

2014

Autor

Adrián Torrealba

Colaboraciones de:

Modesto Vargas

José María Oreamuno

VISIÓN GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL

Este documento presenta los resultados de un estudio efectuado mediante una consultoría externa, el cual forma parte del proyecto sobre el Sistema Tributario Municipal a cargo del Área de fiscalización de Servicios para el Desarrollo Local de la Contraloría General de la República.

TABLA DE CONTENIDOS

| | |
|---|-----------|
| Resumen Ejecutivo..... | 1 |
| Capítulo I: Análisis general del sistema tributario municipal costarricense a la luz de los principios de la Hacienda Pública local..... | 13 |
| 1. Nota introductoria:..... | 13 |
| 2. Autonomía financiera..... | 14 |
| 3. La corresponsabilidad fiscal..... | 16 |
| 4. La coordinación..... | 18 |
| 5. La suficiencia..... | 25 |
| 6. Solidaridad..... | 36 |
| 7. Conclusión..... | 40 |
| Capítulo II: Tributos Municipales..... | 43 |
| I. Imposición sobre actividades económicas (patentes)..... | 43 |
| 1. Nota introductoria..... | 43 |
| 2. Aspectos particulares de una reforma a partir de los actuales Impuestos de Patentes..... | 49 |
| 2.1 Sobre el hecho generador..... | 49 |
| 2.2 Aspectos cuantitativos y determinativos de la obligación tributaria..... | 75 |
| 2.3 Anexo..... | 89 |
| II. Impuesto de construcciones..... | 89 |
| I. Generalidades y temas conexos..... | 89 |
| 1.1 Marco Constitucional y Legal de la competencia municipal en materia de desarrollo urbano..... | 89 |
| 1.2.Licencia municipal o permiso de construcción..... | 91 |
| II. Impuesto de construcciones..... | 95 |
| 1. Aspectos generales..... | 95 |
| 1.1.Nota introductoria..... | 95 |
| 1.2.Naturaleza y fundamento del Impuesto de Construcciones..... | 100 |
| 1.3El carácter potestativo del impuesto de construcciones..... | 102 |
| 2. Aspectos particulares de una reforma del impuesto de construcciones..... | 105 |
| 2.1 En cuanto al Hecho Generador..... | 105 |
| 2.1.1 Elemento subjetivo..... | 105 |
| 2.1.2 Elemento objetivo..... | 106 |
| 2.1.2.1 Aspecto material..... | 106 |
| 2.1.2.2 Aspecto temporal..... | 109 |
| 2.1.2.3 Aspecto espacial..... | 111 |
| 2.1.3 Exenciones..... | 111 |
| 3. En cuanto a la obligación tributaria..... | 114 |
| 3.1 De los sujetos pasivos..... | 114 |
| 3.2 Los elementos cuantitativos de la obligación tributaria..... | 115 |
| 3.2.1 Base imponible..... | 115 |
| 3.2.2 Tipo de gravamen..... | 117 |
| 3.3 Aspectos determinativos de la obligación tributaria..... | 117 |
| 3.4 Aspectos sancionadores..... | 120 |
| 4.Propuestas de reforma..... | 121 |
| 4.1.Eliminación del Capítulo IV, Sección III, denominado “Contribuciones Especiales..... | 121 |

| | |
|--|------------|
| 4.2.Modificación al Capítulo XVIII sobre Licencias de la Ley de Construcciones..... | 124 |
| II. Impuesto de Bienes Inmuebles..... | 128 |
| 1. Introducción..... | 128 |
| 2. Hecho generador..... | 130 |
| 3. Aspecto temporal del hecho generador..... | 133 |
| 4. Aspecto espacial del hecho generador..... | 134 |
| 5. Exenciones y no sujeciones..... | 135 |
| 6. Sujeto activo | 143 |
| 7. Sujetos pasivos..... | 146 |
| 8. Elementos cuantitativos (tarifa)..... | 148 |
| 9. Elementos cuantitativos: base imponible..... | 149 |
| 10. Recargo por mora e intereses | 154 |
| 11. Revisión de los actos de determinación | 155 |
| 12. Corrección de errores materiales en la ley | 157 |
| III. Tasas Municipales..... | 159 |
| 1. En cuanto al hecho generador..... | 159 |
| 1.1 El problema de la distinción entre tasas y precios públicos y su incidencia en el hecho generador de las primeras..... | 159 |
| 1.2 El problema de la divisibilidad del servicio como requisito del hecho generador de la tasa..... | 172 |
| 2. En cuanto a los elementos cuantitativos de la tasa..... | 174 |
| a. Tasas ambientales | 181 |
| b. En cuanto al devengo de la tasa | 183 |
| c. En cuanto a los sujetos pasivos | 185 |
| d. En cuanto a los aspectos determinativos y recaudatorios de la obligación tributaria..... | 186 |
| e. En cuanto a los aspectos sancionadores | 188 |
| f. Transformación de “tasas” potencialmente inconstitucionales en impuestos..... | 188 |
| 8.1 Nota introductoria..... | 188 |
| 8.2 Tasa, impuesto y principio del beneficio..... | 189 |
| 8.3 La afectación del impuesto al financiamiento del servicio de policía municipal..... | 197 |
| 8.4 La propiedad de inmuebles y su valor como criterio aproximativo del beneficio derivado del servicio de policía municipal. Otros criterios para los servicios de alumbrado público y de mantenimiento de parques..... | 200 |
| 8.5 Propuestas de reforma..... | 202 |
| 3. Contribuciones especiales..... | 212 |
| 1. Concepto y realidad en Costa Rica | 212 |
| 2. Hecho generador y sujetos pasivos | 216 |
| 3. En cuanto al devengo | 221 |
| 4. En cuanto al aspecto espacial | 222 |
| 5. En cuanto a la cuantificación | 222 |
| 6. Establecimiento de contribuciones especiales..... | 225 |
| Capítulo III: Estado actual de la gestión tributaria municipal y del modelo de Administración Tributaria..... | 228 |
| 1. Nota introductoria..... | 228 |
| 2. El contexto actual de la gestión tributaria | 229 |

