

MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Elaborado por:
PhD. Michael Vásquez López MDET. MAF.
Julio 2017.

MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA LEY DEL IMPUESTO DE RENTA

A continuación se analizan las formas de cómo extinguir o liquidar la obligación tributaria principal.

Estos medios de extinción se encuentran en el artículo 35: Medios de extinción de la obligación tributaria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) que señala:

La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

- » Pago;
- » Compensación;
- » Confusión;
- » Condonación o remisión; y
- » Prescripción.

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación.



PAGO

El pago será el primer medio de extinción de la obligación tributaria, ya que cuando se crea un tributo, el legislador visualiza esta figura como la ideal, ya que interesa obtener dinero para solventar determinada necesidad pública.

El pago es el cumplimiento de la prestación por medio de la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria.

De las distintas formas de extinción de las obligaciones, el pago ha sido considerado, junto con la compensación, las únicas formas en que la obligación tributaria se adecua al fin que fue creada.

¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS AL PAGO?

Estarán obligados al pago de los tributos los contribuyentes o responsables que así haya designado la ley en su hecho generador.

El artículo 37: *Pago por terceros. Subrogación* del CNPT señala lo siguiente:

“

Los terceros extraños a la obligación tributaria, también pueden realizar el pago, en cuyo caso se opera la subrogación correspondiente; y la acción respectiva se debe ejercer por la vía ejecutiva. Para este efecto tiene carácter de título ejecutivo la certificación que expida la Administración Tributaria.

”



La subrogación es el pago realizado por un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria. Esto refuerza la idea de que al Estado le interesa recaudar independientemente de donde venga el ingreso.

El artículo 38: Aplazamientos y fraccionamientos establece:

En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

La Administración puede negociar arreglos de pago con el administrado y fraccionar los pagos; cuando esto pasa no corren los intereses moratorios.

El artículo 39: Lugar, fecha y forma de pago del CNPT señala lo siguiente:

El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o, en su defecto, el reglamento respectivo. **La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales.** (El resaltado no es del original)

Es importante destacar que en este artículo, lo que se llama pagos parciales son pagos incompletos sobre una obligación cuantificada. Un ejemplo sería que una persona determine su impuesto a las utilidades por quinientos mil colones y solo tenga doscientos mil colones para pagar. Este contribuyente puede ir ante la Administración Tributaria y realizar ese pago incompleto y solamente tendría una multa por los trescientos mil colones, más el uno por ciento de mora por mes o fracción, sin que supere el veinte por ciento.



FORMAS DE PAGO

Entre las formas de pago se tienen: en efectivo o cheque, así como los timbres, los enteros fiscales y los títulos valores, llamados: Certificados de Abono Forestal y Certificados de Abono Tributario (CAF y CAT).

ENTRE LAS FORMAS DE PAGO SE TIENEN: EN EFECTIVO O CHEQUE, ASÍ COMO LOS TIMBRES, LOS ENTEROS FISCALES Y LOS TÍTULOS VALORES, LLAMADOS: CERTIFICADOS DE ABONO FORESTAL Y CERTIFICADOS DE ABONO TRIBUTARIO (CAF Y CAT).

El artículo 40 del CNPT señala que los tributos deben pagarse dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas, pero en caso de que la ley tributaria no establezca cuando hay que pagar, deberá pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador¹.

¿QUÉ PASA CUANDO SE PAGA EN EXCESO UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA?

Cuando se paga una obligación tributaria de manera indebida, se tienen dos opciones: la primera es solicitar la compensación, siempre y cuando la obligación sea con la misma Administración Tributaria; y la segunda es solicitar la devolución.

En buena teoría y como lo señala el artículo 43 del CNPT, la Administración Tributaria debe comunicar esta situación dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito por medio de La Gaceta.

¹ "Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas deben pagarse el tributo que se determine así como los pagos parciales establecidos en el artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro, o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar 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 pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación (...)"

Cuando el sujeto pasivo realiza un pago en exceso y solicita la devolución, previo a que den el dinero, la Administración Tributaria revisa que el sujeto pasivo esté al día con sus obligaciones y que no tenga ninguna deuda por concepto de sanciones. En caso de que tuviera deudas, la Administración haría una compensación de oficio que permita cobrar ese dinero, quedando de esta forma el sujeto pasivo al día y el remanente, se devuelve al sujeto pasivo.

Se devuelve el dinero con intereses cuando la Administración induce a error al administrado en determinado cobro, y no se devuelve con intereses cuando el sujeto pasivo, por su propia culpa, paga en exceso.

El plazo para solicitar la devolución o la compensación prescribe a los cuatro años a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago, o desde la fecha en que se presentó la declaración jurada.

