

**C-005-1999**

**San José, 7 de enero de 1999**

**Doctor**

**Rogelio Pardo Evans**

**Ministro de Salud**

**S. D.**

**Estimado señor Ministro:**

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su atento oficio DM-969-98 de 18 de diciembre anterior, recibido en este Organo el 24 del mismo mes, mediante el cual consulta el criterio de la Procuraduría respecto del pago de los servicios de agua y recolección de basura a la Municipalidad. La consulta se motiva en el hecho de que ante la falta de pago, diversas Municipalidades han pretendido suspender la prestación de esos servicios, lo que ese Ministerio considera sumamente grave al afectar un establecimiento de salud.

Adjunta Ud. el criterio de la Asesoría Legal, AI-SM-4423-98 de 16 de diciembre del año pasado, en el cual se alega que la Procuraduría el 25 de agosto de 1975 consideró que el principio de inmunidad fiscal del Estado se aplica cuando se trata de los propios impuestos que él administra y recauda, En tanto que la Contraloría ha establecido (oficio N. 2997-L-76 que el Estado debe pagar los tributos municipales, ya que respecto de éstos no rige el principio de inmunidad. Agrega que el nuevo Código Municipal no permite exonerar a las instituciones públicas del pago de los tributos municipales, pero que es criterio de la Asesoría Legal del Ministerio que cuando la normativa es omisa, el Estado sigue disfrutando de inmunidad fiscal y es quien emite y regula la prestación del servicio público a través de sus diversas instituciones.

Añade Ud. que pareciera contradictorio que el Estado se imponga el pago de una tasa por un servicio público que "el mismo emite y regula".

Pero que preocupa particularmente la suspensión de los servicios básicos como el agua y la recolección de basura en la prestación de un servicio público de mayor relevancia como es el brindado por un establecimiento de salud. Para prestar ese servicio público y cumplir con la misión institucional, el Estado debe contar con los servicios básicos requeridos para tal efecto.

Se consulta sobre la posibilidad de exonerar del pago de las tasas por servicio de agua y recolección de basura al Ministerio de Salud en sus diversos establecimientos. El fundamento de esa posibilidad estaría dado por la naturaleza del servicio que dicho Ministerio presta y por el principio de inmunidad fiscal. Lo que de seguido se analiza.

#### **A-. LA INMUNIDAD FISCAL RIGE FRENTE A LOS TRIBUTOS ESTATALES**

En el dictamen de la Asesoría Legal se afirma que el Estado disfruta de inmunidad fiscal, por lo que resulta contradictorio que deba cubrir impuestos por servicios que él mismo regula. Es preciso, entonces, determinar los alcances de este principio y, en consecuencia, si rige respecto de todo tipo de tributo.

1-. Un principio de alcance restringido.

En principio, la potestad tributaria corresponde al Estado. El Estado tiene el poder originario de imponer coactivamente el pago de tributos respecto de las personas o bienes que se hallen en su jurisdicción. Un poder connatural al Estado y derivado de su soberanía, lo que le permite ejercer en forma permanente el poder de gravar.

En ejercicio de ese poder el Estado impone tributos en el ámbito nacional y los recauda. En la relación tributaria aparece, además, como sujeto activo de la obligación tributaria. Ello ha llevado a considerar que el Estado es inmune tributariamente. En apoyo a dicha inmunidad se ha dicho que:

"La posibilidad de que el Estado y demás entes públicos lleguen a gravarse tributariamente, se puede considerar racionalmente como una circunstancia anómala. Así como el principio de libertad es regla, la no sujeción de los organismos públicos estatales al tributo, también lo es, pudiendo asignársele rango de principio general de derecho, que De Castro y Bravo define "como el conjunto normativo no formulado", puesto que ha sido característica de la institución tributaria, no detraer de dicha categoría de personas". W, LANZIANO: Teoría General de la Exención Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 109.

La inmunidad fiscal o no sujeción del Estado es un principio general que cede, empero, ante la ley. Por consiguiente, la Ley puede disponer expresamente que el Estado sea sujeto pasivo de la obligación tributaria. El punto es si, en ausencia de una disposición que grave al Estado, la inmunidad se aplica respecto de todo tipo de tributos.

