

Informe de Investigación

Título: EL CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Potestad Tributaria
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Poder Tributario, Normativa Tributaria, Impuesto de Origen, Impuesto de destino
Fuentes: Doctrina, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 04/2010

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen	1
2 Doctrina	1
a)Análisis sobre el poder tributario en Costa Rica.....	1
3 Jurisprudencia	7
a)Criterios de la Procuraduría General de la República relacionados a los impuestos de origen y de destino.....	7
Dictámen C-343 del 18 de noviembre del 2004.....	7
Dictámen C-482 del 6 de diciembre del 2006.....	11

1 Resumen

En el presente informe de investigación se recopila la información relacionada a los conceptos de poder tributario y tributos de origen y de destino, lo anterior a solicitud del usuario, los mismos han sido extraídos de la doctrina y la jurisprudencia nacional.



2 Doctrina

a) Análisis sobre el poder tributario en Costa Rica

[RODRÍGUEZ]¹

“Según hemos señalado, el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Costarricense de 1949 establece que es atribución exclusiva de la Asamblea legislativa “establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales”.

La Constitución de 1871, que sirvió de base para la actual, dispnía en su artículo 82 como atribución del Congreso “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales”.

De acuerdo con MURILLO ARIAS, la inclusión de la frase “y aproar las municipales” no tiene explicación alguna, intuimos -por imposibilidad material de comprobación-, que se refiere a su falta de justificación en las Actas de la Asamblea Nacional Constituyente.

Con anterioridad a la aprobación de la Constitución regía la Ley de Hacienda Municipal de 1923 según la cual los impuestos y contribuciones locales eran aprobadas por el Poder Ejecutivo.

En este sentido, el constituyente de 1949 reivindicó el principio de autoimposición y su consecuente de reserva de Ley en relación con los tributos municipales, estableciendo como atribución exclusiva y excluyente de la Asamblea Legislativa la aprobación de los tributos y contribuciones municipales.

Sin embargo, la reivindicación del principio de autoimposición debía hacerse en concordancia con la autonomía municipal garantizada en el artículo 170 de la Constitución Política. Por ello, del inciso 13 del artículo 121 constitucional se desprende, implícitamente, el deber de la Asamblea Legislativa de aprobar recursos tributarios para que las Municipalidades puedan ejercer su autonomía; pero, eso sí, sin menosprecio del principio de igualdad que garantiza el artículo 33 de la Constitución Política.

La Asamblea Legislativa, a través del Código Municipal, el Código de Minería y, últimamente, a través de la Ley reguladora del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, ha hecho uso de su poder tributario, que ejercita como atribución exclusiva, para dotar de recursos propios a las municipalidades; garantizando así la autonomía financiera (entendida como parte esencial de la autonomía administrativa) y que junto con los restantes componentes de autonomía en materia administrativa y la autonomía política, completan el cuadro de autonomías que garantiza el artículo 170 de la Constitución Política a las corporaciones municipales.

El legislador también ha organizado el Fondo de Desarrollo Municipal (artículos 28 a 31 de la Ley del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles) para promover la solidaridad interregional y dar eficacia al mandato constitucional de organización del más adecuado reparto de la riqueza (artículo 50 de la C.P).

Acertadamente señala MURILLO ARIAS que "el concepto de autonomía que maneja la Constitución en ningún momento incluye la potestad de crear impuestos, aunque se entienda sujeta a aprobación tutelar".

Dicho autor, sin embargo, se equivoca al decir que "la autonomía municipal siempre ha sido conceptuada (y vivida) simplemente como una autonomía política y administrativa". En mi criterio, según intentaré demostrar, el constituyente otorgó también autonomía financiera y, por tanto, tributaria, a las corporaciones municipales.

No obstante, ambas autonomías se encuentran limitadas por las exigencias de los principios de legalidad administrativa (para la financiera en general) y de autoimposición y reserva de ley (en la tributaria en particular).

La autonomía municipal en materia financiera no puede desatender la unidad inherente a nuestro sistema republicano de organización política. Lo contrario sería atentar no sólo contra el sentido propio del Estado -en su concepción jurídica- sino también contra el principio de igualdad, que también inspira al sistema tributario costarricense (artículo 33 C.P.). Por ello dicha autonomía debe ser concebida y desarrollada dentro de los límites que la hagan compatible con estos últimos.