La Administración deberá realizar el pago respectivo a más tardar durante el ejercicio presupuestario siguiente al de la fecha del reclamo del sujeto pasivo.

IMPUTACIÓN DE PAGOS

La imputación de pagos establece que los sujetos pasivos deben determinar cuál deuda quieren pagar y si no lo hacen, la Administración imputa la deuda más antigua.



COMPENSACIÓN

La compensación se define como un medio de extinción; en el cual, el contribuyente o responsable tiene saldos a favor, ya sea por pagos en exceso o por montos concedidos por la ley.

El artículo 45: Casos en que procede del CNPT señala lo siguiente:

El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a períodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo. Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

LA COMPENSACIÓN SE DEFINE COMO UN MEDIO DE EXTINCIÓN; EN EL CUAL, EL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE TIENE SALDOS A FAVOR, YA SEA POR PAGOS EN EXCESO O POR MONTOS CONCEDIDOS POR LA LEY.

Tratándose del impuesto general sobre las ventas y el selectivo de consumo serán también compensables las deudas o los créditos que por concepto de estos tributos se generen en trámites aduaneros, con los generados ante la Dirección General de Tributación. También, son compensables los créditos por tributos con los recargos y las multas firmes establecidos en este Código.

En este artículo se mencionan dos tipos de compensaciones: la compensación de oficio, cuando el contribuyente o responsable realiza un pago en exceso y éste no se encuentra al día con sus obligaciones. La Administración se compensa de oficio, es decir, cobra el monto adeudado y devuelve el remanente al sujeto pasivo. El otro tipo de compensación es la compensación a petición de parte cuando el contribuyente o responsable, y se da cuando se solicita a la Administración que el monto en exceso se utilice en otra deuda que tenga con esa misma Administración.

Además cuando se señala que el monto debe ser líquido y exigible, es cuando el mismo sea en dinero y no esté prescrito o embargado.

CONFUSIÓN

El artículo 49 cuando se opera, del CNPT señala lo siguiente:

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

La Confusión se da cuando el sujeto activo es al mismo tiempo sujeto pasivo; esto significa que el sujeto activo (la Administración) no puede deberse a sí mismo.

Un ejemplo se da cuando una persona tiene deudas tributarias con la Municipalidad y esta persona fallece y en su testamento dona todo a la Municipalidad; si la Municipalidad acepta esta donación se da la confusión puesto que va ser el sujeto activo y al mismo tiempo sujeto pasivo, por lo tanto, se extingue la obligación.

CONDONACIÓN O REMISIÓN

El artículo 50: Procedimientos del CNPT señala que:

La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley.

En otras palabras, la condonación es el perdón de la obligación tributaria que solamente se puede dar por ley.

Un ejemplo se da cuando las Municipalidades realizan las amnistías tributarias. La Municipalidad se acoge a una ley y procede a perdonar los periodos permitidos, dando la posibilidad a los contribuyentes a que paguen el principal de los últimos años que la ley determine y sin accesorias.

El fin de estas amnistías, aparte de recaudar parcialmente montos dejados de ingresar, será el de actualizar las bases de datos y valores, que permitan gestionar en un futuro los tributos que pueda adeudar el sujeto pasivo.



PRESCRIPCIÓN

Esta figura la encontramos en el artículo 51: *Términos de prescripción* del CNPT que señala lo siguiente:

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.

El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados, pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.

LA PRESCRIPCIÓN ES UN MEDIO DE EXTINCIÓN QUE SE DA POR UNA INACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La prescripción es un medio de extinción que se da por una inacción de la Administración para determinar la obligación tributaria. El término de la prescripción es de cuatro años si el contribuyente declaró, sea en forma correcta o incorrecta, pero se extiende a 10 años si el sujeto pasivo realizó su declaración de forma fraudulenta o si fue omiso.

En la rama tributaria es difícil probar el fraude, ya que, al regirse las declaraciones por un sistema de autoliquidación, es posible que se den ciertas situaciones que hacen imprecisa una determinación sin buscar defraudar el Fisco.

Por omiso, se deben entender dos situaciones: la primera, cuando un contribuyente no esté registrado, y por lo tanto no declare; y la segunda, cuando un sujeto pasivo está registrado, pero no declara.

Nos indica el CNPT en su artículo 52, que “El término de prescripción se debe contar a partir del primer día del mes siguiente a la fecha en que el tributo debe pagarse”.

Pongamos un ejemplo al respecto: si se declara incorrectamente el impuesto a las utilidades en el 2013, ¿cuándo prescribiría esa obligación?

Se debe realizar el conteo de la siguiente forma: según la ley, el conteo inicia a partir del primero de enero del año siguiente de cuando se dio el hecho generador; por lo tanto, en este caso, comienza en enero del 2014, que sería año 1; luego, 2015, año 2; 2016, año 3; 2017, año 4; y prescribe el primero de enero del 2018.