En este orden de ideas interesa destacar lo siguiente: la inmunidad fiscal es consecuencia del poder tributario que pertenece al Estado. El Estado que impone los tributos no se considera involucrado por este Poder, por lo que está exento del pago de los tributos que impone. Pero esta circunstancia no debe ser entendida como una no sujeción general al ordenamiento tributario por parte del Estado, sino que es también consecuencia de la estructura de la relación jurídico tributaria. Derivado de que los tributos establecidos son normalmente tributos estatales, se sigue de ello que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Como sujeto activo "es el ente acreedor del tributo" (artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Si el Estado no estuviere exento del pago de los tributos de los que es acreedor, se produciría una confusión y por tanto, se extinguiría la obligación tributaria. Se comprende que si el Estado debiese pagar los tributos de los que es acreedor el desembolso realizado no produciría un incremento efectivo en el conjunto de los fondos estatales, por lo que al reunirse en el Estado las condiciones de sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, ésta se extingue por confusión, tal como está previsto en el artículo 49 del Código Tributario. De allí que aún en la hipótesis en que el Estado no estuviera exento del pago del tributo, no existiría obligación tributaria. En el dictamen N. 114-92 de 21 de julio de 1992, la Procuraduría indicó:

"...en la relación jurídica tributaria el Estado no puede revestir el carácter de sujeto activo (Fisco) y de sujeto pasivo (deudor) al mismo tiempo, por cuanto la relación tributaria supone la existencia de dos sujetos diferenciados. Por lo que en buena técnica, el principio de inmunidad fiscal del Estado implica la no sujeción del Estado a los impuestos creados por él mismo -salvo en los casos que expresamente lo disponga el legislador- y no una exoneración propiamente dicha".

Ahora bien, en razón del fundamento de la inmunidad, se comprende que se aplica respecto de los tributos estatales y particularmente cuando de constituirse la obligación tributaria, ocupare en ella la posición de sujeto activo. A contrario, dicha inmunidad no surte efecto cuando los tributos han sido establecidos a favor de otros entes y más aún si son consecuencia de un poder tributario diferente. En esos supuestos, el Estado está exento del pago de tributos sólo si una norma legal lo establece así: el principio es, entonces, relativo.

## **B-. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS MUNICIPALIDADES**

Se ha enfatizado en el hecho de que el principio de inmunidad fiscal se refiere a los impuestos establecidos por el Estado en su propio beneficio. Es decir, cuando el Estado ha ejercido el poder tributario que le es inherente para recaudar ingresos que permitan sufragar sus gastos o bien, para satisfacer fines extrafiscales. Pero ese principio no rige tratándose de tributos dirigidos a financiar otros entes. De lo que habría que concluir, en buena lógica, que los tributos que han sido establecidos a favor de las municipalidades deben ser cubiertos por el Estado, salvo norma de rango legal que lo excepcione. En ese sentido, continúa siendo válido el criterio expresado por esta Procuraduría en dictamen de 25 de agosto de 1975, suscrito por la Licenciada Mercedes Solórzano Sáenz, dirigido, precisamente, al Ministerio de Salud y reiterado mediante dictamen N.125-89 de 20 de julio de 1989. Señala el primer dictamen:

"El principio de inmunidad fiscal, muy lógico tratándose de impuestos estatales, no ha sido de aceptación general en los regímenes jurídicos positivos, quienes en su generalidad dejan sujeto tanto al Estado como a los entes públicos menores al impuesto, salvo las exenciones que establecen en diferentes leyes tributarias.

En lo que a nuestro país respecta, y sobre el punto concreto de la consulta, es criterio nuestro que no sólo es de aplicación del artículo 81 del Código Municipal, que establece en términos de generalidad -salvo autorización legislativa-, la prohibición a las Municipalidades de exonerar total o parcialmente el pago de cualquier multa, impuesto, contribución o tasa que deban recaudar, sino también el artículo 90 del mismo cuerpo de leyes...

Creemos necesario indicar que consideramos de aplicación general y obligatoria el principio de inmunidad fiscal del Estado cuanto se trata de los propios impuestos que él administra y recauda, pero no cuando son impuestos, tasas o contribuciones en beneficio de entes públicos menores con personalidad jurídica propia".

En tanto que en el dictamen N. 125-89 se indicó:

Cabe recordar, además, que el principio de inmunidad fiscal del Estado se fundamenta en que por su condición de sujeto activo de la obligación tributaria, el Estado es el destinatario de los fondos recaudados por concepto de los tributos estatales. Si el Estado debiese pagar los tributos -de los que es acreedor. El desembolso realizado no produciría un incremento efectivo en el conjunto de los fondos estatales. Por otra parte, al reunirse en el Estado las condiciones de sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, ésta se extinguiría por confusión, tal como está previsto en el artículo 49 del Código Tributario. Empero, ello no sucede cuando los fondos a percibir por el tributo tienen un destino específico y el sujeto acreedor es un ente con personalidad jurídica diferente de la del Estado (vid. dictamen C- 224-83 de 13 de julio de 1983, y la doctrina allí citada). Esa situación se presenta respecto de los tributos municipales respecto de los cuales por destinarse a financiar los cometidos municipales, no resulta aplicable el principio de inmunidad fiscal del Estado. Máxime que como se indicó, el artículo 81 del Código Municipal prohíbe a las Municipalidades otorgar exenciones no amparadas en una clara autorización legislativa, autorización que es, entonces necesaria, para que el Estado no sea obligado al pago de esos tributos".

