

Dictamen : 050 del 10/03/1999

C-050-1999

San José, 10 de marzo de 1999

Señor

MBA. Alejandro Elizondo Castillo

Director Ejecutivo

Instituto de Fomento y Asesoría Municipal

S. O.

Estimado señor:

Con la aprobación del Señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio DE-780-98, de fecha 07 de Diciembre de 1998, recibido el 8 de Enero de 1999, mediante el cual solicita criterio sobre la prescripción y multas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Adjunta a su gestión , copia del oficio SJ-119-98 de 04 de Noviembre de 1998, que emitió la Sección Jurídica del IFAM, sobre el tema consultado.

ANTECEDENTES:

Mediante la Ley No.7509 de 9 de Mayo de 1995, se establece el Impuesto sobre los bienes inmuebles, impuesto de alcance nacional, producto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Por disposición del legislador, se establece el cobro del mencionado impuesto a favor de las Municipalidades, en el artículo 1, que dispone:

" Se establece, a favor de las municipalidades, un impuesto sobre bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente ley".

En ese sentido fue intención del legislador:

"... dotar de recursos sanos a los gobiernos locales, para que mejoren su estructura administrativa y así puedan asumir paulatinamente otras funciones que le sean delegadas por el Gobierno Central, y a la vez, logren cumplir con las obras de infraestructura que exigen los vecinos de cada cantón..." (Expediente legislativo No.11661)

Se desprende, que en esta relación tributaria, los acreedores del impuesto sobre bienes inmuebles son las Municipalidades, a las cuales les atribuye el artículo 3 de la ley:

"... el carácter de administración tributaria. Se encargarán de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente ley..."

Siendo un tributo de alcance nacional, su aplicación abarca los terrenos, instalaciones, o las construcciones fijas o permanentes existentes en todo el territorio. (artículo 2 de la Ley 7509).

Por su parte, la Ley No.7794, vigente desde 1998, denominada Código Municipal, actualiza la regulación de los municipios. Respecto a los ingresos municipales, establece el mencionado Código, que, la Municipalidad podrá acordar sus respectivos presupuestos, propondrá tributos a la Asamblea y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. De esa forma, se encuentran dentro de los denominados tributos municipales: las patentes municipales, licencias municipales, tasas y precios por servicios , entre otros.

Respecto al Impuesto sobre bienes inmuebles, puede catalogarse el mismo, como tributo municipal, al ser establecido por ley especial, a favor de los municipios y siendo estos entes, los encargados del cobro de los mismos. Al ser su cobertura de alcance nacional, por su naturaleza general, no, sin embargo, su cobertura es de alcance nacional.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

1. Plazo de prescripción aplicable.

En lo que nos interesa, es necesario hacer referencia a algunos conceptos, relacionados con el instituto de la prescripción, cuya función es, garantizar la seguridad jurídica.

Si partimos de la naturaleza misma del instituto, necesariamente, arribamos a la conclusión, que está concebido para tutelar el orden social y la seguridad en las relaciones jurídicas, permitiendo la eliminación de situaciones de incerteza, producidas por el paso del tiempo.

La doctrina atinadamente ha señalado, que "la prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir, la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella" (1), de ahí la importancia de determinar el plazo de prescripción aplicable.

(1) MARTIN, (José María). RODRIGUEZ USE, (Guillermo). Derecho Tributario General. , Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, p197.

En la actualidad es principio universalmente aceptado, que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que el deudor, por consiguiente, puede liberarse por inacción del acreedor durante cierto tiempo.(2)

(2) GIULIANI FONROUGE (Carlos). Procedimiento tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p.352.

De ahí que, la prescripción, supone la concurrencia de tres elementos: el transcurso del tiempo, la falta de ejercicio de parte del titular del derecho y la voluntad del favorecido, de hacer valer su derecho a la prescripción o no.

En el caso en consulta, nos encontramos con un aparente conflicto de normas de igual rango, que establecen plazos de prescripción diferentes, así tenemos que:

El artículo 8 de la ley 7509 (3), establece un plazo de tres años para cobrar las sumas que responden por el pago del impuesto, los respectivos intereses y la mora.

Por su parte, el artículo 73 de la ley 7794(4), determina que los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente.

(3) Reza el artículo 8 de la Ley No.7509: " 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..."

(4) El artículo 73 de la Ley No.7794 (Código Municipal) señala: " Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir, responderán por su pago personalmente"

Para solucionar este conflicto de normas, la teoría general del derecho admite cuatro criterios (5): el jerárquico, el cronológico, el de competencia y el de especialidad. De acuerdo a este último criterio, en caso de incompatibilidad entre normas, se aplica, aquella que tenga un ámbito de regulación más restringido, en ese caso, la ley especial, es decir, la *species* debe prevalecer sobre el *genus* (6).

