

## Informe de Investigación

**Título:** Impuesto de la renta y territorial

**Subtítulo:** Equilibrio tributario, capacidad confiscadora del estado y límites y alcances de la administración tributaria en las municipalidades.

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Tributario	<b>Descriptor:</b> Información tributaria
<b>Tipo de investigación:</b> Compuesta	<b>Palabras clave:</b> impuesto de la renta, impuesto territorial, municipalidades, equilibrio tributario
<b>Fuentes:</b> Doctrina, Jurisprudencia	<b>Fecha de elaboración:</b> 09-2009

### Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Doctrina</b> .....	<b>2</b>
Las Dimensiones del Traspaso del Impuesto Territorial a las Municipalidades y su impacto social.....	2
<b>3 Jurisprudencia</b> .....	<b>6</b>
Dictamen : 232 del 05/12/1997 .....	6

#### 1 Resumen

Se adjunta el material disponible sobre las materias solicitadas. La información disponible es escasa. Se recomienda consultar en su totalidad el Trabajo Final de Graduación del cual se transcriben los contenidos y la introducción.



## 2 Doctrina

### ***Las Dimensiones del Traspaso del Impuesto Territorial a las Municipalidades y su impacto social'***

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN EPÍGRAFES

TITULO PRIMERO: Evolución Histórica de las Cargas Impositivas en General

CAPITULO PRIMERO: Las Cargas Impositivas. Sección Primera: Generalidades de las Cargas Impositivas en la antigüedad.

- A. Antecedentes históricos y evolución en el mundo moderno
- B- Aspectos conceptuales
- C. Características y elementos estructurales de las cargas impositivas
  - 1. Características de las cargas impositivas.
    - a) Poder
    - b) Unidad
    - c) Independencia
    - d) Identidad
  - 2. Elementos Estructurales
    - a) Sujeto
    - b) Unidad
    - c) Contenido
  - 3. Formas comunes de las cargas impositivas
    - a) La carga impositiva como Deber Jurídico
    - b) La Carga impositiva como Pretensión.
    - c) La Carga impositiva como Imposición
- D) Clasificación general de las cargas impositivas
  - 1. Absolutas y Relativas
  - 2. transmisibles e intransmisibles
  - 3. Principales y accesorias
  - 4. Públicas y Privadas



## CAPITULO SEGUNDO.

### MARCO TEÓRICO PREFERENCIAL. INTRODUCCIÓN

Sección Primera: Evolución histórica de las cargas impositivas en Costa Rica y la relación jurídica

A.-1. Tipos de sancionaes que se estipulan en Costa Rica

A.-2. Con que finalidad se imponían dichas cargas

A.-3. Hacia donde iba lo recaudado

B.- Relación Jurídica

B.1 .Concepto de relación Jurídica

B.2. Estructura

B.2 (a) Elemento Subjetivo

B.2 (b) Elemento Objetivo

B.2 (c) Elemento Causal

C. Clasificación o tipos de relaciones jurídicas

C.1. Por el Objeto

C.2. Por el contenido

C.3. Por la naturaleza

D. La carga impositiva y el deber jurídico

E. El deber como correlato lógico de la carga impositiva dentro de la relación jurídica

TITULO SEGUNDO. Ley 7509 y su reglamento.

CAPITULO PRIMERO: Fundamento Jurídico

Estudio Jurídico sobre la Ley n° 7509 y su Reglamento. Decreto Ejecutivo N° 24857

H. Reformas a la Ley 7509

Pronunciamiento de la Procuraduría General de la República sobre la Acción de Inconstitucionalidad N° 519-96. Sobre el Reglamento de la Ley N° 7509

Posición de los Gobiernos Locales

Sección Primera: El por qué del traspaso del Impuesto

Territorial a las Municipalidades

A. Identificación del Proceso a asumir en función de La Ley de Bienes Inmuebles

B. Manual de Estructura y Funciones del departamento

Catastral

C. Funciones. Actualización literal y gráfica



#### D. Control de Calidad

CAPITULO SEGUNDO: Identificación de procedimientos y levantamientos de los mismos