| | |
|---|---------|
| 3. El servicio al contribuyente y el control tributario | 231 |
| 3.1 Servicio al contribuyente..... | 232 |
| 3.2 Contenido general de la obligación de información y asistencia..... | 235 |
| 3.2.1 El Digesto Tributario: Publicidad de normas y de criterios..... | 237 |
| 3.2.1.1 Recomendaciones:..... | 239 |
| 3.2.1.2 Síntesis de procesos del Digesto Tributario..... | 240 |
| 3.2.2 Uniformidad de criterio..... | 241 |
| 3.3 Asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones y comunicaciones tributarias..... | 243 |
| 3.3.1 Recomendaciones..... | 245 |
| 3.4.El uso de las tecnologías de la información y el procesamiento de declaraciones: el eje transversal del servicio al contribuyente y del control tributario..... | 248 |
| 3.4.1 La opción estratégica: internet..... | 248 |
| 3.5 Atención a consultas..... | 253 |
| 3.5.1 Consultas informales..... | 253 |
| 3.5.1.1 Recomendaciones..... | 254 |
| 3.5.2 La consulta tributaria..... | 255 |
| 3.6. El control Tributario..... | 259 |
| 3.6.1 Diagnóstico y recomendaciones..... | 263 |
| 3.7 El Registro Único Tributario (RUC)..... | 268 |
| 3.7.1 Recomendaciones..... | 269 |
| 3.8. Control formal Tributario..... | 271 |
| 3.8.1 Recomendaciones..... | 273 |
| 3.9. Control Material Tributario..... | 277 |
| 3.10 Relaciones Tributarias Inter-institucionales..... | 282 |
| 4. Sobre la función de recaudación..... | 285 |
| 4.1 Introducción..... | 285 |
| 4.2 Funciones ejercidas por terceros: coadyuvantes tributarios..... | 294 |
| 4.3 Apéndice 1: Modelos existentes de la gestión tributaria: análisis desde una perspectiva organizativa..... | 312 |
| 4.3.1 Introducción..... | 312 |
| 4.3.2 Regulación actual: los modelos de recaudación existentes..... | 312 |
| 4.3.2.1 Modelo 1: Modelo Predominante..... | 315 |
| 4.3.2.2 Modelo 2: Modelo Desestructurado..... | 325 |
| 4.3.2.3 Modelo 3: Modelo Unidad de Cobro Forzado..... | 330 |
| 4.3.2.4 Modelo 4: Modelo Tripartito..... | 343 |
| 4.3.2.5 Modelo 5: Modelo de los cantones productores de banano..... | 353 |
| 4.3.2.6 Modelo 6: Modelo Guanacasteco..... | 360 |
| 5.Apéndice 2: Procesos Auxiliares de la gestión tributaria municipal..... | 366 |
| 5.1 Normativa..... | 366 |
| 5.2 Planificación..... | 371 |
| 5.2.1 Diagnóstico..... | 371 |
| 5.2.2 Recomendaciones..... | 372 |
| 5.2.3 Evaluación de procesos..... | 374 |
| 5.3 Comunicación interinstitucional..... | 378 |
| 5.3.1 Hacia el Desarrollo de una cultura tributaria..... | 379 |
| Conclusiones del Estudio..... | 381 |
| Recomendaciones..... | 433 |
| Anexos | 451 |
| Anexo 1: Cuadro de análisis de páginas web municipales..... | 451 |
| Anexo 2: Labor de la Contraloría General de la República..... | 460 |
| Anexo 3: Recomendación de redacción de Ley de Impuesto de actividades económicas..... | 472 |

RESUMEN EJECUTIVO

El sistema tributario municipal presenta importantes deficiencias a la luz de los principios (autonomía, corresponsabilidad fiscal, suficiencia coordinación y solidaridad) que deben regir la coexistencia de Haciendas Públicas de distintos niveles, la estatal y la municipal en el caso costarricense.

La autonomía financiera requiere, cuando menos, autonomía presupuestaria, para que los municipios decidan en qué gastar en el momento presupuestario. Los obstáculos para echar a andar el sistema de participación en ingresos del Estado previsto en la Constitución Política siguen atentando contra este principio.

La autonomía tributaria es, empero, importante, más cuando se conecta con el principio de corresponsabilidad fiscal: los munícipes deben participar con su propio esfuerzo fiscal para financiar sus bienes y servicios públicos, para evitar fenómenos de paternalismo. Desde este punto de vista, los tributos propios y cedidos del municipio son esenciales. Estos también son centrales para garantizar la suficiencia recaudatoria y deberían contener una regulación uniforme en aspectos materiales generales, procedimentales y sancionatorios, para garantizar el principio de coordinación. Un Código tributario centralizado debería uniformar estos aspectos, siempre que, como ha sucedido con el Proyecto que se discute en la Asamblea Legislativa, no sea una mera e innecesaria repetición del Código Tributario nacional.

La regulación normativa de los tributos propios y su práctica no son, empero, adecuadas a la luz de los buenos estándares internacionales y de los principios dichos.

El mecanismo diseñado constitucionalmente de que los municipios presentan proyectos de impuestos municipales de iniciativa propia, los cuales solo pueden ser aprobados o improbados por la Asamblea Legislativa no es el mejor, porque,

además, no garantiza la coordinación necesaria a nivel nacional. Resultaría mucho mejor un mecanismo como el propuesto en la reforma constitucional que se conoce en el Expediente legislativo No. 14.038 –o el implícito en la primera versión del impuesto de bienes inmuebles-, que establece un sistema en que los impuestos se establecen en ley ordinaria, en sus elementos básicos, dejando al Municipio la integración de algunos de los elementos. O, al menos, así debería interpretarse esta reforma. Lo importante es que la ley que llegara a desarrollarse establezca un conjunto de tributos, de obligada puesta vigencia unos, de facultativa puesta en vigencia otros, en todo caso con el municipio habilitado para integrar especialmente los elementos cuantitativos según los parámetros o bandas de tipos previstos en la ley del Estado.

Impuestos centrales como los de patente y el de bienes inmuebles también presentan deficiencias. Los primeros carecen de una regulación uniforme técnicamente correcta, tanto a nivel de su hecho generador –debería gravarse toda actividad económica, empresarial, profesional o artística- como de los aspectos formales, que relacione adecuadamente los sistema de determinación de la base imponible por base cierta (ingresos brutos reales) con sistemas objetivos que operen como estímulo para declarar los primeros o como mecanismos de estimación provisional. En efecto, en muchas leyes no está clara la relación entre el sistema de autoliquidación con base en ingresos brutos y el de asignación de una categoría de monto fijo ¿Es el primero principal y el segundo subsidiario? ¿O son opcionales? ¿Es el segundo provisional?

