro.

Artículo 206—Prima inicial para fraccionamiento de pago.

Artículo 207—Efectos de la solicitud de un fraccionamiento de pago.

Artículo 208—Criterios para la aprobación de facilidades de pago.

Artículo 209—Resolución de la solicitud de facilidad de pago.

Artículo 210—Recursos.

Artículo 211—Aprobación de la solicitud.

Artículo 212—Denegatoria de la solicitud.

Artículo 213.- Garantía de cumplimiento de fraccionamiento de pago.

Artículo 214—Plazos y monto de las cuotas a pagar.

Artículo 215—Pago.

Artículo 216—Modificación del fraccionamiento de pago.

Artículo 217—Efectos del incumplimiento de facilidades de pago.

Artículo 218.- Disposiciones finales sobre facilidades de pago.

## Sección VI

Del pago debido e indebido de los tributos

Artículo 219- Situaciones activas de los sujetos pasivos.

Artículo 220 - Pago o retención indebida.

Artículo 221- Pago o retención debida.

Sección VII

De la compensación

Artículo 222- Compensación.

Artículo 223- Compensación a solicitud de parte.

Artículo 224- Compensación de oficio.

SECCION VIII

De las devoluciones

Artículo 225- Devolución de oficio de saldos acreedores.

Artículo 226- Solicitud de devolución de saldos acreedores.

Artículo 227-Requisitos generales para la procedencia de las devoluciones.

Artículo 228-Verificación del saldo acreedor.

Artículo 229—Suspensión de las solicitudes de compensación o devolución.

Artículo 230- Denegatoria de las solicitudes de compensación o devolución.

Artículo 231- Resolución y recursos.

Artículo 232- Intereses.

Artículo 233- Ejecución de la devolución de saldos acreedores.

Artículo 234- Devolución de saldos acreedores reconocidos por autoridad judicial.

SECCION IX

De la devolución de créditos originados en retenciones o percepciones

Artículo 235- Crédito indebido por retenciones o percepciones.

Artículo 236- Competencia para la devolución de créditos por retenciones o percepciones debidas.

Artículo 237- Elementos probatorios para el reconocimiento de créditos por retenciones o percepciones debidas.

#### SECCION X

Devolución a cargo de los agentes de retención o percepción indebidas

Artículo 238- Legitimación pasiva.

Artículo 239- Generación de crédito a favor del agente de retención.

#### SECCION XI

Regulaciones específicas en retenciones indebidas en títulos valores

Artículo 240- Operadoras de pensiones.

#### SECCION XII

Retenciones efectuadas por la Tesorería Nacional

Artículo 241- Retenciones en títulos valores con cupones, emitidos por la Tesorería Nacional.

Artículo 242-Entrega de las sumas reconocidas por intermedio de las Centrales de Valores.

Artículo 243.- Retenciones en Títulos de Propiedad de Deuda Interna en Unidades de Desarrollo.

Artículo 244.- Retenciones en títulos cero cupón. Obligaciones de las Centrales de Valores y forma de cálculo.

#### SECCION XIII

Retenciones realizadas por emisores públicos y privados de títulos valores distintos a la Tesorería Nacional

Artículo 245- Deber de información de las Centrales de Valores y acreditación de los inversionistas.

Artículo 246.- Reporte del detalle de inversionistas.

Artículo 247.- Giro de intereses.

#### SECCION XIV

Regulaciones específicas en retenciones indebidas en el procesamiento de pago de tarjetas de crédito y débito

Artículo 248.- Retenciones indebidas en el impuesto general sobre las ventas cuya devolución está a cargo del agente de retención.

Artículo 249. - Retenciones indebidas en el impuesto general sobre las ventas cuya devolución está a cargo de la Administración Tributaria.

## CAPITULO X

### INTELIGENCIA TRIBUTARIA

Artículo 250.- De la Inteligencia Tributaria.

## CAPITULO XI

### DE LA VALORACION DE BIENES

Artículo 251.- Facultades y competencias de las áreas de valoración.

Artículo 252.- Otras facultades para el control.

Artículo 253.- Instrumentos para la revisión.

Artículo 254.- Clases de actuaciones.

Artículo 255.- Información en poder de entidades financieras.

Artículo 256.- Documentación de las actuaciones de valoración en el expediente administrativo.

Artículo 257.- Identificación del personal de valoraciones de la Administración Tributaria.

Artículo 258.- Horario de las actuaciones de comprobación e investigación sobre bienes, muebles, inmuebles e intangibles.

Artículo 259.- Información sobre el alcance de las actuaciones.

Artículo 260.- Alcance de la actuación de control sobre bienes muebles, inmuebles e intangibles.

Artículo 261.- Liquidación por comprobación formal.

Artículo 262.- Iniciación del procedimiento.

Artículo 263.- Curso del procedimiento cuando se solicite información o se practiquen actuaciones adicionales.

Artículo 264.- Curso del procedimiento cuando no se ha solicitado información ni programado actuaciones adicionales.

Artículo 265.- Suspensión de las actuaciones.

Artículo 266.- Conclusión de las actuaciones de comprobación abreviada.

## CAPÍTULO XII

## ILICITOS TRIBUTARIOS

### SECCION I

Del incumplimiento en el suministro de información

Artículo 267.- Infracción por incumplimiento en el suministro de información.

### SECCION II

#### SOBRE EL CIERRE DE NEGOCIOS

Artículo 268.- Configuración de la infracción de cierre de negocios por reincidencia en la no emisión o no entrega de facturas.

Artículo 269.- Prescripción de la sanción de cierre de negocios.

Artículo 270.-Procedimiento para demostrar la reincidencia en la no emisión o no entrega de facturas.

Artículo 271.- Configuración de la infracción de cierre de negocios por la no presentación de declaraciones.

Artículo 272.- Configuración de la infracción de cierre del negocio por falta de ingreso de tributos retenidos, percibidos o cobrados.

Artículo 273.- Efectos del cierre de negocio.

Artículo 274.- Resolución sancionatoria.

Artículo 275.- Órgano competente.

Artículo 276.- Recursos.

Artículo 277.- Ejecución de la sanción de cierre de negocios.

Artículo 278.- Horario de ejecución del cierre del negocio

Artículo 279.- Afectación del cierre del negocio.

Artículo 280.- Resguardo de cosas perecederas, plantas y animales vivos, prohibición de retirar maquinaria y otro tipo de objetos.

Artículo 281.- Suspensión del cierre de negocios.

Artículo 282.- Orden de reapertura del negocio.

Artículo 283.- Destrucción, alteración u obstrucción de sellos.

Artículo 284.-Comprobación de sellos.

Artículo 285.- Derogatorias.

TRANSITORIOS

REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

DECRETO N° xx-H

LA PRESIDENTE DE LA REPUBLICA Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones y facultades conferidas en los artículos 140 incisos 3) y 18) y 146 de la Constitución Política de 7 de noviembre de 1949, así como el artículo 28, inciso 2. b) de la Ley N° 6227 denominada "Ley General de la Administración Pública y sus reformas" de 2 de mayo de 1978.

Considerando:

1º.- Que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios requiere para su mejor aplicación, de normas reglamentarias que precisen y desarrollen el contenido de sus disposiciones.

2º.- Conforme con su misión y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos; y de conformidad con las modernas tendencias del Derecho Tributario y la teoría de la Hacienda Pública, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás sujetos tributarios obligados.

3º.- Que la Ley No.8981 de 25 de agosto de 2011, publicada en el Alcance No.58 a La Gaceta No.167 del 31 de agosto de 2011, así como las leyes números 9068 y 9069, ambas de 10 de setiembre de 2012, publicadas en el Alcance No.143 al Diario Oficial La Gaceta No.188 de 28 de setiembre de 2012 y denominadas en su orden "Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal" y "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria", modificaron el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, lo que hace necesario adecuar el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria a esas disposiciones.

4º.- Que conforme al artículo 4 de la Ley de Ajuste Tributario, N° 7218 del 05 de enero de 1991, se autoriza al Ministerio de Hacienda para que reciba, en pago de los tributos adeudados, inmuebles que ofrezcan los deudores, previo avalúo por parte de la Dirección General de la Tributación. Asimismo, el 26 de octubre de 1991, se emitió el Decreto N° 20870-H, denominado "Procedimiento Dación en Pago de tributos para contribuyentes morosos", que establece los requisitos para la solicitud de Dación en Pago que tramita el Departamento de Cobros Judiciales, adscrito a la Dirección General de Hacienda, el cual elaborará una recomendación ante el Ministro de Hacienda, quien en definitiva dictará la resolución administrativa de aprobación de la dación en pago ofrecida.

5º.- En virtud de las consideraciones reseñadas, se hace necesario derogar el actual Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, creado mediante Decreto Ejecutivo Nº 29264-H publicado en La Gaceta Nº 27 del 7 de febrero del 2001 y emitir un reglamento nuevo que se adecúe a las disposiciones legales mencionadas.

Por tanto,

DECRETAN:

REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

TITULO PRIMERO

CONSIDERACIONES GENERALES

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

SECCIÓN I

Marco normativo

Artículo 1.-Marco normativo.

Las facultades, funciones y actividades que ejercen las autoridades tributarias están enmarcadas por:

- a) La Constitución Política
- b) Los tratados internacionales.
- c) Las leyes sustantivas y formales en materia tributaria, sus reglamentos así como otros decretos ejecutivos emitidos por el Poder Ejecutivo.
- d) Las resoluciones, directrices y criterios emitidos por la Dirección General de Tributación.
- e) Los pronunciamientos vinculantes de la Procuraduría General de la República.
- f) Otras disposiciones relativas a otras ramas del derecho de aplicación supletoria.

Artículo 2.-Principios de justicia e imparcialidad administrativa.

Los funcionarios de la Administración Tributaria deben aplicar y cumplir las leyes orientados por un espíritu de justicia y bajo el principio de imparcialidad administrativa, de modo que no puede exigirse al administrado más de aquello con lo que la propia ley ha querido que coadyuve al sostenimiento de las cargas públicas.

### Artículo 3.- Definiciones.

Sin perjuicio de otras definiciones contenidas en el resto del articulado y demás normativa tributaria, para los efectos del presente Reglamento, se entiende por:

Actividad comercial o actividad mercantil: Intercambio de bienes y servicios, sea para su uso, venta o transformación.

Administración Tributaria: Cada una de las dependencias del Ministerio de Hacienda y las Administraciones Tributarias definidas por ley. En cuanto a las oficinas de la Dirección General de Tributación, se deben entender también las Administraciones Tributarias Territoriales así como la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

Alcance: La valoración que realiza la Dirección General de la Tributación, constituye un concepto "económico". La valoración se efectúa a todo tipo de bienes: muebles, inmuebles y bienes intangibles de interés tributario.

Aplazamiento de pago. Autorización otorgada por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, para hacer pago de una deuda tributaria y sus recargos, a más tardar dentro del mes siguiente al vencimiento del plazo para el pago establecido por Ley.

Asignaciones especiales: criterio técnico que podrá solicitar cualquier área de la administración tributaria a las áreas de valoración.

Avalúo: Es una opinión de valor emitida por un valuador, expresada a través de un informe o en cualquier otro medio que se comunica al solicitante.

Buzón electrónico. Sitio virtual con acceso restringido, suministrado por la Administración Tributaria a determinados sujetos pasivos, destinado para la recepción de comunicados, notificaciones y/o archivos electrónicos. Se utilizará y será válido legalmente este medio cuando la Administración Tributaria le haya asignado al contribuyente un buzón y éste no fije un medio para atender futuras notificaciones.

Control tributario: Es aquel control que ejerce la Administración Tributaria mediante procesos masivos o selectivos, llevados a cabo con el fin de ejercer acciones preventivas y correctivas para gestionar y fiscalizar los tributos.

Cuenta integral tributaria o registro de transacciones: Base de datos que registra todos los documentos y transacciones que se generan en cada una de las funciones o procesos que ejecuta la Administración Tributaria frente al sujeto pasivo, así como los débitos y créditos generados por la presentación de las declaraciones de cada uno de los tributos.

Cuerpo policial: Los efectivos de la Guardia Civil, de la Policía de Control Fiscal y de la Policía Municipal de la jurisdicción territorial correspondiente.

Deuda tributaria: Para los efectos de este Reglamento se entiende como tal el principal de deudas en concepto de tributos administrados por la Dirección General de Tributación o el monto de las sanciones

administrativas establecidas por los órganos competentes o autoliquidadas por el sujeto pasivo, que hayan sido previamente aprobadas por la Administración Tributaria.

**Domicilio.** Se entiende por domicilio, la casa de habitación de las personas físicas, donde normalmente realiza su permanencia permanente (residencia primaria) o temporal y la sede social para las personas jurídicas. Para las personas de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas que carezcan de personalidad jurídica propia, el lugar donde efectivamente se encuentre centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. A falta de éste, el lugar donde se lleve a cabo la gestión, negocio o actividad.

**Domicilio Fiscal.** Es el lugar de localización de los sujetos pasivos, en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin perjuicio de la facultad de señalar un lugar de notificaciones diferente del domicilio, para efectos de un procedimiento administrativo determinado.

Permite fijar la competencia de los órganos de la Administración Tributaria y, en definitiva, brinda seguridad jurídica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

El cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos demandan lógicamente un lugar determinado y preestablecido que se convierta en sede de comunicación, declaración y verificación de situaciones tributarias de naturaleza diversa.

**En estrados:** Los estrados son los lugares públicos destinados, en cada oficina, para exhibir la lista de los procesos en los que exista una comunicación o resolución que deba ser notificada.

**Factura o comprobante:** Documento comercial con efectos tributarios, generado en formato impreso, electrónico o telemático debidamente autorizado por la Administración Tributaria, que respalda la realización de una operación económica y que debe entregarse al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

**Información por captación o requerimiento individualizado:** Información que obtiene la Administración Tributaria de los informantes mediante un requerimiento específico a una entidad o a un sujeto pasivo.

**Información por requerimiento individualizado o información por captación:** Información previsiblemente pertinente que obtiene la Administración Tributaria por medio de requerimiento de información individualizado a un tercero, acerca de un sector económico, un grupo determinado de sujetos pasivos o un sujeto pasivo específico.

**Información por suministro o informativas:** Información previsiblemente pertinente que obtiene la Administración Tributaria de los informantes en virtud de una obligación establecida en una norma general, la cual debe ser presentada en forma periódica, mediante declaración informativa diseñada por la Administración Tributaria al efecto.

**Información de trascendencia tributaria:** Se entiende que la información de trascendencia tributaria es aquella que se considera como información previsiblemente pertinente.

Información previsiblemente pertinente: Para efectos tributarios es toda aquella información que se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, o cuando pueda ser útil para el proceso de fiscalización, y para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa.

También se considera información previsiblemente pertinente toda aquella información que requieran otras Administraciones Tributarias cuyo fundamento jurídico sea un convenio internacional de intercambio de información tributaria.

Cuando existan evidencias concretas que permitan conocer la verdadera magnitud de la obligación tributaria o el incumplimiento formal o sustancial, en caso de infracciones administrativas o delitos, no es necesario referirse a este concepto.

Lugar para atender notificaciones: Es el lugar designado en forma libre por el contribuyente o responsable, con la finalidad de recibir las comunicaciones y notificaciones de aquellos actos administrativos diligenciados por este o tramitados por la Administración Tributaria. Este lugar puede coincidir o no con el domicilio fiscal.

Medio para atender notificaciones: Son aquellos medios autorizados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la Ley de Notificaciones Judiciales, tales como el fax, correo electrónico, buzón electrónico “en estrados”, o por cualquier otra forma tecnológica que permita la seguridad del acto de comunicación y confirmar su recepción.

Notificación “en estrados”: Es la notificación que se realiza en los lugares públicos destinados, en cada oficina, para exhibir la lista de los procesos en los que exista una comunicación o resolución que deba ser notificada.

Notificación personal: Es la primera notificación de todo proceso o actuación de la Administración Tributaria; salvo aquellos casos en que la diligencia haya sido iniciada por el interesado y este haya hecho señalamiento para atender notificaciones en el mismo expediente; en cuyo caso, se le notificará en esta la primera notificación.

Obligación tributaria material: La obligación jurídica tributaria de pagar una suma de dinero, sea en concepto de tributo, pagos a cuenta de tributos, de sanción administrativa, o de pago parcial; o como obligación accesoria por concepto de intereses o multas.

Obligación tributaria formal: Es aquella obligación jurídica tributaria que no tiene carácter monetario y que es establecida al sujeto pasivo en su calidad de contribuyente o responsable de la obligación tributaria referida al cumplimiento de actuaciones o procedimientos tributarios.

Omisos. Sujetos pasivos que incumplen con la obligación de presentar las declaraciones a que están obligados.

Parámetro de valoración: Cuantificación estimada de un bien mueble o inmueble, para efectos de control.

Procedimiento de valoración: Es el proceso de desarrollo de la opinión de valor que se realiza según las directrices y lineamientos emitidas a las administraciones tributarias, de acuerdo a lo que en cada ley específica se establezca.

Registro Único Tributario: Bases de datos que contienen la información identificativa de contribuyentes, declarantes y responsables tributarios; así como de los deberes formales que les corresponden, de conformidad con las actividades económicas que realizan.

Requerimiento: Documento mediante el cual la Administración Tributaria formula una intimación al sujeto pasivo para que este cumpla con lo establecido o solicitado en él. Este debe ser firmado por el funcionario del área competente que tiene a cargo la gestión de verificación del cumplimiento del deber formal o material de que se trate o su superior jerárquico.

Sellos: Material adhesivo, metálico o de cualquier otro tipo que disponga la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, para colocarlos en el establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejecuta el cierre material, con el propósito de hacerlo constar públicamente. Estos deben contener el logotipo o distintivo del Ministerio de Hacienda y/o de la Dirección General de Tributación.

Traspaso de establecimiento mercantil: Procedimiento legal mediante el cual se transfiere la titularidad a un adquirente de uno o varios negocios en marcha, independientemente de la denominación que a este le hayan dado las partes. Se considera que configuran traspaso de establecimiento mercantil, la compra-venta, donación, cesión, permuta, mutuo, comodato, fideicomiso, consignación, arrendamiento, dación en pago, entre otros.

Valor Fiscal: Se entenderá por valor fiscal el que indiquen las diferentes normas tributarias. En ausencia de un concepto legal, el valor fiscal será el “valor de mercado”, el cual se define como “la cantidad estimada por la cual una propiedad puede intercambiarse a la fecha de la valoración, en una transacción entre un vendedor y un comprador también motivado, después de un periodo de exposición apropiado, en el cual cada una de las partes ha actuado con conocimiento y prudencia y sin compulsión”.

Valoración: Proceso de desarrollo de una opinión de valor para efectos tributarios y administrativos.

## SECCION II

### De las exenciones

Artículo 4.-Requisitos generales para concederlas.

En todos los casos en que la Administración Tributaria esté facultada para conceder exenciones, las personas físicas o jurídicas que las soliciten deben cumplir con los siguientes requisitos, sin perjuicio de otros que se establezcan vía resolución general.

- a) Utilizar los formularios que al efecto designe la Administración Tributaria.
- b) Cumplir con todos los requisitos técnicos y legales exigidos por las leyes vigentes.
- c) Estar al día en el pago de los impuestos que administre la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda.
- d) Estar al día en el pago de las obligaciones con la Caja Costarricense de Seguro Social.

## CAPITULO II

### RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Artículo 5.-Atribución de la responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria es determinada solo por ley, por lo que no se requiere la emisión de un acto declarativo sino que esta opera de pleno derecho.

Al dirigirse contra el deudor solidario, la Administración Tributaria debe indicar el fundamento legal por el cual se le considera deudor solidario y los hechos que motivan dicha atribución de solidaridad.

En los supuestos de responsabilidad solidaria, carecen de legitimación activa en el proceso determinativo de la deuda, los deudores solidarios que no sean a su vez sujetos pasivos del impuesto, ya que su responsabilidad ante la Administración únicamente es por el pago del tributo.

Dentro de las categorías de responsabilidad solidaria se encuentran:

1. La responsabilidad solidaria de socios o sucesores de las sociedades liquidadas hasta por el importe del valor de tales bienes o derechos.
2. La responsabilidad solidaria del agente de retención o percepción cuando no ha efectuado la retención o percibido el tributo establecido por las leyes especiales, salvo que pruebe ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo.
3. La responsabilidad solidaria de quienes no ejecuten el embargo preventivo teniendo el deber de hacerlo, o no depositen lo retenido.
4. La responsabilidad solidaria de los representantes y liquidadores de sociedades:
  - a. En las sociedades activas, responden solidariamente frente al Fisco, por los tributos, recargos, intereses y sanciones que debieron satisfacerse o se produjeron durante su mandato, con el patrimonio de su propiedad, aún después de vencido el mandato, por el plazo prescriptivo.
  - b. En las sociedades disueltas, responden solidariamente frente al Fisco los administradores por las operaciones que se efectúen al vencimiento del plazo social, al acuerdo de disolución o a la declaración de haberse producido alguna de las causas de disolución, por los tributos, recargos, intereses y

sanciones que debieron satisfacerse o que se produjeron durante el mandato, con el patrimonio de su propiedad, aún después de vencido el mandato, según lo dispone el Código de Comercio.

c. En sociedades en proceso de liquidación, son responsables solidarios los liquidadores por los tributos, recargos, intereses y sanciones a cargo de la sociedad, con el patrimonio de su propiedad, aún después de vencido el mandato, según lo dispone el Código de Comercio.

d. La responsabilidad del propietario o socio de la empresa de responsabilidad limitada, en cuanto al patrimonio de la empresa y el patrimonio personal del socio o propietario.

Artículo 6.-Responsabilidad solidaria sobre deudas líquidas y exigibles.

Todo aquel que adquiera del sujeto pasivo por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos es responsable solidario por las deudas tributarias líquidas y exigibles del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos.

Para estos efectos, los socios de sociedades al momento de ser liquidadas, son igualmente responsables solidarios y sucesores y se les debe aplicar la normativa establecida en el Código de Comercio.

### CAPÍTULO III

#### FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 7.-Formas de extinción de la obligación tributaria material.

La obligación tributaria material se extingue por cualquiera de los siguientes medios, aplicables conforme a la Ley y al presente Reglamento:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Condonación
- e) Prescripción
- f) Novación de deuda
- g) Dación en pago

#### SECCIÓN I

##### Del pago

Artículo 8.-Comprobantes de pago.

Es todo aquel documento físico o de transmisión electrónica que demuestre que el pago de la deuda tributaria se ha llevado a cabo, sea de forma total o parcial. Los comprobantes de pago deben ser autorizados por la Dirección General de Tributación, con los requisitos que esta determine.

En caso de duda sobre qué documento debe utilizarse para el pago de impuestos administrados por la Dirección General de Tributación, se debe usar el formulario normalizado D. 110, "Recibo oficial de pago".

Según el caso, se pueden emitir los siguientes tipos de comprobantes de pago:

- a) Recibo oficial de pago.
- b) Declaraciones de autoliquidación y pago de impuestos, debidamente canceladas.
- c) Certificaciones que acrediten el pago recibido por los entes recaudadores, emitidas directamente por estos, a satisfacción de la Administración Tributaria.
- d) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de comprobante de pago por parte de la Dirección General de Tributación, mediante resolución general.

Artículo 9.-Efectos del pago.

El pago realizado conforme a lo dispuesto en este Reglamento extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables.

El pago de un débito de vencimiento posterior, no presupone el pago de los anteriores, ni extingue el derecho del Fisco de percibir aquellos que estén al descubierto, sin perjuicio de los efectos de la prescripción.

El pago de una deuda prescrita se supone bien hecho e implica reconocimiento de la misma, y no genera en modo alguno derecho a crédito.

Artículo 10.-Imputación de pagos.

La deuda correspondiente a cada tributo es independiente de las demás obligaciones a cargo del deudor.

Al efectuar el pago, el deudor de varias deudas podrá imputarlo a aquella o aquellas que libremente elija.

En los casos en que el deudor no indique la imputación del pago, la Administración Tributaria debe establecer por orden de antigüedad, los débitos determinados por la fecha de vencimiento del plazo para el pago de cada uno.

En todos los casos, la imputación de pagos se hará primero a la totalidad de los recargos de la deuda tributaria calculados a la fecha del pago y luego a la obligación principal. Esta regla es aplicable a todos los medios de extinción de las obligaciones tributarias.

Artículo 11.-Plazos para efectuar el pago e intereses.

El tributo debe pagarse dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por el interesado o cualquier otra forma de liquidación, incluidos los pagos parciales y retenciones.

Cuando la ley no fije plazo, el tributo debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Todos los demás plazos en concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deben efectuarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación.

Los intereses se calculan a partir de la fecha en que la deuda debió pagarse.

Cuando el acto administrativo de liquidación de oficio se dicte fuera de los plazos establecidos por ley, el área competente debe de oficio determinar las suspensiones en el cálculo de los intereses por el lapso que exceda dichos plazos.

Artículo 12.- Lugares de pago y pago a órganos no autorizados.

El pago de las deudas se debe realizar en cualquier entidad u órgano público o privado al que el Ministerio de Hacienda le atribuya la condición de agente recaudador, o bien, por los medios electrónicos que para estos efectos ponga a disposición la Administración Tributaria.

Los pagos realizados a órganos o entidades públicas o privadas no autorizados para recibir el pago, no liberan al deudor de su obligación de pago ni del cómputo de los intereses respectivos, sin perjuicio de las responsabilidades en que incurra quien reciba indebidamente esos pagos, quien será el único responsable ante el interesado por la devolución de lo recaudado indebidamente.

Artículo 13.-Medios y formas de pago.

El pago se hará por alguno de los siguientes medios y formas, con los requisitos y condiciones que para cada una de ellos se establecen en los artículos siguientes:

a) En la moneda establecida por ley.

b) Cheque, con las condiciones que indica el artículo siguiente.

c) Pago por medios electrónicos, tales como: transferencia vía Internet, tarjetas de crédito o débito en redes digitales, pagos vía telemática, tarjetas inteligentes, cheques electrónicos, tarjetas prepagadas, dinero electrónico y otros que puedan surgir con la evolución tecnológica.

d) Cualesquiera otros medios y formas autorizados por ley o por decreto ejecutivo.

#### Artículo 14.- Pago mediante cheque.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque, este debe ser nominativo a favor de la entidad recaudadora. Es facultativo de la entidad recaudadora aceptar o no como medio de pago, cheques girados contra cuentas abiertas en terceras entidades financieras. En este caso, la entidad recaudadora asumirá ante la Administración Tributaria la responsabilidad por el monto respectivo, independientemente de que se haya podido hacer efectivo o no el cheque.

#### Artículo 15.-Pago por retención.

Las retenciones que contempla la ley y hasta el monto de lo efectivamente retenido constituye pago a cuenta del impuesto respectivo, a favor del sujeto pasivo al cual se le han aplicado.

#### Artículo 16.- Pago por terceros. Subrogación y emisión de certificación.

El pago efectuado voluntariamente por un tercero extingue la obligación tributaria y quien pague se subroga el crédito, conjuntamente con sus garantías y privilegios, mas no en aquellas potestades que se deriven de la naturaleza pública del acreedor inicial.

La Dirección General de Tributación puede establecer por resolución general, los requisitos para la emisión de la certificación que permita al tercero, demostrar al sujeto pasivo lo pagado a su nombre. El tercero subrogante debe utilizar el recibo oficial de pago y para obtener la certificación debe comunicar previamente a la Administración su intención de pagar a favor del sujeto pasivo y aportar, con posterioridad al pago, el recibo oficial de pago como prueba para solicitar la certificación.

#### Artículo 17.-Cobro de pagos parciales.

Corresponde a la Administración Tributaria calcular los pagos parciales conforme lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y en cualquier otro tributo que prevea este tipo de obligación y ponerlos al cobro, con base en la declaración del periodo fiscal anterior.

Los sujetos pasivos deben autoliquidar los pagos parciales en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate del primer período fiscal a cargo del contribuyente.
- b) Cuando el contribuyente prevea un monto mayor de impuesto al liquidado en años anteriores.

#### Artículo 18.- Obligaciones de los agentes recaudadores.

Los agentes recaudadores deben suministrar a la Administración Tributaria, en los plazos que esta determine, la información de los ingresos que se hayan percibido, utilizando para este fin los formularios y los medios que establezca la Administración Tributaria.

El Banco Central de Costa Rica, como Cajero del Estado y cualquier entidad bancaria a la que este haya conferido tal carácter, debe suministrar diariamente a la Administración Tributaria, la información de los ingresos que reporten los agentes recaudadores, por concepto de tributos y obligaciones accesorias.

## SECCION II

### Otras formas de extinción distintas del pago

#### Artículo 19.-Prescripción.

La prescripción es la forma de extinción de la obligación que surge como consecuencia de la inactividad de la Administración Tributaria en el ejercicio de la acción cobratoria. Los plazos para que esta opere, casos en que se interrumpe y demás aspectos sustanciales se rigen de conformidad con la ley.

Emitida la declaratoria de prescripción de la deuda, la Dirección General de Tributación, procede a su cancelación en la cuenta integral tributaria.

Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no es objeto de repetición.

#### Artículo 20.- Confusión.

Habrà lugar a la extinción de la deuda tributaria por confusión, cuando el sujeto activo, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.

#### Artículo 21.-Condonación.

Las deudas por tributos sólo pueden ser condonadas por ley. Procede la condonación de recargos por intereses mediante resolución administrativa, únicamente cuando se demuestre que estas tuvieron como causa un error imputable a la Administración Tributaria.