- A. Procedimiento de Actualización de Información literal y gráfica por medio de acción interpuesta por el contribuyente
- B. Procedimiento de actualización de Base de datos del impuesto de bienes inmuebles a través del cruce de información de hacienda y urbanos mediante proceso mecanizado
- C. Procedimiento de denuncia ante la Corte Suprema de Justicia cuando los notarios entreguen tardíamente las escrituras públicas, (Art. 27)
- D. Procedimiento de trabajo de escritura pública

CAPITULO TERCERO: Mecanismos de Control por parte de las Municipalidades sobre las Declaraciones de los contribuyentes

Sección Primera: Procedimiento para la entrega, recepción y control de la Declaración de Bienes

- A. Funciones del Departamento de Desarrollo Catastral
- B. Funciones de los Técnicos de la Sección de Actualización Literal y Gráfica
- C. Departamento control de calidad, funciones y toma de decisiones
- D. Procedimiento de segregación y reunión de propiedades
- E. Formas de impugnación del avalúo por parte del contribuyente
- F. Impacto social de los contribuyentes de escasos recursos

#### CAPITULO CUARTO

- A. Recomendaciones
- B. Estarán realmente capacitados los entes municipales para cumplir a cabalidad los objetivos, fines y propósitos, establecidos por la Ley N° 7509
- C. Que deben hacer para cumplir con dicha Ley
- D. Proyecto de Ley

#### CONCLUSIONES DE AMBOS TESIARIOS

- E. Bibliografía General
- F. Anexos

#### INTRODUCCIÓN

a. Durante muchas administraciones de gobiernos pasados, a través de la Tributación Directa, se implantaron sistemas de recaudación de los impuestos territoriales, sin que los mismos pudieran dar los resultados deseados. Unas veces por la constante burocracia, otras veces por



inoperancia de los encargados del cobro y otras por la constante corrupción de dichos funcionarios.

b. Los objetivos generales de nuestra investigación es comprobar si los Municipios estarían en capacidad de cumplir con las pautas establecidas por la Ley 7509, tomando en cuenta que dichos Municipios carecen de suficientes recursos para cumplir con esa función, o más bien se puede caer en los mismos errores de la Tributación Directa. Únicamente dando capacitación y alimentando de recursos económicos a los Municipios, puede que sea un completo éxito lo preceptuado por la Ley, pero hay que tener cuidado con los manejos de los fondos que no sean destinados para otros fines ajenos al cumplimiento de sus objetivos.

Como objetivos específicos pretendemos partiendo del fundamento o espíritu de la Ley radica en el principio jurídico-político de descentralización del Estado y por el principio jurídico de autonomía Municipal, Juntamente con el principio de responsabilidad. Dentro de la investigación nos abocaremos a los verdaderos alcances de la Ley, y si es conveniente o no su aplicación.

La hipótesis que nos planteamos es si la descentralización del cobro del impuesto territorial en favor de los Municipios está respaldado por una estructura jurídica tributaria y administrativa con capacidad de realizar dicha tarea. Analizar si una vez llevada a cabo la eventual recaudación, ofrece el ordenamiento jurídico el efectivo acceso de la sociedad civil a esos recursos por medio de los mecanismos Municipales de participación popular en la toma de decisiones, con el fin de que el proceso de descentralización se traduzca en democratización. Los actuales mecanismos tributarios y municipales idóneos para lograr el objetivo de democratización que persigue la descentralización del Estado.

