

Dictamen : 489 del 12/12/2006**C-489-2006****12 de diciembre de 2006****Máster
Mario Alberto Viquez Jiménez****Presidente Ejecutivo****Patronato Nacional de la Infancia****S. D.**

Estimado señor:

Me refiero a su oficio PE-1736-2006 de fecha 11 de agosto de 2006 (recibido en la Oficina de Recepción de Documentos el 29 de agosto de 2006), mediante el cual requiere el criterio de la Procuraduría General de la República, respecto a si el Patronato Nacional de la Infancia (PANI) se encuentra en la obligación del pago de tributos municipales (impuestos, tasas y contribuciones especiales) de conformidad con su ley orgánica.

Se adjunta a la consulta el criterio jurídico de la Asesoría Jurídica de la institución, mediante el cual se concluye lo siguiente:

“Por lo tanto, al ser los tributos prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales) a la luz de la Ley Orgánica del PANI, en su artículo 35 letra b), consideramos que la Institución se encuentra exonerada del pago por el servicio de recolección de basura, que sería una tasa y de conformidad con lo indicado, la tasa sería un tributo, y por Ley Orgánica del PANI, la institución se encuentra exonerada del pago de tributos. Sin embargo, habría que esperar que la municipalidad conteste la consulta formulada mediante oficio DRA-362-2006, ya que por Ley Orgánica, nos vemos imposibilitados de realizar tal erogación económica por tratarse fondos públicos”.

A fin de evacuar la consulta presentada, esta Procuraduría estima necesario hacer una breve referencia en cuanto al instituto de la exención como limitación al

poder tributario del Estado, pero no como una autolimitación ni renuncia a dicho poder.

I- Reflexiones acerca de la potestad tributaria:

El poder tributario del Estado, como potestad soberana de exigir contribuciones a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción o bien conceder exenciones, no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política.

Esta potestad tributaria del Estado, se traduce en el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario, y entre los límites constitucionales de la tributación, se encuentran inmersos el principio de legalidad, reserva de ley, igualdad o isonomía, generalidad, no confiscación. Como bien lo ha dicho la Sala Constitucional "...los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser tal la identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13) de la Constitución Política)" (Voto N° 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993).

Si bien el Estado en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, mediante una Ley ordinaria exonera del pago de impuestos de una manera general y abierta, ello no le otorga a los beneficiarios un derecho ad perpetuam para seguir disfrutando de la exención otorgada, por cuanto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado, creando una inmunidad tributaria indefinida que no contempla la propia Constitución Política.

Lo anterior implica, que si el legislador pudo haber otorgado exenciones en un momento dado, las mismas pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, sin que ello resulte arbitrario por sí solo. Sobre el particular valga citar al Profesor Washington Lanziano:

"En síntesis, los constituyentes al crear exenciones, no se abstienen ni se autolimitan, ni renuncian, sino que ejercitan positivamente el poder tributario, aunque se le llame poder de eximir, implicando consecuentemente el establecimiento de exenciones, una limitación del poder tributario de los legisladores ordinarios, en tanto no se hayan previsto la posibilidad de que éstos puedan derogar o alterar las exenciones constitucionales.

Lo mismo corresponde aseverar respecto de las exenciones creadas por las normas legales ordinarias: leyes y decretos de las Juntas, es decir,

que en ningún caso significan abstención, autolimitación o renuncia del poder tributario, sino ejercicio de éste". (Teoría General de la Exención Tributaria; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979)

Paralela a la poder tributario del Estado - que es un poder originario, tenemos el poder tributario de las corporaciones municipales como un poder derivado, que les permite proponer a la Asamblea Legislativa sus propios proyectos para crear, modificar o extinguir tributos. Sobre el particular la Sala Constitucional ha dicho:

"VI).- POTESTAD IMPOSITIVA MUNICIPAL.- En su sentencia No. 1631-91 de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno, al analizar una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 15 de la Ley del Impuesto de Patentes de la Municipalidad de Puntarenas, la sala señaló que tratándose de tributos municipales, la competencia de la Asamblea Legislativa a que se refiere el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, es la de autorizar los impuestos y expresamente indicó en el considerando II : "...La Asamblea tiene potestad únicamente para autorizar los impuestos municipales. Autorizar implica que el acto objeto de esa autorización es originado en el órgano autorizado y es propio de la competencia de ese mismo órgano. De ahí que constitucionalmente no es posible que la Asamblea Legislativa tenga un papel creador de los impuestos municipales, en cuanto que son corporaciones las que crean esas obligaciones impositivas locales, en ejercicio de la autonomía consagrada en el artículo 170 de la Constitución y por su naturaleza de entidades territoriales corporativas, es decir de base asociativa, capaz de generar un interés autónomo distinto del Estado, y las someten a la aprobación legislativa que condiciona su eficacia.

Autorizar no conlleva potestad alguna de reformar ni imponer programas o criterios de oportunidad, salvo que la norma que exige la autorización expresamente disponga en contrario, lo que no ocurre en este caso con la respectiva norma constitucional (art. 121 inc. 13). Así las cosas, la Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal, pero no establecer uno distinto no originado en la voluntad municipal, ni introducir disposiciones como la aquí impugnada en la autorización de un impuesto municipal o sus modificaciones. Las Municipalidades no hacen a la Asamblea Legislativa una mera proposición, sino que deben poder someterle verdaderas fijaciones impositivas. Esto significa que el acto impositivo municipal es terminal y definitivo, creador del impuesto en un procedimiento tributario abierto al efecto por cada municipalidad, no inicial en un presunto procedimiento legislativo con igual función, como si fuera simple proposición sujeta a la voluntad constitutiva y libre del legislador. Por consiguiente, la fijación tributaria municipal enmarca la materia del pronunciamiento legislativo, cuya función es tutelar y no constitutiva del impuesto municipal, y cuyo resultado consecuente solo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal. Debe admitirse que, dado el silencio constitucional al respecto, los motivos de la autorización legislativa o de su denegación bien pueden ser de mérito u

oportunidad y no meramente legales o constitucionales, pero aún así la disposición legislativa solo puede ser una de las dos, autorización o desautorización, y no creación del impuesto municipal en lugar y con suplantación de la municipalidad.

Lo contrario es violación de la autonomía municipal constitucionalmente garantizada, que incluye la potestad de fijar impuestos para sostenimiento de la Municipalidad y que prohíbe -aunque la sujete a autorización legislativa- privar a ésta de tal potestad, para trasladarla, en último término, a la voluntad única y excluyente de la Asamblea legislativa". (Voto N° 4072-95 de las 10:36 horas del 21 de julio de 1995. En confirmación de esta jurisprudencia, véase también sentencia 2197-92, considerando VI y sentencias Nos. 3494-94, 4497-94 y 4510-94) "VII).-

II- Del régimen exonerativo del Patronato Nacional de la Infancia:

Mediante la Ley N° 7648 de 20 de diciembre de 1996, se regula el Patronato Nacional de la Infancia como una institución autónoma descentralizada y de presupuesto propio, con la finalidad primordial de proteger especialmente y en forma íntegra a las personas menores de edad y sus familias, como elemento natural y pilar de la sociedad. Corresponde al Estado la obligación de dotar al Patronato Nacional de la Infancia de todos los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines (art. 1° de la Ley).

Para el cumplimiento de los fines propuestos, el legislador le otorgó al Patronato Nacional de la Infancia, una exención genérica subjetiva. Sobre el particular, dispone en lo que interesa el inciso b) del artículo 35 de la Ley:

"ARTICULO 35.- Beneficios

El Patronato Nacional de la Infancia gozará de los siguientes beneficios:

(...)

b) Exoneración de tributos e impuestos nacionales, directos o indirectos.

(...)"