En mi criterio, la autonomía financiera y tributaria de que gozan las municipalidades en Costa Rica debe entenderse -no por capricho personal, sino porque la idea de unidad del sistema tributario y el principio de igualdad en el sostenimiento a las cargas públicas son patrimonio de cualquier Estado Social y Democrático de Derecho-, en idénticos términos a los que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional español para con las corporaciones locales de aquel país.

Es decir, la autonomía financiera y tributaria de las Municipalidades costarricenses debe ser entendida como una autonomía limitada a establecer, vía Acuerdo Municipal, la vigencia de los tributos o, en su caso, fijar el tipo -dentro de ciertos márgenes, como hasta hace poco se hacía en el caso del porcentaje a cobrar por concepto del IBI, entre el 0.3 y el 1%-, en los tributos que, legalmente -insistimos-, sean creados en su favor por parte de la Asamblea Legislativa. Así las cosas, ningún tributo aprobado por la Asamblea Legislativa en favor de las Municipalidades puede serle impuesto -obligatoriamente- a éstas; siendo que si la Asamblea Legislativa quiere vincular a las municipalidades con determinada política tributaria, deberá hacerlo a través de tributos generales, no siendo idóneos para tal fin los tributos municipales.

Si ello no fuese así se estaría violentando abiertamente la autonomía que garantiza a las municipalidades el artículo 170 de la Constitución Política. Por consiguiente, todo tributo que establezca la Asamblea Legislativa en favor de las municipalidades requerirá de tres requisitos básicos para que su validez: 1. En virtud del principio de reserva de ley (art. 121 inc. 13 constitucional), debe ser "establecido" (en el sentido de su creación ex novo) por la Asamblea Legislativa; 2. En virtud de la autonomía municipal (artículo 170 de la Constitución) debe ser "establecido" (en el sentido de decidir si se aplica o no en la jurisdicción territorial) por el Consejo



Municipal respectivo; y, 3. Por disposición expresa del artículo 121 inciso 13 ibidem, una vez establecido por el Consejo Municipal, el mismo deberá ser aprobado por la Asamblea Legislativa, aprobación esta última que se traduce en la la verificación por parte de ésta sobre la concordancia entre el tributo establecido previamente en la Ley y el que establece el Consejo Municipal en el acuerdo correspondiente; es decir, sobre si el tributo que el Concejo Municipal decidió aplicar se ajusta a los parámetros señalados en la ley. Ejemplo: En el caso del antiguo IBI, si el Consejo respetó los márgenes del tipo entre el 0.3 al 1% sobre el valor de los inmuebles, márgenes sobre los cuales, por expresa disposición legislativa -que, a su vez, es una obligación, dada la autonomía municipal- podía escoger para aplicar en la jurisdicción territorial respectiva. Si el tributo aprobado por la Municipalidad se ajusta a los márgenes legales, el mismo se aprueba. Si el tributo se aprobó por debajo ó por encima de dichos márgenes, el mismo se impueba.

De esta manera, el poder de autorización que tiene la Asamblea Legislativa en relación a los tributos municipales debe ser concebido como un control sobre la conformidad entre el marco legal diseñado por ésta para la financiación de las corporaciones municipales -en ejercicio del poder tributario originario, que ejercita como atribución exclusiva-, y los tributos acordados o fijados (dentro de los márgenes legales) por el Concejo de cada Municipalidad -en ejercicio de su autonomía financiera y, por consiguiente, tributaria- que también constitucionalmente les ha sido reconocida.

Es así como el tributo establecido por la Asamblea Legislativa en favor de las municipalidades despliega toda su eficacia pues, por inferencia del artículo 124 constitucional -donde no se incluyen dentro de las atribuciones que no tienen rango de ley al inciso 13 del artículo 121 ibidem-dicha aprobación tiene que cumplir con las formalidades para la creación y tener el rango de una Ley.