Se utilizará como metodología, la confrontación entre la anterior Ley de Tributación y la Ley 7509, en donde se analizará la modificación que se le dio a la Ley anteriormente que estaba destinada para el cobro del Impuesto Territorial a la Tributación Directa y en relación a la nueva Ley que es la No. 7509 y su respectivo Reglamento, que es el traspaso del cobro antes dicho, a favor de las Municipalidades de todo el Territorio Nacional, que viene a desencadenar en una serie de actos a cuál más de difíciles puesto que dichos Entes Municipales no estaban bien preparados para cumplir la laboriosa tarea encomendada por el Estado y aunado al fracaso de la misma Tributación Directa de que a través de los años y aunque contaba con el personal e instrumentos idóneos, no pudo cumplir a cabalidad el cobro de los tributos por ese concepto y al no haber una especialización por parte de los funcionarios de las Municipalidades, creemos a ciencia cierta que es muy difícil, aunque no imposible, que se pueda cumplir lo preceptuado por la Ley No. 7509. Además nos proponemos a investigar a fondo aspectos tanto positivos como negativos, del Impuesto Territorial que se creó bajo el gobierno de tacto de Federico Tinoco, bajo el Decreto 16 de 30 de junio de 1917, en donde se hace efectiva, el cobro de dicho impuesto, además de los razonamientos tanto positivos como negativos de la Ley No. 7509 y su Reglamento, que entró en vigencia el 19 de junio de 1995.

La confrontación entre la Ley de Tributación Directa anterior, y la Ley 7509, se confrontará además con el respectivo análisis jurídico, en donde se buscará un equilibrio social y se analizará si el mismo es justo desde la perspectiva social.

Finalmente se indicará si los Municipios cumplen o no con la Ley 7509.

Formalmente el presente trabajo se encuentra dividido en dos títulos. El primer título está estructurado en la siguiente forma: Dos capítulos con una sección, el título denominado Evolución Histórica de las cargas impositivas en general. En el capítulo Primero Sección Primera, encontramos Generalidades de las cargas impositivas en la antigüedad, juntamente con la evolución de la época moderna, además de sus características y elementos estructurales. Se analiza en esta sección como se recaudaba los impuestos en Grecia, Roma y hoy en día en ei

Mundo Moderno, indicándose para que servían dicho tributo. En el Capítulo Segundo, Sección Primera, se analiza la evolución histórica en Costa Rica, y la relación jurídica que existía, con qué finalidades se cobraba el impuesto y finalmente el tipo de relaciones jurídicas que existían.

En el Título Segundo, se menciona la ley 7509, y su Reglamento. Este título cuenta con cuatro capítulos. El Primer Capítulo es el fundamento Jurídico, en donde se hace un análisis exhaustivo de la Ley 7509 y su Reglamento, se indican las reformas que se le han hecho en la actualidad a dicha Ley, y se indica sobre un pronunciamiento de la Procuraduría General de la República sobre la Acción de Inconstitucionalidad presentada en contra del Reglamento y la Posición de los Gobiernos Locales. En este capítulo encontramos una única sección relativa al porqué del traspaso del impuesto territorial a favor de las Municipalidades y funciones de la Municipalidad. En el Capítulo Segundo se indican la Identificación de procedimientos y levantamientos de los mismos. En el capítulo tercero con una única sección, es sobre los Mecanismos de Control por parte de las Municipalidades sobre las declaraciones de los contribuyentes. En esta sección, cuenta con seis apartes, siendo el más importante, el punto F, puesto que hacemos un análisis sobre el impacto que esta ley provoca sobre las personas de escasos recursos.

Finalmente nos encontramos con el Capítulo Cuarto, en donde damos recomendaciones, indicamos si los entes Municipales están capacitados, para cumplir a cabalidad los objetivos, fines y propósitos establecidos por la Ley 7509, indicamos que deben hacer para cumplir con la Ley, e indicamos un proyecto de Ley. Por último las conclusiones de ambos tesarios. Luego la Bibliografía, Anexos e índice.

### **3 Jurisprudencia**

Dictamen : 232 del 05/12/1997 <sup>2</sup>

C-232-97

San José, 5 de diciembre de 1997

Señora

Ana Patricia Murillo Delgado

Secretaria Municipal

Municipalidad de Belén

Estimada señora

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio No. 1911-97 del 19 de noviembre del .año en curso, mediante el cual transcribe el Acuerdo tomado por el Consejo Municipal en Sesión Ordinaria No 64-97 celebrada el 18 de noviembre de 1997, que en lo que interesa dice: " siendo que, a juicio de esta Municipalidad, el cobro de multas por el atraso en el pago del impuesto sobre Bienes Inmuebles carece de fundamento legal, por resultar inaplicables:, las disposiciones, contenidas en los artículos 82 del Código Municipal y 76 del Código



de Normas y Procedimientos Tributarios, solicitar a la Procuraduría General de la República confirmar este criterio".