En los casos en que proceda la condonación de recargos, corresponde a la Gerencia de la Administración Tributaria competente o al Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, según sea el caso, realizar los estudios pertinentes para recomendar la condonación de recargos solicitada por el contribuyente, la cual será sometida a decisión de la Dirección General de Hacienda.

Cuando se trate de un grupo de sujetos pasivos afectados que requieran la condonación, el Director General de Tributación podrá hacer la propuesta a la Dirección General de Hacienda para que esta emita una resolución que abarque a todos los sujetos afectados.

#### Artículo 22.-Novación.

Solo se permite la novación de deudas tributarias cuando se respalden con garantías suficientes y ello no implique demérito de la efectividad en la recaudación.

La novación del deudor no extingue la deuda pero libera al deudor original. Dicha novación debe contar con la aprobación de la Administración Tributaria y debe respaldarse con una garantía de cumplimiento suficiente a juicio de la Administración.

#### Artículo 23.-Dación en pago.

Los sujetos pasivos en pago total o parcial de deudas tributarias administradas por la Dirección General de Tributación, pueden ofrecer bienes inmuebles de su propiedad o de terceros y libres de gravámenes, como dación en pago a favor del Estado.

La solicitud se debe tramitar ante la Dirección General de Tributación la cual remite la recomendación al Ministro de Hacienda para su aprobación o desaprobación.

La aprobación de una dación en pago se condiciona a la existencia de un plan de aprovechamiento del inmueble, presentado por cualquiera de las entidades que conforman el Poder Ejecutivo.

Mediante avalúo técnico realizado por la Dirección General de Tributación, se determinará el verdadero valor de la propiedad.

En el caso de que el valor de los bienes sea superior a la deuda, la diferencia se debe acreditar en la cuenta tributaria del interesado, siempre y cuando no existan deudas pendientes, en cuyo caso se debe aplicar el saldo para cubrir tales deudas y de existir un remanente, este se devolverá de oficio como crédito por pago indebido, no inducido por la Administración Tributaria.

## CAPITULO IV

### DEBERES Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

#### SECCION I

##### De la Inscripción, Modificación y Desinscripción

###### Artículo 24.-Obligación de Inscripción.

Toda persona física, jurídica y todas aquellas que carezcan de personalidad jurídica instrumental propia, que inicien actividades lucrativas o que incurran en un hecho generador previamente establecido en la ley tributaria, está obligada a inscribirse como contribuyente, responsable o declarante, dentro de los plazos que fijen las leyes.

A falta de plazo, la inscripción debe realizarse dentro de los tres días siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador o al momento en que la Administración Tributaria lo disponga, mediante resolución general.

La inscripción debe realizarse por los medios y en la forma que determine la Administración Tributaria. En ella debe consignarse toda la información que solicite la Administración Tributaria y que permita identificar en forma clara al contribuyente, declarante o responsable, su actividad económica -principal y accesorias-, su domicilio fiscal, representante legal cuando proceda, dirección primaria del representante legal y la identificación personal o social del que se inscribe, así como cualquier otra información adicional que determine la Dirección General de Tributación, mediante resolución general.

###### Artículo 25.-Obligación de comunicar la modificación de datos.

Los sujetos pasivos están obligados a comunicar toda modificación de sus datos de trascendencia tributaria, únicamente en la forma y por los medios que determine la Administración Tributaria vía resolución general, dentro del plazo de diez días hábiles a partir de la modificación, en los eventos de cambio de domicilio fiscal, actividad principal y secundaria, sucursales, representantes legales, disolución o cualquier otra causal de cierre de una sociedad y cualquier otro dato identificativo que establezca la Administración Tributaria.

#### Artículo 26.-Obligación de desinscripción.

Cuando los sujetos pasivos cesen en sus actividades lucrativas están obligados a desinscribirse, según lo dispongan las leyes especiales.

Si existe omisión en la regulación de este deber en alguna normativa, la obligación de desinscripción subsiste y los contribuyentes, responsables y declarantes deben solicitar la desinscripción dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de cese de las actividades lucrativas, siempre y cuando no tengan obligaciones pendientes con la Administración Tributaria ni procesos administrativos inconclusos.

Las obligaciones pendientes con la Administración subsisten durante el plazo de prescripción, a partir del momento de la desinscripción del sujeto pasivo. Se incluyen las sociedades que carezcan de personalidad jurídica.

En las sociedades jurídicas, las obligaciones persisten para los socios, liquidadores o administradores, aún después de disueltas, según lo dispuesto en el Capítulo II correspondiente a responsabilidad solidaria.

#### Artículo 27.-Acreditación de apoderados.

Utilizando los medios que determine la Dirección General de Tributación, las personas jurídicas pueden acreditar a su representante legal, con indicación expresa de su domicilio o casa de habitación. Asimismo pueden acreditar a cualquier apoderado que estimen conveniente para actuar ante la Administración Tributaria, siempre y cuando tenga facultades suficientes.

Los formularios incompletos no surten efectos legales ni obligan a la Administración Tributaria.

Esta acreditación es solo para efectos de actuaciones ante la Administración Tributaria por parte de los sujetos pasivos a través de su representante legal u otro tipo de apoderados generalísimos, y se fundamenta en la prueba documental en que se demuestre poder suficiente. Dicha acreditación caduca dentro del mismo plazo de vigencia de la certificación respectiva.

La Administración Tributaria debe disponer de una base de datos para mantener actualizada la información de las personas acreditadas indicando la calidad del poder que ostenten, de conformidad con lo que disponen los artículos 1251 siguientes y concordantes del Código Civil.

No son susceptibles de acreditarse los apoderados especiales y especialísimos, porque su mandato es únicamente para el caso concreto o actuaciones derivadas de lo que se autoriza, por lo que solo se acreditan en el expediente correspondiente al trámite específico en que actúen.

Artículo 28.-Actuación de apoderados acreditados.

En tanto la acreditación esté vigente, basta con que el apoderado muestre su cédula de identidad al funcionario competente de la Administración Tributaria, para realizar gestiones verbales o escritas.

En actuaciones escritas donde el apoderado no actúe personalmente ante la Administración Tributaria, la firma del documento donde conste la gestión de que se trate, debe estar debidamente autenticada por abogado o Notario Público.

En el caso de actuaciones a través del portal digital, basta con el uso de la clave de acceso previamente asignada por la Administración Tributaria o con la firma digital, según sea la modalidad utilizada por la Administración.

Artículo 29.-Actuación de apoderados no acreditados.

Aun cuando no estén acreditados, podrán actuar ante la Administración Tributaria en el procedimiento o trámite específico en que se apersonen, quienes demuestren poder legal suficiente.

## SECCION II

### Del domicilio fiscal

Artículo 30.-Obligación de comunicar el domicilio fiscal.

Para cumplir con el deber de comunicar el domicilio fiscal, el contribuyente, responsable o declarante debe utilizar únicamente los medios y la forma que para tal efecto establezca la Administración Tributaria.

Corresponde al contribuyente o responsable dar a la Administración Tributaria las referencias necesarias para fijar e identificar el domicilio fiscal, siempre dentro del ámbito territorial de la Administración Tributaria a la que esté adscrito. En el caso del Gran Contribuyente, este debe proporcionar la información necesaria para que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales establezca su domicilio fiscal conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

El domicilio fiscal es el lugar donde se debe notificar el inicio de las actuaciones de comprobación, verificación y control tributario de la Administración Tributaria.

En el caso del impuesto solidario, si el sujeto pasivo no ha indicado un domicilio fiscal, se tendrá para todos los efectos el lugar donde esté ubicado el bien inmueble.

Artículo 31.- De las personas físicas.

Para la fijación y comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se deben acatar las siguientes disposiciones:

Las personas físicas que desarrollen actividades económicas deben señalar como su domicilio fiscal, el lugar donde estén centralizadas sus actividades económicas o se ubique la dirección de las actividades que desarrollan, a criterio de la Administración Tributaria.

Si no ejercen actividades lucrativas, las personas físicas deben fijar como su domicilio el lugar de su residencia habitual o primaria.

En el caso de que la persona física se encuentre residiendo temporalmente en Costa Rica, se considera como domicilio fiscal el lugar donde esté ejerciendo sus actividades económicas. Si no realiza actividades económicas se considera como su domicilio el lugar donde habite temporalmente en el país.

En todos los casos, los datos del domicilio fiscal deben ser ciertos y claros y debe necesariamente indicarse, en forma detallada por provincia, cantón, distrito y señas adicionales que permitan la fácil ubicación de la oficina o empresa. Aquellas inscripciones en que no se consignen todos los datos y elementos necesarios para ubicar correctamente el domicilio fiscal, no se tendrán por señalados.

Artículo 32.- De las personas jurídicas y demás entes colectivos sin personalidad instrumental.

Las personas jurídicas están obligadas a comunicar su domicilio al momento de la inscripción ante la Administración Tributaria Territorial que les corresponda, o en su caso, ante la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

En todos los casos, los datos del domicilio fiscal deben ser ciertos y claros y debe necesariamente indicarse, en forma detallada por provincia, cantón, distrito y señas adicionales que permitan la fácil ubicación de la oficina o empresa. Aquellas inscripciones en que no se consignen todos los datos y elementos necesarios para ubicar correctamente el domicilio fiscal, no se tendrán por señalados.

Se considera como el domicilio fiscal de las personas jurídicas, personas de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas que carezcan de personalidad jurídica propia, el lugar donde efectivamente se encuentre centralizada su gestión administrativa y la dirección de la empresa, siempre que en ella se localice al representante legal o administrador de la entidad. Sin embargo, si tal dirección obstaculiza las labores y facultades de la Administración, se debe fijar como domicilio fiscal el lugar donde se lleve a cabo la actividad económica.

Artículo 33.-De las personas domiciliadas en el extranjero.

Las personas físicas o jurídicas y aquellas sin personalidad jurídica que residan en el extranjero, están obligadas a establecer su domicilio fiscal, según se indica y en el siguiente orden de prelación:

a) Las personas físicas con establecimiento permanente en el país, se regirán por el artículo 31 de este Reglamento.

b) Las personas jurídicas y demás entes colectivos sin personalidad jurídica instrumental con establecimiento permanente en el país, se registrarán por lo establecido en el artículo 32 de este Reglamento.

c) En todos los demás casos, cuando no exista establecimiento permanente en el país, se tendrá como domicilio fiscal a criterio de la Administración Tributaria:

1. El lugar de residencia del representante legal, en el país.
2. El lugar donde ejerza sus negocios o donde se halle algún apoderado en el país.
3. El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

En todos los casos, los datos del domicilio fiscal deben ser ciertos y claros y debe necesariamente indicarse, en forma detallada por provincia, cantón, distrito y señas adicionales que permitan la fácil ubicación de la oficina o empresa. Aquellas inscripciones en que no se consignen todos los datos y elementos necesarios para ubicar correctamente el domicilio fiscal, no se tendrán por señalados.

Artículo 34.-Obligación de comunicar el cambio de domicilio.

Los sujetos pasivos están obligados a reportar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal así como el cambio de domicilio fiscal, en el momento en que éste ocurra.

El incumplimiento de este deber faculta a la Administración Tributaria para fijar de oficio el domicilio fiscal del contribuyente. Para tal efecto, levantará un acta de hechos en la que se debe indicar el lugar en que se le ubicó y se le debe dejar copia de dicho documento en el cual se le comunica el cambio del domicilio que se realice.

El nuevo domicilio fijado por la Administración surte efectos legales a partir del día siguiente a aquel en que se notifique al contribuyente o responsable su cambio, para efectos tributarios.

El cambio de domicilio fiscal no impide que los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano competente que lo inició, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en la ley.

El cambio de domicilio que se realice sin observar la forma y los medios que la Administración Tributaria ha dispuesto, no surtirá efecto jurídico alguno.

Artículo 35.-Modificación del domicilio fiscal.

Cuando se modifique el domicilio fiscal y esto implique el traslado del sujeto pasivo a otra Administración Tributaria, la que recibe la gestión debe actualizar el sistema con la información del domicilio y remitir de inmediato la información a la Administración competente.

SECCION III

De la determinación del impuesto por los contribuyentes

Artículo 36.-Deber de determinación y declaración jurada.

Los contribuyentes y responsables deben efectuar la determinación de los tributos, mediante los formularios oficiales y en los medios que determine la Dirección General de Tributación.

La información contenida en tales medios tiene el carácter de declaración jurada y se presenta en el tiempo y condiciones que establezca la ley, este Reglamento o las resoluciones de la Dirección General, según su competencia.

Artículo 37.-Declaraciones rectificativas.

Para que proceda la disminución del tributo o el aumento del saldo a favor, previamente declarados, las declaraciones rectificativas a que se refiere el artículo 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deben presentarse dentro del plazo de prescripción establecido en el artículo 51 del citado Código.

La rectificación de la declaración podrá realizarse sobre cualquiera de sus partes. No obstante, tendrá efectos de carácter determinativo o liquidatorio únicamente cuando se refiera a la parte de la declaración jurada cuyo contenido va dirigido a determinar la obligación tributaria. A esos efectos también, se considera de carácter determinativo la parte de la declaración relativa a créditos de impuesto determinados por el sujeto pasivo y cuyo presupuesto de hecho no se limite a la realización de un pago debido realizado directamente a la Administración Tributaria.

#### SECCION IV

Información por suministro y por captación

Artículo 38.- Deber de suministrar información previsiblemente pertinente.

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, en calidad de informante, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria la información previsiblemente pertinente sobre sujetos pasivos actuales o potenciales que se halle en su poder, con las limitaciones que establece la ley.

La Administración Tributaria está facultada para requerir dicha información por captación o por suministro; ya sea en formato impreso o digital, en los formatos y por los medios que defina la Administración Tributaria.

De no atenderse la solicitud de información, el sujeto pasivo se hace acreedor a la sanción establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 39.-Suministros generales de información.

Por resolución general, la Dirección General de Tributación está facultada para imponer a determinadas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, la obligación de suministrar, en forma periódica, la información de trascendencia tributaria que se halle en su poder y que derive de sus relaciones

económicas, financieras y profesionales con otras personas que sean sujetos pasivos actuales o potenciales.

Dicha resolución debe indicar en forma precisa los obligados tributarios, la clase de información exigida y la periodicidad con que esta debe ser suministrada, indicando la fecha o día máximo que se otorga para cumplir con este deber.

Artículo 40.-Requerimientos individualizados de información a contribuyentes, responsables, declarantes, a terceros relacionados o informantes (información por captación).

La Administración Tributaria está facultada para requerir información individualizada a los contribuyentes, responsables, declarantes, a terceros o a informantes para la obtención de información previsiblemente pertinente. El requerimiento de referencia debe ser motivado y elaborado mediante el modelo oficial establecido al efecto y debe ser notificado por los medios que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El requerimiento debe dirigirse al sujeto pasivo, al tercero relacionado o a quien ostente la representación legal, quienes disponen de un plazo de diez días hábiles para cumplir con esta obligación, sin perjuicio de las prórrogas que por caso fortuito o fuerza mayor conceda la Administración y de los plazos especiales establecidos por ley.

Contra el requerimiento de información no cabe recurso alguno. No obstante, la falta de los presupuestos legales necesarios para fundamentar el requerimiento, puede ser invocada como defensa o excepción en cualquier procedimiento sancionador de verificación de la naturaleza tributaria o de otra naturaleza que derive del incumplimiento de la obligación de aportar la información. En supuestos de especial complejidad, el funcionario a cargo, previa solicitud del administrado, podrá ampliar este plazo, por otro plazo igual, sin que en ningún caso, pueda exceder de 20 días hábiles.

Estos requerimientos también pueden efectuarse a sectores o grupos específicos, según lo determine la Administración en el ejercicio de sus facultades de control tributario.

Los funcionarios a cargo del control tributario pueden requerir información que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios, al sujeto inspeccionado o a terceros relacionados, con el objeto de procurar la correcta verificación de la situación tributaria objeto de comprobación.

Artículo 41.- Presentación de la información.

Las personas obligadas por norma expresa o requerimiento a brindar información, deben presentarla en la forma y por los medios que establezca la Administración Tributaria, ya sea en resolución general o mediante requerimiento.

Artículo 42.-Corrección de las declaraciones informativas.

Toda persona física o jurídica, pública o privada, que esté obligada a proporcionar a la Administración Tributaria información de trascendencia tributaria deducida de sus relaciones económicas, financieras y

profesionales con otras personas, puede corregir los errores de contenido u omisiones en su declaración informativa, para lo cual debe realizar una manifestación expresa del error (es) contenido (s) en la declaración, mediante el modelo que disponga la Administración Tributaria. Lo anterior, sin perjuicio de hacerse acreedor de la sanción por la infracción administrativa en que haya incurrido.

## SECCION V

### DE LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 43.-Carácter confidencial de la información.

La información de naturaleza privada y propia de los contribuyentes que fuere obtenida por la Administración Tributaria por los medios y la forma que esta determine, tendrá como fin el cumplimiento de las facultades otorgadas por ley y su carácter es confidencial.

La confidencialidad implica la protección de los datos y documentos que reflejen el estado económico y financiero individualizado del contribuyente e incluye toda información previsiblemente pertinente obtenida por la Administración Tributaria ya sea por suministro o por requerimiento individualizado, en formato impreso, electrónico o telemático.

Artículo 44.-Información de acceso público.

Es de acceso público la información referida a los nombres de los contribuyentes y los montos de las deudas, a los cuales les haya vencido el plazo legal para el pago de su obligación tributaria.

Es de acceso público, los nombres de los contribuyentes, agentes retenedores o perceptores que se encuentren omisos en la presentación de sus declaraciones, una vez vencidos los plazos establecidos por ley, así como de los que teniendo actividad económica no se hayan inscrito como contribuyentes.

Cuando no exista una ley que autorice al requirente a tener acceso a información confidencial, sea sujeto de Derecho Público o de Derecho Privado, únicamente se le podrá proporcionar al solicitante la que surja de la publicación de datos estadísticos generalizados y nunca individualizados que permita conocer la situación financiera del contribuyente ni se podrá brindar información relativa al registro de valores de bienes inmuebles de un contribuyente determinado.

La jurisprudencia tributaria administrativa que se ponga a disposición del sitio Web creado al efecto no debe revelar los nombres de los sujetos pasivos.

Artículo 45.-Uso de la información confidencial

La información confidencial recabada por la Administración Tributaria no puede ser utilizada para fines y condiciones distintas a aquéllas por las que se recabó, salvo norma legal que así lo autorice y siempre dentro de las facultades otorgadas a la Administración Tributaria. El carácter privado de la información capturada para fines tributarios prevalece y debe resguardarse según lo dispone la ley.

Los servidores de la Administración Tributaria únicamente están autorizados a acceder a la información propia de la gestión administrativa que estén tramitando y conforme a los casos específicos que le han sido asignados por parte de su superior.

La información tributaria confidencial puede utilizarse para fines no tributarios por parte de otras entidades ajenas a la Administración Tributaria, cuando el acceso a dicha información esté respaldado en una norma legal que así lo permita.

Todos los requerimientos de información confidencial solicitados a la Administración Tributaria deben justificar el uso que se le dará a esta información, estando totalmente prohibido un uso distinto a aquel que por norma se les asigne.

Artículo 46.-Confidencialidad de información al amparo de convenios internacionales.

La información obtenida al amparo de las disposiciones de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, constituye información confidencial y debe ser protegida de la misma manera en que se trata la información tributaria que se recibe al amparo de las leyes internas.

Esta información sólo podrá ser utilizada para los fines mencionados en los respectivos convenios internacionales sobre intercambio de información suscrito entre países y no podrá ser trasladada a otras entidades a menos que el mismo convenio lo autorice.

Artículo 47.-Requerimientos de información confidencial por parte de la Administración Tributaria.

La información confidencial obtenida por otros entes públicos debe ser trasladada a ésta cuando así se le requiera en forma individual o generalizada, siempre que la información tenga el carácter de información previsiblemente pertinente.

Salvo las excepciones establecidas en el artículo 105 incisos a), b), c) y d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, o de norma legal que prohíba expresamente su traslado para fines tributarios, el incumplimiento de esta disposición hace incurrir al infractor en las sanciones administrativas establecidas por tal omisión en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 48.- Información de terceros.

Los requerimientos de información a terceros deben motivarse en cuanto a la relevancia tributaria de los mismos, sin que ello implique que en la justificación la Administración Tributaria revele información confidencial referida al control tributario por el cual esa información es requerida.

En todos los casos en que se requiera información a terceros, la justificación del mismo debe limitarse a los fundamentos legales que permiten solicitar la información al sujeto requerido como parte del control tributario, así como que la misma se considera previsiblemente pertinente.

En el caso de convenios internacionales de intercambio de información tributaria, la justificación se limita a la verificación de que la solicitud cumple con lo establecido en el convenio internacional.

Artículo 49.-Resguardo de la Información previsiblemente pertinente para el control tributario.

La información tributaria que se reciba de entidades financieras producto de orden judicial y cuyo origen de la solicitud no sea un convenio internacional de intercambio de información tributaria, será resguardada por la Subdirección funcional competente de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales o Subgerencia competente por la materia y el territorio.

Dicha información debe formar parte del expediente del proceso que lo origina y el legajo que corresponda según la determinación de la obligación tributaria que se pretende.

Tratándose de convenios internacionales de intercambio de información tributaria, la información que se reciba, tanto en el escrito de solicitud de otra jurisdicción, como en respuesta a un requerimiento de la autoridad competente costarricense; será resguardada por la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria, específicamente en archivos físicos o digitales, según lo permita el avance tecnológico; manejados por la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios Internacionales y podrá ser trasladada, en la medida que se requiera, a las otras oficinas de la Administración Tributaria u otros órganos autorizados en el convenio de intercambio de información que se esté aplicando.

Artículo 50.-Sello de confidencialidad en el intercambio internacional de información tributaria.

La solicitud y toda la información que se remita a otra jurisdicción bajo el amparo de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, lleva un sello en el cual se indica que esa información es confidencial y proporcionada bajo el amparo de un convenio internacional con otra jurisdicción, por lo que su uso y manejo debe ajustarse a lo regulado en el convenio.

## SECCION VI

Solicitudes de información y petición de los administrados

Artículo 51.-Solicitudes de información sobre trámites o requisitos.

Toda solicitud que se realice por escrito ante la Administración Tributaria, acerca de información sobre trámites o requisitos, debe contener al menos los siguientes elementos para su respectivo trámite:

- a) Identificación del solicitante (nombre completo y número de documento de identidad).
- b) Señalamiento de lugar, correo electrónico o cualquier otro medio para recibir notificaciones.
- c) Solicitud firmada por el interesado.
- d) Exposición clara y precisa del motivo por el cual requiere la información.

Las solicitudes de información que se reciban por los medios electrónicos que válidamente determine la Administración Tributaria, deben ajustarse a las normas que sobre el tema definan las resoluciones respectivas.

Las solicitudes de información vía telefónica, se evacuarán por ese mismo medio de forma inmediata, siempre y cuando no se requiera de mayor investigación para proporcionar la información solicitada. En este último caso, se le debe indicar al administrado o ciudadano que lo haga por escrito, en formato material o digital.

Artículo 52.- Peticiones fundamentadas en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Son peticiones las reclamaciones sobre un caso real que se fundamenten en razones de legalidad, las cuales deben cumplir los siguientes requisitos:

- 1) Petición firmada por el contribuyente o representante legal, con las calidades respectivas. Si ésta no es presentada en forma personal, debe venir autenticada.
- 2) Debe ser presentada en el formulario o medio que la Administración Tributaria disponga.
- 3) Debe indicarse el fundamento legal de la petición.
- 4) Exposición clara y precisa de los hechos concretos.
- 5) Indicar el medio para recibir notificaciones.

Artículo 53.-Solicitudes de información y peticiones en formato electrónico.

Las solicitudes de información y las peticiones pueden ser presentadas por medio electrónico, siempre y cuando el administrado cuente con firma digital válidamente expedida.

La persona que utilice un medio electrónico para realizar una solicitud de información o petición, debe indicar un correo electrónico o un fax para atender la notificación que emane de la Administración Tributaria a la que se envió el documento.

Es responsabilidad del administrado contar con medios electrónicos válidos para el recibo de la respuesta respectiva.

Artículo 54.- Órgano competente y plazo para resolver las solicitudes de información.

Las solicitudes de información deben ser atendidas por los funcionarios competentes de cada administración tributaria y/o de las Direcciones Normativas, en un plazo máximo de 10 días hábiles, contado desde la fecha de interposición de la solicitud de información.

En los casos en que por la naturaleza de la solicitud la Administración Tributaria requiera de un plazo mayor al señalado, se debe comunicar por escrito al interesado dentro de los 10 días hábiles la ampliación del plazo y las razones por las cuales se prorroga.

Artículo 55.-Órgano competente y plazo para resolver las peticiones.

El Director General de Tributación o los Gerentes de las Administraciones Tributarias y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición, en un plazo máximo de dos meses, contados desde la fecha de la presentación.

Vencido el plazo de dos meses sin que la Administración Tributaria resuelva lo que en derecho corresponda, se presume que ésta es denegatoria, para que los administrados puedan interponer los recursos y acciones correspondientes.

Artículo 56.-Falta de requisitos.

En el caso de que la solicitud o petición no cumpla con los requisitos previstos en los artículos anteriores, se debe prevenir por escrito al interesado el cumplimiento de estos.

La prevención a que se refiere este artículo suspende el cómputo del plazo para resolver por el tiempo concedido al interesado para cumplir lo requerido, el cual será de 10 días hábiles. De no cumplirse con el requerimiento, se debe proceder al archivo del expediente, sin perjuicio de que el administrado pueda gestionar el trámite en fecha posterior.

De haberse presentado documentos probatorios, estos pueden invocarse para que se agreguen al nuevo expediente, sin necesidad de que el administrado deba aportarlos de nuevo.

## SECCION VII

De las denuncias

Artículo 57.-Denuncias.

Las denuncias que presenten las personas físicas o jurídicas, relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia o incidir en la gestión de los tributos, serán trasladadas a los órganos competentes. Estos órganos deben programar las actuaciones que procedan, si se considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos denunciados.

Se deben archivar sin más trámite, aquellas denuncias que no especifiquen ni concreten suficientemente los hechos denunciados.

No se considera al denunciante como parte interesada en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma. Sin embargo, si se le da trámite a la denuncia, tal situación se le comunicará.

## SECCION VIII

De las garantías del contribuyente

Artículo 58.-Generalidades.

Los derechos y garantías contenidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se entienden sin perjuicio de los demás reconocidos en el resto del ordenamiento jurídico y con arreglo a las siguientes normas generales:

a) En las materias que corresponda, se adoptarán técnicas modernas, tales como gestión de riesgo y controles basados en auditorías, aprovechando las tecnologías de la información, la simplificación y armonización de los procedimientos.

b) Los principios del derecho tributario deben ser interpretados en consideración a criterios de justicia, equidad, razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, capacidad económica y no discriminación.

c) Las resoluciones y directrices generales de la Administración Tributaria tienen carácter interpretativo de las leyes y reglamentos, pero no pueden ser innovadoras de situaciones jurídicas objetivas. Deben ajustarse a las fuentes primarias y no pueden suplir los reglamentos.

Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias deben contener una relación completa de las normas derogadas y la redacción de las que resulten modificadas.

Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de recargos, multas e intereses, tienen efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado.

Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden combatirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que aquellas expresamente lo prohíban.

Artículo 59.-Respeto a los derechos de los contribuyentes.

La Administración Tributaria debe respetar los derechos y garantías del contribuyente, integrando las normas escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales, consagrados en la Constitución Política y en las leyes.

Artículo 60.-Jurisprudencia administrativa.

Con el objeto de que todo contribuyente conozca la jurisprudencia administrativa tributaria que se genera en la Administración Tributaria y en los Tribunales Administrativos, el Ministerio de Hacienda, por medio del sitio Web del Sistema Costarricense de Información Jurídica o mediante los enlaces al módulo del Digesto Tributario que aparecen en la página Web del Ministerio de Hacienda o de la Dirección General de Tributación, pondrá a disposición de los usuarios, la jurisprudencia administrativa que se genere en el Tribunal Fiscal Administrativo, la Dirección General de Tributación y sus dependencias.

Entre los documentos a publicar se encuentran los fallos citados, consultas fundamentadas en el artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios, directrices, resoluciones generales, criterios institucionales, entre otros, con las limitaciones impuestas en el artículo 117 del citado Código. Se

podrán utilizar otros medios electrónicos y tecnológicos, para divulgar la información de interés tributario, como son las redes sociales.

El usuario debe contar con un sitio digital, a través del cual pueda consultar el módulo del Digesto, en los medios citados.

#### Artículo 61.-Publicidad de los proyectos de reglamentación

Los proyectos de reglamentación y las resoluciones generales que desarrollen leyes tributarias, deben hacerse del conocimiento general de los contribuyentes a través del sitio Web en Internet de la Dirección General de Tributación, por medio de redes sociales o por los medios tecnológicos disponibles, procurando siempre la mayor difusión posible. Se debe publicar un aviso en un diario de mayor circulación nacional, mediante el cual se haga de conocimiento general la existencia de la información electrónica y la dirección por medio de la cual se puede ingresar.

Sólo en los casos en que estos proyectos afecten intereses de entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, se deben publicar en el diario oficial La Gaceta dos avisos mediante los cuales se ponga en conocimiento de estas entidades, la publicación en la página Web de la Dirección General de Tributación, del proyecto en cuestión. El aviso debe indicar la dirección electrónica en la cual se puede consultar y el plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente a la publicación del primer aviso en el diario oficial, con el fin de que estas entidades expongan su parecer sobre los referidos proyectos. Se podrá omitir esta publicación en el diario oficial únicamente por razones de urgencia e interés público debidamente justificadas en el proyecto.