En particular, el problema de las actividades pluricantonales encuentra soluciones disímiles entre las distintas leyes o no las encuentra del todo. Resulta importante, en aras del principio de coordinación, introducir una regulación centralizada y uniforme (Código Municipal o Tributario Municipal), en que, por ejemplo, una ponderación entre ingresos y gastos incurridos en el Municipio parece ser la solución más adecuada. Dentro de esta línea, es importante incrementar el intercambio de información entre los municipios para poder controlar

efectivamente que la distribución de la base imponible entre los distintos municipios no resulte en espacios de desimposición. Una aclaración normativa o interpretativa sobre los criterios para fijar la “fuente” de los ingresos brutos también resulta relevante.

El impuesto de bienes inmuebles es un tributo local o municipal establecido por el Estado, lo que lo asimila a la categoría de “tributo cedido”. Por esa naturaleza, la potestad normativa está atribuida al Poder Ejecutivo, aunque la fiscalización y recaudación (y la mayor parte de la gestión) correspondan a las municipalidades.

La ley del impuesto de bienes inmuebles tiene deficiencias importantes en la definición del hecho generador y del orden de sujetos pasivos del tributo, así como su grado de responsabilidad. Las exenciones no están sistematizadas en un solo texto legal y algunas son difíciles de administrar, incluyendo la más reciente, establecida en la ley 9071 del 17 de setiembre del 2012. El mínimo exento de 45 salarios base que tiene una variación anual, es inconveniente para un sistema que sólo obliga a declarar una vez cada 5 años.

El Órgano de Normalización Técnica no es un coadministrador del tributo, sino un asesor especializado. Sin embargo, en materia de valoraciones, su criterio debería ser más que una simple recomendación. Se proponen unos criterios y una redacción para una posible reforma legal que recoja esta necesidad.

Se defiende en el documento la conveniencia de volver a una tarifa variable a escoger por el Concejo municipal, dentro de márgenes establecidos en la ley. Se critica que la base imponible esté establecida en relación con un supuesto valor de compraventa o mercado (que además no está definido en la ley), siendo que no necesaria ni mayoritariamente habrá una operación de compraventa en la cual fundamentarlo. Para corregir los problemas asociados a esta circunstancia, se proponen una definición de valor de mercado e instaurar un “coeficiente de relación al mercado”. Se propone también que los métodos de valoración no

queden a la libre discreción del Órgano de Normalización Técnica, sino incorporarlos, al menos en líneas generales, en la ley.

Se propone normativa para recargos por mora e intereses así como la reforma de diversos errores materiales en la ley 7509. Se sugiere también derogar el recurso administrativo de apelación ante el Concejo municipal, dejando únicamente el de impugnación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

El impuesto de construcciones también padece de falta de claridad en distintos aspectos, como la estructuración de los sujetos pasivos deudores del impuesto, pues no queda claro si el obligado es la empresa que construye o el dueño de la obra, si el hecho generador incluye o no a todas las obras sujetas a licencia. Para resolver este problema, una reforma podría ampliar el impuesto a todas aquellas obras que requieren licencia. Asimismo, podría seguirse el modelo español en cuanto a introducir los vocablos “instalación u obra” además del de “construcción”, lo cual haría más amplia y clara la cobertura del impuesto.

Por otra parte, se suscita la duda de si se realiza el hecho generador en el caso en que la obra se ejecute sin licencia cuando proceda solicitarla. En ese sentido, la regulación española del ICIO es más explícita que nuestra Ley, al establecer en su artículo 101 que se configura el hecho imponible “se haya obtenido o no dicha licencia.” La Ley no es clara en cuanto a si se devenga en el momento de la solicitud de la licencia o si, por el contrario, se devenga en otro momento, como sería el inicio o la conclusión de la obra. Consideramos que debería ser el devengo al iniciarse la obra, sin perjuicio de que se dé una liquidación provisional en el momento de la solicitud de la licencia, que deba liquidarse con posterioridad. Este mecanismo asegura que el impuesto se determine sobre el costo efectivo de la obra y no sobre el estimado, como sucede actualmente.

La regulación actual de otras figuras claves de financiamiento en el ámbito municipal como las tasas y las contribuciones especiales deja mucho que desear.

Respecto de la primera, no se distingue entre tasas y servicios públicos, lo que además viene agravado por interpretaciones muy cuestionables de la Sala Constitucional y de la Procuraduría General de la República, que han renunciado a aceptar la existencia de un concepto constitucional de tasa, como sí lo ha hecho el Tribunal Constitucional español. Así, mientras que éste ha aceptado que son tasas las que financien servicios que tenga una de dos características –solicitud o recepción obligatoria; que no se puedan prestar en régimen de iniciativa privada-, nuestra jurisprudencia ha entendido que el legislador es libre para decidir si financia los servicios con tasas o precios. Peor aun, mientras en una etapa cuando menos se entendió que necesariamente daba lugar a tasa la prestación de servicios que implicaran el poder de imperio del Estado –autorizaciones, licencias, aprobaciones, administración de justicia-, en los últimos tiempos hasta ese criterio se ha desvanecido, vaciando el concepto de tasa. Esto habría que revertirlo, a nivel legal e interpretativo. Proponemos introducir criterios como los desarrollados por el Tribunal Constitucional español, lo que llevaría a considerar como hecho generador de tasa la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, el cual también abriría la posibilidad de la introducción de tasas ambientales.

De este modo, hay dos posibilidades de atribución de poder normativo a las municipalidades: la previsión de tasas en lista taxativa a nivel legal que luego pueden ser reglamentadas por los municipios; la incorporación de otra interpretación del Tribunal Constitucional español según la cual en el caso de la tasa y la contribución especial la reserva material de ley se respeta con que sea el Concejo el que las establezca, sin necesidad de la legislación formal del Congreso. En esta versión, el Concejo establece tasas; el Alcalde, precios. Como opción intermedia puede incluirse por ley dos tipos de tasas: obligatorias (esto es, que necesariamente deben poner en vigencia las municipalidades) y las facultativas (esto es, que podrían por Acuerdo del Concejo poner en vigencia y desarrollar). En la regulación, debería ampliarse el espectro para incluir más tipos de hechos generador de tasa, como la concesión de licencia o permiso de

construcciones y obras, la utilización privativa del dominio público y de licencia con tolerancia administrativa de cierto nivel de contaminación del aire o del agua (tasas ambientales). También es criticable la forma de cuantificación basada en el costo del servicio más un 10%, pues el desarrollo del servicio debería ser financiado con contribuciones especiales. La regla propuesta es que el máximo sea el costo del servicio, pudiendo incluirse exenciones por razones de capacidad económica. Aspectos técnicos como la incorporación de la figura del agente de percepción entre los sujetos pasivos para ciertos supuestos, la precisión del devengo según se trate de tasas periódicas o instantáneas también son aspectos de mejora propuestos. De este modo, se esperaría aumentar el ámbito para que los municipios exploten al máximo esta figura.