Ninguno de los anteriores requisitos puede faltar para que un impuesto municipal pueda considerarse constitucionalmente válido. Sin embargo, me temo que, al menos en el caso del

Impuesto Sobre Bienes Inmuebles cobrado por las municipalidades, han faltado los dos últimos requisitos mencionados. Por consiguiente, el cobro que del mismo se está haciendo padece un vicio de constitucionalidad al adolecer del acuerdo municipal expreso que apruebe el cobro del tributo y de la posterior aprobación por parte de la Asamblea Legislativa en la que se verifique la conformidad del Acuerdo Municipal con la Ley del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles.

Mantenemos lo anterior, por cuanto, según dijimos, la Asamblea Legislativa es el único órgano que, constitucionalmente y, con respeto a los límites y principios que garantiza la Norma Fundamental, ostenta un poder tributario -llamémosle así-originario.

En este sentido, el principio de reserva de ley exige que sea la Asamblea Legislativa la que organice el sistema de tributos locales. No obstante, en dichos tributos la regulación legislativa no puede ser exhaustiva, esto es, no puede abarcar la regulación detallada de los elementos del tributo por cuanto la autonomía municipal actúa como límite para ello.

Así las cosas, los tributos locales que diseñe el legislador deben permitir un margen de actuación a la voluntad municipal que garantice el ejercicio de la autonomía que constitucionalmente se le ha



reconocido a las corporaciones municipales. Esto último, por ejemplo, se hacía hasta hace poco en el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (donde se dejaba un margen de acutación para la fijación del tipo impositivo ente el 0.3 y el 1 % del valor del bien) pero que desde la reforma operada a través de la ley 7729 de quince de diciembre de mil novecientos noventa y siete, publicada en La Gaceta del 19 de diciembre del mismo año, impide a las municipalidades ejercer su autonomía al establecer que "En todo el país el porcentaje del impuesto será de un cuarto por ciento (0.25%) y se aplicará sobre el valor del inmueble registrado por la Administración Tributaria".

Esta fijación, al igual que la que anteriormente se contenía en el Transitorio III de la Ley del IBI (que fijaba en un 0,60% el tipo del impuesto), las considero inconstitucionales por cuanto vulneran la autonomía municipal garantizada en el artículo 170 constitucional, lo anterior, porque, al agotar la regulación del impuesto (fijando, con carácter general, el tipo impositivo), la Asamblea Legislativa no ha dejado ningún margen de actuación a las Municipalidades y, por tanto, se ha violentado su autonomía.

Asimismo, y teniendo también su razón de ser en el respeto que merece la autonomía municipal que garantiza la Constitución a las municipalidades, la Asamblea Legislativa sólo podrá aprobar o improbar -sin posibilidad de modificar- los impuestos que, dentro del marco legislativo creado al efecto, haya decidido "establecer" el Concejo Municipal respectivo.

Ello es así no sólo por la lógica de la unidad que, por antonomasia, acompaña a cualquier sistema de organización política (aún en los Estados Federales, distintos al nuestro), sino también por exigencia del principio de igualdad en materia tributaria, que se deriva del artículo 33 de nuestra Constitución Política.

Sobre éste último la Sala Constitucional, en voto 1479/1991, dispuso:

"... tal y como ha sido entendido por el Derecho Constitucional -el principio de igualdad-hace que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuanto a lo que es esencialmente igual en derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución que son el corolario de la Dignidad humana" (25)

En relación directa el principio de igualdad en materia tributaria, la Corte Plena de la Corte Suprema de Justicia, órgano que con anterioridad a la creación de la Sala Constitucional conocía de las acciones de inconstitucionalidad, en voto emitido en Sesión de Corte Plena N° 87 de 27 de octubre de 1988, dispuso que el mismo:

"Se refiere al igual tratamiento que la ley tributaria debe asegurar a todos, lo cual es inseparable de la concepción democrática del Estado ... La igualdad tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes y no priva al legislador de la facultad de crear categorías especiales, siempre que ellas no sean arbitrarias v se apoyen en una base razonable. Como consecuencia de tales ideas, Tribunales de otros países han declarado como válida la



formación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes pero bajo la condición de que la discriminación se apoye en razones fundadas. La garantía de la igualdad requiere que la clasificación de las personas o los bienes afectados, repose sobre una base razonable que autorice y justifique la discriminación en grupos distintos en términos tales, que no sean arbitrarios. Así, por ejemplo es contraria a la igualdad, a la imparcialidad y a la uniformidad, la ley que establece un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide sólo en una clase de personas, pues infringe la obligación constitucional de extenderlo a todos. Al establecer nuestra Constitución que todos los habitantes son iguales ante la ley, ha consagrado también que existe igualdad ante las cargas públicas. Esto responde a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas... El principio de igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva"