Tratándose de proyectos que corresponden a actualizaciones o modificaciones establecidas por ley especial, esta publicación en la página Web y al menos el primer aviso en el diario oficial La Gaceta, debe hacerse al menos con un mes de anticipación al plazo legal establecido por dicha ley.

## CAPITULO V

### DEL SERVICIO AL CONTRIBUYENTE

#### Artículo 62.-Servicio al Contribuyente.

El servicio al contribuyente tiene por objeto facilitar, informar y promover por todos los medios, -físicos o electrónicos-, a disposición de la Administración Tributaria; el cumplimiento voluntario de las obligaciones formales y materiales establecidas por ley a cargo de los sujetos pasivos y declarantes; utilizando la estrategia de servicio al contribuyente institucional y canales de servicio electrónico, así como cualquier otro medio tecnológico que desarrollen las direcciones normativas y funcionales sobre sus procesos de competencia.

#### Artículo 63.-Educación y Cultura Fiscal.

La Administración Tributaria, debe promover y desarrollar todo lo referente a la educación y cultura fiscal; así como implementar el Plan Nacional de Educación Fiscal; teniendo como referencia el Plan

Nacional de Desarrollo promoviendo la conciencia ciudadana para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y el ejercicio de una ciudadanía participativa y responsable.

Asimismo, debe establecer los procesos de coordinación necesarios con los diferentes entes encargados de la educación a nivel nacional, así como otras instancias donde pueda desarrollarse el tema, para la implementación de una estrategia nacional de Educación Fiscal, así como el planteamiento de la revisión y de los contenidos curriculares en Educación Fiscal.

Artículo 64.-Solicitudes de información y peticiones en materia de servicio al contribuyente.

Con el objeto de atender las solicitudes de información y las peticiones que en materia de servicio al contribuyente planteen los interesados en las administraciones tributarias, estas deberán ser tramitadas de acuerdo con las normas establecidas en el Capítulo IV Sección VI de este Reglamento.

Artículo 65.-Instructivos, software de ayuda e información en sitios Web.

La Administración Tributaria debe difundir y mantener actualizada, toda la información que se refiera a instructivos, software de ayuda, trámites o peticiones y obligaciones tributarias, entre otros, en sus sitios Web para garantizar un servicio de información y divulgación oportunos.

## TITULO II

### DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

#### CAPITULO I

##### DISPOSICIONES GENERALES

###### SECCION I

###### Potestades de la Administración Tributaria

Artículo 66.-Potestad de la Administración Tributaria.

La potestad de la Administración Tributaria se desarrolla por medio de un conjunto de acciones, cuyo propósito es la implantación y ejecución de sistemas y procedimientos eficientes de planificación, coordinación y control, para lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, responsables y declarantes y la detección oportuna de los incumplimientos de las obligaciones tributarias.

Como órgano encargado de la percepción, fiscalización, control y cobro de los tributos, puede utilizar todos los recursos necesarios para el cumplimiento de las potestades otorgadas, incluyendo los medios tecnológicos que se encuentren disponibles y que le permitan hacer más eficiente y eficaz su labor.

Artículo 67.-Competencia.

La competencia en las actuaciones administrativas será determinada por el domicilio fiscal que los sujetos pasivos tengan registrado al momento de iniciarse la actuación de la Administración Tributaria, con aplicación de los siguientes supuestos:

a) En cuanto a la facultad de practicar una liquidación previa o definitiva, esta se extiende a hechos imposables y períodos anteriores, siempre que no hayan prescrito, aún cuando el sujeto pasivo no hubiera tenido el mismo domicilio al momento del inicio de la actuación.

b) Con respecto a la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, su competencia está dada sobre todos los sujetos pasivos que estén calificados como Grandes Contribuyentes Nacionales al iniciarse las actuaciones.

Se entiende que la facultad de fiscalizar o, en general, de practicar una liquidación previa o definitiva, por parte de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, se extiende a hechos imposables y períodos anteriores, aún cuando para éstos el sujeto no hubiera tenido la condición de Gran Contribuyente Nacional.

c) Cuando durante la tramitación de alguna solicitud del contribuyente o alguna actuación tributaria, ocurra un cambio de domicilio fiscal que modifique la competencia de la Administración Tributaria Territorial, el procedimiento debe ser concluido por la Administración Tributaria Territorial que le dio inicio.

d) Para efectos de establecer la competencia en las actuaciones administrativas en materia de valoración de bienes inmuebles, la ubicación del inmueble será la que determine la competencia de la respectiva Administración Tributaria Territorial.

e) Para efectos del control tributario que realice la Dirección de Inteligencia Tributaria, se entiende que tiene competencia en todo el territorio nacional, para requerir todo tipo de información previsiblemente pertinente.

f) Cuando se trate de casos concretos relacionados por la materia que correspondan en principio a distintas administraciones tributarias, según los criterios indicados, el Director General de Tributación podrá asignar, mediante resolución notificada a los interesados, la competencia del caso específico o de los casos específicos a la Administración a la que en principio correspondería lo que a juicio del Director sea el caso principal o sean los casos principales, atendiendo incluso a razones de oportunidad. Terminada la actuación que originó uno u otro acto, la competencia volverá a la administración tributaria original.

## SECCION II

De la prueba

Artículo 68.- Hechos probados como fundamento de las decisiones de la Administración Tributaria.

La determinación de los tributos, la imposición de las sanciones y en general, toda decisión de la Administración Tributaria debe fundarse en los hechos que aparezcan probados en el respectivo expediente.

La idoneidad de los medios de prueba contenidos en un expediente tributario depende, en primer término, de los requisitos que para la validez de determinados actos prescriban las leyes tributarias y comunes o de las exigencias que tales disposiciones establezcan en materia probatoria.

En todo caso deberá valorarse la mayor o menor conexión que el medio de prueba tenga con el hecho a demostrar y el valor de convencimiento que pueda atribuírsele conforme a las reglas de la sana crítica y el principio de realidad económica.

Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debe demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 124, incisos a), b) y c) de dicho cuerpo legal.

Artículo 69.-Carga de la prueba.

La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria.

En el procedimiento sancionador, la carga de la prueba incumbe a la Administración, en cuanto a demostrar la existencia del incumplimiento y de la actuación culposa o dolosa. Al contribuyente corresponde la prueba en descargo de tales hechos. En materia de valoraciones constituye base cierta el avalúo que realice el perito de la Administración Tributaria.

Artículo 70.- Prueba mediante documentos oficiales.

Los contribuyentes pueden invocar como prueba, documentos expedidos por la Administración Tributaria, siempre que se identifiquen plenamente, bastando con indicar la oficina donde se encuentren. El contribuyente puede también aportar copia certificada del documento o certificación que compruebe su existencia.

La certificación expedida por funcionario público en ejercicio de su función tiene el mismo valor probatorio que la copia auténtica del documento.

Artículo 71.- Prueba sobre base presunta.

Cuando la Administración Tributaria pretenda acudir al método de base presunta al que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debe demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias o causales establecidas en el Código de cita.

Artículo 72.- La contabilidad como medio de prueba.

Los registros contables del contribuyente, responsable o declarante, según el caso, constituyen elemento de prueba en su favor, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente su situación financiera, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos. No obstante, la Administración Tributaria puede desvirtuar el contenido de la contabilidad mediante otros elementos de prueba externos a esta, tales como información de terceros, estados de cuenta de bancos, emisores de tarjetas de crédito y otros atinentes a los hechos evaluados.

De constatar la Administración Tributaria que los estados de cuenta o certificaciones de estados financieros de un sujeto pasivo no reflejan su realidad económica, puede desconocer la contabilidad así registrada y utilizar otros medios como los citados y cualesquiera otros permitidos por el derecho común.

### SECCION III

#### Plazos para resolver

Artículo 73.- Plazos para resolver.

Los plazos para resolver a que se refieren los artículos 144, 146 y 163 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios tienen carácter ordenatorio.

En los casos en que no se haya establecido un plazo para el cumplimiento de un acto administrativo, en las leyes especiales, se aplicará lo dispuesto en el artículo 179 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

### CAPITULO II

#### DE LA NOTIFICACION

##### SECCIÓN I

#### Disposiciones generales

Artículo 74.-Notificación personal.

La primera notificación se debe realizar personalmente:

a) En las oficinas de la Administración. Cuando el interesado concurra directamente a las oficinas de la Administración Tributaria.

b) En el domicilio fiscal. Cuando este esté registrado en la Administración Tributaria, tanto para personas físicas como jurídicas, dejando la notificación a cualquier persona mayor de 15 años, que se hallare en el domicilio.

c) Domicilio. Cuando se notifique en el domicilio o casa de habitación, para las personas físicas, a cualquier persona mayor de 15 años, que se hallare.

d) Domicilio social. Para personas jurídicas, cuando se notifique en el domicilio social, dejando la notificación con cualquier persona que trabaje directamente para la empresa, mayor de 15 años.

e) En su lugar de trabajo. Cuando se notifique a las personas físicas, en su lugar de trabajo, en forma personal o al representante legal de las personas jurídicas, en forma personal. Para tal efecto, se requerirá su firma. En caso de que se negare a firmar, así lo hará constar el funcionario designado en el acta correspondiente.

f) Notificación por edicto. Cuando no se conozca el domicilio del administrado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, se desconozca la existencia de algún apoderado en el país o no se conociere que se haya dejado nombrado un agente residente, se notificará mediante un solo edicto que se publicará en el Diario Oficial La Gaceta o en un diario privado de mayor difusión en el país.

#### Artículo 75.-Deber de notificar.

Todo acto de procedimiento que afecte derechos o intereses de las partes o de un tercero, debe ser debidamente comunicado al afectado, por única vez, en el domicilio fiscal si se encuentra registrado en la Administración Tributaria o, en forma personal, en los lugares señalados en el artículo anterior, relativo a la notificación personal.

En los casos previstos en este apartado, la notificación se acompañará de las copias de los escritos y documentos que conformen la probanza principal o básica; salvo disposición legal en contrario, corresponde al administrado, asumir el costo de las copias del expediente completo. Se entenderá cumplido este requisito, en los casos en que la copia sea remitida por medios electrónicos.

#### Artículo 76.-Entrega del acta de notificación.

La notificación debe ser entregada a cualquier persona que sea mayor de quince años. Cuando se trate de zonas o edificaciones de acceso restringido, exclusivamente para efectos de practicar la notificación al destinatario, la resolución debe ordenar permitir el ingreso del funcionario notificador o funcionario designado; si el ingreso fuera impedido, se tendrá por válida la notificación practicada a la persona encargada de regular la entrada.

En el acta se debe hacer constar la entrega de la cédula de notificación y el nombre de la persona que la recibe, quien firmará con el notificador o funcionario designado. Si no sabe, no quiere o no puede firmar, el funcionario o la persona designada debe consignar esa circunstancia bajo su responsabilidad. Al entregar la cédula, el notificador o funcionario designado, también debe consignar en ella la fecha y la hora.

Es válida la notificación recibida por la parte, su abogado director o apoderado, en las oficinas de la Administración Tributaria.

#### Artículo 77.-Requisitos de la notificación.

Toda notificación debe contener el número único de expediente, si existiere, el nombre de la oficina donde se realiza el trámite o proceso, la naturaleza del proceso, los nombres y los apellidos de las partes y el número del documento de identificación. Además, debe contener la copia de la resolución que se comunica, con el texto íntegro del acto, indicación de los recursos procedentes, el órgano que los resolverá, de aquél ante el cual deben interponerse y del plazo para interponerlos.

Quando se trate de notificaciones personales, se debe consignar el nombre de la persona a quien debe entregársele la cédula y el de quien la recibe, la cual siempre será firmada por el notificador o funcionario designado.

Artículo 78.-Identificación de la persona que recibe la notificación.

El notificador o la persona autorizada para notificar, están investidos de autoridad para exigir la obligada y plena identificación de quien reciba el acta de notificación; así como para solicitar el auxilio de otras autoridades, cuando lo necesite para cumplir sus labores. Si la persona se negare a identificarse, el notificador o el funcionario designado lo consignará así en el acta respectiva.

Artículo 79.- Días y horas hábiles.

Todos los días y las horas serán hábiles para practicar las notificaciones tributarias.

Artículo 80.-Plazos.

Efectuada la notificación, el plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a aquel en que se realizó la notificación o transmisión a todas las partes intervinientes. No obstante, si existiere pluralidad de partes, todo plazo empieza a correr a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificada la última de las partes.

Se exceptúan de este plazo los casos de notificación por edicto, los cuales se consideran notificados a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto y aquellos en que la ley o los reglamentos dispongan algo distinto.

## SECCIÓN II

### Notificación personal

Artículo 81.-Notificación a personas físicas.

Las resoluciones se notifican a las personas físicas en el domicilio fiscal que han comunicado a la Administración Tributaria. A falta de señalización del domicilio fiscal o habiendo sido éste definido por el contribuyente, no se le hallare en el lugar establecido, la Administración Tributaria debe notificar en forma personal, mediante los lugares o medios establecidos en este Reglamento.

Aquella diligencia a instancia de parte que tramite el contribuyente o responsable, en que no conste un lugar o medio para recibir notificaciones, se notificará por única vez, en el domicilio fiscal del administrado y a falta de este, se notificará en los lugares o medios definidos en este Reglamento.

Se notifican en el domicilio fiscal todas aquellas actuaciones de la Administración Tributaria, que den inicio a un trámite o proceso tributario. En el caso de desconocerse el domicilio fiscal o resultar erróneo el brindado por el administrado, la Administración lo notificará en forma personal, conforme a lo ya señalado en los artículos precedentes. Lo anterior sin perjuicio de que en cualquier momento, la Administración Tributaria fije de oficio el nuevo domicilio fiscal del administrado, el cual surte efectos luego de su comunicación al contribuyente o responsable.

#### Artículo 82.-Notificación a personas jurídicas.

Las personas jurídicas, salvo disposición legal en contrario, serán notificadas en el domicilio fiscal registrado por estas ante la Administración Tributaria, según se ha definido en este reglamento. A falta de este o por ser erróneo el lugar señalado, se debe notificar por medio de su representante legal, personalmente o en su casa de habitación. Además, se puede notificar en el domicilio social, registral o con su agente residente cuando se encuentre nombrado. En este último caso, la notificación se practica en la oficina que tenga abierta para tal efecto.

Lo anterior sin perjuicio de que en cualquier momento, la Administración Tributaria defina de oficio, el nuevo domicilio fiscal de la administrada.

Si la persona jurídica tiene representación conjunta, quedará debidamente notificada con la notificación efectuada a uno solo de sus representantes y si alguno de ellos tuviere correctamente registrado el domicilio fiscal señalado, las notificaciones deben practicarse a ese domicilio fiscal.

Lo anterior es válido para personas morales de hecho, sin personalidad jurídica, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas.

#### Artículo 83.-Notificación por edicto.

La primera notificación que se realice a los sujetos pasivos podrá realizarse por edicto, cuando no se conozca el domicilio del administrado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, se desconozca la existencia de algún apoderado en el país o no se conociere que se haya dejado nombrado un agente residente.

En el expediente se dejará constancia de las notificaciones infructuosas que se hayan realizado, previo a notificar por edicto. En ese caso, la Administración Tributaria que inició las diligencias, notificará por edicto, mediante un solo edicto que se publique en el Diario Oficial La Gaceta o en un diario privado de los de mayor difusión en el país.

La notificación por edicto debe contener los requisitos de toda notificación, tal como se establece en este Reglamento.

Es nula la notificación efectuada por edicto, cuando existe un lugar para notificar al contribuyente o responsable que sea de conocimiento público. En ese caso la Administración debe previamente fijar de oficio ese lugar como domicilio fiscal y notificar en este al sujeto pasivo la primera notificación de todo proceso iniciado por la Administración Tributaria.

#### Artículo 84.-Notificación por comisión.

Cuando deba notificarse una resolución o comunicación a un sujeto pasivo que haya cambiado de domicilio o que se le localice en un lugar distinto al domicilio fiscal registrado, en cualquiera de los trámites que se requiera; ya sea que se gestione a instancia de la Administración o del administrado, la Administración que conoce del proceso podrá comisionar a cualquiera de las otras Administraciones Tributarias para que diligencien la notificación.

La Administración que dirija la comisión, debe insertar junto con el acta de notificación la respectiva resolución y las copias de ley, si corresponden. El desglose debe indicar el nombre completo de la persona por notificar, el tipo de identificación y el número de expediente; así como, la dirección exacta.

En todos los casos, la Administración comisionada cuenta con cinco días hábiles para realizar la diligencia y devolver el acta a la Administración que la comisionó.

#### Artículo 85.-Pluralidad de partes.

Cuando sean varias las partes o los destinatarios del acto el mismo se comunicará a todos, salvo si actúan unidos bajo una misma representación o si han designado un solo domicilio para notificaciones; en cuyo caso, estas se harán en la dirección única correspondiente.

Si una sola parte tiene varios apoderados, se notificará una sola vez en cualquiera de las oficinas señaladas. Si el medio señalado fuere un fax y la resolución a notificar tiene más de veinte folios, la notificación se hará a cualquiera de los apoderados, en cualquiera de los otros medios señalados que no sean fax.

### SECCIÓN III

#### Notificaciones por medio señalado

#### Artículo 86.-Constitución de medio para recibir notificaciones.

Los administrados están obligados a indicar un medio para recibir notificaciones en el primer escrito que presenten o en respuesta a la primera audiencia concedida por la Administración Tributaria. No obstante, en toda comunicación o resolución que se le haga a un administrado, se le debe prevenir por única vez, que señale un medio para recibir notificaciones.

El medio fijado por el contribuyente o responsable para recibir notificaciones, en un proceso o diligencia, será válido para efectos de toda notificación que se le haga dentro del proceso o trámite que se le sigue ante la Administración Tributaria; salvo que el contribuyente decida señalar un medio diferente al ya indicado, con excepción de lo establecido para notificar por medio de fax.

Los documentos emitidos y recibidos por cualquiera de esos medios, tendrán la validez y la eficacia de los documentos físicos originales. Asimismo, los archivos de documentos, mensajes, imágenes, banco de datos y toda aplicación almacenada o transmitida por medios electrónicos, informáticos, magnéticos,

ópticos, telemáticos o producidos por nuevas tecnologías, siempre que se cumplan los procedimientos establecidos para garantizar su autenticidad, integridad y seguridad.

Las copias de los escritos y de los documentos quedan a disposición de las partes en la respectiva administración o tribunal. El costo de estas será asumido por el interesado.

Artículo 87.-Notificación automática.

De no señalar medio o de notificarse por edicto, las resoluciones posteriores que se dicten quedan firmes con el solo transcurso de veinticuatro horas, siempre y cuando se haya agotado el medio accesorio o si el administrado no indicó un medio accesorio.

Si el administrado se presenta durante el transcurso del proceso o diligencia, una vez iniciada ésta, tomará el proceso o diligencia en la etapa procesal en que se encuentre.

Artículo 88.-Alcances del medio en recursos.

En la fase recursiva administrativa, el sujeto pasivo debe señalar un medio para recibir notificaciones, que podrá ser un correo electrónico o fax, por tener carácter nacional. En caso de no contar con un medio, podrá fijar como lugar para notificaciones en “estrados”.

Artículo 89.-Modificación del medio señalado para recibir notificaciones.

En cualquier etapa procesal el administrado puede fijar un medio distinto para recibir notificaciones, el cual será válido legalmente para el proceso o diligencia que se tramite ante la Administración Tributaria y será efectivo para todos los actos que se emitan con posterioridad a la fecha en que se reciba el documento.

Si el interesado fijare otro medio distinto para recibir notificaciones y el medio señalado fuere incierto o generare fallas en su transmisión, las resoluciones que se dicten se tendrán por válidamente notificadas con el sólo transcurso de veinticuatro horas, por cuanto es responsabilidad del administrado, fijar un medio para recibir notificaciones que permita la recepción de las comunicaciones o notificaciones o que se encuentre en buen estado para recibir las.

Artículo 90.-Medios simultáneos. Limitación.

El sujeto pasivo puede señalar únicamente dos medios distintos de manera simultánea, pero debe indicar en forma expresa cuál de ellos se utilizará como principal. En caso de omisión, corresponde al funcionario que resuelve o ante quien se realiza la gestión, la elección.

Para aplicar la notificación automática es indispensable agotar el medio accesorio, si fuere señalado.

Igual regla se aplica cuando se propongan dos medios distintos, tales como fax y “en estrados”.

En todos los casos en que el sujeto pasivo señale un fax como medio para recibir las notificaciones, debe señalar otro medio alternativo, el cual se utilizará en caso de que la resolución a notificar exceda de veinte folios.

Las resoluciones o comunicaciones señalarán expresamente que las pruebas y documentos que son parte del documento principal, quedan a disposición del interesado, en la oficina respectiva, por si este decide obtener copias, bajo su costo.

Artículo 91.-Cómputo del plazo.

Cuando se señale un correo electrónico o fax, la persona queda notificada al día "hábil" siguiente de la transmisión. No obstante, todo plazo empieza a correr a partir del día siguiente hábil de la notificación a todas las partes.

#### SECCIÓN IV

Notificaciones por medio electrónico

Artículo 92.-Correo electrónico o digital.

Las partes pueden fijar como medio de notificación un correo electrónico o un medio digital, siempre que tal medio permita la confirmación de la recepción de las notificaciones. En todo caso, la seguridad y confiabilidad de la cuenta seleccionada es responsabilidad del interesado.

#### SECCIÓN V

Notificación utilizando fax

Artículo 93.-Notificación por fax.

Las Administraciones Tributarias están autorizadas para notificar resoluciones administrativas y comunicaciones por fax. Toda Administración Tributaria debe contar con facsímiles, para la transmisión de las notificaciones y comunicaciones.

Se notifica por este medio a aquellos sujetos pasivos que lo hayan designado de manera expresa, siempre y cuando la resolución no contenga más de veinte folios. El fax receptor puede estar instalado en cualquier lugar del territorio nacional.

Artículo 94.-Procedencia.

La notificación por fax debe contener la resolución pertinente o la comunicación y una portada diseñada al efecto, que al menos contenga, el número, hora y fecha de la resolución a notificar, el nombre de la oficina que tramita el caso, el número de expediente, el nombre de la parte notificada, la oficina o despacho al que se notifica, en caso de que existiese; la indicación expresa de haberse practicado la notificación por medio de fax, el número de fax al que se transmite y en forma destacada, el número de páginas que se transmiten.

Cuando se utilice este medio, la resolución debe indicar que las copias de los escritos y de los documentos quedan a disposición de las partes, en la oficina donde se tramite el expediente.

#### Artículo 95.-Comprobante.

La notificación se acredita con el comprobante de transmisión emitido por el fax o con el respaldo informático. El encargado de transmitir no necesariamente debe estar nombrado como notificador.

El comprobante no requiere la firma de quien transmite, basta con indicar el nombre de la oficina que transmite. De la misma manera se procede cuando la transmisión se realice por medio de un servidor informático de fax.

#### Artículo 96.-Verificación de la transmisión.

Para notificar por este medio se harán hasta cinco intentos para enviar el fax al número señalado, con intervalos de al menos treinta minutos; esos intentos se harán tres el primer día y dos el siguiente, estos dos últimos intentos deben producirse en día hábil y después de las ocho horas. De resultar negativos todos ellos, así se hará constar en un único comprobante a efecto de la notificación automática. En dicho comprobante se consignará el número de fax, la fecha y la hora de cada intento.

Los registros informáticos completos de la transmisión deben conservarse al menos por cuatro años, o diez años, si estamos ante un proceso por defraudación al Estado.

En caso de duda acerca del origen de la transmisión, a solicitud del receptor, la oficina respectiva está obligada a verificarla.

#### Artículo 97.-Defectos en la transmisión.

Si el proceso de transmisión se interrumpe por cualquier motivo, cuando este se restablezca el funcionario encargado de efectuar la notificación debe proceder de inmediato a realizar la transmisión nuevamente, con todos los folios que contiene la resolución; incluso los que fueron transmitidos anteriormente, a efectos de que en el comprobante que provee el fax detalle la cantidad total de páginas transmitidas.

#### Artículo 98.-Principio de buena fe.

Los administrados pueden enviar vía fax, sus escritos o diligencias; sin embargo, dentro del plazo de tres días deben presentar el original debidamente firmado y con los requisitos que en cada procedimiento se establezca; en cuyo caso, la parte debe presentarlo a la oficina respectiva para el cotejo correspondiente, en el momento en que le sea requerido.

### SECCIÓN VI

#### Notificación “en estrados”

#### Artículo 99.-Órgano competente.

En cada oficina de la Administración Tributaria y en la fase recursiva se deben designar funcionarios para que realicen la labor de notificación, aun y cuando no hayan sido nombrados como notificadores, quienes deben colocar en un sitio visible destinado al efecto, las listas de aquellos procesos que estén por notificarse.

Artículo 100.-Deber de designar “en estrados”.

En ausencia de fax, u otro medio autorizado para atender notificaciones, la parte queda obligada a designar “en estrados”.

En el caso de no indicar un medio de los autorizados en este reglamento, las resoluciones posteriores quedan firmes con el transcurso de veinticuatro horas, operando la notificación automática.

Artículo 101.-Exhibición de listas.

La notificación “en estrados” se hará los días martes y jueves, mediante la exhibición de la lista de los procesos, de modo que se garantice su consulta.

La lista debe incluir el número único del expediente, el nombre de las partes y la naturaleza del asunto. Si el día martes o jueves fuere inhábil, la exhibición se hará al día hábil siguiente.

Artículo 102.-Consulta y entrega de cédulas de notificación.

Las listas se imprimen por duplicado y serán exhibidas en un sitio público para ser consultadas por las partes, los abogados o las personas autorizadas, quienes deben apersonarse los días señalados para verificar si tienen notificaciones.

En este caso, el notificador o funcionario designado entregará las cédulas y copias correspondientes a cada interesado, su abogado, su representante legal o en quien el autorice; dejando constancia en el expediente y firmará con quien la recibe.

### CAPÍTULO III

#### CONSULTA TRIBUTARIA

Artículo 103.-Consultas reguladas por el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Quien tenga un interés personal y directo, puede realizar una consulta a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. Se entiende que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas y es actual cuando se realiza previo a la finalización del plazo establecido por la norma para el ejercicio del derecho o el cumplimiento de las obligaciones que puedan resultar afectadas por la contestación. En particular:

i. No es admisible la consulta que versa sobre hechos o situaciones pasadas. Se entiende que un hecho o situación es pasada, cuando se refiera a hechos generadores de la obligación tributaria, cuyo plazo para

declarar o para pagar haya expirado o cuya presentación de la declaración y liquidación de la obligación se realice previa a la presentación de la consulta.

ii. Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impide la consulta sobre hechos o situaciones futuras, aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En tal caso, los efectos de la consulta sólo cubren los hechos o situaciones actuales o futuros.

iii. Tratándose de una actividad o negocio en proyecto, la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio.

Artículo 104.-Efectos de la consulta.

La respuesta a la consulta tiene carácter informativo y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria en el caso concreto consultado. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

Artículo 105.-Órgano competente para contestar las consultas tributarias.

Corresponde al Director General de Tributación contestar las consultas tributarias que formulen los interesados, las cuales serán analizadas y tramitadas por la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

Artículo 106.-Formas de presentación y requisitos de las consultas.

Las consultas pueden presentarse en formato impreso o por correo electrónico y deben cumplir, además de lo señalado por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con los siguientes requisitos:

- a) Plantear la situación de hecho concreta y actual, sobre datos exactos.
- b) Exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta.
- c) Indicar el nombre del o los interesados en el caso.
- d) Indicar el o los tributos afectados y los respectivos períodos fiscales.
- e) Exponer los argumentos que respalden su opinión fundamentada en la normativa aplicable.
- f) El escrito en que se formule la consulta debe ser presentado en original y una copia, la cual será devuelta al administrado. El funcionario de la Administración Tributaria que la reciba, debe acusar recibo de la misma, estampando el sello de la oficina con indicación de la fecha de presentación y su nombre y apellidos; tanto en la copia que debe devolver al interesado como en el original.
- g) Señalar medio para recibir notificaciones.

Sólo son admisibles por el fondo, las consultas que cumplan con los requisitos establecidos en este Reglamento.

Artículo 107.-Otros requisitos. Las consultas tributarias presentadas por correo electrónico, deben presentarse ante la Dirección General de Tributación y además cumplir con:

a) La consulta y el correo electrónico mediante el cual se remite deben ser firmados digitalmente por quien presenta la consulta.

b) La consulta electrónica realizada en nombre de personas jurídicas, debe ser firmada digitalmente por el representante legal o el apoderado de la consultante.

c) Se debe presentar una personería jurídica vigente en formato electrónico, ya sea firmada digitalmente por el notario público quien deberá dar fe de la misma o emitida por el Registro Nacional. En el caso de las certificaciones emitidas por el Registro Nacional, bastará con indicar el número de identificación de la certificación digital.

d) Las consultas que sean remitidas por medio electrónico deben señalar medio que permita la confirmación de la recepción de la notificación. Sin embargo, es responsabilidad del consultante, que el medio sea seguro.

Mediante resolución general se establecerá el correo electrónico en el que se reciban las consultas tributarias, así como las demás disposiciones sobre este procedimiento que se consideren necesarias y que el avance tecnológico permita.