Por tratarse de servicios indivisibles –y visto que la Sala Constitucional había declarado inconstitucional el servicio de policía-, se propone también sustituir las tasas de alumbrado público, mantenimiento de zonas verdes por impuestos cuyo hecho generador sea reproducción del de bienes inmuebles y que se cuantifiquen en función del costo del servicio y se repartan en función del valor de la propiedad inmueble. Bajo el mismo modelo se propone también un impuesto de policía.

En cuanto a la contribución especial, su regulación es escasa a nivel legislativo y tan solo dos municipalidades –San José y Santa Bárbara- tienen reglamentos que son escuetos. Hemos tenido noticia de un reciente reglamento de la Municipalidad de Curridabat, al cual no pudimos hasta ahora tener acceso. Su práctica nula es consistente con esa escasa regulación. Se desperdicia así una fuente muy importante de recursos para los municipios. El hecho generador regulado en el Código Municipal es muy limitado, pues únicamente incluye la contribución de obras y respecto de poseedores y propietarios. De ahí que se propone la ampliación del hecho generador para permitir otras formas de contribución que vayan más allá de la realización de obras, extendiéndose al establecimiento o ampliación de servicios, sujeto pasivo (extendiendo más allá de los propietarios y poseedores –con precisión de distintas hipótesis como condominios, copropiedad,

usufructo, arrendamiento-, incluyendo a titulares de explotaciones empresariales, compañías de seguros, base imponible-con la precisión de que no todo el costo de la obra debe ser objeto de reparto sino solo la parte atribuible a beneficios especiales, cuota-con la inclusión de criterios de reparto varios más allá de la medida lineal, como la superficie, el volumen edificable y el valor catastral. Salvo la ampliación del hecho generador y de los sujetos pasivos, estos aspectos pueden preverse a nivel reglamentario, en que también deberían precisarse los componentes del costo total, distinguir entre el costo provisional y el real, así como la necesidad de que el coste real sea disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio. También por vía reglamentaria pueden preverse mecanismos de pago anticipado a cuenta y la solución para el caso de mutación del sujeto pasivo para cuando se devengue la contribución. Puede precisarse igualmente el momento del devengo: cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación).

Respecto del estado actual de la gestión tributaria municipal nos encontramos con que el centro gravitacional de la misma en las municipalidades y en general de todas las instancias públicas que participan en el proceso de administración de la Hacienda Pública es: **la recaudación** y fiscalización en menor medida. Con esto en mente, pareciera que el foco de fortalecimiento de las relaciones inter-institucionales termina por decantarse por el control tributario y en última instancia por la recaudación, por lo que se deja de lado la interacción necesaria para el desarrollo de la gestión tributaria integral que entiende que no sólo es fiscalizar y recaudar, sino ofrecer mecanismos de ayuda al obligado tributario y en general, mejorar la estructura organizacional de las Administraciones Tributarias Municipales alrededor de los pilares propios de una Administración Tributaria moderna: asistencia al contribuyente y control tributario. Ambos pilares se intersecan por el desarrollo de las tecnologías de la información.

Es precisamente en la función de **atención al contribuyente** que se encuentra una evidente deficiencia por ejemplo en la inexistencia total en los municipios de un Digesto Tributario; de la falta de uniformidad de criterio, de ahí entonces que se espera que en las estructuras de la Administración Tributaria de cada municipio se enfrente el reto de construir dicha uniformidad y publicitar esta por medio de las tecnologías de la información. En esto, resulta indispensable la creación dentro de la Unidad Tributaria de cada municipalidad de un área legal que concentre las labores normativas y de uniformidad de criterio por medio de la generación de directrices, criterios institucionales, resoluciones generales, todas debidamente publicadas en el Digesto Tributario.

Lo mismo sucede con la tarea de asistencia al contribuyente, que en algunas municipalidades ha tenido mayor desarrollo que en otras. Así nos encontramos con municipios con páginas web plenamente desarrolladas que incluyen la mayoría de la información necesaria, formularios, aplicaciones de cálculo, etc... y otras donde sencillamente no tienen esta importante herramienta.

Así las cosas, desde el correcto diseño de formularios tributarios para la realización de las declaraciones por parte de los obligados tributarios hasta la implementación de medios tecnológicos modernos para declarar, y pagar constituyen el núcleo central de estas actuaciones de asistencia.

Por ende, hay una imperiosa necesidad de invertir en tecnología o al menos a través de convenios con el Ministerio de Hacienda que no solamente se circunscriban al intercambio de información para efectos de control tributario sino implementar un proceso deliberado de intercambio de aplicaciones informáticas. Sin embargo, se insiste en la necesidad de que dichos convenios amplíen su marco de acción, del sólo intercambio de información de trascendencia tributaria direccionado a las funciones de fiscalización de las administraciones tributarias municipales al intercambio de conocimiento y tecnología tendiente al

fortalecimiento de la gestión tributaria integral que incluye la asistencia y ayuda a obligado tributario.

Aunado al desarrollo de una plataforma tecnológica que brinde información general, mecanismos de ayuda en línea para realización de declaraciones, es necesario que el Área de Servicio al Contribuyente cuente con el servicio de atención de consultas informales escritas, por correo electrónico o telefónicas. Así, tenemos que las municipalidades y los *ciudadanos* en general, no han desarrollado una percepción de este derecho a la información. En todo caso, lo que sí ha quedado en evidencia a partir de los instrumentos corridos en algunas de las mejores municipalidades del país, es que éstas no tienen desarrollado este proceso de forma deliberada al no estar integrado en la estructura de la Unidad Tributaria por ejemplo porque las consultas se atiende en una plataforma general de servicios municipales o en un área separada de la Unidad Tributaria y, en general, porque como reveló una de las entrevistas los directores tributarios reconocen que la atención de consultas es mínima.