Atendidas las razones y exigencias del principio de igualdad en materia tributaria, el legislador, dentro de los límites exigidos por el principio de reserva de ley en materia tributaria, debe prever un sistema tributario local que permita a las municipalidades -por respeto a su autonomía-atender a sus circunstancias y hechos diferencia-dores. De esta manera las municipalidades ejercitan un poder tributario, por así llamarlo, derivado.

Es decir, su autonomía tributaria, al igual que en el caso de los ayuntamientos en España, está limitada por el principio de reserva de ley en materia tributaria, pero el ejercicio de dicha autonomía debe ser suficiente para permitirles estimar no sólo los aspectos coyunturales de cada ayuntamiento, sino también los diferentes reflejos de capacidad económica o contributiva, a la horas de "establecer " (en el sentido de poner en vigor) o "fijar" (tratándose de tipos impositivos y dentro de los márgenes legalmente establecidos) los tributos creados por el legislador.

Lo anterior por cuanto sólo así sería posible a los gobiernos municipales hacer eficaz principio de igualdad (formal y material) en el sostenimiento de los gastos públicos locales; sin detrimento de la idea de unidad que es inherente al Estado en que encuentran integrados, evitándose así, mediante la regulación del sistema tributario por parte de la Asamblea Legislativa, los eventuales problemas de doble o múltiple imposición interna y hasta internacional; la sujeción de elementos patrimoniales situados, rendimientos originados o realizados fuera del territorios del respectivo municipio; gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio del municipio; afectar la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; suponer un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales y, en fin, afectar de manera efectiva la fijación de residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales.

En síntesis: La única manera en que puede hablarse de un poder tributario municipal en Costa Rica, es decir, entendido como antigua y, actualmente -si bien hoy en día con reconocimiento constitucional expreso del mismo-, se hace para con los entes locales en España, esto es: Como un poder tributario derivado. Lo anterior, por cuanto, si se interpretara que las municipalidades costarricenses tienen un poder tributario originario, dicha interpretación no sólo propiciaría los problemas anteriormente señalados sino que, también, se violentarían las exigencias constitucionales del principio de autoimposición y de reserva de ley en materia tributaria. Además, se iría en contra del principio de unidad estatal (inherente a cualquier sistema de organización política y que, según hemos visto, no es incompatible con la autonomía municipal), afectando



seriamente las exigencias del principio de igualdad en materia tributaria, que también se garantiza en el artículo 33 de la Constitución Política.

Lamentablemente, la Sala Constitucional costarricense, apoyándose en el método de interpretación literal de la Constitución (que es especialmente peligroso en el control de constitucionalidad de las normas), es de otro parecer.”

3 Jurisprudencia

a) Criterios de la Procuraduría General de la República relacionados a los impuestos de origen y de destino

Dictámen C-343 del 18 de noviembre del 2004

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]²

C-343-2004

18 de noviembre de 2004

Señor

Mario Rojas Salas

Alcalde Municipal

Municipalidad de Palmares

S.D

Estimado Señor:



Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio DE-779-04, de fecha 19 de octubre del 2004 (recibido por este despacho en fecha del 20 de octubre del 2004) mediante el cual solicita el criterio de la Procuraduría General de la República, respecto a si la notificación de cobro judicial de un tributo municipal, estaría revalidando toda deuda, inclusive las deudas por los tributos que poseen un plazo mayor al establecido para decretarse la prescripción. Consulta asimismo, si la Municipalidad puede realizar un trámite administrativo mediante el cual se declaren prescritos los tributos, de ser así, como sería dicho procedimiento.

A efecto de resolver las interrogantes planteadas, resulta importante referirse al instituto de la prescripción en materia tributaria.