En apoyo de esos criterios procede señalar, ahora, que la jurisprudencia constitucional ha sido clara en cuanto a que las Municipalidades son titulares de un poder tributario propio. La aprobación de los tributos municipales por parte de la Asamblea Legislativa constituye una simple aprobación, incapaz de alterar lo propuesto por la Municipalidad respectiva. De manera que respecto de esos tributos, la Asamblea Legislativa no ejerce en su plenitud la potestad legislativa. En consecuencia, al presentar el proyecto, la Municipalidad de que se trate está definiendo los elementos estructurales del tributo y, lo que es más importante, ejerciendo un poder tributario diferente del estatal:

"Dispone el artículo 170 de la Constitución Política que las corporaciones municipales son autónomas. De esa autonomía se deriva, por principio, la potestad impositiva de que gozan los gobiernos municipales, en cuanto son verdaderos gobiernos locales, por lo que la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales corresponden a esos entes, ello sujeto a la autorización legislativa establecida en el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política, la cual es, por su naturaleza, más bien un acto de aprobación, pero ambos casos, tanto la autorización como la aprobación, se tratan de una actividad tutelar...". Sala Constitucional, resolución N. 1631-91 de 15:15 hrs. del 12 de agosto de 1991.

"...existen servicios públicos que por su naturaleza no pueden ser más que municipales y que se involucran en la definición del artículo 169 de la Constitución Política al señalar que:

" La Administración de los intereses y servicios locales de cada cantón, estará a cargo del Gobierno Municipal". Si esos intereses y servicios requieren del pago de impuestos y contribuciones de los munícipes de la jurisdicción territorial correspondiente, entonces la iniciativa tributaria sólo puede ser municipal, como producto de la potestad tributaria del gobierno local...", Sala Constitucional, resolución N. 4268-95 de las 18:27 hrs. del 1 de agosto de 1995.

"El texto constitucional es claro en establecer que los Diputados, en materia de impuestos municipales, no tienen la iniciativa ni facultades de enmienda, de manera que no pueden proponer, por sí mismos, un proyecto de ley de impuestos municipales ni modificar, vía de moción, un proyecto propuesto por una determinada corporación municipal...". Sala Constitucional, N. 5047-97 de 9:36 hrs. del 29 de agosto de 1997.

La prestación de los servicios municipales de recolección de basura y, en su caso, el de suministro de agua, hace surgir el hecho generador del tributo y con ello la obligación tributaria. De modo que si respecto del Estado ese hecho generador acaece debe cumplir la obligación respectiva, salvo si hubiere una disposición legal que permita su exoneración. Los artículos 68 y 74 del Código Municipal tienen alcance general y aplicable respecto del Estado y demás organismos públicos. Por ende, en ausencia de una norma general en el Código Municipal o en otra ley que permita a las Municipalidades exonerar al Estado, se requeriría una ley especial que así lo dispusiere. Tal ley podría ser la que expresamente fija las tarifas por la prestación de los citados servicios. Lo anterior debido a que el poder de eximir es también reserva de ley.

En consecuencia, la exención no puede ser deducida del principio de inmunidad y tampoco de la naturaleza esencial de los servicios que presta el Ministerio a su cargo. Ciertamente, los servicios de agua y recolección de basura son esenciales para el disfrute del derecho a la salud y para el mantenimiento de la salud pública, por lo que son elementos imprescindibles para que los servicios de salud cumplan sus cometidos. En ese sentido no se desconoce la importancia que tales servicios reúnen a nivel individual y social. Pero esa importancia debe ser hecha valer particularmente ante la Asamblea Legislativa, sea para que se exonere en forma general al Estado del pago de esos tributos, sea para que se acuerde con las Municipalidades que los proyectos de tributos municipales que presenten a aprobación de la Asamblea contemplarán la exención a favor del Estado. Pero en tanto no se actúe en uno u otro sentido, el Ministerio deberá hacer las previsiones presupuestarias correspondientes para el pago de las tasas municipales.

#### **CONCLUSION:**

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

- 1.-La no sujeción tributaria o inmunidad fiscal del Estado es de principio cuando se trata de tributos estatales, en los cuales el Estado aparece no sólo como sujeto activo del poder tributario sino también como sujeto activo de la obligación tributaria.
- 2.- En consecuencia, dicho principio no se aplica cuando el sujeto activo de la obligación tributaria es un ente distinto del Estado y a fortiori, cuando el tributo es ejercicio de un poder tributario distinto del estatal, como es el caso de los tributos municipales.
- 3.- Al no existir una disposición de rango legal que autorice a las Municipalidades a exonerarlo del pago de las tasas por servicios de agua y recolección de basura, el Estado está obligado a cubrir los tributos correspondientes, para lo cual debe presupuestar los fondos necesarios.

Del señor Ministro muy atentamente,

**Dra. Magda Inés Rojas Chaves**

**Procuradora Asesora**