En el otro extremo del sistema tributario moderno tenemos al **control tributario** que aprovecha la información del contribuyente y de terceros con los que éste mantiene relaciones económicas y financieras, así como organiza el proceso de comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la aplicación de sanciones ante el incumplimiento (que en el caso de las municipalidades es ya conocido requiere de reformas legales). Así, el primer pilar alimenta el segundo. En el caso de las municipalidades la utilización del concepto de fiscalización (entendido este como control intensivo tributario que entra a revisar la contabilidad y soportes documentales del contribuyente) no encaja en el marco de acción de los municipios debido a las limitaciones legales que se conocen respecto al acceso a la contabilidad.

En esta línea nos encontramos con que el control tributario extensivo a partir del uso de información a disposición de la Administración Tributaria ostenta de

importantes problemas respecto de la calidad de la información lo que hace que estemos en presencia de una deficiencia sincrónica, dado que la relación existente respecto del desarrollo tecnológico de las municipalidades se refleja en la calidad de la información, sus mecanismos de captación, procesamiento y depuración, que por lo general son realizados en páginas de Excel “a pie” sin procedimientos y aplicaciones automatizadas. En fin, tarea pendiente sin duda.

Existe un importante vacío en la estructuración de la función de control tributario que resulta ser básicamente deficiente por falta de personal, falta de capacitación (a excepción de unas pocas municipalidades), falta de depuración de la información y en general porque es una función residual aplacada por la de recaudación que como hemos dicho termina siendo la que define la forma en que las municipalidades estructuran su administración de los tributos. En todo caso, resulta revelador la firma reciente de convenios de intercambio de información entre prácticamente todas las municipalidades del país y el Ministerio de Hacienda. Este es un insumo importante más no suficiente en la determinación de las cargas tributarias de los obligados tributarios municipales.

La totalidad de las municipalidades revisadas manejan un Registro de Contribuyentes. Sin embargo, el contraste en las herramientas para llevar el mismo sí que es disímil, dado que hay casos donde el mismo se lleva en una hoja de Excel con datos básicos, y en otros municipios más avanzados en el campo tecnológico se lleva en un software diseñado para tal propósito. Asimismo, no se puede hablar de un registro “único” de contribuyentes dado que por ejemplo en las municipalidades sometidas a entrevista se revela que la Sección de Bienes Inmuebles está separada de la Unidad – Administración Tributaria y cuenta con su propio registro de contribuyentes. Así las cosas, es notoria que la especialización en el diseño de un registro único tributario es tarea pendiente.

Y cuando nos referimos al control extensivo formal el diagnóstico no resulta ser alentador, dado existe una gran cantidad de municipios que captar información por

medio de declaraciones e información de terceros, que sin embargo no someten a revisión lo que genera además del ya citado problema en la calidad de la información una seria deficiencia de control, aspecto que sólo unas cuantas municipalidades con recursos suficientes están afrontando.

En relación directa nos encontramos con que el control extensivo material reviste la misma desigualdad de desarrollo en las municipalidades con recursos de aquellas que no los tienen, dado que en algunas los inspectores tienen GPS y en otras apenas recursos básicos, sumado al poco personal asignado. Asimismo, uno de estos municipios desarrolla un expediente electrónico, el problema está en que este es único, es decir, que los aspectos relacionados con el control tributario material se mezclan con quejas, solicitudes y cualquier trámite que involucre a ese contribuyente lo que denota la falta de intencionalidad en la construcción de las unidades tributarias, que en algunos casos son apéndices de las unidades financieras municipales. En general el control tributario material se expresa básicamente en inspecciones por medio de los inspectores municipales (que por lo demás realizan labores de notificador) y luego con la información recaba y confrontada con la que poseen de las distintas fuentes (Tributación, Registro Nacional) genera en muchos de los casos notificaciones de cobro, sin e el desarrollo de un procedimiento determinativo mínimo tendiente al resguardo del debido proceso. Lo que si es palpable aun en las más sofisticadas es la falta de un Plan Anual de Fiscalización.

En cuanto a la recaudación un panorama general revela leves mejorías en los niveles de recaudación y disminución de las carteras de morosidad, así como toma de conciencia (por presión de la CGR en muchos casos) de la necesidad de fortalecer los esquemas de recaudación voluntaria, requerida y forzada. Asimismo, resultó interesante que a nivel de la recaudación algunos municipios utilizan procedimientos de acercamiento amistoso con el contribuyente para tratar de persuadir el cumplimiento. Lo que sí ha quedado en evidencia es que en los

procesos de recaudación existen diferentes modelos aplicados por las municipalidades, unos más eficientes que otros.

Así en cuanto a la planificación como proceso auxiliar junto con el normativo (área legal) no existe un sistema de planificación exclusivamente tributario, sino que los objetivos de planificación se integran a los PAO institucionales, lo que de nuevo demuestra el problema estructural en la integración de la unidad tributaria que se evidencia hasta en los indicadores que deberían replantearse desde una perspectiva meramente tributaria, con lo que debería de medirse la gestión tributaria de los municipios con base en una metodología especial.

A pesar de que algunas Municipalidades pueden ser consideradas administraciones tributarias “pequeñas” su manejo de los tributos afecta a sectores de relevancia pública, por lo que es recomendable generar políticas de manejo de la información hacia los medios de comunicación.

Por último sentido, es que también nos atrevemos a plantear a la Contraloría General de la República el reto de que amplíe su espectro de intervención de la gestión tributaria municipal no solo a los aspectos relacionados con el control y recaudación tributaria, sino a los elementos de asistencia al contribuyente, coadyuvando por medio de sus recomendaciones en el mejoramiento de la gestión tributaria municipal y en definitiva del desarrollo nacional.

CAPÍTULO I:

ANÁLISIS GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL COSTARRICENSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA HACIENDA PÚBLICA LOCAL

1. Nota introductoria

En esta consultoría partimos de la hipótesis de que en casi todas las discusiones que se han tenido históricamente en torno al problema de financiamiento de las municipalidades en Costa Rica, que se han traducido en las distintas leyes que han regulado la materia, incluyendo las actualmente vigentes, o en pronunciamientos de nuestros tribunales y otros entes administrativos, ha estado **ausente** el bagaje de conocimiento humano acumulado internacionalmente en este campo, y que se conoce bajo el nombre de *teoría del federalismo fiscal*. Por ello, intentaremos plantear un análisis basado en esta teoría y en los principios que la informan.