(5) Primer criterio denominado también de dimensión vertical, según el cual, se determina la subordinación de unas normas a otras en función de su mayor o menor rango o fuerza de obligar; su expresión es el principio de jerarquía normativa. El segundo criterio es denominado de dimensión temporal, determinado por el diverso momento en el que cada norma adquiere validez y vigencia; su expresión es el principio de sucesión cronológica o de posterioridad. El tercer criterio es denominado de dimensión horizontal, determinado por el diverso origen subjetivo de las normas en los diferentes entes públicos que integran el Estado global; su expresión es el principio de competencia y el cuarto criterio es denominado de una dimensión de profundidad, determinado por la diversificación de las normas (de cada rango y origen), en función del procedimiento exigido para su elaboración y aprobación, su expresión es el principio de especialidad procedimental. (Ver en ese sentido: " Santamaría Pastor Juan Alfonso, Apuntes de Derecho Administrativo, Tomo I, Madrid, 1987,p.236)

(6) DIEZ-PICAZO, (Luis María). La derogación de las leyes. Editorial Civitas S.A., Madrid, 1 ° edición, 1990, p348.

De forma similar, se han pronunciado los Tribunales españoles, al resolver sobre la aplicación de normas generales, indicando que se aplican en ausencia de un precepto específico que establezca otro diferente, señalando:

"...de manera que el indicado término de cinco años, se configura como general para reclamar los créditos contra o a favor de los entes locales, mientras no exista precepto específico que establezca otro diferente ..." (Sentencia de la Sala del Tribunal Supremo, de fecha 23 de noviembre de 1996) (7)

(7) Tomada de la Revista de Administración Pública No.146, Mayo/Agosto 1998, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998, p.179.

La jurisprudencia española transcrita, nos permite deducir, que en el caso concreto que nos ocupa, se aplicaría la norma general (Código Municipal), solamente en caso que no exista norma especial que regule el plazo de prescripción.

Al existir una norma específica y especial que regula el impuesto sobre bienes inmuebles y de manera específica establece un plazo de tres años (8), no cabe duda que es la norma que rige para regular el citado impuesto.

(8) Artículo 8 de la Ley No.7509, transcrito en nota 3.

Puede suceder que entre dos normas exista un conflicto entre criterios cronológicos y el de especialidad, es decir, cuando una norma posterior tiene un ámbito de aplicación mayor a la anterior, la cual deviene en especial en relación con aquella, este conflicto se resuelve generalmente, mediante el aforismo jurídico de: *lex posteriores generalis non derogat legi priori speciali* ,(9), es decir, prevalece la ley especial anterior sobre la ley general posterior. Siendo el Código Municipal de carácter general, y posterior cronológicamente, que dispone un plazo de prescripción para los tributos municipales de cinco años, y la Ley de Impuesto sobre bienes inmuebles, en tanto, viene a regular un tributo en específico: el de bienes inmuebles, debe de catalogarse esta última, como ley especial, que establece un plazo de prescripción de tres años.

(9) DIEZ- PICAZO, (Luis María). Ibid, p 361

El caso sometido a consideración, entonces, no se reduce a una cuestión meramente cronológica (10), sino que debe de considerarse, el criterio de especialidad de la norma, de tal forma, que al analizarlo, se debe acotar, que la ley No.7509, como ley especial anterior, no es derogada por la ley No.7794, que es ley posterior general, es decir aplicamos el aforismo jurídico, señalado anteriormente, "lex posteriores generalis non derogat legi priori speciali".

(10) Como erróneamente lo apunta el Dictamen de la Sección Jurídica de esa Institución No.119-98.

Igualmente, resulta de imposible aplicación el plazo de prescripción, estipulado por el Código Municipal, en el tanto, está concebido para regular únicamente, los impuestos locales (patentes municipales, licencias municipales, tasas y precios por servicios municipales, entre otros). Siendo el Impuesto de Bienes Inmuebles un impuesto de alcance nacional y de naturaleza estatal, cuya aplicación abarca los terrenos, instalaciones o las construcciones fijas o permanentes en todo el territorio, no resulta aplicable el citado Código, por ser su naturaleza diferente a la de los impuestos municipales señalados.

2. Cobro de multas.

La deuda Tributaria, se ha señalado por parte de este Organismo Asesor "está constituida esencialmente por la cuota líquida a cargo del sujeto pasivo, la cual se constituye en su componente principal, pero también, pueden formar parte de ella, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, tales como los intereses moratorios, los recargos y las multas por los pagos efectuados fuera de los plazos previstos"(11).

