



LA PRESCRIPCIÓN EN EL COBRO DE SERVICIOS MUNICIPALES E IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

Rama del Derecho: Derecho Municipal.	Descriptor: Hacienda Municipal.
Palabras Claves: Prescripción, Impuestos Municipales, Canon Municipal, Impuesto de Bienes Inmuebles, Servicios Municipales.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 21/05/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
1. La Prescripción en el Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles	2
2. El Plazo de Prescripción en el Cobro de Servicios Municipales	3
3. Prescripción de Intereses en el Código Civil.....	3
4. Prescripción de Intereses en el Código de Comercio	3
JURISPRUDENCIA.....	4
1. La Prescripción del Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles	4
2. Prescripción en el Cobro por Servicio de Agua Potable	7
3. Aplicación de las Reglas de la Prescripción en Materia Municipal.....	9
4. Prescripción del Canon por Local en Mercado Municipal	14
5. Prescripción del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Cambio en la Titularidad del Bien	16

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA...19

1. La Prescripción del Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles y de Impuestos por Servicios Públicos Municipales	19
2. La Prescripción en el Cobro de Impuestos por Bienes Inmuebles y Servicios Municipales: Sobre los Actos Interruptores y su Declaratoria a Instancia de Parte.....	24

RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre la **Prescripción en el Cobro de los Servicios Municipales e Impuesto de Bienes Inmuebles**, para lo cual son aportados los extractos jurisprudenciales referentes a tal acto procesal, tanto a nivel jurisdiccional (Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III), como a nivel administrativo (Dictámenes de la Procuraduría General de la República).

NORMATIVA

1. La Prescripción en el Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles [Ley de Impuesto Sobre Bienes Inmuebles]ⁱ

Artículo 8. **Responsabilidad de los sujetos pasivos.** 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 cobrar las sumas a que se refiere este artículo será de tres años.

El titular actual responde solidariamente por los impuestos que no ha pagado y por los respectivos intereses y recargos pendientes de los capítulos anteriores. En todo caso, el propietario actual tendrá el derecho de exigir, de su antecesor o antecesores en el dominio del inmueble, el reembolso de lo pagado por el tiempo que les haya pertenecido.

Los convenios celebrados entre particulares sobre el pago del impuesto, no son aducibles en contra de la Administración Tributaria.

Quien cancele el impuesto sin tener obligación, podrá subrogar los derechos del obligado al impuesto.

2. El Plazo de Prescripción en el Cobro de Servicios Municipales [Código Municipal]ⁱⁱ

Artículo 73. Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente.

3. Prescripción de Intereses en el Código Civil [Código Civil]ⁱⁱⁱ

Artículo 869. Prescriben por tres años:

1º.- Las acciones para pedir intereses, alquileres, arrendamientos, pensiones y rentas, siempre que el pago se haya estipulado por semestres o por otro período mayor que un semestre.

2º.- Las acciones por sueldos, honorarios o emolumentos de servicios profesionales.

3º.- La acción de los empresarios para cobrar el valor de las obras que ejecutaren por destajo.

4º.- Las acciones para cobrar el uso o cualquier otro derecho sobre bienes muebles.

Artículo 870. Prescriben por un año:

1º.- Las acciones a que se refiere el inciso primero del artículo anterior, cuando el pago se haya estipulado por períodos de tiempo menor que un semestre.

2º.- (*Derogado por el Código de Trabajo, Ley N° 2 de 27 de agosto de 1943, inciso 18 del artículo I de las Disposiciones Finales.*)

3º.- La de los tenderos, boticarios, mercaderes y cualquier otro negociante por el precio de las venta que hagan directamente a los consumidores.

4º.- La de los artesanos por el precio de las obras que ejecutaren.

4. Prescripción de Intereses en el Código de Comercio [Código de Comercio]^{iv}

Artículo 984. Salvo lo expresamente dispuesto en otros capítulos de este Código, todo derecho y su correspondiente acción prescriben en cuatro años, con las siguientes salvedades que prescribirán en un año:

a) Las acciones de nulidad de los acuerdos tomados por las asambleas de accionistas o consejos de administración de sociedades comerciales; las de reclamaciones por vicios

de las cosas vendidas con garantía de buen funcionamiento; y las de responsabilidad de los administradores, gerentes, directores y demás miembros de la administración de sociedades;

- b) Las acciones para cobrar intereses, alquileres, arrendamientos o rentas;
- c) Las acciones de los empresarios, para cobrar el valor de las obras que ejecutaren por destajo;
- d) Las acciones para cobrar el uso de cualquier otro derecho sobre bienes muebles; y
- e) Las acciones derivadas de ventas al por mayor y al detalle a otros comerciantes o al consumidor directamente.

JURISPRUDENCIA

1. La Prescripción del Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^v

Voto de mayoría:

"V). SOBRE LA PRESCRIPCIÓN ALEGADA: Ha de recordarse a manera de preámbulo de este Considerando, que el artículo 35 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la prescripción como un medio de extinción de "las obligaciones tributarias, que mediante ella, se sanciona la inactividad de la Administración para exigir el pago del tributo, y que se regula en general, en los numerales 51 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo.- Encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues evita la protección indefinida de derechos que no se ejercen por su titular, ni se reconocen por el obligado, de forma que según lo expresado, ninguna obligación -y menos aún las de orden tributario-, puede calificarse como imprescriptible.- En esta materia, la Administración cuenta con un plazo determinado por ley, para recuperar los dineros no pagados por ese concepto, transcurrido el cual, queda sujeto a la voluntad del administrado, que bien puede invocar esa causal en su defensa...."- (Sentencia No. 00166 de las once horas del veintiséis de Marzo de dos ocho emitida pro esta misma Sección). Dicho lo anterior, tal y como fuera señalado supra, la presente controversia se origina en el cobro de tributos por servicios urbanos y bienes inmuebles, generados por las propiedades inmuebles de la sociedad Conven S.A. Por un lado el actor sostiene que la aplicación del instituto de la prescripción realizada por el ente municipal, no se ajusta a lo normado por la Ley de Notificaciones

vigente para el momento y, en razón de ello, pretende se examine lo resuelto. Por su parte, la entidad municipal considera que la forma en que ha aplicado la prescripción de los tributos se ajusta al ordenamiento jurídico, toda vez que las notificaciones sí se realizaron en el año 2005, y con base en el artículo 137 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tienen efectos interruptores de la prescripción de conformidad con el numeral 53 del citado Código. Como punto de partida para el análisis de este aspecto, ha de tenerse presente que se trata del cobro de dos tributos normados por dos leyes distintas. Según ha sido reiteradamente indicado, a la sociedad apelante se le cobra por parte de la Municipalidad de Montes de Oca, tributos por Servicios Urbanos y Bienes Inmuebles. El primero de ellos, de conformidad con el artículo 73 del Código Municipal tiene un plazo de prescripción de cinco años y el segundo tipo de tributo -sea el de Impuesto Sobre Bienes Inmuebles- tiene un plazo de prescripción menor, en este caso tres años, según lo dispone el artículo 8 de su Ley respectiva. Ninguna de las dos leyes señaladas -Código Municipal y Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles- establecen la forma en que ha de computarse o contabilizarse dicho plazo. En razón de ello, ha de aplicarse supletoriamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que expresamente señala:

"ARTICULO 52. Cómputo de los términos. El término de prescripción se debe contar desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse. "

Precisamente la aplicación de la norma transcrita en relación con el numeral 73 del Código Municipal, 8 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el artículo 137 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios constituye el meollo del asunto que acá se analiza.

VI. RESPECTO DE LO ADEUDADO POR CONCEPTO DE SERVICIOS URBANOS: La Municipalidad de Montes de Oca, señala que respecto de los tributos por concepto de Servicios Urbanos se produjo la interrupción de la prescripción durante el año 2005, en virtud de la notificación realizada en ese año, por lo que debe procederse al cómputo de un nuevo plazo, bajo la misma regla prevista por el artículo 52 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por tal razón considera, que el plazo de prescripción de los tributos adeudados por concepto de servicio urbanos y que corresponde a los períodos del I-2002 al I-2008 no ha operado. Tal apreciación no resulta conforme con el ordenamiento jurídico, pues lo que consideró que era una notificación válida e interruptora de la prescripción, no lo fue, tal y como se expuso en el Considerando IV. Es entonces que, tal y como dispone el artículo 7 de la Ley de Notificaciones de cita y el artículo 53.f del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no fue sino con el apersonamiento del señor Umaña Portocarrero, el 25 de abril del 2008, que se tuvo por notificado y es a partir de ese momento que la Administración Municipal debe entender interrumpido el término de la prescripción.

Desde esta perspectiva, los alegatos del apelante son de recibo, apreciándose el error en los razones expuestas en el acto administrativo impugnado, de modo que no habiendo existido la interrupción de la prescripción durante el año 2005, deberá la Municipalidad proceder al cómputo de un nuevo plazo, bajo la misma regla prevista por el artículo 52 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y conforme al artículo 41 del Código Municipal.

VII. RESPECTO DE LO ADEUDADO POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES:

En lo que a este impuesto, valga señalar que ocurrió exactamente lo mismo que con lo adeudado por concepto de servicios urbanos, sea que la Municipalidad en una interpretación no ajustada al ordenamiento jurídico, aplica de manera incorrecta el instituto de la prescripción. La Municipalidad sostiene, que para este tributo se debe mantener el mismo criterio, en el sentido de que las notificaciones realizadas en el año 2005 tuvieron la facultad de interrumpir la prescripción. Aclarado entonces este tema conforme se expuso líneas atrás, no queda más que concluir que en aplicación de los artículos 8 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el cómputo de los tres años necesarios para que opere la prescripción, comienza a correr a partir del 1 de enero del año siguiente, de donde se deriva que habiéndose apersonado el apelante a la Municipalidad, el 25 de abril del 2008, tiene razón nuevamente en sus alegatos, por lo que deberá la administración municipal corregir el cómputo de los impuestos en las cuentas Nos. 11649, 11650, 11651, 12855 y 12857, en los términos indicados.

VIII. SOBRE EL COBRO DE INTERESES. El atraso en el pago de obligaciones tributarias genera varias consecuencias, aplicables cada una de ellas según el impuesto específico a cada caso. En relación con la naturaleza jurídica de los intereses tributarios, jurisprudencialmente se ha reconocido que los mismos operan por el atraso en el pago de la obligación principal, en calidad de indemnización (ver Votos 1486-98 de la Sala Constitucional). Esta interpretación resulta lógica, pues para el pago de los tributos existen fechas calendario específicas durante las cuales el contribuyente debe proceder a pagar en favor del fisco. Sin embargo, conforme la fundamentación expuesta en líneas atrás, el fenecimiento del principal acarrea, como consecuencia lógica, la desaparición del accesorio, entendiéndose entonces, en este caso, que encontrarse prescritos los adeudos indicados, tampoco procede el cobro de los intereses, los cuales también se encuentran prescritos.”

2. Prescripción en el Cobro por Servicio de Agua Potable

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vi}

Voto de mayoría

“III. ALEGATOS DE LA APELACIÓN. Invoca la apelante, que el cobro que se le hace es totalmente ilegal, toda vez que habiendo pagado el servicio de agua - del cual no guardó los recibos- fue la misma Municipalidad la que suspendió su cobro, resultando que ahora le corresponde cubrir su propia ineficiencia, incapacidad y desorden. Alega que se debe aplicar la prescripción quinquenal del artículo 73 del Código Municipal, pidiendo se anule el cobro que se hace, siendo que lo que estima correcto es a partir del año 2009, momento a partir del cual advirtieron a la Municipalidad de la ausencia de cobro del servicio, sin intereses moratorios.

IV. SOBRE LA NATURALEZA DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE: En la resolución venida en alzada, el Alcalde Municipal consideró que el pago del servicio de agua potable no es de naturaleza tributario, al constituirse como un precio público, motivo por el cual le aplicó la prescripción decenal regulada en el numeral 868 del Código Civil, mediante un mecanismo de integración normativa permitido en el artículo 9 de la Ley General de la Administración Pública, considerando inaplicable el artículo 73 del Código Municipal así como la figura de la prescripción contenida en el ordinal 51 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios. Este Tribunal considera jurídicamente incorrecta la fundamentación expuesta por el Alcalde Municipal, por las razones que se dirá. En primer lugar, debe indicarse que la Hacienda Municipal se regula conforme las normas contenidas en el Código Municipal; Título IV, en donde específicamente se indican los medios de financiamiento según lo dispuesto en el Capítulo II, artículo 68 y siguientes. Los ingresos ordinarios son los establecidos en los artículos 73, 74 y 77, que corresponden a tributos, tasas, precios y contribuciones especiales. Estas normas se integran con los capítulos aplicables de la Ley de la Administración Financiera de la República y, a su vez, con el Código de Normas y Procedimientos Especiales, el cual dispone que:

“Artículo 4. Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exigen con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado..."

Si bien los conceptos de tasa, tarifa y precio público, han sido desarrollados y diferenciados por la más reciente doctrina tributaria durante los últimos veinte años, lo cierto es que **en materia de tarifas para los servicios de acueductos municipales, el artículo 19 de la Ley de Reformas al Código Municipal y Otras Leyes - Ley 6890 del 14 de setiembre de 1983-**, norma vigente desde el 23 de setiembre de 1983, adicionó el **artículo 3 de la Ley Constitutiva del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados -Ley 2726 del 14 de abril de 1961-**, en donde claramente se determinan su naturaleza, al disponer dicha norma:

"ARTICULO 3. Corresponde al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados elaborar las tasas y tarifas para los servicios públicos a que se refiere esta ley, prestados en el país por empresas públicas o privadas....

Tratándose de acueductos municipales, las tasas y tarifas por concepto del servicio de agua, serán acordadas por el Concejo, previo estudio jurídico y económico que efectuará el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, en consulta con el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, y las mandará a publicar como proyecto, remitiéndolas para su aprobación al Servicio Nacional de Electricidad, el cual dispondrá de un plazo de treinta días hábiles para aprobarlas o justificar su rechazo.

" (El resaltado es agregado)

Conforme la transcripción de la norma anterior, no existe duda de que el suministro de agua potable es un servicio público sujeto al cobro de una tasa. Y ello es así, en el tanto las procedencia de las tasas se deriva de la recepción obligatoria de una prestación del servicio administrativo obligatoria para el administrado, o bien, como ocurre en este caso, cuando la administración pública es la única que presta el servicio, mismo que resulta imprescindible para satisfacer las necesidades básicas de la vida privada o social del administrado. Es por ello que las tasas, en el tanto están revestidas de esa coactividad derivada de la inexistencia de otra posibilidad de accesar al servicio sino acudiendo a la Administración y pagando el servicio, hacen de la exigencia de esa actividad administrativa particular, el hecho imponible y, por ende, generan ingresos de Derecho Público, o sea, de naturaleza tributaria. De allí se deriva la diferencia con el precio público, en el tanto éste último supone la contraprestación brindada por un ente público o por el sector priviado, derivada de una solicitud voluntaria del administrado, en donde la nota de la coactividad no es su característica, permitiéndose, inclusive, el lucro por parte de los sujetos de derecho privado que brindan el servicio.

V. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN ALEGADA. Habiéndose esclarecido entonces, que el pago por el suministro de agua potable es una tasa, revestida de ese poder impositivo

estatal, lo correcto es, entonces, aplicar la normativa tributaria a todo lo relacionado con el pago de este servicio. El artículo 35 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula la prescripción como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, mediante la cual se sanciona la inactividad de la Administración para exigir el pago del tributo, y que se desarrolla en los numerales 51 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo. Así entonces, tal y como lo viene invocando la parte apelante, de conformidad con el artículo 73 del Código Municipal, el cobro de los tributos locales tiene un plazo de prescripción de cinco años. Estamos en presencia de un vicio sustancial en la fundamentación y el contenido expresado en la resolución venida en alzada, en el tanto aplicó la prescripción decenal del Código Civil, siendo entonces que a la señora impugnante se le puede cobrar únicamente, los últimos cinco años de suministro del servicio de agua potable, lo cual da motivo para decretar su nulidad, en aplicación de la citada disposición legal. No es de recibo aceptar la tesis de la parte apelante, tendiente a que se le cobre a partir del año 2009, toda vez que no demostró haber pagado el servicio, mediante el aporte de la prueba documental idónea que acreditaría su dicho. Ahora bien, a raíz de que el gobierno local ha decidido cobrar los últimos diez años en la resolución No. DAC-I-002-2010 de las 7:00 horas del 5 de marzo del 2010, emitida por el Departamento Comercial de la Dirección de Acueducto, y luego confirmada por el Alcalde, lo correcto es anular ambas resoluciones y enderezar lo actuado. Por lo tanto, habida cuenta que el cobro de esta tasa es trimestral (artículo 74, párrafo último del Código Municipal), y tomando en consideración que la solicitud de la apelante fue presentada el 5 de marzo del 2010 se han de entender prescritos los cobros del servicio de suministro de agua que van del primer trimestre del 2001 al cuarto trimestre del 2004 y sus respectivos intereses. Deberá devolverse el asunto a la Municipalidad de Santo Domingo de Heredia, para que realice los cálculos conforme a derecho corresponda, según lo aquí indicado.”

3. Aplicación de las Reglas de la Prescripción en Materia Municipal

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vii}
Voto de mayoría

“X. DE LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE LA PRESCRIPCIÓN.- Por el interés que tiene para la decisión de este caso, conviene precisar el concepto del instituto de la prescripción extintiva , también denominada “*negativa*” o “*liberatoria*”, en razón de sus efectos, creada, precisamente para tutelar el orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas, por cuanto, aún cuando, en principio, el ideal de justicia se cierne como materia prima en todas las normas jurídicas, en algunas oportunidades cede a favor de otras aspiraciones, tales como el de la seguridad jurídica. Así, es bajo el influjo de este principio, que el instituto de la prescripción encuentra sentido, porque permite brindar tutela a aquél, que ostentando un derecho subjetivo, ha dejado transcurrir un

determinado lapso sin gestionar, en modo alguno, su resguardo. Es, en suma, **una renuncia tácita de un derecho ante la inacción de su titular**, pues la jurisdicción, ante protesta del recurso sin ejercicio del derecho, una vez constatado, debe declarar prescrito el reclamo; tal y como lo señaló la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia número 120-92, de las quince horas del veintinueve de julio de mil novecientos noventa y dos:

"El ejercicio oportuno de las acciones y los derechos, podría decirse, está asistido de un interés social. La postergación indefinida en tal sentido acarrea duda y zozobra en los individuos y amenaza la estabilidad patrimonial. El instituto de mérito propende, precisamente, a eliminar las situaciones de incertezas, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas. Para su aplicación se requieren tres elementos: el transcurso del tiempo previsto por la ley, la falta de ejercicio por parte del titular del derecho y la voluntad del favorecido por la prescripción de hacerla valer, ya sea a través de una acción o de una excepción, pues no puede ser declarada de oficio por el juez y es posible su renuncia tácita o expresa, siempre y cuando no sea anticipada. Además, debe atenderse a la naturaleza del derecho en cuestión, pues existen situaciones jurídicas, de particular relevancia para el ordenamiento jurídico, que son imprescriptibles. En cuanto a su fundamento, se le consideró, en un principio, una sanción o pena contra el titular de un derecho quien, por negligencia, crea una situación de inseguridad censurable en razón de la cual el legislador veda, salvo renuncia del interesado, la posibilidad de su ejercicio tardío. Se ha dicho dentro de la doctrina, que la prescripción encuentra su razón de ser en una presunta renuncia tácita del derecho por parte de su titular, quien a través de su inactividad, trasunta su intención de no reclamar lo que le corresponde. A tal posición se le ha objetado, con acierto, que la prescripción no puede considerarse ni como una pena por un actuar negligente, ni como una renuncia tácita, pues si eso fuera cierto, debería permitirse al perjudicado con ella demostrar la inexistencia de culpa castigable o de la presunta intención de abandono. Dicha crítica concuerda con nuestra legislación mercantil, pues contra la prescripción extintiva no se permite «más excepción que la de suspensión cuando ésta legalmente se haya operado, y el mal cómputo en los términos» (Artículo 985 del Código de Comercio). Ergo, cualquier argumentación tendente a demostrar que no ha existido negligencia o voluntad de renuncia se encontraría al margen del citado precepto. La posición dominante, en la actualidad, atribuye el fundamento de la prescripción a la necesidad de crear un estado de seguridad jurídica ante una situación objetiva de incertidumbre, producida por el no ejercicio oportuno del derecho. Puede afirmarse, por ende, que el valor tutelado por el derecho en estos casos es la seguridad jurídica, por lo cual se pretende evitar el ejercicio sorpresivo de un derecho. Así, serían varias las situaciones tuteladas en estos casos; por ejemplo, cuando eventualmente la obligación reclamada hubiere sido oportunamente honrada, pero, a raíz del tiempo transcurrido, no se cuente ya con los documentos o las pruebas

requeridas para poder demostrar la extinción de la obligación; o cuando la deuda a cobrar haya sido ya olvidada por el deudor en virtud del transcurso prolongado del tiempo y la inercia del acreedor. En todo caso, la prescripción emerge como un medio para crear seguridad, lo cual propende al orden y a la tranquilidad social. Empero, no resulta difícil imaginar situaciones en las cuales la prescripción pueda servir, en cierto modo, para tutelar injusticias e impedir el ejercicio de derechos los cuales verdaderamente existieron. Al respecto, *es de señalar, que el derecho, como vehículo para la realización de la justicia, precisa actuar, necesariamente, dentro de un marco de certeza y seguridad.* De no ser así, el fin último enunciado, se vería frustrado, en su dimensión práctica o funcional. La justicia no puede operar en medio de situaciones de incertidumbre e inestabilidad. Es por ello que la seguridad se yergue, inevitablemente, junto con la justicia, como valor esencial del derecho. Ninguno de los dos, como fin de éste, es absoluto en el quehacer jurídico. En algún momento, uno de ellos, en aras de la supervivencia del otro, tiene que ceder. Eso ocurre en el caso de la prescripción cuando, en favor de la seguridad, cede la justicia. De no ser así, ésta, como fin esencial del derecho, peligraría, al entronizarse la incertidumbre y el desorden en el medio social, factores que la tornan inalcanzable. Tal fenómeno significa no ignorar la justicia, sino fijar un plazo por parte del legislador, dentro del cual la tutela de ella halla cabida; pero, una vez transcurrido éste, y en obsequio a la seguridad, cede ante la necesidad de evitar litigios y controversias suscitados a destiempo, y por ende de difícil solución, cuya posible incidencia mantendría una enervante sensación de incertidumbre en las relaciones humanas...

V. *El ordenamiento jurídico establece, con el fin de soslayar la rigidez del sistema, la posibilidad de evitar la prescripción cuando la situación objetiva de hesitación (sic) cesa, por alguno de los motivos expresamente previstos por la ley. Es el caso de la interrupción del instituto dicho. Al faltar el fundamento de éste -porque se cumple con un acto en el cual se ejerce el derecho, o bien, si se da un reconocimiento de parte del sujeto obligado-, el término de prescripción comienza a correr de nuevo, sin que se pueda volver a computar el que anteriormente había transcurrido. El acto interruptivo viene a confirmar, por ende, que el fundamento de la prescripción radica en la necesidad de eliminar una situación objetiva de incerteza, la cual, si desaparece, priva de justificación una posible extinción del derecho reclamado ...".* (El subrayado no es del original).

De lo dicho, queda claro que con el instituto de la prescripción lo que se pretende es hacer desaparecer situaciones objetivas de incerteza, causadas por la inercia del titular del derecho; pero habida cuenta de que con la prescripción se privilegia la seguridad jurídica sobre el valor justicia, provoca la extinción del derecho, lo que obliga a interpretar sus reglas (normas) de manera restrictiva, en tanto son de carácter excepcional; además de que el legislador ha sido muy amplio en establecer las causales de interrupción del plazo extintivo, las cuales, valga acotar, son taxativas, no

permitiéndose su interpretación extensiva o analógica, según lo indicó la Sala Primera en resolución número 000131-F-2006, al consignar:

*"Para que opere la interrupción basta con que se dé cualquiera de esos supuestos, que son **taxativos** y como tales, excluyentes de cualquier otro que no esté contemplado por la ley, por tanto, **no pueden ser objeto de interpretación extensiva o analógica.**"* (El resaltado no es del original.)

Adviértase, en efecto, que en materia tributaria, el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece las causales de la interrupción de la prescripción, de manera taxativa son:

"a) 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. (Así modificado por Ley número 8114, del cuatro de julio del año dos mil uno, publicado en La Gaceta número 131, Alcance número 53 del nueve de julio del dos mil uno.)

b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.

c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.

d) El pedido de aplazamiento y fraccionamientos de pago.

e) La notificación de actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.

f) La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código."

Así, el numeral 52 del mismo cuerpo legal indica claramente cómo opera este instituto, es decir, en los casos en que haya habido una interrupción del plazo de prescripción, por alguna de las causales indicadas, el plazo vuelve a contar "*desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.*"

XI. Al tenor de las anteriores consideraciones, evidencia este Tribunal otro gravísimo error en la actuación de la Municipalidad de San José que es impugnada; y es la errónea aplicación del instituto de la prescripción, que la llevó a declarar prescritos los períodos comprendidos en los años dos mil uno y dos, pero cobra los de los períodos

de mil novecientos noventa y cuatro a mil novecientos noventa y nueve y del dos mil tres al dos mil siete; siendo que de los autos se desprende que inicialmente lo que se le estaba cobrando a la empresa Incubadora Costarricense, Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) era el período comprendido del cuatro trimestre del año de mil novecientos noventa y siete al año dos mil siete. La paradoja es realmente palpable, ya que en principio se le cobran períodos no debidos, y en segundo lugar, porque no se entiende qué razonamiento se utilizó para cobrar los períodos anteriores al año dos mil, al amparo de la indicada publicación en La Gaceta. En efecto, al tenor de lo dispuesto en el artículo 73 del Código Municipal, las cargas tributarias municipales prescriben en cinco años. **De manera que, en el caso concreto, no habiéndose acreditado ningún acto interruptor distinto del que se dirá, los períodos prescritos más bien son los correspondientes del cuarto trimestre del año mil novecientos noventa y siete al tercer trimestre del año dos mil dos, teniendo como base la fecha en que ocurrió el único hecho interruptor, sea el requerimiento de pago de lo "supuestamente" adeudado a la Autoridad local a esa fecha, sea, el nueve de setiembre del dos mil siete.** Debe quedar claro que a partir del veinte de setiembre del dos mil siete, en que se hace la gestión de prescripción, no puede generarse ningún cobro más a la empresa Incubadora Costarricense, Sociedad de Responsabilidad Limitada, en atención a que a partir de esa fecha, comunica a las autoridades municipales que no explota los locales comerciales, por haberlos "*cedidos*" con anterioridad a otras empresas.

IX. CONCLUSIÓN.- Al tenor de lo anterior, mal hizo, primero la oficina de Cobro Externo de la Municipalidad de San José, mediante los oficios 700-PCE-2008, del diecisiete de abril del dos mil ocho (folios 134 y 135) y 989-PCE-209, del dos de julio del dos mil ocho; y luego el Concejo, en sus múltiples actuaciones (acuerdos 38, Artículo V, de la sesión ordinaria número 114, del primero de julio, del dos mil ocho; acuerdo 31, Artículo V, de la sesión ordinaria número 148 del veinticuatro de febrero del dos mil nueve; acuerdo 9, Artículo IV de la sesión ordinaria número 151, del diecisiete de marzo del dos mil nueve; acuerdo 3, Artículo II, de la sesión extraordinaria número 74 del veinte de abril del dos mil nueve; y acuerdo 20, Artículo IV de la sesión ordinaria número 164 del diecisésis de junio del dos mil nueve), en acoger parcialmente la solicitud de prescripción de las patentes municipales de la empresa Incubadora Costarricense, Sociedad de Responsabilidad Limitada, primero por tomar como hecho interruptor de la prescripción, una publicación en el Diario Oficial La Gaceta; y segundo, por no hacer correcta la definición de los períodos prescritos. Lo indicado es motivo suficiente para anular la decisión apelada, teniendo presente que el ordenamiento establece el plazo de prescripción en cinco años para este supuesto, conforme al artículo 73 del Código Municipal. Debe remitirse de inmediato el expediente a la Municipalidad de origen, a fin de que determine con claridad y

precisión, el monto de lo adeudado, conforme se ha indicado en esta resolución, sustentado en las normas que regulan la materia.”

4. Prescripción del Canon por Local en Mercado Municipal

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{viii}
Voto de mayoría

“III. Para determinar la normativa aplicable a efectos de establecer si ha prescrito el cobro hecho por la Municipalidad de Heredia al apelante, debe definirse primero cuál es la naturaleza jurídica de los mercados municipales para luego determinar la normativa aplicable. Este tema ha sido desarrollado ampliamente por la Sala Constitucional, en reiteradas oportunidades, en las que ha indicado lo siguiente:

“Sobre la normativa que rige la relación inquilinaria municipal: En cuanto a este punto, debe destacarse que la Ley General de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos y el Código Procesal Civil -en lo que resulte aplicable a la materia sobre arrendamientos- establecen claramente hacia qué sector de la población o hacia qué grupo de ciudadanos se dirigen sus alcances y protección. En dicha normativa se regulan las relaciones inquilinarias entre particulares y respecto de bienes inmuebles de carácter privado o público, salvo aquellos regímenes inquilinarios en que participen entidades públicas con carácter de arrendatarios o arrendadores que se rijan por disposiciones expresas de su propio ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos). De ahí que, si en cuanto a la relación inquilinaria municipal existe una normativa expresa que la rige y es propia de su ordenamiento jurídico, como en la especie podemos citar la Ley 7027 de cuatro de abril de mil novecientos ochenta y seis “Ley de Arrendamiento de Locales Municipales”, entonces la relación inquilinaria de los amparados se encuentra excluida de las relaciones que se rigen por la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos. Esta situación se ve reforzada por la propia Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos, artículo 7 inciso c), el cual excluye del ámbito de aplicación de dicha ley a las ocupaciones temporales de espacios y puestos en mercados y ferias o con ocasión de festividades, actividades que se encuentran regladas de igual forma por la Ley 7027 citada. Por ello, no se puede pretender que la situación inquilinaria de los petentes se pueda resguardar con las disposiciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos, ya que para el régimen al cual están adscritos, existe una legislación especial y propia del ordenamiento jurídico municipal que debe respetarse y aplicarse en todos sus alcances y consecuencias, excluyéndose, por ende la posibilidad de aplicación de cualquier otra norma que la contravenga o la oponga.

IV. Sobre la naturaleza del bien que ocupan: En cuanto a este punto, también resulta de importancia la aclaración en relación con el bien que se arrienda. Los mercados

municipales se encuentran catalogados por ley como bienes de carácter demanial. Primero, por el destino que persigue un mercado municipal y, segundo, por los fines que se satisfacen con la creación de un mercado de este tipo. Normalmente los inmuebles en que se establecen este tipo de mercados son bienes propios de la Municipalidad, lo que de hecho y de derecho constituye una calificación de ellos como partes de la Hacienda Pública Municipal. Su destino viene dado por Ley, ya que éstos se crean con el fin de dedicarlos a un tipo de comercio determinado y en beneficio de la colectividad. Los fines que se satisfacen son las demandas públicas de productos de consumo básico a mejores precios o más accesibles para el público en general. De ahí que se encuentren revestidos de un interés público que califica el carácter demanial de tales bienes inmuebles y de los locales que sobre dicho bien se asientan. Como bien demanial propiedad de un ente municipal, su administración y giro corresponde en exclusiva a tales órganos de la Administración Pública, todo ello dentro de las potestades que legalmente se establecen tanto a favor de la Municipalidad en materia de fijación de alquileres de tales locales, así como a favor de los inquilinos en materia de impugnación de actos administrativos relacionados con la administración y giro de los locatarios. La naturaleza jurídica del bien, entonces, define el tipo de ocupación, la cual difiere en todo de la que se puede alegar en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles que sean de carácter privado, ya que para todos los efectos la ocupación de un bien demanial se tendrá como una ocupación en precario, la cual nunca podrá utilizarse para alegar la prescripción decenal a favor del ocupante o derechos que normalmente se derivan de una ocupación de un inmueble privado. Ello por cuanto los bienes demaniales son imprescriptibles, inalienables, intransferibles y se encuentran fuera del comercio de los hombres. " (Votos Nos. 2000-007039 de las nueve horas con treinta y dos minutos del once de agosto del dos mil y 2010-5124 de las catorce horas y cincuenta y tres minutos del dieciséis de marzo del dos mil diez, ambos de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.)

Con base en la jurisprudencia constitucional expuesta, se desprende que las relaciones jurídico administrativas de los locatarios municipales, lejos de constituirse en una relación inquilinaria de tipo civil, se constituyen en un permiso de uso de un espacio público sujeto al pago de un canon municipal por parte de quien resulte adjudicado. Con base en ello, la normativa aplicable no es la invocada por el Alcalde Municipal, que fundamentó su negativa en la Ley de la Contratación Administrativa, pero tampoco la referida a los artículos 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Tome nota la parte recurrente, que el artículo 41 del Código Procesal Contencioso Administrativo establece los plazos de caducidad y prescripción para interponer acciones en sede jurisdiccional, relativas a responsabilidad civil y materia tributaria, lo cual no se ajusta a la presente causa, puesto que estamos apenas en fase de agotamiento de la vía administrativa. Bajo esta misma tesis, resulta inaplicable también el artículo 869 del Código Civil, que invoca la parte apelante, pues claramente ha quedado expuesto que

el ordenamiento civilista se encuentra excluido de esta materia. Lo anterior permite concluir fácilmente que todo lo referente al pago del canon (mal llamado alquiler) respectivo, está regulado por la materia tributaria municipal, pues se constituye en parte de los ingresos de la hacienda municipal, conforme al artículo 73 del Código Municipal, que establece un término de prescripción de cinco años para el cobro de los tributos. Por lo tanto, esta es la disposición normativa que se debe aplicar a efectos de computar los tiempos transcurridos.”

5. Prescripción del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Cambio en la Titularidad del Bien

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{ix}

Voto de mayoría

“IV .2 *EL OBJETO CENTRAL DE RECURSO.* El eje gravitatorio del presente recurso, radica en la prescripción del crédito tributario que ha alegado la parte apelante en contra del oficio Nº 729-PCA-07 fechado 14 de Agosto del 2007, emitido por el Proceso de Cobro Administrativo de la Municipalidad de San José, en el cual dicha oficina rechaza la prescripción de los *tributos urbanos* solicitada por la empresa recurrente. Ese acto fue confirmado por decisión del Alcalde Municipal, mediante oficio 9948 (folios 14 a 27), y luego por decisión del Concejo Municipal, tomada en Acuerdo 3, Artículo IV, de la Sesión Ordinaria 145 celebrada el 3 de Febrero del 2009 (folios 56 a 69). Tal y como se colige del resumen de alegaciones hechas por la recurrente, la oposición a dicho criterio se centra en dos ideas, a saber, una la nulidad de la notificación por edicto realizada por el ayuntamiento, toda vez que tal notificación contiene un error “*in personam*”, pues no va dirigida a la razón social de la que es titular –la recurrente-, y la presencia de ese error (en el procedimiento) es causal de nulidad del acto de comunicación; y dos la prescripción de la obligación tributaria, lo cual se produce –a su juicio-, primero por que la notificación es nula, y tal vicio no se enmendó oportunamente; segundo, porque se produjo la falta de comunicación o notificación efectiva y oportuna –sea, dentro del término de ley-, de la existencia de un crédito tributario a la razón social recurrente; y tercero, por el transcurso del término de ley en su favor.

A tales argumentos, se opone el ayuntamiento recurrido, señalando que la notificación practicada está amparada a derecho porque así permite realizarlo la legislación de la materia; que se produce el efecto de solidaridad entre obligados tributarios frente a la acción de cobro que realiza la Municipalidad, por lo que la recurrente puede pagar y repetir dicho pago de la anterior propietaria; y que el traspaso del bien inmueble objeto de la prestación tributaria entre ella y la anterior propietaria, se percibe desde la génesis del crédito fiscal, como un convenio entre particulares que, por así disponerlo la ley, no resulta aducible en contra del fisco. En punto a la prescripción,

aduce que el transcurso del tiempo para efectos del conteo del término que alega el recurrente, se vio jurídicamente interrumpido en contra del administrado, con el acto de la publicación por edicto de la existencia de la obligación tributaria a cargo de la anterior propietaria del bien y que siendo que se pudo constatar la publicación del comunicado, no se produce el término de la prescripción, en razón de lo cual la obligación tributaria subsiste así como el deber de pagarla. Además, -agrega-, la anterior propietaria del bien no alegó esa prescripción; la empresa recurrente no cumplió con el deber de comunicarle al ayuntamiento su domicilio como lo dispone la Ley para efectos fiscales, lo cual hizo necesaria la publicación por edicto, y que al haber producido el reclamo se está dando el reconocimiento del crédito fiscal. Tales razones hacen inaplicable la prescripción solicitada.

IV.3 CRITERIO DE LEGALIDAD APLICABLE. Respecto a la nulidad de la comunicación realizada por la Municipalidad recurrida, los elementos que alega la recurrente no son de recibo porque, primeramente, la notificación realizada por el ayuntamiento recurrido, encuentra respaldo normativo en el Artículo 137 inciso d) del Código de Procedimientos y Normas Tributarias o Código Tributario; luego, porque si el traspaso del bien, conforme a lo describe la fotocopia del instrumento público en el que dicho negocio se pactó entre la recurrente y la anterior propietaria del bien, a condición libre de hipotecas, de toda clase de gravámenes, con los impuestos territoriales y municipales al día, tal negocio jurídico, tuvo su momento el día **23 de octubre del 2000** (así en folio 100), y el edicto dando apercibimiento de la acción cobratoria de los tributos se produjo el día **21 de septiembre del 2001** (así de folio 133), es lo cierto que para cuando tal comunicado se publicitó, la recurrente no era la propietaria del inmueble que genera el crédito fiscal, sin embargo, el mismo ya existía respecto a dicho inmueble con total independencia de quien fuere su titular, recayendo sobre la propiedad inscrita al sistema de folio real 71828-000 del Partido de San José, lo cual produce como efecto jurídico, la efectiva existencia de la obligación tributaria a cargo del titular –quien quiera que éste sea-. El hecho que entre particulares se haya pactado la compraventa “libre de todo gravamen”, es una condición convenida entre ellos, con independencia del fisco, y no es razón suficiente para extinguir “per se” el crédito fiscal a favor del municipio; así como tampoco tal denominación contractual –de la compraventa- tiene el poder jurídico para enervar la pertinencia y legitimidad jurídica de la obligación tributaria que está cobrando el ayuntamiento. Tal y como lo ha expuesto, con acierto la Municipalidad recurrida –en el acuerdo impugnado-, se trata de un convenio entre los particulares que no resulta aducible al fisco ni posee la aptitud de desvirtuar ni el fundamento ni la cuantía de la obligación tributaria, ello en virtud de lo dispuesto en los artículos 12 y 13 del Código de Procedimientos y Normas Tributarias. En este contexto, es importante señalar que dentro del régimen tributario nacional, existen tributos personales e impersonales; siendo los primeros los que surgen en el momento en el que la persona –física o jurídica-, realiza la conducta

establecida como hecho generador del tributo, lo que produce el correlativo deber de pago; en los impersonales el hecho generador del tributo se consuma simplemente cuando se producen las circunstancias (no necesariamente la conducta), que describe el hecho generador del tributo en la normativa. En éstos últimos, la configuración de la conducta que genera el hecho de la tributación, es exterior a la persona que debe sufragarlo, es por ello impersonal, bastando que ocurran en la realidad los supuestos que lo configuran. Ejemplo clásico de los personales es el que se da en el Impuesto sobre la Renta, en el que el sujeto pasivo debe producir renta para que surja la obligación tributaria. En los impersonales, es la condición o supuesto descrito en la norma tributaria, la que hace surgir la obligación de pago, ejemplo de lo cual es precisamente, el conjunto de tributos municipales en la modalidad de tasas que cobran los ayuntamientos por la prestación de los servicios urbanos indispensables para la buena marcha de la vida de las ciudades y de los ciudadanos por consiguiente o las contribuciones especiales que producen las inversiones públicas en infraestructura que anteriormente no existía y es luego construida para mejorar las condiciones urbanas o la calidad de vida de los pobladores. De conformidad con el ordenamiento jurídico, los tributos que nacen como producto de la contraprestación de los servicios urbanos que presta la Municipalidad, son efectivamente atribuibles al inmueble, aunque el sujeto de la obligación sea el titular del mismo, por lo cual, con total independencia de quien prefigure como titular del bien, es lo cierto que la prestación del servicio hace surgir el tributo y la correlativa obligación de pago para el administrado titular actual del tributo habida cuenta que se trata de un tributo de carácter impersonal desde la óptica de la configuración del hecho generador de la obligación, en razón de lo cual lleva la razón el ayuntamiento recurrido en punto a que no se configuran en la especie los presupuestos normativos de la prescripción. A mayor abundamiento, los tributos urbanos y la obligación de satisfacer su pago nacen del texto del Artículo 74 del Código Municipal, normativa que también regula en el Artículo 73 lo relativo a la prescripción, término que fija en cinco años, para lo cual rigen supletoriamente aplicadas las disposiciones del Código Tributario, por así disponerlo el Artículo 1 de este último cuerpo normativo citado. En el presente recurso se impugna la negativa del ayuntamiento josefino a reconocer el transcurso de dicho término a favor de la empresa recurrente en lo que corresponde a impuestos urbanos. Según la certificación emitida por el Contador Municipal Señor Rodolfo Gerardo Fonseca Pérez, la recurrente adeuda por impuestos urbanos al municipio lo correspondiente a los períodos que van desde el cuatrimestre dos del año un mil novecientos noventa y nueve (2-1999) hasta el tercer cuatrimestre del dos mil ocho (folios 167 a178). Con fundamento en el contenido de dicha certificación municipal, a partir de la normativa que rige el conteo del término de prescripción, Artículo 52 del Código Tributario, y teniendo presente que el edicto dando apercibimiento de la acción cobratoria de los tributos se produjo el día **21 de septiembre del 2001** (así de folio 133), no se produce la prescripción de ninguno de los períodos a los que se refiere

el presente recurso, habida cuenta que de conformidad con el Artículo 52 del Código Tributario, el término para conteo, se inicia a partir del 1 de enero del año posterior inmediato siguiente (año calendario) al período en el que el tributo debió pagarse. De tal forma que período 1999, empezaría a computarse a partir de enero 2000, y así sucesivamente, empero como para septiembre del 2001 se produjo la publicación, ese es un primer hecho que interrumpe el conteo a favor del administrado, y luego, como la solicitud para el reconocimiento de la prescripción se produce el 14 de agosto del 2007, se habría producido una segunda interrupción a partir de ese momento, de tal manera que respecto al tramo de años a los que se refiere el reclamo, en ningún momento llegan a completarse los cinco años que contempla el Código Municipal para admitir la extinción del tributo por prescripción. De tal manera que no lleva razón el recurrente, y así debe reconocerlo este Tribunal declarando sin lugar el recurso de apelación.

COROLARIO: Por los motivos expuestos y con fundamento en las razones dadas y normativa citada, se rechaza el recurso de apelación interpuesto. Se confirman el acto impugnado, la resolución del alcalde que lo confirma y el acuerdo del Concejo que lo cohija. Se da por agotada la vía administrativa, quedando expedita la vía ordinaria para lo que a bien considere el apelante.”

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. La Prescripción del Cobro del Impuesto de Bienes Inmuebles y de Impuestos por Servicios Públicos Municipales

[Procuraduría General de la República]^x

29 de noviembre de 2004

Señor
J. Arturo Vargas Ríos
Secretario Municipal
Municipalidad de Dota
S. O.

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio de fecha 11 de agosto de 2004, mediante el cual se transcribe el artículo XIII, de la sesión ordinaria número 112 celebrada el 09 de agosto de 2004, en que se acuerda

consultar a la Procuraduría General de la República sobre dos aspectos: 1.- Deben los contribuyentes solicitar la prescripción de los impuestos de bienes inmuebles, o la Municipalidad puede hacerlo de oficio?, 2.- La presentación de listados de morosos es suficiente argumento para aducir que los impuestos prescribieron?

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 como es el caso del impuesto de patente municipal, 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 cobrar las sumas a que se refiere este artículo será de tres años. (...)” (La negrilla no es del original)

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. En el caso de la Ley de Bienes Inmuebles, el legislador expresamente en el artículo en el artículo 36 dispone:

“Legislación supletoria.- Para lo no previsto en la presente Ley, se aplicará supletoriamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto sea compatible con ella. Sus normas se integran, delimitan e interpretan de conformidad con los principios aplicables del Derecho Tributario.”

Siendo así, debemos recurrir a las normas que regulan lo concerniente a las causas de interrupción de la prescripción, concretamente al artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa dispone:

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

a) *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.

- b) *La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.*
- c) *El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.*
- d) *El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.*
- e) *La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.*
- f) *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 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. (...)"

Si analizamos la citada norma, advertimos que la publicación de los listados de morosos de la deuda tributaria no es contemplada por el legislador como causa interruptora de la prescripción; en consecuencia tal lista no se puede asimilar a “la notificación de actos administrativos” tendentes a ejecutar el cobro de la deuda tributaria, toda vez que de conformidad con el artículo 27 de la Ley N° 7509, la lista de morosos que autoriza publicar el legislador, tiene simplemente carácter informativo, dado el carácter público de los valores de las propiedades incitas en el Registro Público de la Propiedad.

En relación con la pregunta de si las prescripción debe ser solicitada por contribuyentes, o declarada de oficio, la Procuraduría General al evacuar una consulta

similar, emitió el Dictamen C-343-2004 de 18 de noviembre de 2004, que en lo conducente dispone:

"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 de conformidad con el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios – de aplicación supletoria por disposición del artículo 36 de la Ley N° 7509 y sus reformas – la publicación de la lista de morosos de la deuda tributaria, no está contemplada como una causa de interrupción de la prescripción. De conformidad con el artículo 27 de la ley de cita, la publicación de la lista de morosos simplemente tiene carácter informativo.**
- 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.

Con toda consideración suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura

PROCURADOR TRIBUTARIO

2. La Prescripción en el Cobro de Impuestos por Bienes Inmuebles y Servicios Municipales: Sobre los Actos Interruptores y su Declaratoria a Instancia de Parte

[Procuraduría General de la República]^{xi}

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 cobrar 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 las 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:

- a. *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 iniciaran 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.

- b. *La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.*
- c. *El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.*
- d. *El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.*

- e. *La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.*
- f. *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 1º 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.

Lic. Juan Luis Montoya Segura.

PROCURADOR TRIBUTARIO.

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.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7509 del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco. **Ley de Impuesto Sobre Bienes Inmuebles.** Vigente desde: 19/06/1995. Versión de la Norma: 7 de 7 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta N° 116 del 19/06/1995.

ⁱⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7794 del treinta de abril de 1998. **Código Municipal.** Vigente desde: 18/05/1998. Versión de la norma 20 de 20 del 03/07/2013. Datos de la Publicación: Gaceta N° 94 del 18/05/1998.

ⁱⁱⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 63 del veintiocho de setiembre de mil ochocientos ochenta y siete. **Código Civil.** Vigente desde 01/01/1888. Versión de la norma 11 de 11 del 23/07/2012.

^{iv} ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 3284 del treinta de abril de 1964. **Código de Comercio.** Vigente desde 27/05/1964. Versión de la norma 13 de 13 del 10/09/2012. Publicada en: Gaceta N° 119 del 27/05/1964. Alcance: 27.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 4335 de las quince horas con quince minutos del diecinueve de noviembre de dos mil diez. Expediente: 09-000288-1027-CA.

^{vi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 181 de las diez horas con treinta minutos del dieciocho de mayo de dos mil doce. Expediente: 11-001771-1027-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 195 de las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de mayo de dos mil once. Expediente: 09-001065-1027-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 2900 de las quince horas con treinta y cinco minutos del cinco de agosto de dos mil diez. Expediente: 10-000858-1027-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 1584 de las once horas con cincuenta minutos del veintinueve de abril de dos mil diez. Expediente: 09-000673-1027-CA.

^x PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 357 del veintinueve de noviembre de dos mil cuatro.

^{xi} PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen 343 del dieciocho de noviembre de dos mil cuatro.