La Procuraduría General, en reiterados pronunciamientos, se referido al instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico tributario. Así en el dictamen C-252-1997, dijo:

"La prescripción es una forma de extinción de la deuda tributaria. Pese al simplismo con que se define tal instituto, los efectos del mismo no son tan simples como parece, por cuanto la prescripción tributaria plantea una serie de problemas colaterales, superiores incluso, a los que acarrea dicho instituto en materia civil. De modo tal, que resulta insuficiente la afirmación de que la prescripción opera como una forma de extinción de la deuda tributaria. Y es que la problemática de tal instituto, nace a raíz de la falta de identidad estructural entre los diferentes supuestos de prescripción. Por un lado, la doctrina reconoce que existen presupuestos de prescripción que favorecen a la administración, y por otro lado presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo de la obligación. Presupuestos que en algunos ordenamientos se regulan de manera indistinta, cuando en realidad merecen tratamientos diferentes. Nuestro ordenamiento jurídico, no es la excepción, ya que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se regulan diferentes presupuestos de prescripción que el legislador pretende encasillar en el simplismo dogmático, de que tal instituto es una forma de extinción de la deuda tributaria, cuando en realidad no es así, ya que no solo está sujeto a prescripción las facultades de determinación de la obligación tributaria y su acción cobratoria, sino también la acción sancionatoria de la administración y la acción para exigir la devolución de las sumas indebidamente pagadas, o pagadas en exceso. Tenemos así, que el artículo 51 establece la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación a cargo de los contribuyentes y de la acción para exigir el pago del tributo. En tanto que, el artículo 74 establece la prescripción del derecho que tienen la administración tributaria de aplicar sanciones y finalmente el artículo 43 establece la prescripción del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas. No obstante, que estamos en presencia de presupuestos diferentes, ya que mientras los artículos 51 y 74 regulan presupuestos de prescripción en favor de los sujetos pasivos de la obligación, el artículo 43 regula, si se quiere, el único presupuesto de prescripción en beneficio de la administración. Sin embargo, el legislador encasilla, tales presupuestos bajo un mismo término de prescripción, sea 4 años, regulando también bajo un mismo esquema las causales de interrupción de la prescripción, sea en función de los presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo, excluyendo tácitamente las causales de interrupción respecto de los presupuestos en favor de la Hacienda Pública y que obviamente perjudican al administrado. Lo anterior, nos permite afirmar, que en nuestro ordenamiento jurídico tributario se plantea la prescripción como un instituto con características heterogéneas, propias de la doctrina civilista, que condicionan el ejercicio de facultades y derecho al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de la administración o del administrado, en razón del principio de certeza y seguridad jurídica ordenados por el derecho, sin cuestionarse los alcances y efectos



de cada uno de los presupuestos regulados."

Ahora bien, en relación con los tributos municipales por su origen, el artículo 73 del Código Municipal regula lo concerniente al plazo de prescripción únicamente, fijándolo en 5 años: Dice en lo que interesa el artículo:

"Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente"

Mientras que en tributos municipales por destino, como es el caso del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles regulado en la Ley N° 7509 de 9 de mayo de 1995 y sus reformas, el legislador establece un término de prescripción de 3 años. Dice en lo que interesa el artículo 8:

"Los sujetos pasivos responden por el pago del impuesto, los respectivos intereses y la mora que pesan sobre el bien. El término de prescripción para cobras las sumas a que se refiere este artículo será de tres años.(...)"

Es importante dejar claro, que tratándose de los tributos municipales (por origen o por destino) si bien en el Código Municipal y en la Ley de Bienes Inmuebles se regula el plazo de prescripción tributaria, ninguno de los dos cuerpos normativos regula lo concerniente a las causas de interrupción de la prescripción, por lo que dada la condición de administración tributaria de la entidades municipales, se debe recurrir al Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971) de manera supletoria. Así, artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula las causas de interrupción y suspensión de la prescripción. Dice en lo que interesa el artículo 53:

"El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:

1. La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.

En los casos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 de este Código.

2. La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.
3. El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.
4. El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.
5. La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.
6. La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.

Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

(...)"