La teoría del federalismo fiscal tiene como objeto el fenómeno de los múltiples niveles de Hacienda Pública en el contexto de un mismo ente nacional o, incluso, supranacional, y parte de la premisa de que tales niveles no deben ni pueden operar sin determinados principios y determinadas reglas que les permita coexistir y maximizar el bienestar de los ciudadanos.

Por ello, tanto en el diagnóstico como en las soluciones del problema del financiamiento de nuestros municipios debemos dar un giro total, a efecto de encuadrarlos en el contexto de un análisis que parta de los mismísimos principios básicos de la teoría del federalismo fiscal. A poco que hagamos esto, saltan irremediabilmente las evidentes deficiencias del sistema y de las soluciones que se han intentado y se siguen intentando.

Tales principios son los siguientes: la autonomía financiera, la corresponsabilidad fiscal, la coordinación financiera, la suficiencia y la solidaridad financiera.

2. Autonomía financiera

Ciertamente el artículo 170 de la Constitución Política establece que las corporaciones municipales son “autónomas”. Deriva aquí el principio de autonomía, que tiene su sentido profundo en el principio de que la democracia puede ser mejor y más directamente ejercida en ámbitos más cercanos al ciudadano y a sus intereses cotidianos. Aparte de su perfil administrativo y político, la autonomía tiene una dimensión fiscal o financiera. Se habla así de autonomía financiera.

La autonomía financiera hace referencia al nivel y ámbito de poder financiero que tenga un determinado ente público. A ese respecto, debe recordarse que el poder financiero no es otra cosa que la manifestación del concepto mismo de soberanía, aplicado al campo de las finanzas públicas.¹ Importante precisar que este poder abarca distintas manifestaciones, que pueden incluso estar repartidas competencialmente entre distintos entes u órganos.

A ese respecto, resulta fundamental recordar, con **J.J. FERREIRO LAPATZA**², que:

“La soberanía financiera no tiene por qué ser siempre, forzosamente, considerada en bloque, de forma unitaria, a la hora de determinar quién debe ejercerla. La soberanía financiera encierra, por el contrario, dentro de sí, distintos elementos o, si se quiere, puede tener diversas manifestaciones. Así, respecto de los tributos, la doctrina alemana distingue tres diversas manifestaciones o elementos de la soberanía financiera:

¹ **F. SAINZ DE BUJANDA**, Lecciones de Derecho Financiero, 10ª. Edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 75.

² **FERREIRO LAPATZA J.J.** “Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 13, p. 16.

soberanía legislativa, soberanía administrativa y soberanía sobre las sumas recaudadas.”

“Por soberanía legislativa –continúa el profesor español- se entiende el poder de establecer y regular los tributos; por soberanía administrativa, el poder de gestionarlos, y por soberanía sobre las sumas recaudadas, el poder de apropiarse y disponer de las mismas.”

“De la misma forma podríamos hablar de soberanía legislativa, administrativa y sobre las sumas recaudadas respecto a los ingresos públicos no tributarios, y, respecto al gasto, podemos delimitar como un nuevo elemento de la soberanía el poder de decidir, a través de un presupuesto el destino de las sumas que pertenecen, como ingresos, a un ente público y el poder de realizar los gastos subsiguientes.”

La teoría del federalismo fiscal nos enseña que la autonomía de los entes públicos locales o regionales no necesariamente debe abarcar todos los conceptos del poder financiero, sino que más bien es necesario limitarla para que se pueda conciliar con los otros principios de la Hacienda local a que me referiré en breve. En ese sentido, de los distintos aspectos del poder financieros indicados, es la autonomía presupuestaria la verdaderamente esencial para que un ente local tenga un nivel aceptable de autonomía. Así, es a través de ésta que los municipios pueden decidir, en el momento presupuestario, los límites cuantitativos y cualitativos que van a caracterizar su presupuesto, ordenando sus prioridades respecto de las necesidades públicas a satisfacer.

Para que un ente local pueda ejercer esta forma de autonomía, sus fuentes de financiamiento deben ser tales que no impliquen que la decisión de “en qué gastar” ya venga predeterminada desde el nivel central. Por ello, se requiere que los municipios se financien, por ejemplo, con tributos propios –esto es, aquellos en que en el establecimiento de sus elementos esenciales el municipio tiene algún grado de participación-, con tributos cedidos o afectados- esto es, aquellos que si bien son establecidos por el nivel central conllevan la cesión de su administración

y/o de su recaudación al ente local, sin condicionar en qué se debe gastar esta última- o con sistemas de transferencias estatales no condicionadas. Este consultoría se centra en el estudio y análisis de este tipo de tributos. A este último respecto, el sistema tradicional de partidas específicas, con mayor intensidad en su regulación anterior a la actualmente vigente, implicaba precisamente una violación del principio de autonomía, pues las transferencias ya traen su destino prefijado en la Ley de Presupuesto del Estado, lo que impide evidentemente el ejercicio de la autonomía presupuestaria. En contraste, el sistema de participación en los ingresos del Estado introducido por la reforma al artículo 170 de la Constitución por Ley 8106, por constituir una esquema de transferencias no condicionadas, sí cumple con el respeto del principio de autonomía presupuestaria de los municipios, más allá de los problemas de efectividad práctica que ha tenido su implementación.

3. La corresponsabilidad fiscal

Pero junto a la autonomía aparecen las exigencias del principio de corresponsabilidad fiscal, que demanda la participación de los entes locales en la potestad normativa de establecimiento y fijación de los elementos de los tributos (esto es, en la soberanía legislativa). Así, para evitar el paternalismo y la presión de los dirigentes locales por financiamiento sin incurrir en el costo político de cobrar tributos a sus residentes, parte del financiamiento debe correr a cargo del esfuerzo fiscal de los propios residentes o habitantes, con el correspondiente costo político que conlleva para las autoridades. Cuando combinamos este principio con el de autonomía, caemos en la cuenta de que la autonomía tributaria se vuelve importante respecto de la corresponsabilidad fiscal, al requerir que los entes locales ejerzan potestades normativas.

Si analizamos el ordenamiento vigente, podemos decir que los entes locales tienen participación en la configuración normativa de los tributos, si bien con ciertos vacíos normativos y una cierta yuxtaposición entre los distintos

mecanismos en que se aquella se ejerce. Así, el artículo 121,13 de la Constitución Política señala que corresponde a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales, a través de un **procedimiento** especial de creación legislativa. De acuerdo con éste, la Municipalidad, a través de un Acuerdo del Concejo, tiene iniciativa para **proponer** a la Asamblea Legislativa la creación de impuestos municipales. Esta, a su vez, tiene sus competencias restringidas, en el sentido de que debe limitarse a aprobar o improbar el proyecto municipal, sin poder determinar modificaciones. Esta restricción legislativa, poco clara durante mucho tiempo, ha sido rotundamente confirmada por la jurisprudencia de la Sala Constitucional (ver voto 1631-91). Así, tenemos, que los tributos municipales se crean por una **ley puramente formal**, no **material**.

Es de notar que este procedimiento se ha considerado exclusivo para los “impuestos”, no para las otras figuras tributarias como la tasa y la contribución especial: en el caso de éstas, el espacio para la potestad normativa de la Municipalidad también existe, pero a través de otro mecanismo. Según este, la Ley del Estado-el Código Municipal en este caso- establece la potestad de los municipios de cobrar tasas y contribuciones especiales, señalando las reglas generales de hecho generador y modo de cuantificación, quedando al desarrollo normativo municipal, con la tutela de la Contraloría General de la República³, la precisión de sus detalles.

También encontramos un mecanismo consistente en la existencia de una ley estatal que deja un espacio para la integración normativa municipal. Así, en el texto original de la Ley 7509, se establecía una tarifa variable a fijar por acuerdo municipal, entre un 0.25% y un 1%. Sin embargo, por Ley 7729 se eliminó esa disposición,

³ Si bien, como veremos en la página 163-164 de este estudio, hay duda de si esta función aun está vigente. Varios de los artículos que conformaban el Código Municipal derogado sobrevivieron la reforma al ser copiados textualmente, sin embargo, el recién citado artículo 90 no fue uno de ellos.” De ahí entonces, que al derogarse el artículo 90 del Código del año 70, que hacía referencia a la aprobación del costo de la obra, es decir, a un control “a priori” de la contribución especial, quede ahora como único control por parte del Contraloría General de la República, el **control “a posteriori”**³, dentro de su función fiscalizadora de la Hacienda Pública.

quedando la tarifa fija en el 0.25%. Como apunta **J.M. OREAMUNO**⁴, “La filosofía que inspiraba el artículo original nos parece preferible a la que inspira el actual. Si se considera que el fundamento de justicia tributaria del impuesto es una cierta contraprestación por los servicios públicos municipales indivisibles que reciben los vecinos de un cantón, es oportuno que tales vecinos puedan decidir la cantidad y calidad de servicios que desean, proporcionando para ello los medios de financiación oportunos. Este tipo de decisiones son una de las más sanas manifestaciones de autonomía local. La decisión de los vecinos se lleva a cabo por medio de las autoridades políticas (Concejo) y se sanciona –junto con otros elementos de la gestión local- en las elecciones municipales periódicas”.

4. La coordinación

Por otra parte, la autonomía y corresponsabilidad fiscal de los municipios requieren de un principio que opera a manera de puente entre la Hacienda del Estado y la de los entes locales o regionales: se trata del principio del “coordinación”. A nivel muy general, nos dice que las funciones clásicas de la Hacienda Pública –asignación, redistribución y estabilización- deben ser distribuidas adecuadamente entre el Estado y los entes subcentrales. En esencia, es la función de asignación, que implica la provisión de bienes públicos que el mercado falla en asignar, la que debe ser estar en el centro de las competencias hacendarias de los entes locales y regionales, dejando las funciones de redistribución de la riqueza y de la estabilización de la economía en manos del ente central.

Más específicamente, el principio de coordinación exige que se garantice un orden económico general, lo que implica que un ente local no debe afectar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera de su territorio, ni tampoco deberán suponer obstáculo para la libre

⁴ **A. TORREALBA y OTROS**, El financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica: Reflexiones para una reforma, Editorial Universidad de Costa Rica, San José, 2004 p. 183.

circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales; no deben asignarse al nivel local gastos por servicios de escala más amplia, regional o nacional; los entes locales deben estar supeditados a las políticas nacionales de estabilización y crecimiento, lo que implica, por ejemplo, limitar las posibilidades de endeudamiento de los municipios. Asimismo, debe garantizarse un orden social, que implica garantía del principio de igualdad en todo el territorio, de modo que las diferencias de tratamiento tributario se establezcan en función del nivel de los servicios públicos provistos por cada ente local.

La coordinación requiere también una mínima unidad del ordenamiento jurídico, pero no a tal punto de bloquear la autonomía. En materia tributaria ello exige que los aspectos materiales, procedimentales y sancionadores tengan una regulación uniforme para efectos de los distintos municipios, lo que implica que las normas generales aplicables a los tributos del Estado deberían ser aplicables también a los municipios, sin perjuicio de ciertas particularidades que resulten necesarias. Asimismo, no debería existir diferencias en estos aspectos en la regulación que afecte a los distintos municipios.

Claros violaciones en nuestro ordenamiento a este principio de coordinación las encontramos en la falta de una regulación general en una norma estatal de las reglas para distribuir el poder tributario de los municipios respecto de los impuestos de patente en los casos en que un mismo contribuyente realiza actividades económicas en distintos municipios. Asimismo, en la limitación constitucional que tienen los municipios para la realización de actuaciones de fiscalización tributaria que impliquen acceso a la contabilidad de los contribuyentes, o en la no aplicación del sistema sancionador previsto en el Código Tributario a las Administraciones Tributarias municipales. La proliferación de procedimientos determinativos de los tributos distintos para la aplicación de los impuestos de patentes, producto de que se incluyen aspectos procedimentales en

cada ley de impuesto de patentes aprobada por la Asamblea, constituye también una violación del principio de coordinación.