Artículo 108.-Previsiones.

El funcionario encargado de preparar la consulta, debe prevenir por escrito al interesado del incumplimiento de los requisitos establecidos en este Reglamento.

Al consultante se le otorgará un plazo de diez días hábiles para dar respuesta a la prevención que se le notificó y suspende el cómputo del plazo para resolver. En el caso de que no responda al requerimiento, la Administración resolverá sin derecho al trámite.

Si la prevención se refiere a prueba para mejor resolver y el consultante no responda al requerimiento, la Administración resolverá con la información que conste en su poder.

Artículo 109.-Admisibilidad de las consultas.

Cuando la solicitud no corresponda a una consulta tributaria, se notificará al consultante tal situación en el plazo de diez días hábiles, contados a partir de su recepción.

Se rechazan de plano las consultas que presenten cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el solicitante haya obtenido ya un criterio de la Administración Tributaria sobre la misma materia que está consultando.

b) Que la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el asunto, con ocasión de una situación de comprobación al consultante.

c) Que el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus obligaciones tributarias o se le hubiere informado del inicio de tal procedimiento y que la materia objeto de consulta forma parte de las cuestiones que tienen que aclararse en el curso de ese procedimiento.

Artículo 110.-Efectos del silencio positivo.

Para evacuar la consulta, la Administración dispone de cuarenta y cinco días hábiles a partir del día siguiente de su presentación. Si al vencimiento de dicho plazo, no se ha notificado la resolución respectiva opera el silencio positivo y se entiende como aprobada la interpretación del consultante.

El silencio positivo opera siempre que la consulta reúna todos los requisitos exigidos al efecto y se limita al caso concreto consultado.

El transcurso del plazo del silencio positivo no impide que la Administración se pronuncie con posterioridad.

En caso de que lo resuelto expresamente contradiga la interpretación del consultante, se entiende revocado el acto presunto positivo.

El silencio positivo cubre el periodo comprendido entre el momento en que se formula la consulta y la notificación de la resolución dictada fuera del plazo establecido.

Artículo 111.-Recursos en contra de lo resuelto.

Al tener la consulta carácter informativo, el consultante no podrá entablar recurso alguno contra lo resuelto, de conformidad con lo establecido en el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 112.-Efectos del cambio de criterio de la Administración Tributaria y recurso contra el mismo.

La Administración Tributaria puede cambiar su criterio en cualquier momento en relación con lo consultado, para lo cual debe notificar al consultante sobre dicho cambio.

Contra el oficio que cambie el criterio no cabe recurso alguno. El cambio de criterio surte efectos únicamente respecto de los hechos generadores de la obligación tributaria, cuyos plazos para declarar o pagar no estén vencidos. No obstante, tratándose de sujetos obligados a retener, percibir o cobrar los tributos, el cambio de criterio no afecta los hechos generadores ya ocurridos.

## CAPITULO IV

### CRITERIOS INSTITUCIONALES

Artículo 113.-Elaboración de criterios institucionales.

Corresponde a la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria, proponer al Director General de Tributación, la emisión de criterios institucionales que se considera pueden resolver e interpretar temas de relevancia en materia tributaria.

Estos criterios institucionales tienen carácter obligatorio para todos los funcionarios de la Administración Tributaria.

Artículo 114.-Publicación de los criterios institucionales.

El Digesto tributario contendrá un apartado destinado a “criterios institucionales”, que se debe utilizar para publicar los criterios que emita la Dirección General de Tributación y los Tribunales Administrativos, según se establezca.

Estos criterios se publican en el sitio Web del Ministerio de Hacienda ([www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)) o en el sitio virtual, que de acuerdo al avance tecnológico, se disponga al efecto.

Artículo 115.-Directrices y criterios.

La Administración Tributaria debe mantener actualizados las directrices y criterios emitidos y divulgarlos por los medios a su disposición, con el fin de facilitar a los contribuyentes, responsables y declarantes el adecuado conocimiento y comprensión de las obligaciones en materia tributaria.

## CAPITULO V

### DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

Artículo 116.-Solicitud de información en aplicación de un convenio tributario internacional.

Toda Dirección funcional o Administración Tributaria que requiera información tributaria de otras jurisdicciones con las que Costa Rica tenga en vigor un convenio Internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, deben enviar la solicitud al Director General de Tributación, el cual procede a tramitar la solicitud a través de la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

La solicitud que realice el Director General de Tributación deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para efectos del apartado 2 inciso a) de este artículo, debe entenderse por identidad cualquier tipo de información o dato que permita determinar al sujeto pasivo del que se requiere información, ya sea nombre, número de identificación o cualquier otro aspecto que lo identifique.

Artículo 117.-Competencia en el trámite de solicitud de información financiera.

Cuando se haya solicitado información financiera por parte de otra jurisdicción, en aplicación de un convenio internacional que contemple el intercambio de información de esta naturaleza, el procedimiento señalado en el artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

únicamente será llevado a cabo por el Director General de Tributación mediante la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

Artículo 118.-Declaración de verificación de cumplimiento con un convenio internacional.

El Director General de Tributación es el funcionario competente para emitir la declaración señalada en el apartado 2, inciso f) del artículo 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; a efectos de solicitar la autorización al juez, en razón de requerimiento de información financiera hecho por otra jurisdicción.

Esta declaración sustituye la justificación del carácter previsiblemente pertinente que exige el procedimiento contemplado en el artículo 106 bis inciso a) y 106 ter apartado 3.

## CAPITULO VI

### CONTROL TRIBUTARIO

#### SECCION I

##### Disposiciones Generales

Artículo 119.-Del expediente administrativo.

El desarrollo de las tareas llevadas a cabo por los funcionarios de la Administración Tributaria debe consignarse en un expediente administrativo material o digital, según lo permitan los avances tecnológicos y se garantice la integridad y confidencialidad de la información que allí se haga constar. Debe ser foliado en orden secuencial, con el fin de garantizar adecuadamente su conservación.

Cuando exista legajo de pruebas, éstas se incorporan al expediente, si este lo permite. En caso de legajos accesorios, estos cumplirán las mismas reglas que para el expediente personal y existirá una anotación, donde se referencie que existen legajos accesorios, tantos cuantos haya.

Artículo 120.-Identificación del personal de la Administración Tributaria. Para el desempeño de su labor, el personal al servicio de la Administración Tributaria debe acreditar su condición de funcionario mediante un carné de identificación oficial.

El carné debe ser exhibido de previo al inicio de las actuaciones, excepto cuando los funcionarios de la Administración Tributaria actúen dentro del marco de programas de control del cumplimiento de los deberes formales. En tales casos, debe darse cumplimiento al deber de identificación aquí señalado, una vez constatados los hechos a verificar.

Artículo 121.-Horario de las actuaciones de control tributario. Cuando los funcionarios de la Administración Tributaria realicen actuaciones de comprobación e investigación frente al contribuyente o a terceros, en sus dependencias o en otras oficinas públicas, lo harán en horas hábiles.

Si fuera necesario extender las labores más allá de las horas hábiles, se debe efectuar previamente la habilitación respectiva.

Pueden actuar en día y hora inhábil, previa habilitación por el órgano director, los funcionarios públicos designados, cuando la demora pueda causar graves perjuicios a la Administración o al interesado o hacer ilusoria la eficacia de un acto administrativo, a juicio del respectivo funcionario. La habilitación no implica en ningún caso reducción de plazos ni anticipación de términos en perjuicio del administrado.

Artículo 122.-Información sobre el alcance de las actuaciones.

Al inicio de las actuaciones, la Administración Tributaria debe informar a los sujetos pasivos el alcance de la actuación a desarrollar cuando se estén efectuando actuaciones emanadas de programas del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales.

La Administración Tributaria puede iniciar actuaciones emanadas de labores de control del cumplimiento formal o sancionador, en caso de infracciones administrativas; sin que requiera para ello, informar de previo a los sujetos pasivos de los alcances de dicha actuación.

Artículo 123.-Labores en el local, sede del contribuyente, en el bien mueble o inmueble objeto de actuación.

Los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando ejecuten sus labores en el bien mueble o inmueble objeto de actuación, en el local del contribuyente, responsable, declarante o de terceros relacionados con éstos, deben practicar sus actuaciones procurando no perturbar el desarrollo normal de las actividades que allí se cumplan, salvo cuando se trate de la ejecución de la sanción de cierre de negocio.

Artículo 124.-Colaboración con los funcionarios de la Administración Tributaria.

Los sujetos pasivos y terceros deben atender a los funcionarios de la Administración Tributaria y prestarles la mayor colaboración en el desarrollo de su función. Cuando los funcionarios de la Administración Tributaria deban realizar comprobaciones o ejecutar sus labores en el local del sujeto pasivo, éste debe poner a disposición de dichos funcionarios un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios, de acuerdo con sus posibilidades.

Cuando se trate de la valoración de un bien inmueble se debe permitir el ingreso al inmueble y facilitar la valoración tanto de la construcción, como de las instalaciones fijas y permanentes y del terreno. Esta obligación será extensiva al sujeto pasivo, así como en los terceros que tengan el uso legítimo del inmueble. Cuando se trate de la valoración de un bien mueble, se debe facilitar el acceso al mismo y a sus especificaciones técnicas.

Artículo 125.-Deber de colaboración de las autoridades.

Los funcionarios de la Administración Tributaria pueden solicitar la colaboración de las autoridades judiciales, administrativas y de policía, para ejecutar los actos que requieran de tal asistencia.

Artículo 126.-Deber de comparecencia.

La Administración puede citar a los sujetos pasivos que se relacionen con la obligación tributaria, para que comparezcan en sus oficinas con el fin de contestar las preguntas o atender los requerimientos de información necesarios para la verificación de la obligación tributaria objeto de comprobación.

La citación a comparecer debe dirigirse concretamente a la persona que deba comparecer y notificarse con al menos tres días de anticipación a la fecha de la comparecencia, en la forma que establece el artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 250 de la Ley General de Administración Pública.

La citación debe contener los requisitos que señala el artículo 249 de la Ley General de la Administración Pública, con el apercibimiento expreso de la sanción administrativa establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

De toda comparecencia se levanta un acta, con las formalidades que establece la Ley General de la Administración Pública.

## CAPÍTULO VII

### Control Tributario Extensivo

Artículo 127.-Clases de actuaciones de Control Tributario Extensivo.

Son actuaciones de Control Tributario Extensivo:

- a) La verificación del cumplimiento de los deberes formales.
- b) La comprobación previa abreviada.
- c) La comprobación previa formal.

## SECCION I

### Proceso de liquidación previa

Artículo 128.-Liquidación previa por comprobación abreviada o comprobación formal.

Para practicar las liquidaciones previas a que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, entendiéndose como tales aquellas que se realizan utilizando los datos y elementos de prueba que obren ya en poder de la Administración o que solicite al sujeto pasivo y a terceros, sin que se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo sometido a comprobación. En la preparación de las liquidaciones previas, la Administración podrá requerir información a terceros y practicar comprobaciones contables en los informantes.

Cuando se efectúen liquidaciones previas, deberá hacerse constar de forma precisa los hechos y elementos comprobados, los medios de prueba concretos utilizados y el alcance de las actuaciones.

Tratándose de errores aritméticos o de derecho, se realizará únicamente una comprobación formal, que consiste en la mera constatación de la existencia de dichos errores en la declaración.

En caso que el sujeto pasivo haya incumplido el deber de declarar y de autoliquidar el impuesto, se le conferirá un plazo de 10 días hábiles para que proceda a presentar la declaración, transcurrido el cual sin que haya subsanado el incumplimiento o justificado debidamente la inexistencia de la obligación, se podrá proceder a una comprobación abreviada.

Artículo 129.- No aplicación de criterios de selección.

El procedimiento de liquidación previa no deberá basarse en los criterios de selección que fundamentan el procedimiento de Fiscalización.

Artículo 130.-Inicio del procedimiento.

El procedimiento de liquidación previa iniciará mediante la notificación de un acto administrativo de inicio de actuaciones de comprobación abreviada o formal cuyo contenido mínimo será el siguiente:

- a) Indicación del carácter abreviado o formal de la comprobación.
- b) Impuestos y períodos a que se refiere la comprobación.
- c) Aspectos concretos a que se refiere la comprobación.
- d) Tratándose de una comprobación abreviada, se indicará los elementos de prueba que obran en poder de la Administración y, si fuera necesario, se solicitará datos o justificantes al sujeto pasivo y se indicará otras actuaciones a practicar, con precisión de los plazos o fechas respectivos.
- e) Tratándose de una comprobación formal, se indicará el error de derecho que se considere cometido o, bien, el error de hecho o aritmético en que se incurrió.
- f) Indicación del aumento de impuesto derivado de los elementos de prueba que obran en poder de la Administración o de la corrección de los errores de derecho, de hecho o aritméticos, en su caso.

No obstante lo anterior, la Administración podrá realizar requerimientos previos al inicio de las actuaciones de comprobación, en que se inste al sujeto pasivo a corregir su situación.

Artículo 131.-Procedimiento cuando se solicite información o se practiquen actuaciones adicionales.

De haberse solicitado datos o justificantes al sujeto pasivo o, bien, de haberse programado actuaciones adicionales a practicar, una vez vencido el plazo para el aporte de dichos datos o justificantes, o una vez practicadas las actuaciones correspondientes, se notificará al sujeto pasivo los resultados de la comprobación y se le extenderá una propuesta de regularización para que en el plazo máximo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación, proceda a manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización.

En caso de que el sujeto pasivo no aporte los datos o justificantes solicitados, podrá aplicarse el método de base presunta a que se refiere el artículo 125, inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 132.-Procedimiento cuando no se ha solicitado información ni programado actuaciones adicionales.

De no haberse solicitado datos o justificantes al sujeto pasivo ni programado actuaciones adicionales a practicar, éste contará con un plazo máximo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación del acto de inicio de actuaciones de comprobación abreviada o formal, para que proceda a manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de regularización.

En caso de conformidad, el sujeto pasivo la hará constar en el formulario oficial que se le adjuntó para tal efecto.

En caso de disconformidad con la propuesta de regularización, el sujeto pasivo deberá manifestar por escrito su disconformidad y adjuntar la prueba de respaldo, dentro del plazo conferido.

Artículo 133.-Suspensión de las actuaciones.

Si en el proceso de liquidación previa, se determinan elementos que ameriten el inicio de una actuación fiscalizadora tendiente a la liquidación definitiva de la obligación tributaria del contribuyente en estudio, el órgano actuante podrá suspender la comprobación abreviada, para recomendar ante los órganos de fiscalización el inicio de actuaciones orientadas a la liquidación definitiva. Si en el transcurso de treinta días hábiles no se notifica el inicio de la actuación de liquidación definitiva, se continuará con el proceso de liquidación previa hasta su finalización, sin perjuicio de que posteriormente el órgano fiscalizador realice la liquidación definitiva. La suspensión del proceso de liquidación previa debe comunicársele al contribuyente.

Una vez notificado el acto administrativo de liquidación previa establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, procede realizar un proceso de liquidación definitiva de la obligación tributaria respecto de los mismos impuestos y períodos fiscales investigados, únicamente sobre extremos específicos no considerados en la determinación de oficio por liquidación previa y que incidan efectivamente en la obligación tributaria.

Artículo 134.-Conclusión de las actuaciones de comprobación abreviada.

Las actuaciones de comprobación con aumento en el tributo se darán por concluidas con la regularización efectuada dentro del plazo conferido, o en su defecto con la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio.

a) Regularización: La conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación de los resultados de la actuación y de las diferencias establecidas, reconociendo de esta forma la deuda determinada.

Contra este acto no cabe ningún recurso, pero ello no impide que ante manifiesto error de hecho pueda plantearse la solicitud respectiva, conforme al artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el plazo máximo de diez días hábiles a partir del día siguiente a la aceptación de la regularización.

Se entenderá por error de hecho, aquel que versa sobre un suceso o cosa de la realidad, independiente de toda opinión, apreciación y de toda operación de calificación o interpretación jurídica.

Una vez aceptada la propuesta de regularización se procederá al registro de la deuda mediante el modelo oficial que establezca la Administración Tributaria, en resolución publicada en La Gaceta.

b) Acto administrativo de liquidación de oficio: En el supuesto de disconformidad con la propuesta de regularización o de no efectuarse conforme al aumento en el tributo determinado, se continuará con la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio, debidamente motivado, el cual debe notificarse dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del plazo otorgado para la regularización.

Contra este acto, el sujeto pasivo podrá interponer los recursos establecidos en los artículos 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El interesado debe hacer el ingreso respectivo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la aceptación de la regularización o de la notificación del acto administrativo de liquidación de oficio, según corresponda, excepto si dentro del mismo plazo ha rendido garantía; o bien presentar ante la Administración Tributaria correspondiente, una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. El incumplimiento del pago en el plazo respectivo, faculta a la Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro por los medios que correspondan.

## CAPITULO VIII

### CONTROL TRIBUTARIO INTENSIVO

#### SECCIÓN I

##### Potestades y órganos de la función de control tributario intensivo

##### Artículo 135.- Función de control tributario intensivo

La función de control tributario intensivo tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes materiales, y propiciar la regularización correspondiente. Para tal efecto, la Administración Tributaria gozará de amplias facultades de control, en los términos que establece la ley y que desarrolla este Reglamento.

Para los efectos del presente Reglamento dicha función se entiende referida a los tributos administrados por la Dirección General de Tributación.

##### Artículo 136.- Órganos encargados del control tributario intensivo y su competencia.

Las funciones y atribuciones propias de la función de control tributario intensivo, en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Tributación, serán ejercidas por los siguientes órganos:

- a) Por la Dirección de Fiscalización que, en el cumplimiento de sus tareas normativa, operativa, de planeación y control de gestión, tendrá competencia en todo el territorio nacional.
- b) Por los órganos de fiscalización de las administraciones tributarias territoriales y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, que son las unidades encargadas de ejecutar, en el ámbito de su competencia, los planes y programas que para el cumplimiento de sus funciones trace la Dirección de Fiscalización.
- c) Por determinados funcionarios de los órganos de control tributario extensivo de las administraciones tributarias territoriales a los que, mediante resolución interna del Director General de Tributación, se les conceda competencia para el ejercicio de esta función, cuando ello fuere necesario para restablecer la disciplina fiscal de sujetos pasivos, objeto de actuaciones de control extensivo, que se resistan a regularizar sus incumplimientos fiscales. La expresada resolución interna se emitirá ante instancia motivada del titular de la Dirección de Control Tributario Extensivo y tendrá la vigencia temporal que ahí se establezca. En el ejercicio de competencias de control intensivo, los funcionarios designados estarán obligados a aplicar todas las normas dispuestas para esta función en el presente reglamento.

#### Artículo 137.- Plan anual de fiscalización.

Las actuaciones de control tributario intensivo, en el ámbito de competencia de la Dirección de Fiscalización, y de los órganos de fiscalización de las administraciones tributarias territoriales y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, se desarrollarán de conformidad con lo dispuesto en un plan anual que elaborará la Dirección de Fiscalización, en concordancia con las políticas institucionales de la Dirección General de Tributación, e incorporando, cuando así lo hubiere aprobado, los programas especiales sugeridos por las Direcciones Regionales y de Grandes Contribuyentes.

El Plan Anual de Fiscalización contemplará el universo de contribuyentes a fiscalizar, determinando el número de actuaciones a cumplir, el alcance de estas y la carga de trabajo que ellas representen frente a los recursos disponibles.

En este plan se utilizarán los criterios de selección vigentes para el período en que este ha de ser ejecutado. Dichos criterios serán emitidos por vía reglamentaria y podrán ser ampliados, reducidos o modificados anualmente. En tanto no se publiquen las variaciones, seguirán rigiendo los criterios en vigencia.

Corresponderá a la Dirección de Fiscalización el control del cumplimiento que del Plan hagan los órganos fiscalizadores de las administraciones tributarias territoriales y la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, así como la evaluación de sus resultados. Para tal efecto, aquellos órganos deberán suministrar toda la información que resulte pertinente.

#### Artículo 138.- Facultades y competencias.

En ejercicio de las amplias facultades para el control del cumplimiento material de la obligación tributaria, los órganos fiscalizadores podrán llevar a cabo cuantas actuaciones se entiendan necesarias con el fin de determinar la ocurrencia de los hechos generadores de los impuestos que administra la Dirección General de Tributación, cuantificar las bases imponibles de estos, sus respectivas cuotas tributarias y, en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria objeto de fiscalización; formular la regularización que proceda, emitir los actos de liquidación de oficio y aplicar las sanciones dispuestas normativamente, cuando corresponda, así como resolver el recurso de revocatoria dispuesto en los artículos 145 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por este medio podrán:

- a) Realizar el examen de los comprobantes, libros, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada del sujeto pasivo a fiscalizar. Igualmente podrán examinar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios que se halle en poder del sujeto pasivo o terceros.
- b) Verificar las cantidades, calidades y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventarios de estos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales.
- c) Verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios.
- d) Citar o requerir a los sujetos pasivos y terceros para que, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, rindan declaraciones o presenten informes.
- e) Requerir de toda persona física o jurídica, pública o privada, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, que se deduzca de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.
- f) Obtener de otras entidades públicas, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado en relación con los contribuyentes, responsables o declarantes investigados, y recabar de aquellas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas.
- g) Realizar el control de ingresos por ventas o prestación de servicios gravados.
- h) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos que permita la ley.
- i) Dictar el acto administrativo de liquidación de oficio, y determinar la correcta cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto fiscalizado, así como los intereses que correspondan y proponer la regularización que proceda, todo con arreglo a lo establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en los artículos 158 y 162 del presente Reglamento.

j) Aplicar las sanciones por las infracciones administrativas que hubieren cometido los sujetos pasivos, objeto de las actuaciones fiscalizadoras.

k) Resolver el recurso de revocatoria regulado en los ordinales 145 y 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; para tales efectos, podrá requerir prueba para mejor resolver.

Artículo 139.- Otras facultades.

Sin perjuicio de las demás atribuciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en el presente Reglamento, los funcionarios de fiscalización podrán:

a) Verificar los sistemas de control interno de las empresas en cuanto puedan facilitar la comprobación de la situación tributaria del investigado.

b) Realizar mediciones o tomas de muestras, así como fotografiar, realizar croquis o planos. Estas operaciones podrán ser ejecutadas por los propios funcionarios de fiscalización o por personas designadas conforme a la ley.

c) Recabar información de los trabajadores o empleados del sujeto pasivo investigado sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen conforme a su labor, en las condiciones establecidas en el presente Reglamento.

d) Solicitar el dictamen de peritos y traductores oficiales.

e) Requerir del sujeto pasivo la traducción oficial o notarial de cualquier documento con trascendencia probatoria para efectos tributarios, que se encuentre redactado en un idioma distinto al español.

Artículo 140.- Instrumentos para la revisión.

Los funcionarios de fiscalización podrán utilizar para su análisis, los medios que consideren convenientes, entre los cuales podrán figurar:

a) Declaraciones del sujeto pasivo.

b) Contabilidad del sujeto pasivo, comprendiendo tanto los estados financieros, los registros y soportes contables, como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.

c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo.

d) Datos o informes obtenidos como consecuencia de denuncias que, a juicio de la Administración, tengan un sustento razonable.

e) Cuantos datos, informes y antecedentes puedan procurarse legalmente.

f) Copias de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

#### Artículo 141.- Clases de actuaciones

Las actuaciones que lleven a cabo los órganos de fiscalización se clasificarán en:

a) Actuaciones de comprobación e investigación: Con ocasión de estas actuaciones, se comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios, en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo, se investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos totalmente por la Administración. Cuando los órganos de la fiscalización desarrollen este clase de actuaciones, deberán obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario o terceros, y puedan ser, a juicio de aquellos, de especial relevancia tributaria para la comprobación.

Finalmente, se emitirá el acto de liquidación de oficio, formulándosele al sujeto pasivo la preceptiva propuesta de regularización.

b) De valoración: Las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y entidades públicas y privadas, tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente. No se considerarán actuaciones de valoración aquellas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios resulte directamente de la aplicación de normas legales o reglamentarias. Estas actuaciones podrán desarrollarse por la propia iniciativa de los funcionarios de la fiscalización o, en casos en que la naturaleza especialmente compleja de la valoración lo recomiende, por peritos de otros órganos de la Administración Tributaria o bien de otras instituciones públicas.

Entre los criterios utilizables para la valoración de bienes objeto de tráfico común, podrá válidamente utilizarse el precio corriente en plaza, entendiéndose por éste el valor que tienen tales bienes en los mercados en que usualmente se venden.

#### Artículo 142.- Medidas cautelares.

En cualquier momento en el desarrollo de las actuaciones, los funcionarios de fiscalización podrán adoptar las medidas cautelares para la inspección de locales o el secuestro de información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, de conformidad con lo establecido en los artículos 113 y 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### Artículo 143.- Información en poder de entidades financieras.

Cuando durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, se requiera información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, que esté en poder de entidades financieras, los funcionarios de fiscalización podrán requerirla atendiendo a lo regulado en los numerales 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## SECCIÓN II

## Inicio de los procedimientos

Artículo 144.- Iniciación de actuaciones de fiscalización.

Para el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se aplicará lo expresamente regulado en el artículo 145 de este Reglamento. Para iniciar la establecida en el inciso b) del artículo 141, bastará con una comunicación escrita por parte del órgano competente.

Artículo 145.- Iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación.

La actuación de comprobación e investigación deberá iniciarse mediante comunicación escrita notificada al sujeto pasivo, con al menos cinco días de anticipación a su inicio efectivo. En dicha comunicación se le informará al interesado:

- a) El nombre de los funcionarios encargados de las actuaciones
- b) Criterio o criterios por los cuales fue seleccionado.
- c) Tributos y períodos que comprenderá la actuación
- d) Registros y documentos que debe tener a disposición de los funcionarios.
- e) Fecha de inicio.
- f) Los derechos que le asisten durante el procedimiento, así como las obligaciones que debe cumplir. La actuación podrá ampliarse con respecto a los períodos e impuestos comunicados originariamente al sujeto pasivo. En este supuesto, deberá notificársele al sujeto fiscalizado tal ampliación, por medio del modelo oficial que defina la Administración Tributaria, en el cual se indicarán los alcances concretos de la ampliación, entendiéndose interrumpida la prescripción sobre los impuestos y periodos ampliados, a partir de tal notificación.

Contra la comunicación de inicio o ampliación no cabe recurso alguno.

Artículo 146.- Consecuencias del inicio de una actuación de comprobación e investigación.

Una vez notificado el inicio de una actuación de comprobación e investigación, se producirán los siguientes efectos:

1. De conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se interrumpe, y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.
2. Según lo regulado en el inciso e) del numeral 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no procede la presentación de declaraciones rectificativas sobre el impuesto y periodo objeto de verificación.

No obstante, si por causas imputables a la Administración, la actuación no se iniciara efectivamente dentro del mes siguiente a la fecha de notificación de la comunicación de inicio, se entenderá nulo el inicio de actuación notificado y producidos, en lo que corresponda, los siguientes efectos:

a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

b) Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las actuaciones, presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente a los efectos de los artículos 88 y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y cualquier otro efecto que corresponda.

En el evento de que posteriormente la Administración decidiera realizar la actuación, deberá notificar nuevamente su inicio, entendiéndose interrumpida la prescripción, a partir de la fecha de esta última notificación.

Artículo 147.- Alcance de la actuación de comprobación e investigación.

El procedimiento de actuación de comprobación e investigación podrá tener carácter total o parcial, según tenga por objeto la verificación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, en relación con los tributos que administra la Dirección General de Tributación; o bien se trate de una parte de uno o varios de los impuestos o deberes del sujeto pasivo, o haga referencia a hechos imponibles determinados.

En todo caso, sean totales o parciales, la conclusión del procedimiento tendrá como efecto la conformidad definitiva de la Administración Tributaria con los aspectos de los tributos y períodos revisados y no objetados por la fiscalización y de los objetados también, si hay conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización.

Artículo 148.- Sustitución de los funcionarios designados.

La comprobación se llevará a cabo, hasta su conclusión, por los funcionarios que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad o bien otra causa justa de sustitución de estos, lo cual deberá ser comunicado al sujeto pasivo.

Artículo 149.- Imprudencia de presentar declaraciones rectificativas. Una vez notificado el inicio de la actuación de comprobación e investigación, no procederá la presentación de declaraciones rectificativas sobre el impuesto y período objeto de las actuaciones. Cualquier importe ingresado, relacionado con tales impuestos y períodos, se tendrá como ingreso a cuenta de lo que en definitiva se determine mediante el acto de liquidación de oficio.

No obstante, el sujeto inspeccionado podrá hacer una petición ante los funcionarios a cargo de la comprobación, para que se consideren cualesquiera otros elementos que pudieran incidir en la liquidación tributaria y que fueren desconocidos por esos funcionarios, debiendo aportar en ese mismo acto, los comprobantes que los respalden. La aceptación o no de tales elementos, deberá informarse en

la audiencia final a que se refiere el artículo 160 de este Reglamento y hacerse constar en el acta respectiva.

### SECCIÓN III

#### Desarrollo de los procedimientos

Artículo 150.- Interrupción de la actuación de comprobación e investigación.

Iniciada la actuación deberá seguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter, evitándose interrupciones que retarden injustificadamente la conclusión del procedimiento. No obstante, cuando la interrupción de las actuaciones por causas imputables a la Administración supere los dos meses contados a partir de la última actuación practicada, se producirán los siguientes efectos:

a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

b) Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las actuaciones presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente a los efectos de los artículos 88 y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y cualquier otro efecto que corresponda.

c) La continuación de las actuaciones deberá hacerse mediante comunicación escrita, previamente notificada al contribuyente, entendiéndose interrumpido, a partir de la fecha de esta última notificación, el cómputo de la prescripción y válidas todas las actuaciones realizadas antes de la fecha de interrupción.