Ahora bien, partiendo de la norma en cuestión se tiene que de conformidad con el inciso e) del artículo 53 del Código, la notificación de todas aquellas gestiones administrativas o judiciales encaminadas a que el sujeto pasivo pague los tributos adeudados interrumpen la prescripción, de suerte tal, que una vez interrumpido el término este comienza a computarse de nuevo, lo cual favorece a la administración tributaria en sus pretensiones de cobro.

Finalmente debe indicarse que siendo la prescripción un medio de extinción de la deuda tributaria - tal y como lo establece el artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que beneficia al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria - ésta solo puede ser invocada por él. Ello significa que aún estando prescritas las deudas de los sujetos pasivos, la entidad municipal debe necesariamente proceder a cobrar las sumas adeudadas, por cuanto tales saldos no pueden ser declarados prescritos de oficio. Sobre el particular, valga indicar que cuando los sujetos pasivos hagan pago de sumas prescritas, sea por desconocimiento del derecho que les asiste y por cualquier otra razón, hacen buen pago y no tienen derecho a repetir lo pagado amparados en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sin perjuicio de lo expuesto, y por tratarse de fondos públicos que deben reflejarse en el presupuesto de la entidad municipal según lo dispuesto en el artículo 91 y 92 del Código Municipal, éstas deben solicitar a la Contraloría General de la República, se les autorice para declarar prescritos (de oficio) todos aquellos saldos tributarios que no han podido ser cobrados dentro de los términos de ley, a fin de no verse compelida a presentar los respectivos cobros en sede administrativa o jurisdiccional.

CONCLUSION:

Con fundamento en lo expuesto la Procuraduría General de la República, es del criterio:

1. Que por no estar regulado en el Código Municipal ni en la Ley de Bienes Inmuebles las causas de interrupción de la prescripción, procede aplicar de manera supletoria lo dispuesto en el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de suerte tal que de conformidad con el inciso e) de dicha norma, la notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda tributaria interrumpe el término de la prescripción iniciándose su cómputo nuevamente a partir del momento en que se efectúe la notificación.
2. Que siendo la prescripción un modo de extinción de la deuda tributaria que beneficia al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esta no opera de oficio, sino a instancia de parte. Ello implica que la entidad municipal está obligada a realizar las gestiones de cobro aún cuando haya transcurrido el término previsto para ello.
3. Que para declarar prescritos aquellas deudas que no se hayan podido cobrar dentro de los términos de ley, debe necesariamente la entidad municipal gestionar la correspondiente autorización ante la Contraloría General de la República, tratarse de fondos públicos que deben



reflejarse en el presupuesto de la entidad municipal.

Queda de esta forma evacuada la consulta presentada.

Dictámen C-482 del 6 de diciembre del 2006

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]³

C-482-2006

06 de diciembre de 2006

Licenciado

José María Guevara Navarrete

Alcalde

Municipalidad de Carrillo

S. O.

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio ALC.MUN-079-2006 de fecha 26 de octubre de 2006 mediante el cual solicita criterio jurídico con relación a la aplicación de la Ley de Amnistía Tributaria (Ley N° 8515), fin de determinar la legalidad o no de excluir los impuestos, multas e intereses en materia de construcciones y la morosidad por concepto del no pago del canon por concesiones en la zona marítimo terrestre.

Se agrega a la consulta el criterio de la Dirección Jurídica de la Municipalidad de Carrillo, mediante el cual concluye que la "... ley 8515, no excluye las leyes especiales, ni deroga lo aplicable a ellas como lo es la morosidad por falta de pago de canon por concesiones en zona marítimo terrestre ni lo derivado de la Ley de Construcciones, que por su carácter de especiales, conllevaría una exoneración especial".

A efecto de referirnos al punto consultado, resulta menester realizar un análisis de la Ley N° 8515 del 11 de setiembre de 2006 (Autorización para la Condonación Tributaria en el Régimen Municipal) a fin de determinar sus alcances. Dice en lo que interesa la ley:

“Artículo 1°.- Autorízase a las municipalidades del país para que, por una única vez, otorguen a los sujetos pasivos la condonación total de los recargos, los intereses y las multas que adeuden a la municipalidad por concepto de impuestos, tasas, servicios y demás obligaciones de carácter municipal; incluso por el impuesto sobre bienes inmuebles, hasta el cierre del trimestre inmediato anterior a la entrada en vigencia de la presente ley.