(11) Procuraduría General de la República, Dictamen C- 209-97.

Sobre el particular, la doctrina ha manifestado que,"...Puede definirse la deuda tributaria como el total de las cantidades liquidadas por uno u otro concepto a favor de la Hacienda del Estado o de otras entidades públicas, como consecuencia del supuesto hecho que dio nacimiento a la correspondiente obligación tributaria...(12).

(12) ALBIÑANA (Cesar). Derecho tributario Español y comparado. Editorial Tecnos, Madrid, 1992, p 105 y sigts.

En el mismo sentido, el autor Francisco José Carrera Raya, ha determinado que por deuda tributaria: "Se entiende como tal la suma de la cuota tributaria y -eventualmente- de los recargos, sanciones e intereses por demora que fueren procedentes"(13)

(13) CARRERA RAYA (Francisco José). Manual de Derecho Financiero. Editorial Tecnos, Madrid, 1994, p 239.

Aún cuando la doctrina apunta al cobro de multas a causa de la morosidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, la Ley sobre el Impuesto de Bienes Inmuebles omite establecer un régimen sancionatorio propio.

Sobre ese aspecto, esta Institución se ha pronunciado, en el sentido, que no es posible aplicar supletoriamente, el régimen sancionatorio (14) que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando los contribuyentes incumplan con sus obligaciones tributarias. Se ha sustentado este criterio, en dos razones:

(14) Procuraduría General de la República, Dictamen C- 232-97 de 5 de Diciembre de 1997.

B) El artículo 71 del Código de Normas Y procedimientos Tributarios,delimita la Administración Tributaria, a los órganos de la Administración adscritos al Ministerio de Hacienda, en el caso

del impuesto sobre bienes inmuebles, el legislador le da el carácter de administración tributaria a las Municipalidades, en función de su autonomía.

El legislador dotó a las Municipalidades de competencia para la recaudación y administración del impuesto sobre bienes inmuebles, pero no proveyó un régimen sancionatorio propio, que permita a los municipios, proceder en contra de los contribuyentes que incumplen esa obligación tributaria.

La citada omisión, no es posible integrarla con el artículo 33 de la Ley No.7509, según el cual, para todo lo no previsto en la Ley, se aplicará el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ello por cuanto, las sanciones, imponen una predeterminación normativa en la Ley que regula la materia (15).

(15) Principio de tipicidad consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política 17 Sala Constitucional. Voto: 6362-94 de 15:39 horas de 1 de Noviembre de 1994.

Por las mismas razones, la citada omisión legislativa, no podría integrarse con los artículos 69 del Código Municipal ni el artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, la Ley 7509, no menciona las multas propiamente dichas, pero si el cobro de intereses moratorios.

Establece en el art. 22 in fine, una cuota accesoria, generada por el no pago de la cuota principal en las fechas estipuladas:

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

El artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, regula lo concerniente al pago de intereses a cargo del contribuyente :

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

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

No procederá a condonar el pago de intereses, excepto cuando demuestre error de la Administración" Se desprende de lo anterior, que la deuda tributaria del impuesto sobre Bienes Inmuebles, cuando la obligación principal no sea cancelada en el plazo previsto para tal efecto, estará compuesta, por la deuda principal más los intereses que genere la obligación, entendiéndose, que tales intereses poseen una naturaleza indemnizatoria (no sancionatoria) y restituyen, la lesión que le ocasiona al patrimonio del acreedor.

Sobre el particular ha resuelto la Sala Constitucional:

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

Conforme con lo expuesto, las Municipalidades han sido legitimadas por el legislador, para cobrar intereses sobre las sumas no canceladas dentro de los plazos previstos para tal efecto, entendiéndose estos como indemnizatorios y no como multas.

CONCLUSION

1. El plazo de prescripción aplicable al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el contemplado en el artículo 8 de la ley 7509, que establece un plazo de tres años.
2. La ley 7509 no establece un régimen sancionatorio propio para conminar al pago de la obligación tributaria, y no es posible aplicar supletoriamente el establecido en el Código Municipal, como tampoco el establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que determina multas y recargos por morosidad.
3. Conforme a los artículos 22 in fine de la Ley 7509 y 57 del Código de Normas y Procedimientos tributarios, los municipios están legitimados para cobrar intereses sobre las sumas no canceladas en las fechas establecidas para ello.

De usted atentamente,

Licda . L. Lupita Chaves Cervantes

Procuradora Adjunta

Fmc