No se considerarán interrumpidas las actuaciones ante el sujeto pasivo cuando se le hubiere comunicado que se están llevando a cabo actuaciones ante terceros, a los efectos de obtener información previsiblemente pertinente para efectos tributarios necesaria para la correcta determinación de su obligación, lo cual deberá hacerse constar en el expediente administrativo.

Artículo 151.- Lugar y horarios en los que debe efectuarse la actuación de comprobación e investigación.

La actuación deberá desarrollarse en el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios del sujeto pasivo, objeto de la inspección; o bien, donde se realicen las actividades económicas. Además deberá gestionarse en horas hábiles, atendiendo a la jornada de trabajo del sujeto pasivo inspeccionado, sin perjuicio de que de común acuerdo se permita la actuación fuera de la jornada común.

Cuando por alguna circunstancia justificada no pudieran desarrollarse en uno u otro de esos lugares, se podrán desarrollar en las oficinas de la Administración Tributaria.

Artículo 152.- Revisión de la documentación del sujeto pasivo.

Durante la comprobación, los sujetos pasivos deberán poner a disposición de los funcionarios de fiscalización, su contabilidad, libros, facturas, correspondencia, documentación y demás justificantes concernientes a su actividad económica, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos.

De estimarse necesario, por las especiales características o complejidad de la documentación que se requiera al sujeto fiscalizado, se le podrá conceder un plazo de tres días hábiles para cumplir con esa obligación, el cual podrá ser prorrogado, ante debida justificación, por un plazo igual.

Artículo 153.- Requerimientos de información.

Los funcionarios a cargo de la fiscalización podrán requerir información que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios, al sujeto inspeccionado o terceros relacionados, con el fin de procurar la correcta verificación de la situación tributaria objeto de comprobación.

El requerimiento de referencia deberá ser elaborado con el modelo oficial establecido al efecto, y deberá ser notificado por los medios que autorice el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El requerimiento se dirigirá al sujeto inspeccionado o al tercero relacionado, o a quien ostente su representación legal, concediéndosele un plazo de tres días hábiles para que cumpla con lo requerido. En supuestos de especial complejidad, el funcionario a cargo podrá ampliar este plazo según lo estime razonable.

Artículo 154.- Requerimientos de comparecencia ante la Administración Tributaria.

Los funcionarios a cargo de la fiscalización podrán citar al sujeto pasivo inspeccionado o terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan ante la Administración Tributaria y contesten, oralmente o por escrito, las preguntas o requerimientos necesarios para la verificación de la situación tributaria objeto de comprobación. El requerimiento deberá ser dirigido concretamente a la persona que deba comparecer.

Artículo 155.- Inspección de locales.

Cuando ello sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria, los funcionarios de las áreas de fiscalización de las Administraciones Tributarias Territoriales y de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, conforme a su competencia material y territorial, podrán inspeccionar los locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo.

En caso de negativa o resistencia del sujeto pasivo a permitir el acceso a sus locales, se levantará un acta en la cual se indicará el lugar, fecha, nombre y demás elementos de identificación del inmueble, y cualquiera otra circunstancia que resulte conveniente precisar. El acta será firmada por los funcionarios que participen en la actuación y por el sujeto pasivo. Si este no sabe, no quiere o no puede firmar, así deberá hacerse constar.

Ante esta negativa o resistencia, los órganos de fiscalización competentes podrán solicitar a la autoridad judicial, mediante resolución fundada, autorización para el allanamiento previsto en el artículo 113 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; en tal caso el acta levantada servirá de base para la solicitud, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.

No será necesario obtener autorización previa, ni será exigible la aplicación de la medida cautelar de allanamiento para ingresar a aquellos establecimientos que por su propia naturaleza estén abiertos al público, siempre que se trate de las áreas de acceso público.

Artículo 156.- Secuestro de documentos.

En caso de negativa de las personas obligadas a cumplir con los suministros generales o con los requerimientos individualizados de información, los órganos de fiscalización competentes solicitarán autorización a la autoridad judicial, mediante resolución fundada, para proceder al secuestro de documentos previstos en la ley.

La potestad de realizar un secuestro de documentos dentro o con ocasión de una actuación de comprobación e investigación cabrá tanto respecto de los contribuyentes, responsables o declarantes como respecto de los informantes.

No obstante lo anterior, cuando la Administración lo considere necesario para asegurar la preservación de la información, podrá prescindir del requerimiento previo a la persona en cuyo poder se halle la información y solicitar ésta directamente a la autoridad judicial, por el procedimiento de secuestro de documentos establecido en el ordinal 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La autorización para el secuestro de documentos conllevará la de ingreso al lugar donde éstos se encuentran, únicamente para los efectos de obtener la información requerida.

Artículo 157.- Información en poder de entidades financieras.

Cuando durante la actuación de comprobación e investigación se estime necesario solicitar información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, que se encuentre en poder de entidades financieras, los órganos de fiscalización competentes la solicitarán mediante el procedimiento estatuido en los artículos 106 bis y 106 ter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### SECCIÓN IV

Conclusión de los procedimientos

Artículo 158.-Acto administrativo de liquidación de oficio.

Cuando a juicio de los funcionarios actuantes, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procede dictar, se dará por concluida la actuación, debiendo emitirse el acto administrativo de liquidación de oficio que proceda, en el cual se hará constar:

a) El impuesto y período fiscal objeto de verificación.

b) Los hechos, las pruebas y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias determinadas en la base imponible y que provocan un aumento en la cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

c) La cuota tributaria determinada por periodo fiscal y los intereses generados desde la fecha en que debió pagarse el impuesto y hasta la fecha de emisión del acto; de forma tal que quede debidamente liquidada la deuda tributaria.

El acto será suscrito por los funcionarios actuantes y el titular del órgano de fiscalización que realizó la actuación de comprobación e investigación.

Artículo 159.-Convocatoria a la audiencia final.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se convocará al sujeto fiscalizado a una audiencia final. La convocatoria deberá efectuarse con tres días hábiles de anticipación a la fecha programada para su realización, mediante la notificación del modelo oficial que la Administración Tributaria establezca para tales efectos.

A la audiencia podrá acudir personalmente, o hacerse representar por medio de un representante legal, con la debida personería expedida con no más de quince días, o bien a través de un apoderado que ostente poder suficiente que expresamente le permita: a) comparecer en la audiencia, y b) en caso de regularizar en el mismo acto, habilitarlo para disponer sobre la totalidad de la cuota tributaria determinada y sus accesorios, debiéndose aportar, antes del inicio de la audiencia, el poder de referencia.

Sin perjuicio de la sanción que pudiera proceder y salvo que demuestre la existencia de justa causa, en caso de no concurrir a la hora y fecha indicadas, se tendrá como puesta de manifiesto su disconformidad con los resultados de la actuación de comprobación e investigación, por lo que se continuará el procedimiento conforme a lo establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y artículo 168 de este Reglamento. Si el compareciente concurriera con un poder insuficiente que no le permita expresamente participar en la audiencia final, se le apercibirá para que subsane ese defecto, entendiéndose automáticamente trasladada la audiencia final para el siguiente día hábil, a la misma hora y lugar, dejándose constancia expresa de ese hecho, en acta que se levantará al efecto. Si antes de iniciar la audiencia programada para el día siguiente, se constatará la persistencia de los errores en el poder conferido, se hará constar así en un acta, continuándose el procedimiento bajo los supuestos de no concurrencia del sujeto pasivo.

Artículo 160.-Celebración de la audiencia final.

En el día, hora y lugar indicados en la convocatoria, se llevará a cabo la audiencia final del procedimiento fiscalizador, que se desarrollará en el orden siguiente:

1. Advertencia al sujeto pasivo, sobre las consecuencias jurídicas y económicas de la eventual aceptación de la liquidación de oficio practicada y de las infracciones que se le pudieran imputar, en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 171 inciso 15) del Código.

2. Comunicación de las determinaciones tributarias efectuadas, comprendidas en el acto de liquidación de oficio a que se refiere el artículo 158 del presente Reglamento, explicándosele al sujeto pasivo, los hechos y fundamentos de derecho que motivan las diferencias en las bases imponibles y en las cuotas tributarias, con respecto a las autoliquidadas. Asimismo, cuando proceda, se comunicarán las disminuciones en las bases imponibles y en las cuotas tributarias o los aumentos en los saldos a favor originalmente declarados, estándose bajo este supuesto, a lo regulado en el artículo 170 del presente Reglamento.

3. Formulación de la propuesta de regularización de las diferencias comunicadas en el apartado 2 anterior, informándosele al sujeto compareciente, sobre su derecho a regularizar, total o parcialmente y el plazo de que dispone para manifestar su postura, todo al tenor de lo dispuesto en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

4. Comunicación de las infracciones que se estime podrían haberse cometido, informándosele al sujeto inspeccionado las razones y fundamentos apreciados, los importes de las multas y el detalle de los cálculos respectivos, así como las reducciones que se producirían en esas multas ante la eventual regularización de las cuotas tributarias, la autoliquidación y el pago de la multa.

5. Puesta a disposición del sujeto pasivo del expediente administrativo y sus accesorios, en que se respaldan las actuaciones administrativas realizadas y los resultados comunicados en esta audiencia.

6. Las manifestaciones que el sujeto pasivo compareciente estime necesario, sobre todos los temas desarrollados en esta audiencia.

Concluida la audiencia final, los funcionarios actuantes extenderán un acta dejando constancia expresa de todos los aspectos desarrollados. Esta acta se extenderá en dos tantos, que deberán ser firmados por los funcionarios actuantes y por el sujeto inspeccionado, su representante o apoderado, entregándosele un tanto al compareciente, quien se tendrá por notificado de su contenido. En caso de que el sujeto pasivo no sepa o no quiera firmarla, se dejará constando ese hecho en el acta.

#### Artículo 161.-Suspensión de la audiencia final

Si durante el desarrollo de la audiencia final, se pusieran de manifiesto nuevos hechos y sus pruebas, no tenidos en cuenta para dictar los actos que se comunican, los funcionarios actuantes pueden, si así lo estiman, disponer la suspensión de la audiencia, para entrar a analizarlos. A estos efectos, harán constar en un acta tal situación, quedando facultado el órgano actuante, para convocar a una nueva audiencia que tendrá que ser debidamente notificada, conforme a lo dispuesto en el artículo 159 anterior.

#### Artículo 162.-Propuesta de regularización.

Siempre que los resultados obtenidos en la actuación de comprobación e investigación supongan un aumento de las bases imponibles y de las cuotas tributarias declaradas, el funcionario a cargo debe proponer al sujeto pasivo, la regularización que establece el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual se formulará para cada concepto que conforme la base imponible determinada, respecto al impuesto y período fiscal objeto de comprobación.

Artículo 163.-Posición del sujeto pasivo frente a la propuesta de regularización.

El sujeto fiscalizado deberá manifestar su conformidad o disconformidad con cada uno de los elementos presentados en la propuesta de regularización que se le formuló. Su decisión será única y definitiva y debe externarse en un solo acto, haciéndose constar en el modelo oficial establecido al efecto.

Esta manifestación podrá darse en la audiencia final, o si así lo decidiera, compareciendo ante los funcionarios actuantes, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de celebración de aquella audiencia.

La regularización podrá tener carácter total o parcial. Se entenderá como total, cuando se regularizan todos los conceptos que conforman la base imponible determinada, respecto a un impuesto y su período fiscal.

Se entenderá como parcial, cuando se regularizan de forma separada algunos de los conceptos que conforman la base imponible determinada, para un impuesto y su período fiscal, manifestando disconformidad con otros de aquellos elementos.

Artículo 164.-Conformidad con la propuesta de regularización.

La conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización dispuesta en el artículo 162 de este Reglamento, constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial, de los resultados expuestos en la audiencia final a que se refiere el artículo 160 de este mismo cuerpo legal. Cuando esta conformidad se manifieste con ocasión de la celebración de la audiencia, debe dejarse constancia expresa en el acta que se expida para documentarla; si se manifiesta dentro de los cinco días siguientes, se hará constar en el modelo oficial establecido al efecto.

La conformidad total o parcial, con la propuesta de regularización tendrá los siguientes efectos:

a) Deuda tributaria: La conformidad manifestada por el sujeto fiscalizado constituye el reconocimiento de la deuda determinada por los órganos de la fiscalización, procediéndose a su registro. El interesado debe hacer el ingreso del importe regularizado mediante el modelo oficial establecido para ese fin, en un plazo máximo de treinta días contados a partir del día siguiente en que manifestó su conformidad con la propuesta de regularización, o bien obtener, dentro de ese mismo plazo, un aplazamiento o fraccionamiento de pago. El incumplimiento en el pago dentro del plazo respectivo, faculta a la Administración Tributaria a ejercer la acción de cobro por los medios que correspondan.

b) Extinción de la facultad de comprobación: La Administración Tributaria no podrá revisar nuevamente, los conceptos y períodos de los tributos, sobre los que se hubiere manifestado conformidad con la propuesta administrativa de regularización y la liquidación emanada se tendrá como definitiva.

c) Reducción de sanciones: Si se hubiere estimado la procedencia de alguna de las sanciones contempladas en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y se hubiere reparado el incumplimiento, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 166 de este Reglamento, procederán las reducciones establecidas en los incisos b) y c) del artículo 88 de ese Código.

d) Revisión excepcional de la regularización: No proceden recursos contra la conformidad con la propuesta de regularización, salvo manifiesto error en los hechos, en cuyo caso el interesado deberá plantear la solicitud respectiva de conformidad con el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en un plazo máximo de diez días hábiles, contados a partir de que manifestó su conformidad con la propuesta. La eventual revisión de la regularización por error en los hechos, no suspende los efectos de ésta, por lo que el sujeto fiscalizado igualmente debe ingresar el monto regularizado dentro del plazo indicado.

#### Artículo 165.-Cálculo de cuotas tributarias por regularizaciones parciales

Ante la manifestación de conformidad parcial del sujeto pasivo con la propuesta de regularización que se le hubiere formulado y a los fines de asociarle a cada aumento en la base imponible, la cuota o impuesto que le corresponda, deberá aplicarse el siguiente procedimiento de cálculo:

a) Cuando el tipo del tributo fuere proporcional, se aplicará ese tipo a cada uno de los aumentos a la base imponible. El resultado será el impuesto asociado con ese aumento a la base.

b) Cuando la base imponible del tributo estuviera gravada por una escala de tipos o tarifas, deberá multiplicarse cada aumento en la base imponible por el tipo medio que resulte de la aplicación de esa escala. El resultado así obtenido, será el impuesto asociado con el aumento de la base.

c) El resultado que se obtenga mediante los cálculos de los incisos a) y b), será el impuesto o cuota asociado con cada aumento a la base. Al resultado que obtenga por la suma de esas cuotas se adicionará, cuando corresponda, los aumentos determinados directamente en la cuota del tributo, para obtener los aumentos totales.

Las cuotas tributarias así obtenidas serán las mismas que se harán constar en el acto de liquidación de oficio que se le notifique al sujeto pasivo, ante su manifestación de disconformidad parcial con la propuesta de regularización.

#### Artículo 166.-Reducción de la sanción del artículo 81, por reparación del incumplimiento.

A los efectos de las reducciones dispuestas en los incisos b) y c) del artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para la aplicación de la sanción por la infracción del artículo 81 de ese mismo Código, se entenderá reparado el incumplimiento:

1. Tratándose del inciso b), si se hubiere manifestado conformidad, total o parcial, con la propuesta de regularización y se hubiere ingresado el importe regularizado dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de tal manifestación o en su defecto, se hubiere obtenido, dentro de ese mismo plazo, un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

2. Tratándose del inciso c) del artículo 88 del Código mencionado, habiéndose notificado el acto de liquidación de oficio, el sujeto pasivo presente el modelo oficial debidamente completado, en el que consten los hechos que acepta e ingrese el importe correspondiente dentro de los treinta días hábiles

siguientes, o en su defecto, hubiere obtenido dentro de ese mismo plazo, un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

Sin perjuicio de lo anterior, para que proceda la reducción del cincuenta y cinco por ciento dispuesta en el expresado numeral, el sujeto fiscalizado debe autoliquidar y pagar la sanción dentro del mismo plazo. El sujeto fiscalizado debe informar los pagos realizados a los funcionarios actuantes, presentándoles los modelos oficiales en el que conste la cancelación del monto regularizado o la obtención del aplazamiento o fraccionamiento, así como la autoliquidación y pago de la sanción.

Artículo 167.-Disconformidad con la propuesta de regularización.

La disconformidad es una manifestación voluntaria del sujeto fiscalizado de desacuerdo con la propuesta de regularización que le han formulado los órganos actuantes. Tendrá carácter total cuando la disconformidad abarque todos los conceptos incluidos en aquella propuesta y carácter parcial, cuando manifieste desacuerdo sólo sobre algunos de los conceptos de la propuesta.

Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad cuando el sujeto fiscalizado:

1. Lo indique expresamente, en la misma audiencia final o dentro de los cinco días posteriores a su celebración.
2. No comparezca, sin justa causa, a la audiencia final, en la fecha fijada.
3. No comparezca dentro de los cinco días referidos en el artículo 163 del presente Reglamento.

En los dos últimos supuestos, deberán los funcionarios actuantes levantar un acta donde se haga constar esta circunstancia.

Artículo 168.-Notificación del acto de liquidación de oficio ante la disconformidad con la propuesta de regularización.

Puesta de manifiesto la disconformidad total o parcial del sujeto pasivo, con la propuesta de regularización, se le notificará el acto de liquidación de oficio, con la expresión concreta de los hechos, las pruebas y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias determinadas en la base imponible y que provocan un aumento en la cuantía de la obligación tributaria a su cargo. La notificación se hará dentro de los diez días hábiles siguientes contados a partir de la manifestación de disconformidad, entendiéndose ese plazo como ordenatorio. Cuando se hubiere manifestado disconformidad parcial con la propuesta de regularización, en el acto de liquidación de oficio que se notifique, se harán constar, además, los elementos regularizados, estándose sobre estos últimos elementos a lo dispuesto en el artículo 164.

Artículo 169.-Regularización posterior.

Procede la reducción de la sanción regulada en el artículo 88 inciso b) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en aquellos casos en que el sujeto pasivo, luego de haber manifestado su disconformidad con toda o parte de la propuesta administrativa de regularización, pero antes de la

notificación del acto que liquida los elementos no regularizados, repare su incumplimiento en los términos indicados en el artículo 160 de este Reglamento.

La reducción establecida en el inciso c) del artículo 88 del Código de referencia, procede cuando habiéndose notificado el acto de liquidación de oficio, dispuesto por el artículo 144 del citado Código y dentro del plazo de treinta días establecido para recurrirlo, el obligado tributario repare su incumplimiento en los términos indicados en el artículo 166 de este Reglamento. En uno u otro caso, el sujeto fiscalizado debe informar los pagos realizados a los funcionarios actuantes, presentándoles los modelos oficiales en los que conste la cancelación de la deuda reparada o la obtención del aplazamiento o fraccionamiento, así como la autoliquidación y pago de la sanción.

Artículo 170.-Conclusión de la actuación con aumento de saldo a favor o con reducción de las cuotas tributarias originalmente declaradas.

Bajo el supuesto de que las actuaciones fiscalizadoras hubieren concluido con un aumento del saldo a favor o con una reducción de las cuotas tributarias originalmente declaradas por el sujeto fiscalizado, se hará constar ese hecho en el acta de la audiencia final y se procederá a emitir la liquidación de oficio del crédito para su registro y puesta a disposición del interesado.

Si el sujeto pasivo no estuviere de acuerdo con el aumento del saldo a favor o con la reducción de las cuotas tributarias originalmente declaradas, los funcionarios actuantes deben emitir un informe, dentro de los diez días hábiles siguientes contados a partir de la notificación del acta de comunicación de resultados, en el cual se detallará:

- a) El impuesto y período fiscal objeto de inspección.
- b) Los hechos, las pruebas y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias determinadas en la base imponible y que provocan la reducción en la cuantía de la obligación tributaria o el saldo a favor.

El informe será suscrito por los funcionarios que realizaron las actuaciones de comprobación e investigación y el titular del órgano fiscalizador.

Artículo 171.-Expediente administrativo de la actuación de comprobación e investigación.

La actuación debe documentarse en actas de fiscalización, requerimientos de información, hojas de trabajo elaboradas por el funcionario a cargo, documentación aportada por el sujeto inspeccionado o por terceros y cualquier otro documento que se requiera para respaldar dichas actuaciones. Tales documentos deben consignarse en un expediente administrativo y en expedientes accesorios, cuando proceda, numerados en forma consecutiva y se pondrán a disposición del sujeto fiscalizado una vez concluida la inspección, en la celebración de la audiencia final.

El expediente administrativo y los expedientes accesorios contendrán todos aquellos elementos probatorios que sustentan la fiscalización realizada por la Administración.

El sujeto pasivo tendrá derecho a acceder al expediente y a obtener copias a su costo, personalmente o a través de un tercero debidamente autorizado.

Artículo 172.- Efecto de la determinación sobre otros impuestos o períodos.

Si la actuación realizada comprende varios impuestos o períodos impositivos y los aumentos determinados implican disminuciones en otros impuestos o períodos respecto al mismo sujeto inspeccionado, las determinaciones respectivas se efectuarán cuando los aumentos determinados adquirieran firmeza en la vía administrativa.

## SECCION V

Revisión del acto de liquidación de oficio

Artículo 173.- Procedimiento de revisión del acto de liquidación de oficio.

Notificado el acto administrativo de liquidación de oficio a que se refiere el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el sujeto pasivo podrá recurrir según lo estime adecuado interponiendo potestativamente:

- a) Recurso de revocatoria
- b) Recurso de apelación
- c) Demanda en sede contencioso-administrativa.

En caso de que se interponga de forma simultánea el recurso de revocatoria y el recurso de apelación, se resolverá el que se presentó primero y se declarará inadmisibile el segundo, sin perjuicio del derecho que le asiste al sujeto pasivo de presentar el recurso de apelación, cuando corresponda.

Artículo 174.- Recurso de revocatoria.

Notificado el acto de liquidación de oficio, dentro de los treinta días hábiles siguientes, el sujeto pasivo podrá interponer, ante el órgano de fiscalización de la Administración Territorial o de Grandes Contribuyentes Nacionales, que emitió el acto, el recurso de revocatoria que se indica en el artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Procederá la interposición de este recurso, aun cuando el sujeto pasivo no hubiere hecho el ingreso de la deuda contenida en el acto de liquidación de oficio o no hubiere rendido las garantías sobre ella, según lo dispuesto por el artículo 144 del Código de cita.

En el recurso de revocatoria, el sujeto pasivo debe señalar detalladamente los argumentos, hechos y aportar los elementos probatorios que sustenten sus consideraciones y por las que solicita la revisión del acto de liquidación de oficio. En este documento debe indicar un lugar o medio para recibir notificaciones.

El órgano fiscalizador que emitió el acto, será el competente para resolver el recurso planteado, el cual debe analizar cada uno de los argumentos expuestos por el recurrente y valorar los hechos y elementos

probatorios ofrecidos. En caso de considerarlo necesario, se podrá requerir prueba para mejor resolver. La emisión de la resolución que proceda debe darse dentro de los treinta días hábiles siguientes a la presentación del recurso, entendiéndose ese plazo con carácter ordenatorio.

La resolución que resuelve el recurso de revocatoria debe emplazar al sujeto pasivo sobre la posibilidad de presentar el recurso de apelación, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación de esta resolución.

#### Artículo 175.-Recurso de apelación.

Notificado el acto de liquidación de oficio o la resolución que resolvió el recurso de revocatoria, el sujeto pasivo podrá interponer, dentro de los treinta días hábiles siguientes, el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo a que se refieren los artículos 146 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El Tribunal Fiscal Administrativo debe resolver el recurso de apelación interpuesto dentro del plazo establecido en el artículo 163 del Código de referencia, entendiéndose ese plazo como ordenatorio.

El recurso podrá presentarse ante el órgano de la Administración Territorial o de Grandes Contribuyentes Nacionales que emitió el acto recurrido, remitiéndolo al Tribunal Fiscal Administrativo en los tres días hábiles siguientes al de su recepción, junto con el expediente administrativo y los expedientes accesorios, si los hubiera. Si se presenta directamente en la sede del Tribunal Fiscal Administrativo, ese órgano colegiado deberá comunicarlo a la Administración Tributaria que lo dictó, en aquel mismo plazo.

Cuando el recurso de apelación sea interpuesto contra el acto de liquidación de oficio, presentado previamente un recurso de revocatoria contra el mismo acto, se remitirá al Tribunal Fiscal Administrativo, en aquel mismo plazo, únicamente la apelación presentada, informándosele sobre la presentación previa de un recurso de revocatoria.

#### Artículo 176.- Liquidación de las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo.

Cuando el Tribunal Fiscal Administrativo revoque parcialmente lo determinado en el acto de liquidación de oficio, la Administración Tributaria debe recalcular la deuda tributaria, así como los intereses correspondientes.

Para tales efectos notificará una resolución liquidatoria, donde se haga constar la nueva deuda tributaria y sus intereses, cuantificados a la fecha de emisión de la resolución en referencia. El cálculo de los intereses debe respetar los plazos de suspensión legalmente establecidos.

Dentro de un plazo perentorio de diez días hábiles siguientes a su notificación, procede la presentación del recurso contra esta resolución, únicamente bajo los siguientes supuestos:

- a) Inclusión en la liquidación, de algún concepto que se hubiere estimado como no gravado.
- b) Exclusión en la liquidación, de algún concepto que se hubiere estimado como deducible.

- c) Que el plazo sobre el que se computa el interés no corresponda.
- d) Que se hubiere utilizado una tasa de interés que no corresponda.
- e) Que los períodos de reactivación del cómputo de intereses no fueran los correctos.
- f) Que existan evidentes y manifiestos errores aritméticos en los cálculos efectuados.

## SECCION VI

### Actuaciones ante ilícitos tributarios

#### Artículo 177.-Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Si en el procedimiento de comprobación e investigación de la obligación tributaria se estima que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas del delito de Fraude a la Hacienda Pública, se procederá de conformidad con el artículo 90 del citado Código, presentando la correspondiente denuncia.

Una vez presentada la denuncia la Administración Tributaria tendrá un mes para comunicarlo al sujeto pasivo, mediante el modelo oficial que se establezca para esos efectos.

Si la denuncia penal fuere desestimada o sobreseída, la Administración Tributaria continuará con el procedimiento de comprobación de la obligación tributaria. Asimismo, iniciará o continuará el procedimiento sancionador administrativo, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieren considerado probados.

#### Artículo 178.-Actuaciones en materia de infracciones administrativas.

Si en el ejercicio de las facultades de comprobación e investigación atribuidas a los órganos fiscalizadores, se apreciara la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de las infracciones reguladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los funcionarios actuantes deberán iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 de dicho cuerpo legal.

## SECCION VII

### Infracciones materiales del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

#### Artículo 179.-Disposiciones generales.

1) Tratándose de la infracción dispuesta en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de conformidad con lo reseñado en los artículos 153 y 186 del Código citado, los órganos actuantes deberán emitir la resolución que impone la sanción, sin necesidad de que haya adquirido firmeza el procedimiento determinativo. Sin perjuicio de lo anterior, la resolución sancionadora, cuando proceda, será emitida después de haberse dictado la resolución determinativa de la obligación tributaria. La resolución sancionadora así emitida, tendrá el carácter de acto administrativo

condicionado, regulado en la Ley General de la Administración Pública, cuya ejecución queda condicionada a la firmeza, tanto del acto determinativo de la obligación tributaria con la que estuviere asociada, como de la resolución que impone la sanción.

2) Si en un mismo procedimiento fiscalizador se comprueban varios períodos impositivos, se considerará que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la norma de referencia, por cada tributo y período objeto del procedimiento.

3) Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin período impositivo o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

4) Cuando en relación con un tributo y período impositivo se hubieren tramitado procedimientos de liquidación previa y posteriormente uno de liquidación definitiva, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, la sanción que proceda, vinculada con el procedimiento de liquidación definitiva, se impondrá reduciéndola en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores.

Artículo 180.- Términos utilizados en los coeficientes.