El sujeto pasivo no podrá acogerse a los beneficios de esta ley más de una vez, en estricto apego a los parámetros establecidos por la municipalidad respectiva.

Esta autorización solo podrá ser efectiva, si el contribuyente o deudor cancela la totalidad del principal adeudado. (La negrilla no es del original)

Artículo 2°.- Las municipalidades del país podrán disponer de un plan de condonación, de conformidad con los parámetros dispuestos en esta Ley; lo anterior será por acuerdo municipal y únicamente dentro de los tres meses posteriores a la entrada en vigencia de éste cuerpo normativo.

Cada concejo municipal, de conformidad con sus condiciones particulares, definirá el plazo por el cual regirá la condonación autorizada por esta Ley, sin que dicho plazo exceda de un año, contado a partir de la entrada en vigencia de esta. (La negrilla no es del original)

Artículo 3°.-

Autorízase a los concejos municipales de distrito debidamente establecidos al amparo de la Ley N° 8173, de 7 de diciembre de 2001, para que apliquen la presente condonación tributaria. (La negrilla no es del original)

Artículo 4°.-

Para lograr la mayor recaudación posible, las municipalidades que se acojan a la presente Ley procurarán realizar una adecuada campaña de divulgación, en tal forma que los sujetos pasivos se entren de los alcances y procedimientos de este beneficio. (La negrilla no es del original)

Artículo 5°.- Para efectuar campañas de divulgación, las municipalidades podrán realizar modificaciones internas de los saldos presupuestarios que estimen necesarios de las economías productivas durante el período.

Artículo 6°.- Dentro de los primeros treinta días hábiles posteriores a la publicación de la presente Ley, el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM) deberá consultar, a todas las municipalidades del país y a los concejos municipales de distrito debidamente establecidos, respecto de su voluntad de acogerse o no a esta autorización de condonación y, mediante una adecuada campaña informativa, que recomendará al administrado acudir a la respectiva

municipalidad o concejo municipal de distrito, en procura de una mayor información, hará de conocimiento público cuáles corporaciones municipales se acogerán a esta Ley.

En igual forma, el IFAM deberá realizar previamente un levantamiento de información respecto de la morosidad en cada municipalidad o concejo municipal de distrito debidamente establecido, con el propósito de poder evaluar los resultados de la presente autorización de condonación tributaria. Esta evaluación deberá ser remitida a la Contraloría General de la República y a la Asamblea Legislativa, a más tardar seis meses después de concluido el plazo previsto en primer párrafo del artículo 2 de esta Ley.

El hecho de que alguna municipalidad o concejo municipal de distrito debidamente establecido no pueda o no desee responder, dentro de los plazos señalados, las solicitudes de información del IFAM, no será obstáculo para que se acoja a la presente autorización de condonación tributaria. El IFAM velará porque se cumpla lo dispuesto en el artículo 4 de esta Ley, e informará de su resultado a la Contraloría General de la República y a la Asamblea Legislativa, dentro del plazo referido en el párrafo anterior. (La negrilla no es del original)

Artículo 7°.- Con el propósito de que el IFAM pueda sufragar las obligaciones establecidas en el artículo 6 de esta Ley, se determina que los recursos económicos que ejecute con tal finalidad se excluyan del límite de gasto presupuestario y efectivo autorizado por la Autoridad Presupuestaria.

Artículo 8°.-

Rige dos meses después de su publicación.

(...)"

Del análisis de la ley podemos afirmar que esta no aprueba una condonación o amnistía tributaria, sino que establece una autorización a las corporaciones municipales y a los concejos municipales de distrito debidamente establecidos conforme a la Ley N° 8173, para que puedan decidir libremente, si lo consideran necesario y para efectuar una mejor recaudación tributaria en beneficio del interés local, aprobar una amnistía tributaria de carácter general, relacionada con obligaciones tributarias surgidas ante el incumplimiento de la obligación tributaria principal.

Por ello el legislador, delimita los alcances de la autorización al establecer no solo los impuestos, clase de obligaciones condonables, plazo de vigencia y extensión del beneficio. Es decir, la ley N° 8515 se constituye en una norma marco a partir de la cual cada concejo municipal y concejo municipal de distrito pueden aprobar mediante acuerdo la condonación que más le convenga, o bien no hacerlo del todo.