Aunque la consulta resulta confusa en su planteamiento, del Acuerdo municipal transcrito, se infiere que la misma esta relacionada con el régimen sancionatorio aplicable en el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles creado por la Ley No. 7509 del 9 de mayo de 1995, por lo nos referiremos a tal aspecto.

Debe quedar claro que el Impuesto sobre los bienes Inmuebles creado por la Ley No. 7509, es un Impuesto de carácter nacional, producto del ejercicio del Poder Tributario del Estado para imponer tributos a las personas sometidas a su territorio, cuya aplicación abarca los terrenos, instalaciones o las construcciones fijas o permanentes en todo el territorio. No obstante, por disposición expresa del legislador, el sujeto acreedor de tal impuesto son las entidades municipales y no al Estado. Sobre el particular dice el artículo 1:

"Establecimiento del impuesto. Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, (...)"

Por su parte el artículo de la Ley dispone:

"Objeto del impuesto. Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan."

Siendo las entidades municipales el sujeto acreedor del impuesto sobre los bienes inmuebles; el legislador le otorga expresamente la condición de Administración Tributaria y las competencias inherente a tal condición, tales como la recaudación y administración del impuesto en su territorio, la elaboración, fijación y fiscalización de los avalúos sobre los inmuebles. Sobre el particular dice el artículo 3:

"Competencia de las municipalidades. Para efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán el carácter de Administración Tributaria. Estarán a su cargo, la administración del impuesto de bienes inmuebles de su respectivo territorio, así como la elaboración, la fijación y la fiscalización de los avalúos sobre los inmuebles, para determinar el monto del impuesto aplicable.

Asimismo, serán las encargadas de facturar, recaudar y administrar el impuesto correspondiente y el cobro judicial."

No obstante que la ley otorga a las municipalidades competencias suficientes para lograr una eficiente recaudación del impuesto, el legislador es omiso, en cuanto al establecimiento de un régimen sancionatorio propio que comine al administrado al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria establecida entre las municipalidades y los contribuyentes, y es precisamente sobre este aspecto que centraremos el análisis.

Según lo dispone el artículo 33 de la Ley No. 7509, para todo lo no previsto en la Ley se aplicará lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tal disposición tiene importancia, por cuanto, las municipalidades, como administraciones tributarias pueden exigir el cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para lograr que los contribuyentes cumplan de manera voluntaria con la obligación que les corresponde. Sin embargo, no pueden aplicar el régimen sancionatorio establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios cuando los contribuyentes incumplan tales deberes, ello por dos razones:

1) Porque la aplicación tanto de sanciones penales; como administrativas por la comisión de infracciones tributarias formales o penales tributarias, impone una predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, ello como una manifestación del



principio de tipicidad consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política, que exige no solo la existencia de una ley previa a la acción u omisión, sino que la descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinando que conductas son sancionables. Como bien lo afirma Juan J. Zornoza Pérez ( Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador ), Editorial Civitas. S.A, Madrid, .1992 ), al principio de tipicidad, conlleva a la exigencia de ley cierta, sea la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores, como una manifestación del principio de legalidad. Lo anterior implica, que en materia de infracciones y sanciones tributarias (administrativas o penales), no pueden las entidades municipales recurrir a la interpretación analógica o a la aplicación supletoria de otros regímenes sancionatorios, sea el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, o bien las multas establecidas en el artículo 82 del Código Municipal.

2- Porque el legislador expresamente en el artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al fijar el alcance del concepto administración tributaria en relación con el régimen de infracciones y sanciones, contenido en el Título III, lo constriñe expresamente a los órganos de dicha administración adscritos al Ministerio de Hacienda y es lo cierto, que tratándose del impuesto sobre bienes inmuebles el legislador le da el carácter de administración tributaria a las entidades municipales en función de su autonomía, lo cual implica, que ni las infracciones ni las sanciones previstas en el Título III del Código Tributario pueden ser aplicadas por las municipalidades.