Los términos contenidos en el artículo 81 del citado Código y en especial a los de los incisos a, b y c del apartado 2 de ese artículo, así como a los contenidos en el apartado 2 del artículo 183 de este Reglamento, relacionados con el cálculo de los coeficientes ahí establecidos, deberán entenderse de la siguiente manera:

a) “Cuota tributaria”. Se trata del importe que se obtiene al aplicar el tipo o tarifa o la escala de tarifas a la base imponible de un determinado tributo. También se le denomina “impuesto a pagar”.

b) “Importe autoliquidado”. Se refiere a la cuota tributaria o impuesto a pagar autoliquidado por el contribuyente en su declaración tributaria.

c) “Importe determinado de oficio”, “importe liquidado en la determinación de oficio”, “deuda o importe a ingresar”. Estos términos se refieren a la diferencia resultante entre el importe o cuota tributaria determinada de oficio en la actuación administrativa y el importe o cuota autoliquidada por el sujeto pasivo en su declaración tributaria. Corresponde a la cuota tributaria adicional liquidada en la actuación fiscalizadora, también denotada como “aumento de impuesto”.

d) “Importes no sancionables”: Aumentos de impuesto o cuota tributaria, determinados en la actuación administrativa, sobre los que no se estima la aplicación de la sanción, conforme al artículo 81 apartado 2. Se obtienen al multiplicar los aumentos o ajustes en la base imponible por el tipo o tarifa o escala de tarifas, del impuesto.

e) “Incrementos sancionables”. Se trata de aumentos en la base imponible declarada que se estiman susceptibles de algunas de las sanciones dispuestas en el artículo 81 del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios. También se le denomina “elementos de la base imponible omitidos o deducidos en exceso”, al menos de forma negligente y que producen incrementos en la cuota tributaria.

f) “Incrementos no sancionables”. Se refiere a aumentos en la base imponible declarada que por no apreciarse culpa, se estiman no susceptibles de sancionar. Es decir, aumentos de impuesto o de cuota tributaria producidos por elementos de la base imponible omitida o deducida en exceso, sin que se observe culpa de parte del obligado tributario.

g) “Incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo”. Son los aumentos que se originan en la cuota del tributo, al declararse improcedentes deducciones realizadas directamente en esa cuota, tales como: créditos familiares deducidos por profesionales independientes, mayores a los que corresponden; tratándose del impuesto sobre las ventas, créditos del artículo 14 de la ley que se estimen como improcedentes. Se calificarían como “sancionables”, cuando se estimaran susceptibles de alguna de las infracciones dispuestas en el artículo 81 del Código.

h) “Tipo medio”. Se trata de la expresión como porcentaje, de la relación entre la cuota tributaria corregida (cuota declarada más la cuota adicional determinada en la actuación administrativa) y la base imponible corregida, esto es, la base imponible declarada más los elementos adicionales (ajustes) descubiertos o corregidos en el procedimiento fiscalizador.

Artículo 181.- Calificación unitaria de la infracción.

1) Según lo dispuesto en el artículo 81, apartado 3 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se calificarán como graves, las infracciones cometidas mediante la ocultación de datos a la Administración Tributaria y como muy graves, aquéllas en las que se hubieren utilizado medios fraudulentos. Todas las demás se tendrán como leves.

2) Cada infracción tributaria establecida en el artículo 81, apartado 1, incisos a), b), c), y d) del Código de cita, se califica de forma unitaria como grave, muy grave o leve, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del mismo artículo y el apartado 1 de este artículo reglamentario.

3) Conforme a lo anterior cuando en una determinación o liquidación de oficio, se aprecie simultáneamente la concurrencia de ocultación, medios fraudulentos o cualquier otra circunstancia determinante de la calificación de la infracción, se analizará la incidencia que cada una de estas circunstancias tiene sobre la base de la sanción a efectos de determinar la calificación que proceda. Una vez calificada como grave, muy grave o leve, la infracción se considerará única y el porcentaje de sanción que corresponda se aplicará sobre toda la base de la sanción.

Artículo 182.- Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los siguientes conceptos, se entenderán de la siguiente manera:

1. Existe ocultación de datos a la Administración Tributaria, cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 81, apartado 3 inciso a) de este Código, aun cuando la Administración Tributaria

podiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos, por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

2. Existen asientos, registros o importes falsos en los libros de contabilidad, o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con importes distintos a los reales.

3. Existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o se contabilicen o registren parcialmente, por importes distintos a los reales.

4. Existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

5. Son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o importes distintos de los reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Artículo 183.- Cálculo de la incidencia de las circunstancias determinantes.

1. Por disposición del artículo 81 apartado 3 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, algunas circunstancias determinantes de la calificación de una infracción requieren que, además, los aumentos de impuesto que se les asocien, superen los siguientes porcentajes de la base inicial de la sanción dispuesta en el apartado 2 del artículo 184 de este Reglamento:

a) Cuando se trate de ocultación de datos, el diez por ciento de la base de la sanción

b) Tratándose de la llevanza incorrecta de los libros o registros, el cincuenta por ciento de la base de la sanción,

c) Si se tratara de documentos o soportes falsos o falseados, el diez por ciento de la base de la sanción.

d) A estos efectos, el cálculo de la incidencia concreta se hará mediante la determinación del coeficiente regulado en el apartado 2 del artículo 184 de este Reglamento. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determina multiplicando por cien, el resultado de una fracción en la que figuren:

e) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible, asociados con una u otra de las circunstancias descritas en el apartado anterior, por el tipo

de gravamen del tributo, si se trata de un tipo proporcional o, si trata de una escala de tarifas o tipos, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo en los que se haya apreciado una u otra de esas circunstancias.

f) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables o no, que se hayan determinado en la base imponible por el tipo de gravamen del tributo, si se trata de un tipo proporcional o, si trata de una escala de tarifas o tipos, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo.

g) Este coeficiente se expresará con dos decimales.

2. Cuando en la determinación de oficio se hayan realizado aumentos en la base o en la cuota que disminuyan la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

3. En el supuesto de falta de presentación de la declaración de autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación de datos sobre la base de la sanción es del cien por ciento.

4. Cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

Artículo 184.- Exclusión de aumentos no sancionables y cálculo de la base de la sanción.

1. Conforme a lo establecido en el artículo 81 apartado 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando en la determinación de oficio practicada resulten aumentos en la base imponible o en la cuota tributaria, no sancionables, tales aumentos tendrán que excluirse de la base de la sanción dispuesta para cada infracción en los incisos las letras a), b), c) y d) del artículo 81 apartado 1 del citado Código.

2. Para esos efectos, la base inicial se multiplicará por el coeficiente que resulte de los cálculos establecidos en los incisos a), b) y c) del artículo 81 apartado 2 del Código de referencia, obteniéndose la base final de la sanción que excluye los aumentos no sancionables. Los términos empleados para establecer aquel coeficiente, han de entenderse según las definiciones establecida en el artículo 180 de este Reglamento.

3. Sobre la totalidad del importe así obtenido, se aplicará la multa que proceda.

## CAPITULO VIII

### RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

#### SECCION I

##### De la recaudación

Artículo 185—De la Recaudación.

Percibir el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas. Corresponde a la Administración Tributaria definir la forma y los medios por los cuales, los sujetos pasivos deben cumplir con sus obligaciones materiales.

La función recaudatoria se realiza en tres etapas sucesivas: voluntaria, administrativa y ejecutiva.

En la etapa voluntaria, el sujeto pasivo cancela sus obligaciones mediante el sistema de recaudación en los medios proporcionados por la Administración Tributaria, sin necesidad de requerimiento de cobro por parte de esta última.

En etapa administrativa, la Administración Tributaria efectuará un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos.

La etapa ejecutiva es competencia del Departamento de Cobro Judicial del Ministerio de Hacienda, en esta fase la recaudación se efectúa extrajudicial o judicialmente, utilizando los medios legales establecidos y recurriendo, si es necesario, a los órganos jurisdiccionales respectivos.

## SECCION II

Inscripción, modificación y desinscripción de oficio

Artículo 186.- Inscripción, modificación de datos y desinscripción de oficio.

Ante el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 24, 25, y 26 de este Reglamento, la Administración Tributaria procederá de oficio a realizar la inscripción, desinscripción y modificación de datos de conformidad con el procedimiento establecido en los siguientes artículos, así como en las resoluciones y directrices que se dispongan al efecto.

Artículo 187—Omisión en la obligación de inscripción.

Cuando el sujeto pasivo incurra en la omisión en la inscripción como contribuyente de un impuesto, la Administración Tributaria inscribirá de oficio a aquellos contribuyentes que detecte en sus labores de verificación y control, dejando constancia de la inscripción mediante un acta de hechos en que se hagan constar los elementos que configuren el hecho generador y llenando el formulario oficial dispuesto al efecto.

La inscripción surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a su notificación y será aplicable a los procedimientos referidos a la verificación de obligaciones tributarias referidas a períodos fiscales anteriores a la inscripción del sujeto pasivo.

En el mismo acto en que inscribe de oficio al sujeto pasivo, se debe levantar el acta de hechos que configura la sanción procedente y se debe dar inicio al proceso sancionatorio.

Artículo 188—Omisión en la obligación de modificar datos.

Corresponde a los sujetos pasivos comunicar toda modificación de sus datos de trascendencia tributaria.

Ante la omisión de este deber la Administración Tributaria está facultada para modificar de oficio aquellos datos que no se conformen con la realidad del sujeto pasivo.

Iniciado un procedimiento de oficio por la Administración Tributaria, sólo surte efectos legales aquella modificación de datos que se haya hecho en la forma y por los medios que determine la Administración Tributaria.

Si se hizo de conocimiento de la Administración en forma y medios no autorizados, la Administración debe registrar los nuevos datos de oficio y estos surtirán efectos legales a partir del día siguiente a aquel en que se notificó al contribuyente. El cambio de domicilio que implique el cambio de Administración Tributaria Territorial no surtirá efectos legales para los procedimientos que se encuentren en curso.

Artículo 189—Omisión en la obligación de desinscripción por parte del contribuyente.

Cuando la Administración Tributaria constate que un sujeto pasivo no se ha desinscrito, a pesar de haber dejado de realizar labores o actividades generadoras de obligaciones tributarias, y siempre y cuando no existan deudas tributarias, desinscribirá de oficio a aquellos contribuyentes o responsables y declarantes que no hayan cumplido con tal obligación, sin perjuicio de que se apliquen las sanciones administrativas pertinentes.

Cumplidos los plazos prescriptivos, la Administración Tributaria puede desinscribir a aquellos sujetos cuyas obligaciones tributarias hayan prescrito, sin gestión alguna por parte del sujeto pasivo.

Artículo 190.-Domicilio fiscal infructuoso.

Si el sujeto pasivo ha incumplido su obligación de establecer un domicilio fiscal o el facilitado resultare infructuoso, la Administración Tributaria, conforme lo disponen los numerales 26 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios debe fijar de oficio el domicilio fiscal.

Determinado el domicilio del sujeto pasivo se debe levantar el acta respectiva en la que se consigna y registra la nueva dirección de oficio, fijándose como el domicilio fiscal del contribuyente o responsable, notificándole en el lugar designado por la Administración Tributaria.

Este domicilio es válido para efectuar las notificaciones de todos los procesos que se inicien con posterioridad a que la Administración Tributaria le haya notificado al sujeto pasivo el nuevo domicilio fiscal.

Artículo 191.- Actualización de oficio de los datos del Registro Único Tributario.

El funcionario que determine la existencia de datos inexactos, incompletos u omisos, que consten en el Registro Único Tributario o una omisión en la presentación de la declaración de inscripción o desinscripción, debe levantar un acta de hechos y dar inicio al proceso de inscripción o desinscripción de oficio, según proceda.

La modificación de datos se debe hacer constar en un acta de hechos que de inicio al proceso sancionatorio y tramitar la notificación al contribuyente.

Una vez levantada el acta se debe entregar copia fiel de ésta al contribuyente, en la persona de cualquier empleado del establecimiento que figure como domicilio fiscal.

El funcionario designado debe suscribir la razón de entrega del acta. En caso de que el contribuyente o la persona destacada en el negocio o establecimiento se niegue a firmar o recibir la copia del acta, se debe consignar este hecho en el acta original, firmando el funcionario que tenga a cargo las diligencias. En todo caso, la copia del acta debe ser dejada en el negocio o establecimiento respectivo.

En el mismo acto, el funcionario a cargo de la diligencia debe elaborar el formulario establecido por la Dirección General de Tributación para la inscripción, modificación y desinscripción de oficio, consignando la información actualizada del sujeto pasivo y lo notificará en los casos que corresponda, conforme al artículo siguiente.

El formulario indicado en el párrafo anterior debe ser remitido al órgano competente, junto con la propuesta motivada, cuando se presuma la existencia de una infracción administrativa.

Artículo 192.- Notificación del formulario para la inscripción, modificación y desinscripción de oficio.

1) El formulario establecido para la inscripción, modificación y desinscripción de oficio en el Registro Único Tributario, debe ser notificado al sujeto pasivo cuando se varíen o incluyan los siguientes datos:

a) Cuando se inscriba o se desinscriba al sujeto pasivo ante la Administración Tributaria.

b) Cuando se registre un domicilio fiscal diferente al brindado por el contribuyente.

c) Cuando se indique una actividad económica principal diferente a la registrada por el interesado; siempre y cuando se modifiquen las obligaciones tributarias del contribuyente (inclusión o exclusión).

d) Cuando se incluyan o se varíen actividades económicas secundarias, diferentes a las registradas por el interesado, siempre y cuando se modifiquen las obligaciones tributarias del contribuyente (inclusión o exclusión).

e) Cuando se incluyan sucursales.

2) No debe notificarse el formulario de modificación de datos de oficio, en las siguientes situaciones:

a) Cuando de oficio la Administración Tributaria actualice información del representante legal que conste en el Registro Nacional.

b) Cuando se actualice el teléfono fijo o celular, fax o correo electrónico.

c) Cuando se actualice el nombre comercial.

d) Cuando se amplíen las señas del domicilio fiscal, pero no se altere o modifique el existente.

3) Una vez que quede firme el proceso de inscripción, modificación o desinscripción de oficio, el formulario debe ser remitido al Área del Registro Único Tributario, para su ingreso a las bases de datos del Registro Único Tributario.

### SECCION III

#### Cobro administrativo de deudas tributarias

Artículo 193.- Emisión de certificados de adeudo.

Los créditos fiscales originados en tributos regulados por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, deben certificarse aún y cuando hayan sido objeto de recurso ordinario por el interesado, en el tanto se verifique previamente la notificación al sujeto pasivo, de la determinación de la obligación tributaria formal y/o material, conforme a los parámetros establecidos en el artículo 137 del mismo Código.

Tratándose de la determinación de obligaciones tributarias materiales que fueren producto de un proceso fiscalizador, deben certificarse las deudas una vez cumplido el plazo establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 194.- Plazo para emitir el certificado de adeudo en procedimientos por responsabilidad solidaria.

En los casos de responsabilidad solidaria establecidos en el artículo 195 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria emitirá un único certificado de adeudo, una vez transcurrido el plazo de quince días previsto en el artículo 192 del mismo Código.

Artículo 195.- De la garantía de pago en las actuaciones establecidas por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Para los efectos establecidos en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios podrá rendirse como garantía de pago cualquiera de los tipos establecidos en este Reglamento para el otorgamiento de fraccionamientos de pago.

La garantía deberá rendirse por un plazo mínimo de un año y deberá cubrir la suma de la deuda tributaria más los intereses proyectados de un año. La tasa de intereses anual se estimará con el promedio de las últimas tres tasas vigentes.

El contribuyente podrá prorrogar la garantía sucesivamente, con al menos un mes de antelación a su vencimiento, por plazos mínimos de un año en tanto el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva su reclamo, en cuyo caso se calculan los intereses de los anteriores años, con las tasas vigentes correspondientes, más los intereses proyectados del año que se prorroga con la tasa anual estimada conforme al párrafo anterior.

En caso de no prorrogar la garantía esta se ejecutará de forma inmediata, una vez vencido el plazo de su otorgamiento. En caso de existir una diferencia entre el monto garantizado y el liquidado al momento de ejecución de la garantía, generará un remanente por concepto de principal a cargo del sujeto pasivo.

#### SECCION IV

##### Proceso de cobro

Artículo 196.- Consecuencias de la falta de pago.

Ante la falta de pago por parte del contribuyente o responsable, dentro de los términos legales correspondientes, la Administración Tributaria notifica al deudor por los medios legales establecidos, sobre los saldos adeudados, confiriéndole un plazo de 15 días para su cancelación.

Vencido éste sin que se haya realizado el pago, la Administración tributaria elaborará y trasladará el certificado de adeudo, debidamente suscrito por el Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, o el Gerente de la Administración Tributaria competente, la Oficina de Cobros Judiciales del Ministerio de Hacienda, para que inicie la etapa de cobro ejecutivo de conformidad con lo establecido en los artículos 189 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La deuda al descubierto se incrementará con los intereses, recargos, honorarios y demás costas que en cada caso sean exigibles, independientemente de las sanciones administrativas que correspondan por la falta de pago dentro de los plazos de ley.

Artículo 197.- Publicación de morosos.

El Director de Grandes Contribuyentes Nacionales y los Gerentes Tributarios deben certificar las deudas al descubierto de los contribuyentes que estuvieren bajo su competencia, conforme a los parámetros y plazos que mediante directriz interna indique la Dirección de Recaudación.

La Dirección General de Tributación comunicará los datos susceptibles de ser publicados y que no atenten contra la confidencialidad de la información de trascendencia tributaria, respecto de los contribuyentes que estuvieren morosos. Para ello, la información debe estar a disposición en un sitio web o cualquier otro medio de comunicación de acceso al público en general.

Artículo 198.- Rectificaciones en recaudación administrativa y ejecutiva.

La rectificación que disminuya el monto adeudado, en fase de recaudación administrativa o ejecutiva, constituye un criterio objetivo de selección para fiscalización.

Si el monto adeudado proviene de determinaciones de oficio propias del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la rectificación carece de efecto alguno, sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración.

Artículo 199.- Archivo temporal de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial y créditos incobrables.

De conformidad con el artículo 103 inciso c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Dirección de Recaudación, por delegación de la Dirección General de Tributación definirá las condiciones para que una deuda sea considerada incobrable y establecerá el monto exiguo mediante Resolución General Interna, para efectos de archivar temporalmente las deudas en gestión administrativa y judicial.

Transcurrido el plazo de prescripción sin que se haya dado pago voluntario o sin que se hayan ubicado bienes suficientes del deudor sobre los que se pueda hacer efectivo el cobro, se procederá de oficio a trasladar a la Oficina de Cobros Judiciales la recomendación de que se decrete la prescripción de estas deudas por monto exiguo o incobrables, al no ser créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

## SECCION V

De las facilidades de pago de deudas tributarias

Artículo 200.- Competencia.

Las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas tributarias, deben presentarse y dirigirse a la Administración Tributaria competente por territorio, la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, o ante el Oficina de Cobro Judicial, según corresponda.

El Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, los Gerentes de las Administraciones Tributarias Territoriales, y el Jefe del Oficina de Cobro Judicial, deben conocer y resolver las solicitudes de facilidades de pago, para los sujetos pasivos que se ubiquen tanto en el Rango 1 como en el Rango 2, conforme a la definición de tales rangos que se hace en el artículo 3 de este Reglamento.

Podrá delegarse en el Subdirector de Recaudación de Grandes Contribuyentes Nacionales y en los Subgerentes de Recaudación respectivos, el conocimiento y resolución de las solicitudes de facilidades de pago de sujetos pasivos del Rango 2.

Dichas solicitudes serán tramitadas y resueltas, con apego a lo dispuesto en este Reglamento y a las resoluciones y directrices que emitan conjuntamente la Dirección General de Hacienda y la Dirección General de Tributación.

En el caso de deudas que hayan sido trasladadas a Cobro Judicial, será competente para conocer y resolver sobre la solicitud de fraccionamiento de pago el Jefe de la Oficina de Cobro Judicial. De previo a la a la presentación de la solicitud deberá hacerse pago de los honorarios respectivos.

Artículo 201.- Clasificación de los deudores.

Para efectos del otorgamiento de facilidades de pago, los deudores se clasificarán en dos rangos, de conformidad con el monto del principal adeudado:

- a) Rango 1: Deudores con monto adeudado superior a cien (100) salarios base.
- b) Rango 2: Deudores con monto adeudado menor o igual a cien (100) salarios base.

Para tales efectos se tomará en cuenta el concepto de salario base que establece el artículo 68 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Mediante resolución general la Dirección General de Tributación podrá variar los montos de los rangos establecidos en este Reglamento.

Artículo 202.- Deudas tributarias no susceptibles de facilidad de pago.

No son susceptibles de facilidades de pago las deudas tributarias en concepto de especies fiscales, tales como el Timbre Fiscal y el Timbre Consular, así como cualquier otro timbre que administre la Dirección General de Tributación. Esta Dirección podrá establecer mediante resolución general, un monto mínimo para el otorgamiento de facilidades de pago.

Artículo 203.- Situación económico-financiera transitoria.

El requisito esencial para la solicitud de facilidades de pago es que el sujeto pasivo esté afrontando una situación económico-financiera que le impida transitoriamente pagar la deuda tributaria en el plazo de ley, siendo a éste a quien le corresponda probar tal situación.

De no ser admitidos los argumentos y las probanzas por parte de la Administración Tributaria, o por el Departamento de Cobro Judicial; se debe fundamentar la razón para no admitirlas.

La Administración Tributaria correspondiente podrá calificar situaciones específicas comunes a actividades o zonas geográficas, que expongan a un grupo de sujetos pasivos a una situación económico-financiera, que les impida transitoriamente hacer frente al pago en tiempo, de los impuestos a su cargo. Con base en el resultado del estudio podrá definir el plazo de la situación, a efectos de ser considerado en la aprobación de solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de pago.

Artículo 204.- Solicitudes de facilidades de pago.

1) Las solicitudes de facilidades de pago de deudas tributarias deben dirigirse a la Administración Tributaria competente, o a la Oficina de Cobro Judicial y cumplir los siguientes requisitos, tanto para deudores del Rango 1 como para deudores del Rango 2:

a) Presentar el Formulario de Solicitud debidamente lleno y suscrito por el sujeto pasivo o su representante legal, con los requisitos y por los medios que establezca la Dirección General de Tributación o la Dirección General de Hacienda, para los casos que se encuentren en cobro judicial. Si la solicitud es presentada por una persona distinta a quien la suscribe, la firma de la solicitud deberá estar debidamente autenticada. En caso de presentarla a través del portal digital u otros medios habilitados al efecto, la solicitud debe regirse por las condiciones de acceso que se hayan establecido.

b) Incluir todas las deudas tributarias líquidas y exigibles a su cargo, (impuesto, período fiscal, o sanción administrativa) junto con el monto adeudado, los cuales deben coincidir con los registrados en la Administración Tributaria. En caso de omisión de alguna de estas, la Administración Tributarias podrá de oficio, incluir las deudas omitidas. El interesado podrá liquidar obligaciones próximas a vencer y solicitar su inclusión en la facilidad de pago.

- c) Indicar lugar o medio para recibir notificaciones, cuando corresponda.
- d) Justificar detalladamente la causal que incide en la situación económico-financiera y que le impide transitoriamente pagar la deuda tributaria en el plazo de ley, aportando la prueba documental que respalde la causal indicada.
- e) Aportar la declaración tributaria autoliquidativa o el formulario de autoliquidación de sanciones cuando corresponda, con su respectivo sello y firma de recibido, incluyendo la deuda tributaria debidamente liquidada.
- f) Efectuar el pago de la prima inicial mediante la forma de pago que determine la Administración Tributaria, por resolución general.

2) En el caso de deudores del Rango 1, debe presentarse además:

- a) El proyecto de escritura para la constitución del fideicomiso de garantía con una entidad financiera supervisada por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF). Cuando para efectos de garantía se recurra al aval solidario, debe suministrarse copia de la aprobación preliminar de dicho aval por parte de una entidad financiera supervisada por la SUGEF.
- b) Certificación de Contador Público Autorizado de los Estados Financieros del último período fiscal, junto con los Estados Financieros proyectados para los dos períodos fiscales siguientes, incluyendo Estado de Flujos de Efectivo. Como parte de su certificación el Contador Público Autorizado debe indicar los supuestos utilizados en la elaboración de los Estados Financieros.

3) Una vez recibida la solicitud, la Administración Tributaria o la Oficina de Cobro Judicial, podrá requerir al solicitante por una única vez, el cumplimiento de requisitos, información adicional, la corrección o aclaración sobre la información o documentación presentada, con indicación de que si así no lo hiciera se declarará sin derecho al correspondiente trámite, para lo cual le otorgará un plazo que no podrá exceder de diez días hábiles.

Artículo 205.- Notificación del requerimiento de cobro.

En caso de no haber sido notificado previamente, el interesado deberá apersonarse en estrados a fin de ser notificado del requerimiento de cobro que regula el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como requisito previo a la resolución de facilidad de pago.

Artículo 206.- Prima inicial para fraccionamiento de pago.

En los casos de fraccionamientos de pago el sujeto pasivo debe cancelar una prima inicial constituida por los intereses de las deudas tributarias, cuya estimación se debe calcular a la fecha de la cancelación de la misma.

La Administración Tributaria podrá autorizar el pago de la prima en fracciones, según se establezca mediante resolución general emitida por la Dirección General de Tributación.

Artículo 207.- Efectos de la solicitud de un fraccionamiento de pago.

La interposición de una solicitud de fraccionamiento de pago surte los siguientes efectos:

- a) Interrumpe el curso de la prescripción de la deuda tributaria.
- b) Suspende el cómputo de la sanción por morosidad en el pago de la deuda tributaria, únicamente cuando es aprobada la solicitud de fraccionamiento de pago.
- c) No interrumpe la instrucción y aplicación de la sanción de cierre de negocio establecida en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, siempre que la infracción se haya configurado con anterioridad a la interposición de la solicitud de fraccionamiento de pago.
- d) No interrumpe ni suspende la gestión de cobro administrativo ni judicial.

Artículo 208.- Criterios para la aprobación de facilidades de pago.

La Administración Tributaria o la Oficina de Cobro Judicial, según corresponda, debe aprobar la solicitud de facilidad de pago, cuando cumpla con los siguientes requisitos o cualquier otro que estuvieren establecido en este Reglamento:

- a) De existir anteriores facilidades de pago tanto en la vía administrativa como judicial, no deben haberse dado incumplimientos en un plazo mínimo de tres años anteriores a la presentación de la solicitud en trámite.
- b) No debe considerarse deudas tributarias que hayan sido objeto de denuncia penal conforme a los supuestos del delito tributario establecido en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- c) El sujeto pasivo debe estar al día con todas las obligaciones formales que le sean aplicables.

Debe adjuntarse la autoliquidación y pago de la sanción administrativa por morosidad en el pago. En su defecto, de no haber cancelado la sanción, dicho monto debe ser incluido en la solicitud de fraccionamiento de pago.

Artículo 209.- Resolución de la solicitud de facilidad de pago.

Una vez cumplidos los requisitos de la solicitud, y rendido el avalúo según corresponda, debe comunicarse al sujeto pasivo su aprobación o denegatoria dentro del plazo máximo de diez días hábiles a partir de la recepción de la solicitud.

El plazo podrá ampliarse por un período igual, sin necesidad de comunicación alguna al interesado, cuando se requiera un estudio más a fondo de la prueba aportada o garantía ofrecida, o se requiera de un peritaje especial.

El oficio que apruebe la facilidad de pago debe indicar:

- a) Las condiciones de la facilidad de pago: plazo, fechas de vencimiento y montos de cuotas.
- b) La prevención de constituir y formalizar la garantía de pago, cuando corresponda.
- c) La advertencia de pagar la deuda tributaria antes del vencimiento de los plazos establecidos en los artículos 40 o 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en los casos en que la solicitud es denegada.

Artículo 210.- Recursos. Contra el acto que resuelve la solicitud de facilidad de pago, no procede la interposición de recurso alguno.

Tampoco procede la interposición de recursos contra el oficio que resuelve la solicitud de adecuación de pagos o de plazos, establecida en el inciso b) del artículo 216 de este Reglamento.

Artículo 211.- Aprobación de la solicitud.

Los efectos de la notificación del oficio que aprueba una facilidad de pago son:

- a) Interrupción de la prescripción de la deuda tributaria.
- b) Suspensión de la gestión de cobro durante el cumplimiento de las condiciones establecidas en la facilidad de pago aprobada.
- c) No exime de la aplicación de sanciones que correspondan a infracciones relacionadas con la deuda tributaria sometida a la facilidad de pago.

Artículo 212.- Denegatoria de la solicitud.

Los efectos de la notificación del oficio que deniegue la solicitud de facilidad de pago son:

- a) Se tiene por no interrumpido el cómputo de la sanción por morosidad.
- b) Procede la aplicación de sanciones correspondientes a infracciones relacionadas con la deuda tributaria sometida a la facilidad de pago.

Artículo 213.- Garantía de cumplimiento de fraccionamiento de pago.

No deberá rendirse garantía en caso de aplazamientos de pago.

El trámite de garantías para fraccionamientos de pago debe regirse de la siguiente manera:

1) Los fraccionamientos de deudas cuyos montos se defina mediante resolución general emitida por la Dirección General de Tributación, deben respaldarse por alguna de las siguientes garantías:

- a) Póliza de garantía de cumplimiento respaldada por una empresa aseguradora, a satisfacción de la Administración Tributaria.

b) Prenda, debidamente inscrita ante la entidad de custodia respectiva, de títulos valores cuyo valor de conformidad con el avalúo realizado por la Administración Tributaria, sea igual o superior a 1,25 veces el monto de la deuda tributaria y sus recargos a la fecha de constitución de la garantía.

c) Fideicomiso de garantía sobre bienes inmuebles, cuyo valor de conformidad con el avalúo realizado por la Administración Tributaria, sea igual o superior a 1,25 veces el monto de la deuda tributaria y sus recargos a la fecha de constitución de la garantía.

d) Fideicomiso de garantía sobre bienes muebles, cuyo valor de conformidad con el avalúo realizado por la Administración Tributaria, sea igual o superior a 1,5 veces el monto de la deuda tributaria y sus recargos a la fecha de constitución de la garantía.

e) 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, siempre y cuando el valor de conformidad con el avalúo realizado por la Administración Tributaria sea igual o superior a 1,3 veces el monto de la deuda tributaria y sus recargos a la fecha de constitución de la garantía.

f) En los contratos de fideicomiso descritos en los incisos anteriores, debe establecerse que, en caso de que el sujeto pasivo incumpla con el plan de pagos acordado en el fraccionamiento de pago, el fiduciario procederá a la venta o remate de los bienes dados en garantía y al pago de las obligaciones tributarias impagas contempladas en el fraccionamiento con sus respectivos intereses, entregando cualquier remanente al sujeto pasivo.

g) Aval o fianza solidaria emitida por una institución financiera supervisada por SUGEF, que cubra el 100% de la deuda tributaria y sus recargos a la fecha de constitución de la garantía.

