

---

**Comentarios al Criterio Institucional Sobre la presentación y evacuación de alegatos y pruebas contra la Propuesta Provisional de Regularización y Propuesta de Resolución Sancionadora y su incorporación en el Acto de Liquidación de Oficio y en la Resolución Sancionadora**

*Elaborado por Lic. Luis Cedeño Quirós*

*30 de Setiembre de 2014*

---

**Publicación Artículo**

---

El pasado 28 de agosto del 2014, la Unidad de Criterio de la Dirección General de Tributación, emitió el Criterio Institucional No. DGT-CI-07-14, en el cual se reiteran los Derechos y Garantías de los Contribuyentes establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ante las actuaciones de la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones tributarias.

El motivo de este criterio institucional nace en respuesta a las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria en los procesos de cobro en vía administrativa, luego de las reformas realizadas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mediante Ley N°9069, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, publicada en el Alcance Digital N°143 de la Gaceta N° 188 del 28 de setiembre del 2012.

A través de estas reformas, especialmente la del artículo 144, se modificó sustancialmente el proceso administrativo el cual establece

principalmente, que posterior al proceso de fiscalización la Administración Tributaria deberá convocar a una audiencia final al contribuyente con el fin de exponer los resultados de la fiscalización y efectuarle una Propuesta de Regularización, para lo cual se le confiere un plazo de cinco días hábiles para manifestar su conformidad o disconformidad. En caso de disconformidad, dentro de los siguientes diez días hábiles será notificado el Acto de Liquidación de Oficio (ALO), a partir de aquí el contribuyente dispone de 30 días hábiles para ingresar las deudas determinadas por el Fisco. Dentro de este mismo plazo el contribuyente podrá presentar un recurso de revocatoria con todos los alegatos y pruebas contra el ALO.

Sin embargo, antes de la notificación de la Propuesta de Regularización, la Administración Tributaria, aún cuando no está señalado en la ley, instauró por la vía reglamentaria un paso previo, consistente en la notificación de una Propuesta

Provisional de Regularización, en relación con la cual el contribuyente podrá exponer todas aquellas pruebas y alegatos relacionados con las diferencias encontradas en las bases imponibles e impuestos determinadas por las Autoridades Tributarias.

Posterior a esto, la Administración emite un informe refiriéndose a dichos alegatos, luego emite la propuesta definitiva y por último el Acto de Liquidación de Oficio.

Sin embargo la Administración Tributaria ha venido emitiendo Actos de Liquidación de Oficio, los cuales en algunos casos carecen de suficiente y correcta motivación, principalmente porque las pruebas y alegatos interpuestos por los contribuyentes en la Propuesta Provisional de Regularización, no han venido siendo considerados por la Administración Tributaria en la emisión del ALO, incumpliendo con lo establecido en el artículo 147, inciso c) del mismo Código, el cual establece que toda resolución administrativa debe cumplir con la apreciación de las pruebas y defensas alegadas.

Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes afectados no podían ejercer su derecho de defensa, pues no contaban con las herramientas necesarias para impugnar los alegatos de la Administración Tributaria en el Acto de Liquidación de Oficio, lo cual había venido a agravar esta situación, pues el contribuyente está obligado a ingresar las deudas determinadas por la Administración Tributaria en los plazos establecidos, según el artículo 144 del Código Tributario, y al no contar la Administración Tributaria con una motivación suficiente y clara en los Actos de Liquidación de Oficio, se le impide al contribuyente demostrar su inconformidad sobre las bases en las que se están determinando las deudas tributarias, quedando así el sujeto pasivo totalmente “desarmado” ante los procedimientos administrativos de cobro, violentándose lo establecido en el artículo 171, inciso 1), el cual indica que constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

*“Derecho al debido proceso y al derecho de defensa de los sujetos pasivos en los procedimientos ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo”*

Esta situación contraviene los mismos principios contenidos en el artículo 187 del CNPT, donde se establece lo siguiente:

*“Los actos jurídicos y las actuaciones materiales de la Administración Tributaria deben ser motivados, cuando establezcan deberes u obligaciones a cargo de los contribuyentes. La motivación consistirá en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la decisión. La falta de motivación de un acto o de*

*una actuación material de la Administración, en los términos expresados, causa su nulidad.”*

Ante este hecho, los contribuyentes que han considerado que los actos de liquidación de oficio emitidos en su contra carecen de suficiente y correcto fundamento, han interpuesto recursos de apelación al Tribunal Fiscal Administrativo, el cual ha fallado a favor del contribuyente, el cual ha reiterado los derechos del contribuyente en concordancia con lo estipulado en los incisos 1), 11) y 12) del artículo 171 del Código Tributario, brindándole la seguridad jurídica y tributaria que estos necesitan.

La posición manifestada por el Tribunal Fiscal Administrativo está sustentada en reiterada jurisprudencia, y considera que los casos que han sido objeto de la apelación demuestran una indefensión en perjuicio de los contribuyentes afectados, pues si bien es cierto, el proceso fiscalizador demuestra la clara aplicación de las nuevas normas procedimentales, introducidas mediante la Ley 9069, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, no se debe perder de vista que los actos administrativos, dictados por la Administración Tributaria son actos que ésta dicta en el ejercicio de la función administrativa, que producen efectos jurídicos que de una u otra forma afectan derechos, deberes e intereses de los contribuyentes.

En el reciente Criterio Institucional emitido por la Dirección General de Tributación, No. DGT-CI-07-14, se refuerza el deber de la Administración Tributaria de atender, considerar y hacer referencia de cada prueba y defensa alegada por el contribuyente en la emisión del Acto de Liquidación de Oficio, con el fin de cumplir con lo establecido en el artículo 187 anteriormente citado.

## Resumen Gacetario Fiscal

Fecha	Gaceta	Documento	Resumen
4	170	<b>Res 154 2014 DGA</b>	Adiciona al Manual de Procedimientos Aduaneros, resolución RES-DGA-203-2005 de fecha 22-06-2005, publicada en el Alcance N° 23 a <i>La Gaceta</i> N° 143 del 26-07-2005, en el Procedimiento de Zonas Francas, Capítulo IV Salidas de Mercancías Del Régimen el punto 4) Del Reciclaje de Mercancías Amparadas al Régimen de Zonas Francas.
4	170	<b>Res 155 2014 DGA</b>	Adiciona al Manual de Procedimientos Aduaneros, resolución RES-DGA-203-2005 del 22 de junio de 2005 publicado en el Alcance N° 23 de <i>La Gaceta</i> N° 143 del 26 de julio del 2005 y sus modificaciones, Procedimiento de Zonas Francas, Capítulo V Procedimientos Especiales, la Sección 2) De las Mercancías de Envío Reiterado.
4	170	<b>Res DGT R 029 2014</b>	Casos en que procede la suspensión del cobro y exclusión de la lista de morosos.
5	172	<b>Decreto 38551-H</b>	Actualización de los impuestos específicos sobre las bebidas envasadas sin contenido alcohólico, excepto la leche y sobre los jabones de tocador
10	174	<b>Expediente N° 19.241</b>	Modificación de la ley n° 7092, ley del impuesto sobre la renta, y adición de un inciso al artículo 2 de la ley n° 6041, creación de la comisión nacional de préstamos para la educación (conape), para incentivar el empleo de forma paritaria para las personas jóvenes menores de treinta años y las personas mayores de cuarenta años.
17	178	<b>RES. DGH-038-2014 y DGA-0243-2014.</b>	Se establece en 12.68% la tasa de interés tanto a cargo del sujeto pasivo como a cargo de la Administración Tributaria, de conformidad con lo regulado en los artículos 57 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 61 de la Ley General de Aduanas.
26	185	<b>Nº DGT-R-39-2014</b>	Se prorroga hasta el 1º de noviembre de 2014, la entrada en vigencia de la resolución DGT-R-036-2014.
26	185	<b>Nº DGT-R-040-2014.</b>	Se reforman los artículos 1 y 2 de la resolución DGT-R-036-2014 del dieciocho de agosto de 2014, publicada en <i>La Gaceta</i> N° 162 del veinticinco de agosto de 2014.

## Resumen Gacetario Legal

Documento	Resumen
<b>DIRECCIÓN NACIONAL DE NOTARIADO</b>	Reglamento sobre la rendición de cauciones a favor de la dirección nacional de notariado
<b>LEY N° 9267</b>	Modificación del artículo 4 de la ley n° 7319, ley de la defensoría de los habitantes de la república, de 17 de noviembre de 1992, y sus reformas
<b>LEY N° 9250</b>	Aprobación, en cada una de sus partes, de las enmiendas a la constitución de la organización internacional para las migraciones

Estimados lectores, quisiéramos informarles que en cumplimiento del artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Dirección General de Tributación ha estado publicando los proyectos de decretos y resoluciones generales en su sitio de internet, con el fin de que los sectores que de alguna manera pudieran considerarse afectados en sus intereses difusos o colectivos tengan la oportunidad, antes de la aprobación y

publicación definitiva del proyecto, de exponer sus observaciones y hacer valer ante las autoridades fiscales su opinión en relación con los aspectos específicos objeto de regulación.

En ese sentido, consideramos que la reciente normativa introduce una importante oportunidad a los contribuyentes de expresar y canalizar sus puntos de vista y tener alguna participación en el proceso de aprobación de la normativa fiscal.

El procedimiento establecido por la Dirección General de Tributación es el siguiente:

1. Se hace la publicación del proyecto de reglamento o resolución en el sitio web de la Administración Tributaria
2. Se hacen dos publicaciones en La Gaceta, donde indica que los interesados tienen 10 días hábiles a partir de la primera publicación para hacer sus observaciones y el mecanismo para canalizarlas.
3. Una vez aprobado el proyecto definitivo, se procede a efectuar la publicación en la Gaceta del decreto o resolución correspondiente.

En nuestra experiencia y en consultas efectuadas a los departamentos a cargo en la Dirección General de Tributación, los pasos 1 y 2 pueden repetirse dependiendo de las diferentes modificaciones que experimente un proyecto antes de su aprobación. De manera que éste podría ser puesto varias veces en la página web o bien ser publicado varias veces en la Gaceta para consulta pública.

En virtud de lo anterior, cuando consideremos que un proyecto puede ser de interés general para nuestros clientes, procederemos a comunicarlo y aclarar en qué etapa del proceso de publicación se encuentra. Igualmente, nos ponemos a su disposición con el fin de asesorarles o apoyarles para hacer llegar sus observaciones a la Autoridad Fiscal dentro del plazo previsto.

## **Hablemos**

Para un entendimiento más profundo en cómo esta situación pudiera afectar su negocio, favor contactar:

### **Socios de PwC InterAmericas Tax & Legal Services:**

Ramón Ortega, *Centroamérica, Panamá y República Dominicana*  
Socio Líder de la Región  
[ramon.ortega@do.pwc.com](mailto:ramon.ortega@do.pwc.com)

Andrea Paniagua, *República Dominicana*  
[andrea.paniagua@do.pwc.com](mailto:andrea.paniagua@do.pwc.com)

Edgar Mendoza, *Guatemala*  
[edgar.mendoza@gt.pwc.com](mailto:edgar.mendoza@gt.pwc.com)

Carlos Morales, *El Salvador*  
[carlos.morales@sv.pwc.com](mailto:carlos.morales@sv.pwc.com)  
Edgar Mendoza, *El Salvador*  
[edgar.mendoza@gt.pwc.com](mailto:edgar.mendoza@gt.pwc.com)  
Andrea Paniagua, *El Salvador*  
[andrea.paniagua@do.pwc.com](mailto:andrea.paniagua@do.pwc.com)

Ramón Morales, *Honduras*  
[ramon.morales@hn.pwc.com](mailto:ramon.morales@hn.pwc.com)

Francisco Castro, *Nicaragua*  
[francisco.castro@ni.pwc.com](mailto:francisco.castro@ni.pwc.com)  
Andrea Paniagua, *Nicaragua*  
[andrea.paniagua@do.pwc.com](mailto:andrea.paniagua@do.pwc.com)

Carlos Barrantes, *Costa Rica*  
[carlos.barrantes@cr.pwc.com](mailto:carlos.barrantes@cr.pwc.com)

Francisco Barrios, *Panamá*  
[francisco.barrios@pa.pwc.com](mailto:francisco.barrios@pa.pwc.com)

Esta publicación se ha elaborado como una guía general sobre asuntos de interés, y no constituye una asesoría profesional. Usted no debe actuar basado en la información contenida en esta publicación sin haber obtenido asesoramiento profesional específico. PricewaterhouseCoopers Costa Rica no ofrece ninguna representación o garantía (expresa o implícita) en cuanto a la exactitud de la información contenida en esta publicación, y, en la medida permitida por la ley, sus miembros, empleados y agentes no aceptan ninguna responsabilidad, sobre las consecuencias de cualquier actuación realizada por usted basada en la información contenida en esta publicación o por cualquier otra decisión basada en él.

© 2014 PricewaterhouseCoopers Interamerica S.A. Todos los derechos reservados. En este documento, "PwC" se refiere a PricewaterhouseCoopers Interamerica S.A., firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada firma miembro constituye una entidad legal autónoma e independiente.