Cabe destacar, que la condonación que autoriza el legislador tiene carácter general y requiere de un acuerdo municipal que así lo disponga, y está limitada en el tiempo, y únicamente pueden condonarse los intereses multas y recargos por una única vez, siempre y cuando se cancele el

adeudo principal.

Según la ley, corresponde a cada concejo establecer el plazo por el cual regirá la condonación sin que el mismo exceda de un año contado a partir de la entrada en vigencia de la ley. También prevé mecanismos de fiscalización por parte del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal a fin de que no se desvirtúe el objeto mismo de la condonación que se autoriza.

Partiendo de lo expuesto, podemos afirmar que las corporaciones municipales o los consejos municipales de distrito que se hayan acogido a la autorización contenida en la Ley N° 8515, únicamente podrán condonar los recargos multas e intereses generados por el adeudo de impuestos, tasas y servicios y otras obligaciones municipales.

El otro asunto que genera duda, es a que impuestos se refieren esos extremos que pueden ser objeto de condonación.

Si bien los ingresos de las corporaciones municipales provienen en su mayor parte de los llamados impuestos municipales, es decir de aquellos que nacen de una iniciativa municipal, como manifestación de la potestad tributaria que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política en relación con el artículo 170 del mismo cuerpo legal, y que son conocidos como impuestos municipales por su origen; ello no obsta para que el legislador pueda extraordinariamente y por los trámites de ley común, conceder rentas y recursos económicos distintos, de carácter nacionales, que beneficien a un determinado número de gobiernos locales, y que se constituyen en impuestos municipales por destino, correspondiendo en tales casos a las corporaciones municipales su recaudación, administración y liquidación. Como ejemplo de esos tributos por destino, puede citarse entre otros, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto previsto en el artículo 40 del Código de Minería, el impuesto sobre las construcciones.

Partiendo de esa dualidad de impuestos municipales que generan ingresos a la hacienda municipal, y si nos atenemos a la redacción del artículo 1° de la Ley N° 8515 y a las discusiones de los señores Diputados que constan en el expediente legislativo N° 15174, bien podemos afirmar que la intención del legislador fue permitir la condonación de multas recargos e intereses generados por el adeudo de impuestos municipales por su origen, y por vía de excepción los generados por los impuestos municipales por destino, tal es el caso del impuesto sobre de bienes inmuebles; de ahí que el legislador expresamente disponga que la condonación autorizada alcanza los recargos, multas e intereses generados por el adeudo "... incluso por el impuesto sobre bienes inmuebles, ...".

Siendo así, pareciera entonces que los recargos, multas e intereses generados por el adeudo de otros impuestos municipales nacionales distintos del impuesto sobre bienes inmuebles y asignados por el legislador a las corporaciones municipales (impuestos municipales por destino) no pueden ser condonados al amparo de la Ley N° 8515.

En lo que respecta a la morosidad por el no pago del canon por concesiones en la zona marítimo terrestre, a juicio de la Procuraduría General sí puede ser objeto de la condonación autorizada en la Ley N° 8515, por cuanto el legislador aparte de autorizar la condonación de multas, recargos e intereses por el adeudo de los impuestos municipales, tasas, y servicios, lo hace también para otras obligaciones de carácter municipal, y es lo cierto que de conformidad con la Ley sobre la Zona Marítimo Terrestre (Ley N° 6043 de 02/03/1977 y sus reformas) y su Reglamento (Decreto



Ejecutivo N° 7841-P del 16/12/1977 y sus reformas) el canon por concepto de zona marítimo terrestre se constituye en una obligación de carácter municipal a cargo de los concesionarios de la zona marítimo terrestre.

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.

FUENTES CITADAS

- 1 RODRÍGUEZ, Ramón Luis. El poder tributario de las municipalidades en Costa Rica. Artículo publicado en la revista IVSTITIA No 133-134, Enero-Febrero 1998. pp 40-44.
- 2 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictámen: C-343-2004. 18 de noviembre de 2004
- 3 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictámen: C-482-2006. 06 de diciembre de 2006