2) En el caso de recurrir a fideicomisos de garantía, el fiduciario debe ser una entidad financiera supervisada por la SUGEF. Todos los costos y gastos asociados a la constitución y vigencia del fideicomiso de garantía correrán por cuenta del sujeto pasivo.

3) Cuando se estime procedente el otorgamiento de la facilidad de pago, se prevendrá al interesado para que formalice la garantía en el término de 10 días. Transcurrido el plazo sin que haya otorgado debidamente la garantía se tendrá por denegado el fraccionamiento.

4) No se admitirá como garantía un crédito tributario, actual o futuro, a favor del interesado.

5) No se exigirá garantía cuando el solicitante sea un ente público.

6) Las garantías serán liberadas una vez comprobado el pago total de la deuda tributaria garantizada.

Artículo 214.- Plazos y montos de las cuotas a pagar.

El plazo máximo para un aplazamiento de pago es de un mes. Las cuotas de pago serán mensuales y por montos iguales, salvo la última que podrá ser por un monto menor.

Para establecer los montos de las cuotas, las deudas tributarias incluidas en la facilidad de pago se fundirán en una sola por tipo de impuesto que generará intereses a partir de la fecha de pago de la prima.

Para los deudores del Rango 1 el plazo total para el pago de la deuda abarcará un máximo de 24 cuotas.

En el caso de los deudores del Rango 2 el plazo total para el pago de la deuda abarcará un máximo de 12 cuotas.

La Administración Tributaria o la Oficina de Cobro Judicial, determinarán en cada caso la cantidad de cuotas de pago, sin que pueda excederse de los rangos arriba indicados, considerando para ello el estudio de la situación económico-financiera transitoria del sujeto pasivo, la situación macro económica, la garantía propuesta, el comportamiento histórico del sujeto pasivo y la conveniencia tributaria.

Cada cuota de pago debe incluir los intereses establecidos en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para su cálculo se partirá de la última fecha de pago de los intereses que fueron cubiertos por la prima inicial, si esta fue del 100%, hasta la fecha de pago de la cuota respectiva.

#### Artículo 215.- Pago

a) En todos los casos en que se apruebe una facilidad de pago, la cancelación de la prima y las cuotas mensuales debe hacerse mediante la forma de pago electrónico que determine la Administración Tributaria a través de resolución de carácter general.

b) En caso de atraso en la cancelación de una de las cuotas, el sujeto pasivo dispondrá de hasta tres días hábiles para realizar la cancelación correspondiente más los intereses respectivos, por los medios que indique la Administración Tributaria. De no realizar el pago en el plazo indicado, se tendrá por revocada la facilidad de pago sin necesidad de comunicación alguna.

#### Artículo 216.- Modificación del fraccionamiento de pago.

a) Adelantamiento de cuotas o abonos extraordinarios: El sujeto pasivo podrá adelantar cuotas, gestionándolo previamente ante la Administración Tributaria para que realice las previsiones necesarias según el sistema de pago que se utilice.

Con base en abonos extraordinarios se readecuará automáticamente la deuda, disminuyendo el plazo o el monto de las cuotas, según lo indique el interesado.

b) Adecuación de pagos o plazos. Solo en caso que la situación económica-financiera transitoria haya empeorado, el contribuyente podrá solicitar la adecuación de pagos o plazos, debiendo aportar los comprobantes pertinentes.

La adecuación de plazos puede ser hasta por un cincuenta por ciento (50%) del establecido originalmente.

La Administración Tributaria o la Oficina de Cobro Judicial comunicará mediante oficio, el rechazo o aceptación de la solicitud de adecuación de pagos o de plazos.

Artículo 217.- Efectos del incumplimiento de facilidades de pago.

Los efectos del incumplimiento de una facilidad de pago son:

Tanto en los aplazamientos como en los fraccionamientos sin garantía, debe certificarse el saldo de la deuda que, producto de la facilidad de pago, resultó de fundir todas las deudas tributarias en una sola.

a) La deuda sin más trámite debe remitirse para su ejecución a la Oficina de Cobro Judicial del Ministerio de Hacienda, a efecto que proceda a interponer la demanda judicial respectiva.

b) No se interrumpe ni suspende el cómputo de la sanción por morosidad.

c) Ejecución inmediata de la garantía conforme a los procedimientos legales aplicables.

Artículo 218.- Disposiciones finales sobre facilidades de pago.

En situaciones calificadas a juicio del Director de Grandes Contribuyentes Nacionales o del Gerente Tributario, con la anuencia del Director Regional correspondiente, se puede autorizar una facilidad de pago en condiciones distintas a las establecidas en este Reglamento.

## SECCION VI

Del pago debido e indebido de los tributos

Artículo 219.- Situaciones activas de los sujetos pasivos.

Los contribuyentes y responsables tienen derecho a enervar la acción de repetición que se derive de los pagos indebidos ocasionados por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses. Asimismo, podrán ejercer la acción cuando se generen créditos a su favor por el pago debido en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos.

En el caso del Impuesto General sobre las Ventas, los créditos fiscales generados, no podrán ser objeto de devolución ni compensación con otros impuestos, hasta transcurridos los tres meses a que se refiere el artículo 16 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, salvo que se trate de un crédito por pago indebido.

Artículo 220.- Pago o retención indebida.

Se considera que ha existido pago o retención indebida, cuando no exista sustento legal para el cobro del mismo o se encuentre el obligado en presencia de una exención. En tales casos el crédito generado es líquido y exigible inmediatamente después de realizado el pago o la retención.

Existe pago o retención indebidos en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.
- c) Cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido.
- d) Cuando producto de un proceso de controversia, se emita una resolución favorable al contribuyente, la cual quede en firme.
- e) Cuando producto de una autoliquidación, se haya hecho una determinación incorrecta del impuesto, generando un saldo a favor del contribuyente. Debe rectificarse la autoliquidación como paso previo a solicitar la compensación o devolución.
- f) Cuando se hayan practicado retenciones a un sujeto pasivo exento y este demuestre la exención subjetiva. O cuando el porcentaje de la retención exceda al que legalmente corresponda, únicamente respecto a dicho exceso.

#### Artículo 221.- Pago o retención debida.

Se considera que ha existido pago o retención debida, cuando exista sustento legal para el pago y la misma norma autorice la generación del crédito, una vez efectuada la liquidación de la obligación tributaria.

El crédito generado es líquido y exigible vencido el plazo para liquidar el impuesto, siempre y cuando dicha liquidación se haya efectuado, o en su defecto, al momento de presentarse la declaración, rectificación o al determinarse por parte de la Administración Tributaria.

### SECCION VII

#### De la compensación

#### Artículo 222.- Compensación.

Los contribuyentes o responsables que tengan a su favor créditos líquidos y exigibles no prescritos, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán compensarlos con deudas tributarias y sus accesorios, incluidos pagos parciales ya vencidos, sin importar que provengan de distintos impuestos y siempre que sean administrados por la Dirección General de Tributación.

La utilización de una parte del crédito para compensar interrumpe la prescripción del derecho de repetición solo respecto al monto utilizado en esa compensación, no así respecto al resto del crédito.

La compensación se efectúa mediante los formularios utilizados para el pago.

Se aplican para la compensación de oficio las reglas de la imputación del pago.

Tratándose del Impuesto General sobre las Ventas y el Selectivo de Consumo, serán también compensables las deudas o créditos que por concepto de estos tributos se generen en trámites aduaneros, con los generados ante la Dirección General de Tributación.

Artículo 223.- Compensación a solicitud de parte.

El sujeto pasivo que solicite compensación de una deuda con saldos acreedores, debe consignarlo en el formulario de autoliquidación y pago que corresponda al impuesto que cancela, o en el formulario oficial de pago, sean estos documentos físicos o virtuales.

La Administración Tributaria solamente puede denegar, mediante resolución motivada, las solicitudes de compensación que resulten improcedentes conforme al ordenamiento jurídico, en cuyo caso la deuda tributaria debe cancelarse con los recargos que establece la ley.

Artículo 224.- Compensación de oficio.

Se aplican para la compensación de oficio las reglas de imputación de pagos descritas en el artículo 10 de este Reglamento en lo concerniente a la antigüedad de las deudas a cancelar.

No obstante, lo indicado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria, por resolución general, podrá establecer mecanismos de compensación de oficio por períodos e impuestos específicos, prescindiendo de practicar las reglas de imputación de pagos descritas en el artículo 10 de este Reglamento.

La compensación de oficio se hará respecto de los tributos que la Administración tenga incorporados en la Cuenta Integral Tributaria o en cualquier otro sistema de registro de créditos y débitos que venga a suplantarla, y de acuerdo al desarrollo que los sistemas informáticos le permitan.

Corresponde efectuar la compensación de oficio a la Administración Tributaria a cuya jurisdicción pertenezca el contribuyente o responsable, salvo que se trate de compensaciones efectuadas masivamente.

La Dirección General de Tributación podrá dispensar del trámite previo de compensación de oficio indicado en este artículo, a los impuestos que ésta determine.

## SECCION VIII

### De las devoluciones

Artículo 225.- Devolución de oficio de saldos acreedores.

La Administración tributaria puede disponer de oficio la devolución de saldos acreedores previa compensación con deudas líquidas y exigibles que posea el sujeto pasivo.

Si por circunstancias desconocidas por la Administración, la devolución no procedía en todo o en parte, el interesado debe advertirlo así a la Administración para reversar dicha devolución.

La deuda que así se genere producto de reversar la devolución a cargo del interesado, no devenga intereses por el plazo comprendido entre la notificación de la devolución y la comunicación de no procedencia, siempre y cuando lo comunique y cancele dentro del plazo de 15 días posteriores a la notificación de la devolución.

En el caso del Impuesto sobre las Ventas, los créditos fiscales generados, podrán ser objeto de devolución de oficio o a solicitud de parte, hasta transcurridos los tres meses a que se refiere el artículo 16 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas; salvo que se trate de un crédito por pago indebido.

Artículo 226.- Solicitud de devolución de saldos acreedores.

Los sujetos pasivos que, tengan saldos acreedores a su favor, podrán solicitar su devolución dentro del término de ley. La solicitud debe ser presentada en el formulario y por los medios que establezca la Administración Tributaria.

Presentada la solicitud, la Administración Tributaria procede a verificar el saldo a favor del sujeto pasivo y a realizar las compensaciones de oficio correspondientes, antes de emitir la resolución de devolución.

Artículo 227.- Requisitos generales para la procedencia de las devoluciones.

a) Actuar personalmente o por medio de apoderado. Los apoderados y los representantes de personas jurídicas deben aportar certificación vigente que los acredite como tales, excepto si la solicitud se presenta por medio de un portal electrónico que requiera clave de acceso previamente suministrada por la Administración Tributaria.

b) Presentar el formulario impreso o electrónico que para los efectos disponga la Administración Tributaria debidamente lleno. Si el firmante lo presenta personalmente, mostrará su cédula de identidad. En caso de que la solicitud sea presentada por un tercero, la firma debe ser autenticada, excepto si la solicitud se está presentando por medio de un portal electrónico que requiera clave de acceso suministrada por la Administración.

c) Estar al día en todas sus obligaciones formales y materiales, incluyendo el pago de sanciones impuestas por infracciones administrativas.

Cumplir con los demás requisitos generales y específicos que establezca la Dirección General de Tributación mediante resolución de carácter general.

Si la solicitud no cumple con alguno de los requisitos antes indicados, el órgano competente para la tramitación de la solicitud, requerirá al interesado para que en el término de 10 días hábiles, subsane la falta aportando los documentos faltantes, con indicación de que si así no lo hiciera, se declarará inadmisibles y se ordenará su archivo, teniéndose como no presentada.

Artículo 228.- Verificación del saldo acreedor.

Iniciado el procedimiento, el órgano competente de la Administración Tributaria desarrollará las actuaciones necesarias para verificar el monto del crédito y, de previo a la devolución, realizará las compensaciones correspondientes.

Artículo 229.- Suspensión de las solicitudes de compensación o devolución.

El trámite de compensación o devolución deberá suspenderse, previa notificación al interesado conforme al artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en los siguientes casos:

a) Cuando el impuesto y el período en que se originó la situación acreedora esté siendo objeto de revisión a través del procedimiento de liquidación previa o definitiva de los impuestos. En tal caso, el procedimiento de compensación o devolución no podrá continuar hasta tanto no se agote la vía administrativa en el procedimiento determinativo.

b) Si en el proceso de análisis de las solicitudes de devolución o compensación, se determinan, para el impuesto y periodo en que se originó el crédito, elementos que ameriten el inicio de una actuación de control tributario tendente a la liquidación previa o definitiva de la obligación tributaria del contribuyente, el órgano actuante podrá suspender el trámite de la solicitud de devolución o compensación, para recomendar ante los órganos de control tributario el inicio de actuaciones orientadas a la liquidación tributaria de oficio. Si en el transcurso de treinta días hábiles no se notifica el inicio de la actuación de liquidación, se continuará con el proceso de devolución o compensación, sin perjuicio de que posteriormente el órgano de control tributario realice la determinación tributaria de oficio.

Artículo 230.- Denegatoria de las solicitudes de compensación o devolución.

Procede rechazar las solicitudes de devolución total o parcialmente, mediante resolución motivada, en los siguientes casos:

1) Cuando la petición se presente fuera del plazo de prescripción establecido en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2) Cuando el saldo acreedor ya hubiere sido objeto de devolución, compensación, o imputación anterior.

Artículo 231.- Resolución y recursos.

Corresponde al Gerente de la Administración Tributaria Territorial respectiva o a la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, emitir la resolución de devolución, en la que se liquida tanto el principal como los intereses si corresponden, cuando se verifique la existencia de saldos acreedores, en virtud de los actos de instrucción desarrollados.

Contra la resolución que deniegue, total o parcialmente, la solicitud de devolución de saldo acreedor, el interesado puede interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro del plazo de los quince días siguientes a la fecha de su notificación.

#### Artículo 232.- Intereses.

Se reconoce intereses por saldos a favor del sujeto pasivo cuando éste expresamente los solicite y en las condiciones que se indican en este artículo.

Para la práctica de las compensaciones y devoluciones, el cálculo de los intereses de las situaciones acreedoras del sujeto pasivo, se debe hacer según se trate de créditos por pago debido o indebido; de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, bajo las siguientes reglas:

1. Crédito por pago debido: los intereses correrán a partir de los 3 meses siguientes a la presentación de la solicitud de devolución de crédito. No obstante, no se reconocen intereses por las demoras en el trámite atribuibles al solicitante.
2. Crédito por pago indebido: los intereses se reconocen únicamente cuando el pago que genera el crédito haya sido inducido o forzado por la Administración Tributaria, y corren a partir del día siguiente de dicho pago o de la declaración que lo origina; salvo que el pago preceda a la fecha de vencimiento de la obligación respectiva, en cuyo caso corren a partir de dicha fecha. Quedan a salvo aquellos casos en que el interesado haya incurrido en rendimiento financiero impropio.
  - a) Se entiende que ha incurrido en rendimiento financiero impropio, con las consecuencias que señala el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el sujeto pasivo que, teniendo una situación activa contra la Hacienda Pública, no ejerza el derecho de repetición dentro del mes siguiente a la generación del crédito por pago indebido.
  - b) Se sustraerá de la condición de rendimiento financiero impropio a partir de que ejerza el derecho de repetición mediante la interposición de la solicitud de devolución o de compensación respectiva.
  - c) En el caso de que el pago indebido haya sido hecho bajo protesta, la Administración tributaria debe reconocer intereses en todos los casos, aun cuando no medie solicitud del interesado, en virtud de lo preceptuado por el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### Artículo 233.- Ejecución de la devolución de saldos acreedores.

Emitida y notificada al sujeto pasivo la resolución que emana de la Administración Tributaria, esta es suficiente para reconocer la situación activa del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública y para que la Tesorería Nacional ordene el giro de los montos reconocidos a favor del interesado.

La Tesorería Nacional girará el pago por medio de transferencia electrónica de fondos o cualquier otro procedimiento de pago que garantice la celeridad del envío de los fondos al solicitante.

#### Artículo 234.- Devolución de saldos acreedores reconocidos por autoridad judicial.

Cuando exista sentencia judicial que reconozca al administrado saldos acreedores por concepto de tributos o sanciones administrativas y sus respectivos recargos, el interesado debe recurrir a la ejecución de sentencia establecida en el Código Procesal Contencioso Administrativo; sin necesidad de gestión

alguna ante la Administración tributaria, presentando la ejecutoria respectiva ante la Tesorería Nacional para que ésta ordene el giro de los montos reconocidos a favor del interesado.

## SECCION XIX

De la devolución de créditos originados en retenciones o percepciones

Artículo 235.- Crédito indebido por retenciones o percepciones.

El crédito originado en el pago por retenciones o percepciones indebidas en tributos administrados por la Dirección General de Tributación, lo constituye el ingreso efectivo de la retención o percepción del tributo por parte del agente al Fisco. El agente de retención o percepción puede ejercer la acción de repetición una vez que ha demostrado a la Administración Tributaria que ha reembolsado al contribuyente lo retenido o percibido indebidamente.

Artículo 236.- Competencia para la devolución de créditos por retenciones o percepciones debidas.

Corresponde a la Administración Tributaria en la que esté adscrito el contribuyente, el reconocimiento del crédito de retención o percepción y determinar si procede la devolución o compensación solicitada conforme a los artículos 24, 43, 45 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 237.- Elementos probatorios para el reconocimiento de créditos por retenciones o percepciones debidas.

Mediante resolución de carácter general la Dirección General de Tributación establecerá los requisitos generales y específicos para el reconocimiento de créditos.

Corresponde a la Tesorería Nacional certificar las retenciones realizadas a los asalariados del Poder Ejecutivo, Legislativo, Defensoría de los Habitantes, Tribunal Supremo de Elecciones, pensionados de la Junta de Pensiones del Magisterio Nacional y de la Dirección Nacional de Pensiones; así como las retenciones del 2% a proveedores del Estado y las retenciones sobre intereses a inversionistas en títulos de deuda emitidos por el Ministerio de Hacienda.

## SECCION X

De la devolución a cargo de los agentes de retención o percepción indebidas

Artículo 238.- Legitimación pasiva.

Ostenta la legitimación pasiva el agente de retención o percepción, que indebidamente retenga o perciba tributos, siempre y cuando demuestre haber entregado al fisco una retención mayor a la que le correspondía, por aplicación incorrecta de las normas sustantivas.

Corresponde al agente efectuar el reintegro de lo retenido indebidamente al interesado:

a) Cuando el monto retenido sea superior al que legalmente procediera.

b) Cuando la retención se practique a un ente exento, se haya demostrado o no esa condición al practicarse la retención, siempre y cuando se demuestre dentro del término de prescripción.

La Administración Tributaria no se hace responsable por retención indebida alguna a favor del retenido; salvo que se haya efectuado por error de la Administración Tributaria en los datos del factor de retención que suministró al agente de retención.

Artículo 239.- Generación de crédito a favor del agente de retención.

Todo agente retenedor con responsabilidad de declarar, que ingrese indebidamente al Fisco retenciones indebidas, puede generar el crédito mediante rectificación de su declaración, tanto de la rectificación mensual de ingreso como en la declaración de detalle de retenciones, si corresponde y siempre y cuando no haya transcurrido el término de prescripción.

El Fisco no responde ante el agente de retención por los intereses sobre el crédito, por considerarse que ha incurrido en rendimiento financiero impropio al no constituir un pago forzado ni inducido por la Administración Tributaria, y por no haberse afectado directamente el patrimonio del agente sino el de un tercero, siendo éste último quien tiene derecho a reclamar ante el agente el reintegro de lo retenido indebidamente.

## SECCION XI

Regulaciones específicas en retenciones indebidas en títulos valores

Artículo 240.- Operadoras de Pensiones.

Las Operadoras de Pensiones que soliciten al emisor el reintegro de retenciones indebidas por títulos valores, deben indicar, bajo fe de juramento, el porcentaje de la inversión que corresponde a fondos del aporte obrero patronal, o del régimen voluntario de pensiones, debido a que es sobre estos fondos que corresponde la exención conforme al artículo 72 de la Ley de Protección al Trabajador; sin perjuicio de los demás requisitos que establezca el agente de retención.

El agente de retención debe verificar, previo a efectuar la devolución, la legitimación del solicitante y poder suficiente, si actúa por intermedio de un representante legal; así como que no haya prescrito la acción de repetición.

## SECCION XII

Retenciones efectuadas por la Tesorería Nacional

Artículo 241.- Retenciones en títulos valores con cupones, emitidos por la Tesorería Nacional.

Las Centrales de Valores definidas en Ley Reguladora del Mercado de Valores, deben remitir certificación a la Tesorería Nacional dentro de los cinco días hábiles siguientes al vencimiento de los cupones, sobre las retenciones indebidas realizadas a los inversionistas exentos, en el formato que la

Tesorería Nacional defina, de manera que la Tesorería proceda en forma expedita a la devolución de las sumas retenidas indebidamente.

Artículo 242.- Entrega de las sumas reconocidas por intermedio de las Centrales de Valores.

Las sumas retenidas indebidamente serán devueltas por la Tesorería Nacional, a las Centrales de Valores, quienes están obligadas a devolver a cada inversionista el monto que le corresponda a más tardar al día siguiente de recibido el depósito.

Artículo 243.- Retenciones en Títulos de Propiedad de Deuda Interna en Unidades de Desarrollo.

Sin perjuicio de los requisitos que al efecto establezca el emisor, cuando las sumas retenidas indebidamente sean por intereses generados por Títulos de Propiedad de Deuda Interna en Unidades de Desarrollo, el inversionista debe demostrar ante la Tesorería Nacional su condición de exento del Impuesto sobre la Renta y adjuntar certificación de la Central de Valores correspondiente, de los días de tenencia del título.

Para el cálculo del monto a devolver, la Tesorería Nacional debe convertir las Unidades de Desarrollo, de acuerdo con el valor establecido por el Banco Central de Costa Rica, para el día de vencimiento del cupón.

Artículo 244.- Retenciones en títulos cero cupón. Obligaciones de las Centrales de Valores y forma de cálculo.

Sin perjuicio de los requisitos que al efecto establezca el emisor, para el reintegro de las retenciones indebidas, en el caso de los títulos cero cupón emitidos por la Tesorería Nacional o el Banco Central de Costa Rica, el interesado debe presentar ante el emisor certificación de la Central de Valores respectiva, con la información del número de título, los días de tenencia y cualquier otra que dicho emisor establezca para poder ubicar el título en los Registros de Deuda Individualizada y Registro de Deuda Estandarizada y definir la participación del título dentro del macro título.

En el caso de Bonos de Estabilización Monetaria Cero Cupón, anotados en cuenta, el Sistema de Anotación en Cuenta (SAC), será el que emita la información necesaria para la atención de solicitudes de devolución del impuesto sobre la renta de operaciones cero cupón transadas en el mercado secundario.

Para el cálculo del monto a devolver, se toma en cuenta la tasa de rendimiento con que se transó el título en el mercado primario, debiendo calcular el porcentaje de participación en colones.

## SECCION XIII

Retenciones realizadas por emisores públicos y privados de títulos valores distintos a los de la Tesorería Nacional

Artículo 245.- Deber de información de las Centrales de Valores y acreditación de los inversionistas.

En el caso de retenciones indebidas, efectuadas sobre las rentas descritas en los incisos c) y c bis) del artículo 23 de la Ley Nº 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, por emisores de títulos valores, públicos y privados, distintos a la Tesorería Nacional, las Centrales de Valores, como responsables de administrar el registro de emisiones, deben informar a dichos emisores, de aquellos tenedores de títulos exentos de la retención de impuestos sobre los intereses, dividendos, ganancias de capital y cualquier otro beneficio generado.

Para los efectos del párrafo anterior, los inversionistas están obligados a suministrar a las Centrales de Valores, los documentos que acrediten su condición de exento.

En caso de que una Central de Valores no remita la información en el tiempo señalado, el emisor lo debe reportar a la Administración Tributaria para que ésta, le requiera la información, otorgándoles el plazo de diez días hábiles para ese efecto. Una vez que se reciba la información requerida, la Administración Tributaria la remite al emisor respectivo.

El incumplimiento total o parcial del requerimiento de información por parte de una Central de Valores, da lugar a que la Administración Tributaria que requirió la información, inicie el procedimiento sancionador establecido en el Código Tributario.

Artículo 246.- Reporte del detalle de inversionistas.

Las Centrales de Valores deben remitir al emisor correspondiente, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la finalización de cada mes calendario, por medio de correo electrónico a la dirección que el emisor indique, o mediante los mecanismos electrónicos que éstos convengan, un reporte del detalle de los inversionistas exentos que tuvieron en su poder durante el mes los títulos de las diferentes emisiones. Si no los hubiera, deben informar, dentro del mismo plazo, de ese hecho.

Artículo 247.- Giro de intereses.

Al vencimiento del cupón (mes, trimestre, semestre, etc.) las Centrales de Valores, contando con el detalle acumulado de la tenencia de los valores por parte de los inversionistas por el período de vigencia del cupón, deben proceder a girar, dentro de los plazos establecidos en los procedimientos bursátiles, los montos correspondientes a intereses netos para el caso de inversionistas no exentos e intereses brutos para los inversionistas exentos.

#### SECCION XIV

Regulaciones específicas en retenciones indebidas en el procesamiento de pago de tarjetas de crédito y débito

Artículo 248.- Retenciones indebidas en el impuesto general sobre las ventas cuya devolución está a cargo del agente de retención.

Constituyen retenciones indebidas en el Impuesto General sobre las Ventas, la retención efectuada por una liquidación incorrecta del monto a retener, la aplicación de un factor de retención distinto al

señalado por la administración tributaria, o las que se hayan efectuado sin que el sujeto o la transacción estén afectos al impuesto; así como las que recaigan sobre transacciones efectuadas en el extranjero por clientes que el agente tenga fuera del territorio nacional.

Cuando el reintegro de retenciones indebidas corresponde al agente, puede aplicarlo como crédito en las declaraciones diarias del mismo mes a que correspondan las retenciones, mediante aplicación de la diferencia, sin necesidad de utilizar la casilla de compensación.

En caso de que el reintegro corresponda a meses anteriores, puede generar el crédito a su favor mediante rectificación de la declaración diaria y corrección de la declaración mensual correspondiente, pudiendo ejercer el derecho de compensación o de devolución ante la Administración Tributaria.

En el caso de retenciones efectuadas sobre ventas realizadas a través de intermediarios, la legitimación activa del derecho de repetición corresponde al contribuyente por ser el sujeto pasivo de dichas retenciones, y no al intermediario.

Artículo 249.- Retenciones indebidas en el Impuesto General sobre las Ventas cuya devolución está a cargo de la Administración Tributaria.

Constituyen retenciones indebidas en el Impuesto General sobre las Ventas, cuya devolución se realiza de oficio por parte de la Administración Tributaria:

Cuando el contribuyente esté registrado en la Administración Tributaria con la obligación activa en el Impuesto General sobre las Ventas y no le corresponde; ya sea porque cambió del régimen tradicional al sistema del régimen simplificado, o por cambio de actividad, por lo cual deja de ser contribuyente en dicho impuesto y no ha actualizado la información para el registro de sus datos ante la Administración Tributaria, o cuando, habiéndolo hecho, ésta no los haya registrado oportunamente.

Cuando exista error material, de hecho o aritmético de la Administración, en el cálculo del factor de retención que le corresponde. En tales casos se procede conforme lo establece el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre Ventas.

Cuando el afiliado no sea contribuyente del Impuesto General sobre las Ventas, previa verificación de esa condición por parte de la Administración tributaria.

En el caso de retenciones efectuadas sobre ventas realizadas a través de intermediarios, La legitimación activa del derecho de repetición corresponde al contribuyente por ser el sujeto pasivo de dichas retenciones y no al intermediario.

## CAPITULO XV

### INTELIGENCIA TRIBUTARIA

Artículo 250.- De la Inteligencia Tributaria. La Dirección de Inteligencia Tributaria tiene por objeto identificar, obtener, validar, procesar, analizar y resguardar la información previsiblemente pertinente, respecto de un sector económico, un grupo determinado de sujetos pasivos o de un sujeto pasivo,

derivada de la información por suministro y de los requerimientos individualizados, así como de las bases de datos internas, con el propósito de proveer de insumos relacionados con la verificación de las obligaciones tributarias.

## CAPITULO XVI

### DE LA VALORACION DE BIENES

Artículo 251.- Facultades y competencias de las áreas de valoración.

En el ejercicio de las facultades de valoración que corresponde realizar a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento material de la obligación tributaria; los órganos de valoración pueden llevar a cabo cuantas actuaciones se entiendan necesarias con el fin de determinar la obligación tributaria de los impuestos que administra, cuantificar las bases imponibles de éstos, sus respectivas cuotas tributarias y en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria, formulando la regularización que proceda, emitiendo los actos de liquidación de oficio y aplicando las sanciones dispuestas normativamente. Asimismo, resolverá el recurso de revocatoria.