Como corolario se tiene entonces que el legislador le otorga a las municipalidades la administración del impuesto sobre bienes inmuebles y le da el carácter de administración tributaria, pero no la dota de un régimen sancionatorio propio que le permita una más efectiva recaudación y administración del tributo, cuando los contribuyentes incumplan los deberes formales que impone el Código de Normas y Procedimientos Tributarios como normativa supletoria.

Sin perjuicio de lo expuesto, el legislador en el párrafo 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles establece el pago de intereses a cargo del contribuyente cuando el pago del impuesto no se realice en las fechas establecidas para ello, y para tal efecto remite al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la fijación de los mismos. Dice al respecto el párrafo 4°:

"La falta de cancelación oportuna generará el pago de intereses, que se registrará por lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios."

Ahora bien,, el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, regula lo concerniente al pago de intereses a cargo del sujeto pasivo del impuesto. Dice al respecto el citado artículo:

"Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera del término produce la obligación de pagar, junto con el tributo adeudado, un interés, el cual no será menor, en ningún caso, que la tasa básica pasiva que fije el Banco Central de Costa Rica.

La Administración Tributaria, mediante resolución publicada,, fijará la tasa de interés, que no podrá superar en más de quince puntos esa tasa básica pasiva, tasa de interés que registrará a partir de su publicación.

No procederá condonar el pago de intereses, excepto cuando se demuestre error de la administración."

El interés a que refiere el artículo citado, son de naturaleza indemnizatoria y en restitución de la lesión que se ocasiona en el patrimonio del acreedor, como consecuencia de la falta de pago oportuno por parte del deudor de la obligación tributaria. Es decir, los intereses, previstos,, por el artículo 57 no tienen el carácter de una pena o sanción, como parece entenderlo la entidad



consultante. Sobre el particular, la Sala Constitucional en el Voto No. 6362-94 de las 15:39 horas del 1 de noviembre de 1994, manifestó:

"Si bien el artículo 57 de dicho Código, establece la obligación del pago de intereses a cargo del contribuyente, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, hasta tanto no se verifique la cancelación de la obligación tributaria determinada, esto no lo es como una consecuencia o sanción por la comisión de algún ilícito tributario, sino como la restitución, por parte del deudor, del lucro o rentas de capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley."

Conforme con lo expuesto, resulta que las municipalidades están legitimadas para cobrar intereses cuando el tributo no se cancele dentro de las fechas establecidas, pero no debe confundirse tal cargo con la sanción por mora en el pago de la deuda tributaria establecida en el artículo 76 de dicho Código.

Siendo entonces- que los intereses que puede cobrar la entidad municipal por el pago del impuesto fuera del término establecido son los. previstos en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios, tal disposición es aplicable a los agentes retenedores cuando el impuesto retenido conforme al artículo 22 de la Ley no haya sido enterado a la entidad municipal dentro del plazo máximo de tres meses.

#### CONCLUSIÓN:

De conformidad con lo expuesto, la Procuraduría General es del criterio que:

Que las entidades municipales carecen de un régimen de infracciones y sanciones propio para conminar al cumplimiento voluntario de la obligación tributar a que surge en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles.

Que el régimen de infracciones y sanciones que establece el Título III del Código Normas y Procedimiento Tributarios, no puede ser aplicado por las entidades municipa<sup>1</sup> es como 1ey supletoria.

Que en virtud de los artículos 20 y 22 de la Ley N 7509 en re<sup>1</sup>ación con el artícu<sup>1</sup>o 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, las entidades municipales están legitimadas para cobrar intereses cuando el impuesto sobre los bienes inmuebles no se pague en las fechas establecidas para ello , por cuanto tal cargo con constituye sanción administrativa.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Con toda consideración suscribe atentamente:

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Civil



**ADVERTENCIA:** El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 Rosales, A. y Valverde, J. (1997) Las Dimensiones del Traspaso del Impuesto Territorial a las Municipalidades y su impacto social. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José.
  
- 2 Procuraduría General de la República. Dictamen 232 del 05/12/1997. C-232-97