No obstante el carácter abierto de la exención otorgada, el legislador en ejercicio de la potestad tributaria, la restringe solamente a los tributos e impuestos nacionales, directos e indirectos. Aparte de ello, ese régimen exonerativo se ve afecto a la limitación establecida el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fuera modificado por la Ley N° 7293 de 3 de abril de 1992 (Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus excepciones) que rige a partir de 1992, en cuanto a sus alcances, toda vez que en dicha norma el legislador expresamente dispone que la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación. Dice en lo que interesa el artículo 63:

*Artículo 63.- Límite de aplicación.- Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, **la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.** (La negrilla no es del original)*

Ahora bien, como se indicó supra, el régimen previsto en el inciso b) del artículo 35 de la Ley esta referido únicamente a tributos, e impuestos nacionales, directos e indirectos. Si analizamos la norma de comentario, advertimos en primer lugar que el legislador incurre en un error de técnica legislativa, por cuanto de conformidad con el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el tributo es un concepto genérico que abarca, al impuesto, la tasa y las contribuciones especiales. De manera que la intención del legislador fue la de exonerar al Patronato Nacional de la Infancia de los tributos nacionales, directos e indirectos. Entendiendo por éstos, aquellos tributos creados por el legislador en ejercicio de la potestad tributaria originaria que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política.

Lo anterior implica, que los tributos municipales (impuestos, tasas, servicios) quedan excluidos de la exención establecida, por cuanto estos son de creación exclusiva de las corporaciones municipales en ejercicio de la potestad tributaria derivada que les asiste y que tiene su arraigo en los artículos 121 inciso 13) y 170 de la Constitución Política, de suerte tal que a la Asamblea Legislativa únicamente le compete autorizar los tributos municipales.

Ahora bien, siendo la creación de impuestos municipales una manifestación de la potestad tributaria municipal, y la exención una forma de ser del tributo, no es a la Asamblea Legislativa a quien compete su otorgamiento, sino a las propias corporaciones municipales mediante la presentación de proyectos de ley para que sean autorizados por la Asamblea Legislativa. Sobre el particular, la Sala Constitucional ha sido bastante clara en ese aspecto, y ha dicho:

"(...)

IV. EL REGIMEN DEL PODER MUNICIPAL DE EXIMIR. Ya sea que se conceptúe la exención como una forma de ser del tributo, o que -más a

tono con las ideas predominantes- se la aprecie, por así decir, como el acto contrario de la imposición, es inevitable que el régimen constitucional de la propia potestad tributaria determine casi por completo lo relativo al poder de eximir, suministrando las disposiciones o normas y los principios fundamentales a que este poder ha de someterse. Esta conclusión la autoriza -sobre todo- el hecho de que la Constitución no contiene normas específicas acerca del poder de eximir, y solo se ocupa de la potestad de imponer, que se desdobra o se prolonga en aquél.

En este mismo orden de ideas, resulta entonces que el poder eximitorio en el caso de los tributos municipales se deduce del régimen constitucional del poder tributario municipal, anclado este último especialmente, como lo ha destacado la Sala, en la autonomía municipal, y supeditado a la autorización legislativa -es decir, a un acto estrictamente tutelar de la Asamblea Legislativa-. En armonía con esta circunstancia, no se ve razón para entender que si en el caso de la potestad tributaria municipal la Asamblea Legislativa tiene una función tan limitada, en el caso de la eximitoria sea apropiado reconocerle una competencia diferente, tan amplia como la facultad de eximir del pago de los tributos que ella misma crea. Por el contrario, es evidente que lo lógico y explicable es lo contrario, y así lo entiende la Sala. Por consiguiente, la cuestión medular que se mencionó al principio del considerando anterior debe contestarse negativamente: la Asamblea Legislativa no puede válidamente, por medio de una ley, prescribir de manera unilateral (es decir, sin adecuada participación municipal) una exención de los tributos municipales.” (Voto N° 2311-95 de las 16:25 horas del 9 de mayo de 1995)

Como corolario de lo expuesto, se tiene entonces que la Asamblea Legislativa no tiene potestad para dictar normas que contengan exenciones de impuestos municipales, sin la participación de las corporaciones municipales.

III.- Conclusiones:

Con fundamento en lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que la exención contenida el inciso b) del artículo 35 de la Ley N° 7648 no alcanza a los tributos municipales establecidos por las corporaciones municipales en ejercicio de su potestad tributaria.

Con toda consideración suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Tributario

JLMS/gcga