

9 de octubre de 2024

Consulta Expediente N.º 24.499 Colegio de Abogados.

Señores

Asamblea Legislativa

El proyecto en consulta pretende modificar el artículo 57 CNPT para eliminar de la regla de intereses el atraso en los pagos parciales establecidos en el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la renta. La norma propuesta dice:

*“ARTÍCULO ÚNICO- Modifíquese el artículo 57 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas y en adelante se lea de la siguiente manera:*

*Artículo 57- Intereses a cargo del sujeto pasivo*

*Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica.*

*Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses por lo menos. Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.*

*Se excluye en su totalidad la aplicación de este artículo a los pagos parciales exigibles de conformidad al artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.*

*TRANSITORIO I- Únicamente para el periodo fiscal en que entra en vigencia la presente ley, los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución total de los intereses pagados sobre los pagos parciales del impuesto sobre la renta cuando el impuesto anual de ese periodo fiscal haya sido liquidado y pagado dentro del término del plazo de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal respectivo; lo anterior, de conformidad con el artículo 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N.º 7092 y sus reformas.*

*TRANSITORIO II- Sin necesidad de actuación alguna del sujeto pasivo, la Administración Tributaria hará la devolución del interés pagado sobre los pagos parciales como un pago a cuenta contra el impuesto sobre la renta del periodo fiscal en que entra en vigencia la presente ley”.*

Por su parte, el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dice:

*“ARTICULO 22.-Pagos parciales del impuesto. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta Ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme con las reglas siguientes:*

*a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.*

*b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.*

*c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.*

*(Así reformado el inciso anterior por el inciso f) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).*

*La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período fiscal del que se trate”. (Así reformado por el artículo 15 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1° de agosto de 1995)*

Los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta- como lo dice el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta- son, pues, una de esas “*ciertas obligaciones de contenido igualmente patrimonial*”, que surgen en torno a la obligación tributaria principal (*el pago del impuesto*) y que están funcionalmente ordenadas a la satisfacción de dicha obligación tributaria principal. Como plantea A. Torrealba<sup>1</sup> en “cuanto a la finalidad de este tipo de obligación tributaria, esta es instrumental a la obligación tributaria principal, y ello en un triple sentido: a) por una parte, procura el mejor cumplimiento de esta última a través de

---

<sup>1</sup> Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario Iberoamericano. A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT. Editorial del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. 2017.

un mejor control tributario, especialmente en las modalidades en que intervienen terceros que se relacionan con el contribuyente, como es el caso de los retenedores u obligados a realizar ingresos a cuenta; b) por otra parte, procura estimular el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria principal a través de anticipos que alivian el impacto del pago final; c) por último, buscan dotar al Fisco de un flujo constante de recursos a través de todo el período fiscal”.

Los pagos parciales tienen su propio presupuesto de hecho y por ende no surgen del hecho generador del impuesto (*es decir, no surgen de la generación de una renta neta una vez que haya concluido el período fiscal*), sino que dando por supuesto que ese hecho generador se producirá, obligan a hacer “adelantos” o pagos anticipados a la configuración de dicho hecho generador. Lo característico “es que dichos pagos parciales se devengan antes de que surja el hecho generador de la obligación tributaria principal. Incluso, cuando se generan ni siquiera hay certidumbre en cuanto a si la obligación tributaria finalmente va a nacer y en qué cuantía. Pese a que el pago es a cuenta de esta obligación principal, bien puede suceder que la cuantía del primero exceda la cuantía de la segunda. En fin, la obligación de pago a cuenta nace como instrumento de una obligación tributaria principal no nacida, futura e incierta, aunque probable”. En resumen, los pagos parciales son una **obligación autónoma e instrumental** de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo.

En los pagos parciales o fraccionados, los elementos subjetivo y objetivo del hecho generador también conforman el presupuesto de hecho de éstos, con algunas variantes. Así, fundamentalmente, la principal variante opera a nivel de los aspectos temporales de ambos elementos.

En este sentido, el artículo 22 de la ley 7092 de impuesto sobre la renta no establece una norma especial de aplicación de intereses por el atraso u omisión en la cancelación de los pagos parciales o a cuenta. Por lo que la regla de intereses se encuentra actualmente en el artículo 57 CNPT, donde sí se establece este interés indemnizatorio para los pagos parciales:

*“Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo*

*Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés junto con el tributo adeudado. **Esta obligación también se produce cuando no se realicen pagos parciales conforme al artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica.***

*Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses por lo menos. Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos*

*intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración. Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 8981 del 25 de agosto del 2011) (resaltado adicionado)*

Visto lo anterior, resulta claro que la norma del artículo 57 CNPT es una de las llamadas obligaciones tributarias accesorias, que como apunta Torrealba en el contexto del Modelo de Código Tributario del CIAT, se caracterizan “fundamentalmente por su función “indemnizatoria” o “compensatoria”.