Otro ejemplo sería el cálculo de prescripción del impuesto sobre las ventas del mes de julio 2017; para sacar el conteo, debemos saber cuándo se presenta la declaración de ventas de junio, la misma se presenta el 15 de julio; por ende, el tiempo de prescripción sería el 1 de agosto del 2021.

Es importante conocer en este tema de la prescripción que existen dos situaciones a valorar. El primer término es la interrupción y la segunda, la suspensión.

Se entiende por interrupción cuando se da una interacción entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; es decir, entre la Administración y los responsables o contribuyentes. La consecuencia de la interrupción es que el conteo vuelve a cero.

La ley da varias situaciones como la notificación por parte de la Administración para iniciar una actuación fiscalizadora; sin embargo, la mera notificación no interrumpe la prescripción, es necesario que los funcionarios de la Administración hayan procedido dentro del mes a realizar las gestiones; si no lo hacen, no se interrumpe. La segunda situación es cuando iniciada la actuación, hayan suspendido las mismas por más de dos meses; si pasa esa situación, no se da por interrumpida la prescripción.

Otra forma de interrupción se da por la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo; esto significa que el contribuyente o responsable, por medio de una declaración jurada, cuantifica la deuda ante la Administración. Puede ser por medio de una rectificativa o presentar una declaración jurada omisa de determinado periodo.

La interrupción se puede dar también por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor. Esto se da luego de que la Administración logra confrontar al sujeto pasivo y hace ver sus irregularidades, y éste acepta. También se puede dar en los casos de arreglo de pago que realiza el sujeto pasivo con la Administración.

ES IMPORTANTE CONOCER EN ESTE TEMA DE LA PRESCRIPCIÓN QUE EXISTEN DOS SITUACIONES A VALORAR. EL PRIMER TÉRMINO ES LA INTERRUPCIÓN Y LA SEGUNDA, LA SUSPENSIÓN.

Se interrumpe por notificaciones de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. Esta notificación es diferente a la primera que se describió, ya que la primera busca determinar la obligación, y en la segunda, ya está cuantificada la obligación y se notifica para el cobro correspondiente.

Un ejemplo en el conteo de la prescripción, tomando en cuenta la interrupción, sería que un contribuyente no presentó la declaración del impuesto de ventas de febrero del 2016; siendo así la Administración tendría 10 años por omiso, pero el contribuyente declara el 4 de julio del 2018; al declarar este periodo ya no serían 10 años, sino 4 años. El conteo vuelve a cero y se contabiliza a partir del primero de enero del año siguiente en el cual se dio la interrupción; por ende, la prescripción aplicaría para el 1 de enero del 2023 (De 2019 a 2020, año 1; del 2020 a 2021; año 2, del 2021 al 2022; año 3, del 2022 al 2023 año 4.)

Se tiene la suspensión en la prescripción, la cual establece una interacción entre el sujeto pasivo y el Ministerio Público, provocada por una posibilidad de delito tributario.

Es importante agregar que la prescripción de la obligación principal va a extinguir el cobro de los intereses.

Si en una eventualidad de falta de conocimiento, un administrado paga una obligación prescrita, lo pagado no puede ser materia de repetición, es decir, no se devuelve.

Sobre este punto, finalmente, se puede establecer que en Costa Rica, se tienen cinco tipos de prescripción a nivel tributaria que serían las siguientes:

- » **Primera:** El tiempo para determinar el tributo para la Administración Tributaria es de 4 años en caso de declarar y 10 años en caso de omisión o identificar fraude.
- » **Segunda:** El tiempo para solicitar la compensación o devolución de saldos a favor del administrado son de 4 años de fecha a fecha al día siguiente.
- » **Tercera:** El tiempo que tiene la Administración Tributaria para aplicar sanciones es de 4 años, contados a partir del día siguiente de cuando se cometió la infracción.
- » **Cuarta:** La Administración Tributaria tiene 5 años para determinar tributos municipales.
- » **Quinta:** Los delitos tributarios prescriben a los 10 años; estos aplican en vía judicial.



BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de Costa Rica: Ley 4755 del 3/5/1971. Disponible en: http://www.pgr.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC

Código de Normas y Procedimientos Tributarios: Ley 4755 del 3 de mayo del 1971. Disponible en: <https://costarica.eregulations.org/media/c%C3%B3digo%20tributario.pdf>



The image features a dark blue background with a complex, low-poly geometric pattern of various shades of blue. A large, semi-transparent blue circle is centered in the middle of the frame. On the left side, there is a solid orange rectangular box containing the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center.

ILUMNO