Dentro de sus facultades, puede:

- a) Examinar la información de bienes muebles o inmuebles e intangibles, previsiblemente pertinente para efectos tributarios que se halle en poder del sujeto pasivo o de terceros.
- b) Verificar datos del mercado a partir de los cuales se determinan las valoraciones. Los funcionarios están obligados a guardar la confidencialidad de la información que lleguen a conocer en el ejercicio de esta facultad.
- c) Citar o requerir a los sujetos pasivos y a los terceros, que rindan las declaraciones o presenten informes, según lo establece la ley.
- d) Requerir de toda persona física o jurídica, pública o privada, la información de bienes muebles o inmuebles e intangibles, previsiblemente pertinente para efectos tributarios.
- e) Realizar el control de terrenos, construcciones e instalaciones de unidades habitacionales, de otros bienes muebles o inmuebles e intangibles gravados
- f) Efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos cuya base imponible sea el valor de los bienes muebles o inmuebles e intangibles gravados.
- g) Dictar el acto administrativo de liquidación de oficio, determinando la correcta cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto fiscalizado, así como los intereses que correspondan y proponiendo la regularización que proceda sobre los bienes muebles o inmuebles e intangibles (relacionado con los impuestos mobiliarios e inmobiliarios).
- h) Aplicar las sanciones por las infracciones administrativas en que hubieren incurrido los sujetos pasivos, objeto de las actuaciones fiscalizadoras de valoración.

i) Resolver el recurso de revocatoria, cuando proceda sobre los bienes muebles o inmuebles e intangibles.

Artículo 252.- Otras facultades para el control.

Sin perjuicio de las demás atribuciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en el presente Reglamento, los funcionarios de Valoraciones, están facultados para:

a) Verificar los sistemas de registro de los bienes gravados que puedan facilitar la comprobación de la situación tributaria del investigado.

b) Realizar mediciones o tomas de muestras, así como fotografiar, realizar croquis o planos. Estas operaciones pueden ser realizadas por los propios funcionarios de Valoraciones o por personas designadas conforme a la ley.

c) Solicitar el dictamen de peritos y traductores oficiales.

d) Requerir del sujeto pasivo la traducción oficial o notarial de cualquier documento, con trascendencia probatoria para efectos tributarios, que se encuentre redactado en un idioma distinto al español.

Artículo 253.- Instrumentos para la revisión.

Los funcionarios de Valoraciones podrán utilizar para su análisis, los medios que consideren convenientes, entre los cuales podrán figurar:

a) Declaraciones del sujeto pasivo sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles.

b) Documentos del sujeto pasivo, como los contratos y documentos previsiblemente pertinentes sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles.

c) Datos o informes obtenidos como consecuencia de denuncias que, a juicio de la Administración, tengan un sustento razonable sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles.

d) Cuantos datos, informes y antecedentes puedan procurarse legalmente sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles.

Cuando los funcionarios de Valoraciones requieran al sujeto pasivo información previsiblemente pertinente sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles, se le concederá un plazo de tres días hábiles para cumplir con esta obligación, el cual podrá ser prorrogado, por un plazo igual; en aquellos casos en que exista justificación debidamente demostrada que impida al sujeto fiscalizado, obtener la información en dicho plazo.

Artículo 254— Clases de actuaciones.

Las actuaciones de valoración se clasifican en:

a) Actuaciones de comprobación e investigación: En ellas se comprueba la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza, consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios, en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

Asimismo, se investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con información previsiblemente pertinente que permita la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria, ya sea administrativa o penal. Finalmente, se emitirá el acto de liquidación de oficio, formulándosele al sujeto pasivo la propuesta de regularización.

b) De obtención de información: Son aquellas actuaciones que tienen por objeto el conocimiento de datos o antecedentes que se encuentren en poder de una persona o entidad y resulten previsiblemente pertinentes, sin que exista obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

Con independencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las áreas de valoración desarrollen actuaciones de comprobación e investigación deben obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario o terceros, y que puedan ser, a juicio de aquellos, de especial relevancia tributaria para la verificación.

c) De valoración: Son las actuaciones de valoración de bienes muebles o inmuebles e intangibles, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y entidades públicas y privadas, que tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente. No se consideran actuaciones de valoración aquellas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios resulte directamente de la aplicación de normas legales o reglamentarias.

Estas actuaciones pueden desarrollarse por la propia iniciativa de los funcionarios de Valoraciones o, en los casos en que la naturaleza especialmente compleja de la valoración lo recomiende, por peritos de otros órganos de la Administración Tributaria o bien de otras instituciones públicas.

Entre los criterios utilizables para la valoración de bienes objeto de tráfico común, puede válidamente utilizarse el precio corriente en plaza; entendiéndose por éste el valor que tienen tales bienes en los mercados en que usualmente se venden.

Artículo 255.- Información en poder de entidades financieras.

Cuando durante el ejercicio de las actuaciones de Valoraciones, se requiera información previsiblemente pertinente sobre bienes muebles o inmuebles e intangibles, para efectos tributarios, que esté en poder de entidades financieras, los funcionarios de Valoraciones pueden requerirla atendiendo a lo regulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 256.- Documentación de las actuaciones de valoración en el expediente administrativo.

El desarrollo de las tareas llevadas a cabo por los funcionarios de Valoraciones de la Administración Tributaria debe consignarse en un expediente administrativo material o digital, según lo permitan los

avances tecnológicos y se garantice la integridad y confidencialidad de la información que allí se haga constar. Debe ser foliado en orden secuencial, con el fin de garantizar adecuadamente su conservación.

Cuando exista legajo de pruebas, éstas se incorporan al expediente, si el expediente lo permite. En caso de legajos accesorios, estos cumplirán las mismas reglas que para el expediente personal y existirá una anotación, donde se referencie que existen legajos accesorios, tantos cuantos haya.

Artículo 257.- Identificación del personal de Valoraciones de la Administración Tributaria.

Para el desempeño de su labor, el personal de Valoraciones al servicio de la Administración Tributaria debe acreditar su condición de funcionario mediante un carné de identificación oficial.

El carné debe ser exhibido de previo al inicio de las actuaciones.

Artículo 258.- Horario de las actuaciones de comprobación e investigación, sobre bienes, muebles, inmuebles e intangibles.

Cuando los funcionarios de valoración de la Administración Tributaria realicen actuaciones de comprobación e investigación frente al contribuyente o a terceros, en sus dependencias o en otras oficinas públicas, lo harán en horas hábiles.

Si fuera necesario extender las labores más allá de las horas hábiles, se debe efectuar previamente la habilitación respectiva.

Los funcionarios públicos designados pueden actuar en día y hora inhábil, previa habilitación, cuando la demora pueda causar graves perjuicios a la Administración o al interesado o hacer ilusoria la eficacia de un acto administrativo, a juicio del respectivo funcionario.

La habilitación no implica en ningún caso reducción de plazos ni anticipación de términos en perjuicio del administrado.

Artículo 259.- Información sobre el alcance de las actuaciones.

Al inicio de las actuaciones, los funcionarios de Valoraciones de la Administración Tributaria debe informar a los sujetos pasivos el alcance de la actuación a desarrollar cuando se estén efectuando actuaciones emanadas de programas del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales sobre bienes, muebles, inmuebles e intangibles.

La Administración Tributaria puede iniciar actuaciones emanadas de labores de control del cumplimiento formal o sancionador, en caso de infracciones administrativas; sin que requiera para ello, informar de previo a los sujetos pasivos de los alcances de dicha actuación. En tales casos, debe darse cumplimiento a la obligación de información aquí señalada, una vez constatados los hechos a verificar sobre bienes, muebles, inmuebles, intangibles.

Artículo 260.- Alcance de la actuación de control sobre bienes, muebles, inmuebles e intangibles.

El procedimiento de actuación de comprobación e investigación puede tener carácter total o parcial, según tenga por objeto la verificación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, en relación con bienes, muebles, inmuebles, intangibles; o bien, se trate de una parte de uno o varios de los impuestos o deberes del sujeto pasivo o haga referencia a hechos imponibles determinados.

En todo caso, sean totales o parciales, la conclusión del procedimiento tiene como efecto la conformidad definitiva de la Administración Tributaria con los aspectos de los tributos y períodos revisados y no objetados por la fiscalización y de los objetados también sobre bienes, muebles, inmuebles, intangibles, si hay conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización.

Artículo 261.- Liquidación por comprobación formal.

Los funcionarios de Valoraciones podrá efectuar las actuaciones de comprobación formal que sean necesarias a que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entendiéndose como tales aquellas que se realizan utilizando los datos y elementos de prueba que obren ya en poder de la Administración o que solicite al sujeto pasivo y a terceros.

Tratándose de errores aritméticos o de derecho, se realizará únicamente una comprobación formal, que consiste en la mera constatación de la existencia de dichos errores en la declaración.

En caso que el sujeto pasivo haya incumplido el deber de declarar y de autoliquidar el impuesto, se le conferirá un plazo de 10 días hábiles para que proceda a presentar la declaración, transcurrido el cual sin que haya subsanado el incumplimiento o justificado debidamente la inexistencia de la obligación, se podrá proceder a una comprobación formal.

Artículo 262.- Iniciación del procedimiento.

El procedimiento de liquidación iniciará mediante la notificación de un acto administrativo de inicio de actuaciones de comprobación formal cuyo contenido mínimo será el siguiente:

- a) Indicación del carácter formal de la comprobación.
- b) Impuestos y períodos a que se refiere la comprobación.
- c) Aspectos concretos a que se refiere la comprobación.
- d) Tratándose de una comprobación formal, se indicará el error de derecho que se considere cometido o, bien, el error de hecho o aritmético en que se incurrió.
- e) Indicación del aumento de impuesto derivado de los elementos de prueba que obran en poder de la Administración o de la corrección de los errores de derecho, de hecho o aritméticos, en su caso.

No obstante lo anterior, la Administración podrá realizar requerimientos previos al inicio de las actuaciones de comprobación, en que se inste al sujeto pasivo a corregir su situación.

Artículo 263.- Curso del procedimiento cuando se solicite información o se practiquen actuaciones adicionales.

De haberse solicitado datos o justificantes al sujeto pasivo, o bien, de haberse programado actuaciones adicionales a practicar, una vez vencido el plazo para el aporte de dichos datos o justificantes, o una vez practicadas las actuaciones correspondientes, se notificará al sujeto pasivo los resultados de la comprobación y se le extenderá una propuesta de regularización para que en el plazo máximo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación, proceda a la correspondiente regularización, cuando así lo estime conveniente.

En caso de que el sujeto pasivo no aporte los datos o justificantes solicitados, el valuador podrá estimar el valor con los datos que posee.

Artículo 264.- Curso del procedimiento cuando no se ha solicitado información ni programado actuaciones adicionales.

De no haberse solicitado datos o justificantes al sujeto pasivo ni programado actuaciones adicionales a practicar, éste contará con un plazo máximo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación del acto de inicio de actuaciones de comprobación formal, para que proceda a regularizar su obligación tributaria, de conformidad con el aumento de impuesto derivado de los elementos de prueba que obran en poder de la Administración o de la corrección de los errores de derecho, de hecho o aritméticos.

O en su defecto, para que alegue por escrito sus defensas y aporte u ofrezca la prueba respectiva.

Artículo 265.- Suspensión de las actuaciones.

Si en el proceso de liquidación, se determinan elementos que ameriten el inicio de una actuación fiscalizadora tendente a la liquidación definitiva de la obligación tributaria del contribuyente en estudio, el órgano actuante podrá suspender la comprobación abreviada, para recomendar ante los órganos de valoración el inicio de actuaciones orientadas a la liquidación definitiva. Si en el transcurso de treinta días hábiles no se notifica el inicio de la actuación de liquidación definitiva, se continuará con el proceso de liquidación previa hasta su finalización, sin perjuicio de que posteriormente el órgano de valoración realice la liquidación definitiva. La suspensión del proceso de liquidación previa debe comunicársele al contribuyente.

Artículo 266.- Conclusión de las actuaciones de comprobación abreviada.

Las actuaciones de comprobación con aumento en el tributo se darán por concluidas con la regularización efectuada dentro del plazo conferido, o en su defecto con la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio.

a) Regularización: La conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización constituye una manifestación voluntaria de aceptación de los resultados de la actuación y de las diferencias establecidas, reconociendo de esta forma la deuda determinada.

El sujeto pasivo no podrá solicitar la revisión de la regularización, salvo manifiesto error de hecho, en cuyo caso deberá plantearse la solicitud respectiva de conformidad con el artículo 102 del Código de

Normas y Procedimientos Tributarios, en un plazo máximo de quince días hábiles, contados a partir de la aceptación de la regularización.

Se entenderá por error de hecho, aquel que versa sobre un suceso o cosa de la realidad, independiente de toda opinión, apreciación y de toda operación de calificación o interpretación jurídica.

Una vez aceptada la propuesta de regularización se procederá al registro de la deuda mediante el modelo oficial que establezca la Administración Tributaria, en resolución publicada en La Gaceta.

b) Acto administrativo de liquidación de oficio: De no haberse aportado pruebas capaces de desvirtuar las diferencias establecidas ni haber presentado la regularización respectiva, o de no efectuarse conforme al aumento en el tributo determinado, se continuará con la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio, debidamente motivado, el cual debe notificarse dentro de los 10 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo otorgado para la regularización. Contra este acto, el sujeto pasivo podrá interponer los recursos establecidos en los artículos 145 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El interesado debe hacer el ingreso respectivo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la aceptación de la regularización o de la notificación del acto administrativo de liquidación de oficio; según corresponda, o bien presentar ante la Administración Tributaria correspondiente, una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. El incumplimiento del pago en el plazo respectivo, faculta a la Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro por los medios que correspondan.

## CAPÍTULO XII

### ILICITOS TRIBUTARIOS

#### SECCION I

Del incumplimiento en el suministro de información

Art 267.- Infracción por incumplimiento en el suministro de información.

En el caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del 2% de la cifra de los ingresos brutos del sujeto infractor en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base. En los casos de omisos o declarantes con datos en cero en su declaración del impuesto sobre la renta, como no se dispone del dato de los ingresos brutos del período, se debe aplicar el mínimo de diez salarios base establecido por ley.

De constatare errores en la información suministrada, la sanción será de un 1% del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica.

#### SECCION II

## Sobre el cierre de negocios

Artículo 268.- Configuración de la infracción de cierre de negocios por reincidencia en la no emisión o no entrega de facturas.

Procede la aplicación de la sanción de cierre de negocios, cuando el sujeto infractor haya reincidido en no emitir o no entregar al cliente, facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el acto que se realice la compra, venta o la prestación del servicio, conforme lo establecido en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 269.- Prescripción de la sanción de cierre de negocios.

La acción de la Administración Tributaria para aplicar la sanción de cierre de negocio, debe realizarse dentro del plazo establecido en el artículo 74 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El cómputo de la prescripción debe contarse a partir del 1º de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción.

Artículo 270.- Procedimiento para demostrar la reincidencia en la no emisión o no entrega de facturas.

Para demostrar la existencia de la causal debe levantarse un acta de hechos por parte del funcionario del área, que tiene a cargo la gestión de verificación del cumplimiento del deber formal, que debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Lugar y dirección del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio.
- b) Hora, fecha del inicio y conclusión de la diligencia.
- c) Nombre y número de cédula de identidad de los funcionarios tributarios responsables de la diligencia.
- d) Detallar la venta o servicio prestado.
- e) Detallar en forma clara, precisa y concreta los hechos que configuran la infracción.
- f) Nombre del establecimiento comercial, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio.
- g) Nombre y condición de la persona que atendió a los funcionarios. En caso de que no quiera identificarse se hará constar esa circunstancia.
- h) Consignación del nombre del propietario físico o jurídico del establecimiento.
- i) Firma del funcionario responsable y empleados y/o dueños del negocio que estuvieron presentes.

En caso de que estos se nieguen a firmar o no supieren o si por alguna situación no lo pudieren hacer, se hará constar esta circunstancia.

Una vez levantada el acta deberá entregarse copia fiel de ésta al contribuyente. En ausencia de éste, al representante, administrador, gerente, a falta de éstos, a cualquier empleado del establecimiento mayor de quince años. El funcionario designado suscribirá la razón de entrega del acta. En caso de que el contribuyente o la persona encargada del negocio o establecimiento se niegue a firmar o recibir la copia del acta, deberá consignarse este hecho en el acta original, firmando el funcionario o funcionarios que tengan a cargo las diligencias. En todo caso, la copia del acta deberá ser dejada en el negocio o establecimiento respectivo.

En todos los casos, el procedimiento sancionador deberá iniciarse con una propuesta motivada por parte del funcionario a cargo de la gestión, dirigida al superior inmediato.

Artículo 271.- Configuración de la infracción de cierre de negocios por la no presentación de declaraciones.

Se configura la infracción por la no presentación de declaraciones cuando habiendo sido requerido el sujeto pasivo para presentar las declaraciones omitidas, éste incumpla con la obligación de presentarlas dentro del plazo de los 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de la notificación del requerimiento respectivo, conferido para tal efecto.

En el requerimiento se debe advertir que en caso de incumplimiento se iniciará el procedimiento para imponer la sanción de cierre del negocio, con indicación del fundamento legal.

Artículo 272.- Configuración de la infracción de cierre del negocio por falta de ingreso de tributos retenidos, percibidos o cobrados. Se configura la infracción cuando el sujeto pasivo incumpla dentro del plazo de ley con el requerimiento formal de ingresar al Fisco las sumas que hubiera retenido, percibido o cobrado, en su condición de agente de retención, percepción o contribuyente de los impuestos general sobre las ventas o selectivo de consumo. El requerimiento lo constituye el aviso de cobro que establece el artículo 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debiendo el sujeto pasivo proceder a la cancelación de la deuda tributaria, dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación.

Verificado el incumplimiento, procede iniciar el procedimiento para imponer la sanción de cierre de negocios, sin perjuicio de continuar con el procedimiento de cobro administrativo.

Artículo 273.- Efectos del cierre de negocio.

El cierre de negocios tendrá los siguientes efectos:

1. Cuando se configure la infracción de cierre de negocios por la reincidencia en la no emisión o no entrega de factura o comprobante debidamente autorizado la orden de cierre recae sobre el establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio en el cual se cometió la infracción que configuró la reincidencia. Si al momento de ejecutar el cierre el sujeto pasivo ya no ejerce la actividad en el mismo establecimiento en el que se cometió la infracción, sino en otro establecimiento diferente, podrá ejecutarse el cierre de ese establecimiento, siempre que se esté ejerciendo la misma actividad comercial.

2. Cuando se configure la infracción de cierre de negocios por la no presentación de declaraciones o por la falta de ingreso de los tributos percibidos, retenidos o cobrados la orden de cierre recae sobre todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio de los sujetos pasivos.

3. No constituye impedimento para la ejecución del cierre de negocios, la transferencia del negocio o del establecimiento por cualquier título que fuere perfeccionado con posterioridad al inicio del procedimiento de cierre del negocio.

En protección del principio de seguridad jurídica y de los derechos de terceros de buena fe la Administración Tributaria emitirá una certificación sobre la existencia o no de un procedimiento de cierre de negocios en trámite, para lo cual deberá acudir a la Administración Tributaria Territorial en donde esté asentado el domicilio fiscal del transmitente.

Con la solicitud deberá aportarse documento suscrito por el transmitente, o prueba idónea, que demuestre la intención de efectuar el traspaso del establecimiento, cualquiera que sea la forma jurídica o título bajo el cual se efectúe.

Artículo 274.- Resolución sancionatoria.

Una vez recibido el expediente con la propuesta motivada, se dictará la resolución sancionatoria dentro de los cinco días hábiles siguientes y se procederá a realizar la notificación respectiva. El plazo para resolver tiene carácter ordenatorio.

Artículo 275.- Órgano competente.

El Gerente, como titular del órgano de la Administración tributaria territorial y el Director de Grandes Contribuyentes Nacionales, son los competentes para imponer la sanción administrativa de cierre de negocios a los sujetos pasivos bajo su jurisdicción, así como para conocer del recurso de revocatoria que se presente.

Artículo 276.- Recursos.

Contra la resolución sancionatoria podrán interponerse los recursos de revocatoria o apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro del plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación, conforme lo establece el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En dichos recursos pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. Las pruebas serán apreciadas de conformidad con las reglas de la sana crítica.

Artículo 277.- Ejecución de la sanción de cierre de negocios.

Una vez firme la resolución que impone la sanción de cierre, esta debe ejecutarse de manera inmediata, sin requerir más trámite.

La ejecución de cierre estará a cargo de, al menos, dos funcionarios de la Administración Tributaria correspondiente y un miembro de la Policía de Control Fiscal del Ministerio de Hacienda, o del Cuerpo Policial que se requiera.

Los cuerpos policiales deberán actuar en estricto apego a las atribuciones otorgadas por la Ley General de Policía, Reglamento de Organización del Ministerio de Seguridad Pública, Reglamento de la Policía de Control Fiscal del Ministerio de Hacienda y demás normativa conexas según corresponda, colaborando en la ejecución del cierre de negocio de manera tal que intervendrán haciendo valer su autoridad para que los funcionarios de la Administración Tributaria puedan ejecutar el cierre de negocio en caso de renuencia u oposición del afectado o terceros, y resguardando la integridad física de dichos funcionarios.

El cierre del negocio podrá efectuarse en presencia del contribuyente, su representante legal o cualquier empleado que se encuentre en el establecimiento comercial al momento de la ejecución de la sanción. De todo lo actuado se levantará un acta que deberá ser firmada por todos los funcionarios administrativos y de policía que intervinieron en el cierre del negocio, así como por la persona encargada de cada establecimiento. En caso de que éste se niegue a firmar o no supiere o si por alguna situación no lo pudiese hacer, se hará constar esta circunstancia.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio. Los daños y deterioros que sufra el establecimiento comercial producto de la colocación y retiro de los sellos oficiales, será responsabilidad del contribuyente y bajo ninguna circunstancia se atribuirá a la Administración.

Cuando a la hora de ejecutar el cierre se compruebe que el contribuyente ha cesado sus actividades comerciales, por lo que no cuenta con ningún local comercial que cerrar, se hará constar tal situación en el acta y se procederá a disponer el archivo del expediente sin más trámite.

Artículo 278.- Horario de ejecución del cierre del negocio.

Para la ejecución material del cierre del negocio serán hábiles las veinticuatro horas del día y los siete días de la semana.

Artículo 279.- Afectación del cierre del negocio.

La orden de cierre no puede afectar el acceso a una casa de habitación o a otros negocios, conforme se indica a continuación:

1. Cierre de locales que afecte casas de habitación o varios establecimientos: si la orden de cierre afecta a un local que sirva de habitación a una o más personas, o a un edificio en que se encuentren varios establecimientos, la orden de cierre, se ejecutará de tal forma que no impida el acceso a la casa de habitación o a los otros establecimientos comerciales.
2. Cierre de locales compartidos por varios negocios: en caso de que en el momento de ejecutar el cierre el infractor alegue que los locales son compartidos por diferentes empresas deberá demostrar tal

circunstancia fehacientemente, con documentación idónea, a satisfacción del funcionario competente. Si éste logra comprobar que en el mismo local se encuentran varios negocios, ya sea que compartan o no el equipo o la maquinaria, se hará constar en el acta respectiva la imposibilidad material de ejecutar el cierre del negocio y se le advertirá al infractor que no puede ejercer la actividad en el local, durante el plazo de la sanción.

3. La actividad económica no se desarrolla en un local comercial: cuando el contribuyente no cuente con un establecimiento mercantil permanente para el desarrollo de la actividad comercial como por ejemplo ventas o servicios puerta a puerta, a domicilio, ventas ambulantes, unidades móviles, o por Internet, entre otros, se procederá de conformidad con el inciso anterior.

Artículo 280.- Resguardo de cosas perecederas, plantas y animales vivos, prohibición de retirar maquinaria y otro tipo de objetos.

Si en el establecimiento que se va a cerrar, se encuentran mercancías de fácil descomposición, plantas o animales, se otorgará a quien esté a cargo del establecimiento ya sea el dueño o empleado, un lapso de tiempo razonable, según criterio de los funcionarios de la Administración Tributaria a cargo de la ejecución de la sanción de cierre de negocio, para que los retire del lugar afectado por el cierre, lo cual se hará constar en el acta respectiva.

En caso de que el dueño o empleados del establecimiento no trasladen esas mercancías, plantas o animales en el tiempo concedido al efecto, los mismos serán puestos a disposición del interesado. La pérdida, daño o muerte que pudiera sobrevenir a causa del cierre del negocio, será atribuible exclusivamente a dichas personas y bajo ninguna circunstancia será responsabilidad de la Administración Tributaria, todo lo cual se hará constar y se advertirá en el acta respectiva.

Cuando el contribuyente alegue que la maquinaria, equipo o algún otro objeto que se encuentre dentro del establecimiento comercial a cerrar, pertenece a un tercero, deberá comprobarlo mediante título idóneo, de lo contrario, se presumirá que es propiedad del contribuyente infractor, en cuyo caso, será prohibido retirarlo del lugar. Cuando sea necesario los miembros de la Policía deberán intervenir para evitar el retiro de los objetos indicados en este párrafo.

Artículo 281.- Suspensión del cierre de negocios.

La ejecución del cierre de negocio se suspenderá siempre y cuando conste fehacientemente que alguna autoridad judicial competente haya emitido una orden para detener la ejecución del acto administrativo de cierre. La simple presentación de la demanda tendiente a obtener la orden judicial de suspensión, no suspende la eficacia del acto administrativo ejecutorio. De igual manera, el hecho de que se encuentre pendiente de resolución ante la autoridad judicial competente, cualquier gestión tendiente a evitar o suspender la ejecución del acto administrativo, no tiene la virtud de suspender la ejecución de la resolución que ordena el cierre del negocio, a menos que el juez competente así lo hubiese dispuesto.

Artículo 282.- Orden de reapertura del negocio.

La orden de reapertura del negocio procederá cuando se haya cumplido el plazo de la sanción, la que será girada por el Coordinador del Área competente, Subgerente o Gerente de la Administración Tributaria correspondiente, o cuando la autoridad judicial lo ordene, en cuyo caso deberá ejecutarse de manera inmediata por el funcionario que tenga conocimiento de ello.

Artículo 283.- Destrucción, alteración u obstrucción de sellos.

Para demostrar la infracción establecida en el artículo 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se debe levantar un acta que contendrá un detalle de todo lo constatado, así como de la información recabada respecto de posibles testigos de lo sucedido. Si estuviere en el o los negocios infractores, el representante o cualquier empleado del mismo, se le entregará copia del acta. Si no estuviere, se procederá a entregar dicha copia en el domicilio fiscal registrado del contribuyente.

En caso que se constate que los sellos oficiales colocados con motivo del cierre del negocio han sido cubiertos, ocultos o disimulados con cualquier material u objeto, la Administración está facultada para retirar tales elementos, de manera que los sellos sean nuevamente visibles.

Artículo 284.- Comprobación de sellos

En caso de que la Administración Tributaria o los cuerpos policiales comprueben que hubo destrucción, alteración u obstrucción de los sellos, se procederá a levantar el acta correspondiente y se repondrán los sellos por el tiempo restante hasta completar los días del cierre. Lo anterior sin perjuicio de las sanciones correspondientes por alteración o destrucción de sellos.

Artículo 285.- Derogatorias.

Deróguese el Decreto Ejecutivo N° 28926-H del 31 de agosto de 2000 y el Decreto Ejecutivo N° 29264-H del 24 enero de 2001 y sus reformas y todas las disposiciones de igual o menor rango que se le opongan al presente decreto.

## TRANSITORIOS

I.- En el caso de fraccionamientos de pago, mientras no sea posible readecuar automáticamente la deuda en caso de abonos extraordinarios, o adelantar el pago de cuotas, el interesado deberá gestionarlo ante la Administración Tributaria competente o la Oficina de Cobro Judicial. La realización de la readecuación corresponderá a la unidad encargada de dar seguimiento al fraccionamiento de pago.

II.- Sin perjuicio de la facultad de verificación establecida en el artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las sanciones autoliquidadas por los sujetos pasivos quedarán firmes en la fecha de la presentación de la respectiva liquidación ante la Administración Tributaria y devengarán intereses a partir de los tres días hábiles siguientes a su firmeza.

Las sanciones autoliquidadas por los sujetos pasivos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley No. 9069, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, publicada en el Alcance No.143 a La Gaceta No.188 del 28 de setiembre de 2012, quedarán firmes en dicha fecha sin necesidad de que se dicte resolución resumida alguna, y devengarán intereses a partir de los tres días hábiles siguientes a su firmeza.

III. En tanto no existan los medios electrónicos apropiados para que se lleve a cabo automáticamente, la compensación con créditos o deudas generados en declaraciones aduaneras del impuesto general sobre las ventas y en el impuesto selectivo de consumo se aplicará únicamente en caso de deudas aduaneras, en regularizaciones a nivel de Aduanas. Para tal efecto, las Direcciones Generales de Tributación y Aduanas establecerán el procedimiento respectivo.

IV.- Todos aquellos contribuyentes que tengan registrado ante la Administración Tributaria un domicilio fiscal diferente al regulado por los artículos 26 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuentan con un plazo de 15 días hábiles, contados desde el día siguiente a la fecha de la publicación oficial del presente reglamento, para modificar su domicilio fiscal, ajustándolos a la normativa indicada.

No se aplicará la sanción por modificación de datos (domicilio fiscal) que establece el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, siempre y cuando la modificación se haga dentro del término establecido en este transitorio por los medios y en los formatos que establece la Administración Tributaria.