Como sostienen A. MANTERO SAENZ y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ<sup>2</sup>, los “intereses de demora se configuran como una obligación *ex lege*, consistente en el pago de una cantidad, cifrada en un porcentaje, motivado por el retraso en el cumplimiento de una obligación por parte del deudor; y este porcentaje se aplicará, normalmente, sobre el importe de esa obligación que ha sido incumplida. Así, su finalidad es compensadora o indemnizatoria: no se trata de castigar un retraso culpable sino de compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria a la vez que indemnizar la falta de satisfacción del interés del acreedor en el pago tempestivo de la misma. En consecuencia, su naturaleza es resarcitoria, indemnizatoria o compensatoria (...) por encontrarse privada la Hacienda Pública de las sumas debidas por los obligados al pago de la deuda.”

Este tipo de obligaciones encuentra su expresión más clara en el interés que se cobra al sujeto pasivo por el retraso en el pago **de otras obligaciones tributarias, como la principal y la de realizar pagos a cuenta**. El artículo 61, numerales 1 y 2 MCTCIAT recoge esta figura:

**Artículo 61. Intereses y recargos por pago fuera de plazo.**

- 1. El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio de....., sin necesidad de actuación alguna de la Administración tributaria, el cual se calculará por cada mes o fracción de mes transcurrido hasta la extinción de la obligación. De igual modo se exigirá ese mismo interés en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.*
- 2. El interés moratorio será fijado por ..... y no podrá ser superior a ..... veces o inferior a .....veces la tasa .....*
- 3. Los pagos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del ..., con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses previstos en el primer párrafo de este artículo. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación y pago, se aplicará un recargo único del ..., ó ..., respectivamente, con exclusión de las sanciones que en otro caso hubieran podido exigirse, pero no del interés moratorio”.*

---

<sup>2</sup> MANTERO SAENZ, A. y GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., *Ley General Tributaria....*, cit., comentario a cargo de PÉREZ de AYALA BECERRIL, M., p.p. 174-175.

Es más, el propio comentario al modelo del CIAT es claro en evidenciar como el atraso en una obligación tributaria genera intereses:

**“COMENTARIO:**

4. *Este artículo consagra la aplicación automática de un interés moratorio por el pago fuera de término en cualquier circunstancia. Es necesario tener en cuenta, que a efectos de evitar un arbitraje financiero en el pago con retraso de las obligaciones tributarias de los obligados tributarios, resulta conveniente que la tasa que se establezca sea lo suficientemente disuasiva de cualquier cálculo financiero que pueda hacer el obligado para postergar el pago de sus tributos porque le resulte ventajoso financieramente hablando.*

La razón de que se establezcan intereses para el pago parcial no es otra que la de que este tenga las condiciones de una verdadera obligación. De lo contrario, la no realización del pago parcial carecería de toda consecuencia y, por tanto, sería opcional hacerlo o no hacerlo, frustrándose los objetivos indicados que tiene este tipo de obligaciones.

En ese sentido, es de aclarar que la autonomía del pago parcial es relativa en cuanto a que si, al final del período, el monto a pagar por la obligación tributaria principal es menor a los pagos parciales, la diferencia en más por pagos parciales desaparece. Sin embargo, si hay norma de intereses, sí subsistiría la deuda por intereses por retraso en la realización del pago parcial, de modo que si el contribuyente se limitara a pagar la obligación tributaria principal determinada, por regla de imputación primero se pagarían los intereses pendientes (por el pago parcial no realizado a tiempo), quedando un saldo a pagar de la obligación principal que, a su vez, generaría intereses de ahí en adelante.

Así, en conclusión, este proyecto eliminaría la obligación de la cancelación de los pagos parciales por parte del contribuyente, con lo cual el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta carecería de sentido. El problema práctico de eliminar la cancelación de pagos parciales, que es al ser el impuesto sobre las utilidades un tributo anual con cancelación al final del período, si se elimina la obligación de hacer los pagos parciales, el Ministerio de Hacienda podría sufrir un menoscabo en sus ingresos, tendría que buscar financiamiento por los ingresos dejados de percibir a lo largo del período, que resultan de la cancelación de pagos parciales.

Por lo que desde una perspectiva técnica y de adecuado financiamiento de la Hacienda Pública, nos oponemos al proyecto de ley consultado.

Dr. Adrián Torrealba Navas

Coordinador Comisión Tributaria

Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica