

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo

(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## **INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL**

### **TEMA: PRESCRIPCIÓN DE INTERESES POR DEUDAS MUNICIPALES**

**RESUMEN:** El presente trabajo aborda el tema de la Prescripción de intereses por deudas municipales, desde el punto de vista normativo desarrollando el tratamiento que se da al tema tanto en el Código Municipal como el Código de normas y procedimientos Tributarios como norma supletoria, además del desarrollo jurisprudencial de temas como: prescripción de la obligación tributaria cómputo y plazo aplicable con respecto al impuesto sobre bienes inmuebles, prescripción de tributos municipales, entre otros.

### **Índice de contenido**

|                                                                                                                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.DOCTRINA.....                                                                                                                                                                                   | 2  |
| NORMATIVA.....                                                                                                                                                                                    | 2  |
| CÓDIGO MUNICIPAL.....                                                                                                                                                                             | 2  |
| CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....                                                                                                                                               | 3  |
| 2.JURISPRUDENCIA.....                                                                                                                                                                             | 7  |
| PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CÓMPUTO Y PLAZO APLICABLE CON RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.....                                                                           | 7  |
| 3.DICTÁMENES DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.....                                                                                                                                      | 12 |
| PRESCRIPCIÓN DE INTERESES DERIVADOS DE DEUDAS ORIGINADAS EN UNA RELACIÓN CONTRACTUAL, RESULTA IMPROCEDENTE LA APLICACIÓN DE AQUELLAS NORMAS QUE REGULAN OBLIGACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO ..... | 12 |
| PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES.....                                                                                                                                                         | 19 |

IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES. PRESCRIPCIÓN. LISTADO DE MOROSOS.  
ARTÍCULOS 8 Y 36 DE LA LEY DE BIENES INMUEBLES, N° 7509 DE 9 DE  
MAYO DE 1995. ARTÍCULO 73 DEL CÓDIGO MUNICIPAL. ARTICULO 53 DEL  
CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....25

## **1 DOCTRINA**

### **NORMATIVA**

#### **CÓDIGO MUNICIPAL<sup>1</sup>**

Artículo 69. – Excepto lo señalado en el párrafo siguiente, los tributos municipales serán pagados por períodos vencidos, podrán ser puestos al cobro en un solo recibo.

Las patentes municipales se cancelarán por adelantado. A juicio del Concejo, dicho cobro podrá ser fraccionado.

La municipalidad podrá otorgar incentivos a los contribuyentes que, en el primer trimestre, cancelen por adelantado los tributos de todo el año.

El atraso en los pagos de tributos generará multas e intereses moratorios, que se calcularán según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 70. – Las deudas por tributos municipales constituirán hipoteca legal preferente sobre los respectivos inmuebles.

Artículo 71. – Las certificaciones de los contadores o auditores municipales relativas a deudas por tributos municipales, constituirán título ejecutivo y en el proceso judicial correspondiente solo podrán oponerse las excepciones de pago o prescripción.

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

## **CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS <sup>2</sup>**

### **ARTÍCULO 40.- Plazo para pago**

Dentro de los plazos que fijan las leyes respectivas, debe pagarse el tributo que se determine de acuerdo con las declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo, debe pagarse dentro de los quince días hábiles\* siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este Código, deben efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación.

No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas. En aquellos casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones, se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos.

Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley General de Administración Pública.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999).

#### ARTÍCULO 51.- Términos de prescripción

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

El término antes indicado se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Las disposiciones contenidas en este artículo deben aplicarse a cada tributo por separado.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

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.

ARTÍCULO 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción 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.

(Así reformado por el inciso e) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001)

- 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 tendentes 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 el que se produjo la interrupción.

El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria, se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, según los artículos 92 y 93 del presente Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTICULO 54.- Interrupción especial del término de prescripción.

En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término se computa desde el 1º de enero siguiente al año calendario en que la respectiva resolución quede firme.

ARTICULO 55.- Prescripción de intereses.

La prescripción de la obligación tributaria extingue el derecho al cobro de los intereses.

**ARTÍCULO 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo**

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

Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses, por lo menos.

Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.

(Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

## **2 JURISPRUDENCIA**

### **PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CÁMPUTO Y PLAZO APLICABLE CON RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.]<sup>3</sup>

"II.- La sociedad demandada formula recurso de casación. En su apoyo cita los artículos 11, 31 y 51 todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Según expone, al configurarse el hecho generador de los impuestos territoriales que se le cobran, estaba vigente la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, la cual claramente disponía, en su numeral 51 que el término de prescripción es de tres años. Producto de lo anterior, a su entender, el ad quem se equivoca, cuando dispone que el plazo para que opere la prescripción se extendió a cuatro años, ya que su ampliación se dio con la Ley de Justicia Tributaria N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 del 14 de setiembre de 1995, emitida poco más de tres meses antes de que se cumpliera la prescripción del último de los períodos sometido a cobro. Además, advierte, el juzgador no consideró que en el ordinal 35 de esa ley, se estipuló que tales reformas regirían seis meses después de su publicación, razón por la cual ese período fiscal quedó cubierto por el plazo de tres años que establecía la ley anterior. A mayor abundamiento, señala, el Transitorio III de aquella, estableció: "...esta ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.". A lo expuesto, une el hecho de que la reforma posterior por Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, volvió a establecer en tres años el plazo prescriptivo. El fallo que recurre, asegura, es violatorio de los principios de irretroactividad de la ley, así como de los propios de la materia tributaria, tales como legalidad, igualdad, proporcionalidad y realidad económica. En otro orden de ideas, agrega, no consta que su representada haya sido notificada administrativamente del cobro que se le imputa, aludiendo al efecto que las notas que corren agregadas a folios 1 y 2 del expediente y a las que se les tuvo como tal, son documentos mediante los cuales se detalla el cobro emanado de Tributación. Sin embargo, enfatiza en ninguna parte consta, las haya recibido. Al partir el fallo de esa supuesta notificación, tuvo por interrumpido el plazo prescriptivo, cuando lo cierto es que, insiste, nunca fue notificada de esos cargos,

según se desprende de los folios 11, 20 y 21 del expediente judicial, y como la misma parte actora, tal como se colige del folio 21, parece reconocer al señalar; "Solicito a la brevedad posible se proceda a la notificación en la dirección...". En respaldo de su tesis, cita el Dictamen C-269-2000, de la Procuraduría General de la República donde se indica que, la ampliación del plazo prescriptivo según reforma al artículo 51 del Código Tributario, introducida por la Ley de Justicia Tributaria, es procedente a partir del período fiscal de 1996. Por último, realiza una serie de comentarios sobre el Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-312-2000, en relación con la reforma introducida por la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, en la cual se retomaron aspectos del dictamen anterior, a efecto de reafirmar el momento a partir del cual se aplica el nuevo plazo de prescripción del ordinal 51 ya citado. III.- Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá, conviene en primer término hacer una referencia al tema de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias. La Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51 lo estableció en tres años. Luego, la Ley N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, lo modificó, ampliándolo a cuatro años. Con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se redujo nuevamente a tres años. A tenor del artículo 52 del Código de cita, el plazo se inicia a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que deba pagarse el tributo, de manera que, al tratarse en la especie del impuesto territorial de los años 1994 y 1995, el cómputo se inicia el 1° de enero de 1995 y 1996 respectivamente, pues conforme los numerales 24 y 25, de la entonces vigente Ley del Impuesto Territorial N° 27 de 2 de febrero de 1939, el hecho generador se produjo a partir de los meses de enero de 1994 y 1995 y su pago debió hacerse, a más tardar, en el mes de diciembre de esos mismos años. Así las cosas, de no mediar acto interruptor alguno, la prescripción se habría cumplido el día 1° de enero de los años 1998 y 1999, o 1999 y

2000, según se aplique un plazo de prescripción de tres o cuatro años. IV.- Al amparo de lo expuesto, precisa ahora determinar los actos que tienen la virtud de interrumpir la prescripción en curso. A la luz del numeral 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; producen ese efecto: "...a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias...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 tendentes 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.". Al margen de las modificaciones que ha sufrido este numeral, que no inciden en la solución que se imparte, es lo cierto que las únicas causales que podrían haber interrumpido el plazo de la prescripción, son la notificación de la comunicación a la sociedad de la certificación del adeudo, según oficio de 4 de abril de 1997 (folio 1 del expediente) o de la nota de cobro emitida por la Dirección General de Hacienda, Departamento de Cobros Judiciales, de 1° de julio de ese año, (folio 2 del mismo). No obstante ser indudable la existencia de ambos documentos, también lo es que no consta, en ninguna parte tal como lo ha señalado el representante de la demandada, que efectivamente hayan sido recibidos por quien corresponde a fin de producir efectos interruptores. Lo anterior obliga a concluir que en sede administrativa no se dio ninguno de los supuestos señalados para tener por interrumpida la prescripción. Por otro lado, en sede jurisdiccional, es menester señalar que, a tenor del artículo 296, inciso a), del Código Procesal Civil, la notificación del emplazamiento es la primera actuación con esos efectos, misma que en el caso no se dio, en forma expresa, por lo que debe entenderse sustituida por el apersonamiento del representante de la demandada, el 31 de julio del 2001, en que alega, por vía incidental, la prescripción y a la que el Estado no

se opuso. Así las cosas, arriba esta Sala a la conclusión de que el primer acto interruptor se dio el 31 de julio del 2001, cuando indefectiblemente el plazo fatal, sea de tres o de cuatro años, conforme se expuso, en el considerando III estaba vencido y al no entenderlo de esa manera el juzgador de alzada, procede acoger el recurso, anular el fallo recurrido y resolviendo sobre el fondo, confirmar el del juzgado. V.- No obstante que carece de interés entrar al análisis del plazo de prescripción aplicable al cobro del impuesto correspondiente al período de 1995, a manera de ilustración, se estima oportuno indicar que según el transitorio III, párrafos 3 y 4, de la Ley N° 7535 Ley de Justicia Tributaria, publicada en la Gaceta el 17 de setiembre de 1995: "...A las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inicien antes de la vigencia de la presente Ley, no se les podrán aplicar sus disposiciones. En los tributos cuyo pago esté sujeto a la presentación de una declaración jurada, esta Ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.", en tanto el artículo 35 de la misma dispuso: "Fechas de vigencia. Las disposiciones de esta Ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2, en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: a) ...", disponiendo luego una entrada en vigencia especial para determinadas situaciones conforme se estableció, por auto de corrección material de la propia Ley, publicado con la misma Ley 7535. Luego, la Ley N°7543 de 14 de setiembre de 1995, Ley de Ajuste Tributario, en el artículo 11, reformó el 51 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al disponer: "Artículo 51.- Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.". Resulta evidente entonces, que el propio legislador, con la incorporación de aquella norma

transitoria, pospuso su entrada en vigencia de manera tal, que aún y cuando se hubiere publicado el 14 de setiembre de 1995, no es aplicable al período fiscal de ese año, resultando intrascendente el debate en torno a su aplicación retroactiva o no. Diferente es el caso, en cuanto a la modificación que se diera con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, donde nuevamente se redujo el plazo a tres años, pues no incluyó en ésta transitorio alguno, tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues esa ley contiene una disposición genérica en que se establece que “rige a partir del 1° de octubre de 1999”, lo cual, en todo caso, carece de importancia, pues no hace sino volver al plazo trienal anterior.”

### **3 DICTÁMENES DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

#### **PRESCRIPCIÓN DE INTERESES DERIVADOS DE DEUDAS ORIGINADAS EN UNA RELACIÓN CONTRACTUAL, RESULTA IMPROCEDENTE LA APLICACIÓN DE AQUELLAS NORMAS QUE REGULAN OBLIGACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO**

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA]<sup>4</sup>

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, Dr. Román Solís Zelaya, me refiero a su oficio de fecha 9 de abril de 1999, en el cual solicita que este Organo Asesor se pronuncie sobre la procedencia o no de la aplicación de las disposiciones del artículo 68 del Código Municipal, (anterior artículo 81) en relación con la posibilidad de declarar la prescripción de intereses respecto de obligaciones que hubiesen contraído los

particulares con el ente municipal, derivadas de la cesión, por parte de la municipalidad, de bienes inmuebles.

Se adjunta a la consulta el criterio del Departamento Legal de la Municipalidad, en el cual se indica que esta obligación es de naturaleza civil, y por lo tanto debe regirse "por los lineamientos de ese Ordenamiento; según el cual y al tenor de sus artículos 870 en relación con el 869, inciso 1 con respecto al cobro de intereses, estos prescriben por un año transcurrido sin que se opere la interrupción de la prescripción. Así mismo el numeral 876 del mismo cuerpo normativo expresamente establece los supuestos de interrupción en vía Civil, la primera es por el reconocimiento expreso del deudor a favor del acreedor respecto de la existencia de la deuda, la segunda es el emplazamiento judicial notificado al deudor."

Además, se acompaña la consulta de la respuesta que sobre este mismo asunto, emitió la Contraloría General de la República en oficio DAJ-0363 de 24 de febrero de 1999, en el cual, a pesar de que ese Organo se declaró incompetente para conocer la cuestión planteada, manifestó: "Sin embargo, y sin pretender arrogarse competencias que no le corresponden, no puede este Despacho dejar de notar que, dada la naturaleza de la obligación que se describe en su oficio entre la beneficiaria y la Municipalidad, que no es de carácter tributario, el criterio de la asesora legal de esa Corporación Municipal, parece estar correctamente fundamentado."

Resulta menester referirse a la naturaleza de la obligación que es regulada por los numerales 68 y 73 del Código Municipal, vigente (anteriormente artículo 81 y 86), así como el tipo de obligación surgida entre la municipalidad y el particular como consecuencia de la compraventa de un bien inmueble, a efecto de determinar si el numeral indicado resulta aplicable a este último tipo de relación jurídica.

Al estudiar la documentación aportada con la consulta, puede observarse que el origen de la misma se encuentra en el criterio de la Auditora Interna de la Municipalidad, en el sentido de que la obligación surgida de la cesión de bienes entre la municipalidad, en su carácter de cesionaria, y el adjudicatario, le es aplicable la disposición anteriormente establecida en el artículo 81 del Código Municipal - hoy artículo 68- en el sentido de que la Administración Municipal no está facultada para exonerar parcial o totalmente el pago de cualquier impuesto, contribución o tasa que deban recaudar, salvo previa ley que lo autorice.

Es preciso señalar que en la consulta que dirigió la Auditoría Interna de la Municipalidad a la Contraloría General de la República se menciona el numeral 81 del Código Municipal anterior, lo que parece ser un error, puesto que lo que se discute es el plazo de prescripción, y éste en realidad se encontraba regulado por el numeral 86 de dicho cuerpo normativo, (hoy numeral 73). Sin embargo nos referiremos a ambas disposiciones en términos generales.

Como puede observarse, las normas indicadas regulan obligaciones de naturaleza tributaria, es decir, a aquellas que se derivan de la existencia de un "vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo debe ingresar al ente público la cuota del tributo" (Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario, 6ª ed., Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1995, pág.278.).

Esta obligación es de Derecho Público, de modo que las normas y principios que la regulan, excluyen la voluntad de las partes, pues tiene como característica fundamental que su origen es legal, ya que una vez realizado el presupuesto de hecho fijado por la ley, se pone en marcha el procedimiento de imposición, surgiendo la obligación tributaria de contribuir al gasto público por medio de un tributo, así como otros deberes y derechos vinculados con

esa obligación.

El pago de un tributo es entonces, la obligación principal de la relación de naturaleza jurídico tributaria, y éste puede consistir en un impuesto, una tasa o una contribución especial, de conformidad con las disposiciones del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Con el propósito de aclarar si el presupuesto de hecho que origina la consulta se enmarca dentro de alguna de esas modalidades, veamos que dispone el artículo 4° al respecto.

En relación con los impuestos, estos consisten en tributos que se exigen al contribuyente, sin que éste reciba un contraprestación, cuyo hecho imponible básicamente es la participación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, en actividades de naturaleza económica.

La tasa en cambio, tiene una connotación diferente al impuesto, pues distinto es el presupuesto de hecho que origina la obligación de pagar este tipo de tributo. Así, en tratándose de tasas, el hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades, que de algún modo afecten a los sujetos pasivos, ya sea porque éstos hubiesen solicitado la prestación del servicio o la actuación de la administración, o bien, porque la recepción de esos servicios o actividades administrativas sean de carácter obligatorio para los contribuyentes.

Finalmente, en cuanto a las contribuciones especiales, éstas han sido concebidas por nuestro ordenamiento jurídico y por la doctrina como "aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en

la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos." (SAINZ DE BUJANDA Fernando, Lecciones de Derecho Público, 4ªEd., Universidad Complutense, Madrid, 1986, pág. 163).

Vista la naturaleza de la obligación tributaria, así como los distintos tipos de tributos, es evidente que la relación a la que alude el órgano consultante no es de carácter tributario, cuyo nacimiento, según ya se ha expresado, se origina con la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley: "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales". (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 11).

Por el contrario, la consulta esta referida a la prescripción de intereses derivados de una obligación de naturaleza contractual, originada en la cesión por parte del ente municipal de bienes inmuebles que eran de su propiedad, a los particulares.

Al respecto es importante hacer una breve referencia a la Ley N°6282, mediante la cual se vino a desarrollar el contenido del artículo 4 del Código Municipal anterior, en el cual se disponía que las municipalidades debían establecer una política integral de planeamiento urbano, deber recogido hoy en el numeral 13 inciso o) del nuevo Código.

Tal y como se expresa en la exposición de motivos de la Ley N°6282, a través de ésta el legislador pretendió involucrar a las municipalidades en la solución de los problemas de vivienda a través de la venta de lotes a los particulares, y es que precisamente el ordenamiento urbano comprende no sólo las

regulaciones relativas al uso y aprovechamiento del terreno, sino que además contiene disposiciones tendientes a solventar las necesidades de vivienda.

Por otra parte, el artículo 54 de la ley de Planificación Urbana N° 4240 de 15 de noviembre de 1968, faculta a las municipalidades a comprar y vender bienes inmuebles, en lo que nos interesa, este numeral dispone:

"ARTÍCULO 54.-

La municipalidad y el Instituto podrán comprar, permutar y vender bienes inmuebles comprendidos dentro de un programa de renovación urbana y traspasarse entre sí esos mismos bienes, con solo que la Contraloría General de la República lo autorice previamente, sin perjuicio de la adjudicación de lotes que el Instituto realiza en su tráfico ordinario.

Así, los entes municipales están facultados por nuestro ordenamiento para procurar la solución de los problemas de vivienda, y para ello pueden fraccionar áreas de terrenos de su propiedad y cederlos a los particulares, en cuyo caso, según lo he indicado supra, se da una relación de índole contractual entre las partes, sea, entre el ente municipal, y el adquirente del bien. En este orden de ideas, la municipalidad, en ejercicio de su capacidad jurídico-privada, celebra un contrato con el particular, y nace una relación dentro de la cual figura como sujeto activo.

Consecuentemente, no le son aplicables, a este tipo de relación contractual, las disposiciones que regulan las obligaciones tributarias, de forma que los artículos 68 y 73 del Código Municipal, (anteriormente 81 y 86), relativo el primero, a la necesidad de una autorización previa de la ley para dictar exoneraciones de tributos, y el segundo a los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias, no pueden ser empleados como fuente normativa, para efectos de determinar los

plazos de prescripción de los intereses de las obligaciones de naturaleza contractual en las cuales sea parte la municipalidad.

En virtud de lo anterior, esta Procuraduría considera que el criterio emitido por la asesoría legal de la Municipalidad en relación con la naturaleza de la obligación y de las normas que la regulan, es correcto, de forma que lleva razón dicha asesoría al indicar que no es dable aplicar los plazos de prescripción establecidos por el legislador para obligaciones de naturaleza tributaria, a obligaciones que no tienen ese carácter, por lo que resulta procedente en tales casos la aplicación de los previsto de los artículos 869, 870 y 876 del Código Civil.

#### CONCLUSIONES:

Los artículos 68 y 73 del Código Municipal, (anteriormente artículo 81 y 86), referente a la potestad exoneratoria de los entes municipales y los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias, regulan relaciones de carácter jurídico tributario, esto es, aquellas en las cuales la administración municipal figura como sujeto activo de un tributo.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, nos encontramos ante una relación de naturaleza contractual, surgida como consecuencia del ejercicio, por parte de la municipalidad, de las atribuciones que le confiere nuestro ordenamiento jurídico, para ceder bienes inmuebles a los particulares, con la finalidad de solucionar los problemas de vivienda locales, relación que es regulada por el derecho privado.

Por consiguiente, entratándose de la prescripción de intereses derivados de deudas originadas en una relación contractual, resulta improcedente la aplicación de aquellas normas que regulan obligaciones de carácter tributario, y en su lugar deben aplicarse las disposiciones propias de la legislación civil.

## **PRESCRIPCIÓN DE TRIBUTOS MUNICIPALES**

[ PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]<sup>5</sup>

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.

**IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES. PRESCRIPCIÓN. LISTADO DE MOROSOS. ARTÍCULOS 8 Y 36 DE LA LEY DE BIENES INMUEBLES, N° 7509 DE 9 DE MAYO DE 1995. ARTÍCULO 73 DEL CÓDIGO MUNICIPAL. ARTICULO 53 DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.**

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA]<sup>6</sup>

“ 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 cobras 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 1° 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 la 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.

#### **FUENTES CITADAS**

- 1 Ley N° 7794 .CÓDIGO MUNICIPAL.Costa Rica del 30/04/1998.
- 2 Ley N°4755.Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Costa Rica,del 03/05/1971.
- 3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N°000155-F-2004 San José, a las once horas diez minutos del tres de marzo del año dos mil cuatro.-
- 4 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. Dictamen N°: 166 del 20/08/1999 .
- 5 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen N° 343 del 18/11/2004.
- 6 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. Dictamen N° 357 del 29/11/2004.