Una adecuada combinación del principio de autonomía con el de coordinación parte de considerar que mientras el poder tributario del Estado es de carácter originario, el de los municipios es de carácter derivado. Es preciso advertir, a este respecto, que la distinción entre poder originario y derivado depende del criterio que se utilice. Así, por ejemplo, en la experiencia española, antes de la Constitución de 1978 se entendía que originario “es el poder que otorga directamente la Constitución. En consecuencia, el poder derivado era el que procedía de una Ley ordinaria, no constitucional más exactamente”⁵. De ahí que, al reconocerse en la Constitución española de 1978 poder tributario a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, se suscitaba la duda de si, con ello, quedaban investidas, al igual que el Estado, de poder tributario originario. Ello obligó a reinterpretar los conceptos de originario y derivado en el siguiente sentido: “...originario equivale a que la Ley del Estado que establece un tributo únicamente está vinculada por los principios de la propia Constitución. Es, por tanto, una ley (...)de primer grado (dada por el Parlamento estatal y condicionada exclusivamente por la Constitución). Y en cuanto a las Comunidades Autónomas, como sabemos, sus leyes son siempre de segundo grado, es decir, condicionadas no sólo por la Constitución, sino también por una ley no constitucional del Estado, ordinaria y orgánica, con lo cual no puede predicarse de ellas su carácter originario en este sentido últimamente apuntado.”⁶

Esta nueva concepción de lo originario y derivado queda bien reflejada en el propio artículo 133 de la Constitución española, que establece, en su apartado 1, que “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”, mientras que el apartado 2 establece que “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de

⁵ **J. RAMALLO MASSANET**, “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 60, 1988, p. 537.

⁶ *Ibíd.*, p.p. 537-538.

acuerdo con la constitución **y las leyes**". "Precepto que pone de manifiesto – observa **R. MARTINEZ-ECHEVERRIA**⁷- que las Corporaciones Locales no pueden establecer y exigir tributos libremente; sino dentro de un campo acotado por la ley. Esto es lo que se denomina potestad tributaria derivada."

Es precisamente en relación con este tema del alcance derivado u originario del poder tributario de las Corporaciones Locales que la jurisprudencia de nuestra Sala Constitucional, al resaltar la existencia de un procedimiento legislativo especial para la aprobación de los tributos propios de las municipales, ha introducido no pocas dudas.

El problema fundamental de la solución adoptada por la sentencia citada 1631-91, que a lo que tiende es a **limitar** a la Asamblea Legislativa en la regulación de tributos locales, es que no deja bien resuelto el tema de si la Asamblea Legislativa, a través de legislación aprobada según el procedimiento ordinario, puede acotar y establecer límites a los tributos propios de las Municipalidades, en aras de la necesaria unidad de la política económica y social. Desde un punto de vista sustantivo, no queda claramente establecido que es al Estado a quien le corresponde regular las funciones básicas de la Hacienda Pública con arreglo a los principios de coordinación y solidaridad social, por lo que el poder tributario de los municipios debe sujetarse a dicha regulación.

Al no quedar bien aclarado este punto, surgía el cuestionamiento de si, en Costa Rica, la Asamblea Legislativa podría establecer una Ley normal y ordinaria (esto es, formal **y** material) en que se limiten los hechos generadores que pueden asumir los proyectos de tributos municipales, para que no interfieran indebidamente con los tributos nacionales; en que se establezcan reglas orientadas a que un municipio no pueda sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados o gastos realizados fuera del territorio del respectivo municipio, o que los tributos municipales

⁷ **R. MARTINEZ-ECHEVERRIA.** Los nuevos tributos municipales. Editorial Dykinson Madrid, 1992. p. 5.

no supongan obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afecten de manera efectiva a la fijación de residencias de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio. Todas estas reglas, necesarias eventualmente para una regulación coherente de los distintos niveles de la Hacienda Pública, podrían ser cuestionadas de inconstitucionales por interferir con la autonomía local y por transgredir las competencias legislativas en materia tributaria municipal.

Asimismo, podría llegarse a cuestionar si la Asamblea Legislativa está constitucionalmente habilitada para dictar regulaciones como las que hoy prevé el Código Municipal en materia tributaria. En efecto, en este Código encontramos regulaciones sobre tasas, contribuciones especiales municipales, regulación de algunos elementos esenciales de los impuestos de patente, normas de Derecho tributario formal, etc. No estaría acaso la Asamblea Legislativa delimitando el **contenido** de los tributos municipales mediante una ley formal y material? No están acaso los Municipios **vinculados** por las disposiciones del Código Municipal?

Esta solución jurisprudencial puede ser criticada con la observación de que la Sala así prácticamente le estaba confiriendo a las Municipalidades un poder tributario originario, al mismo nivel que el del Estado, cuando lo correcto es que sólo el Estado posee poder originario, esto es, limitado sólo por la Constitución Política. Las Municipalidades, en cambio, cuentan tan sólo con un poder tributario derivado, esto es, limitado **también** por las leyes del Estado.

La relevancia de esta discusión es la siguiente: si el poder tributario del municipio es originario, entonces los Municipios podrían, recurriendo al trámite legislativo especial, establecer cualquier tipo de tributo sin más limitaciones que las que establezca la Constitución Política. En cambio, si el poder tributario municipal es derivado, los tributos propios sólo pueden ser propuestos si, en forma previa, una Ley ordinaria los ha creado en sus elementos básicos. En este sentido, es interesante observar que un impuesto propio tan relevante como el de patentes,

sigue este segundo esquema: el Código Municipal establece el impuesto, definiendo en términos generales el hecho generador. Luego, cada Municipio integra el resto de los elementos a través de leyes aprobadas por la Asamblea Legislativa mediante el trámite especial.

Tampoco está resuelto con claridad el tema de la coexistencia de la modalidad típica de tributos propios, esto es, la establecida mediante el procedimiento especial de iniciativa municipal, con la modalidad consistente en que la Asamblea Legislativa crea y regula exhaustivamente el impuesto pero, sin embargo, permite al Municipio que, mediante Acuerdo del Concejo, integre un elemento cuantitativo. Modelo presente, como expuse, en la ley originaria del Impuesto de Bienes Inmuebles, que delegaba en los municipios la fijación definitiva del tipo impositivo entre una banda establecida en la propia Ley. Surge la duda de si esta modalidad de “tributo propio” es legítima en nuestro país, esto es, si pueden subsistir estas dos modalidades de tributos propios como en el ordenamiento alemán coexisten los tributos en que los municipios pueden establecer el *Hebesatz* con los tributos aprobados mediante ordenanza municipal. Y, lógicamente, no están claras las condiciones para esa coexistencia. Es decir, no sabemos cuándo la Asamblea Legislativa puede optar por establecer un impuesto y dejar que la integración se haga por ley de trámite especial y cuándo puede optar por establecer un impuesto y dejar que la integración se haga por Acuerdo del Concejo.

El proyecto de reforma del inciso 13) del artículo 121 y del artículo 175 de la Constitución Política⁸ introduce un esquema diferente de resolver el dilema entre autonomía y reserva de ley del actualmente existente y, además, abre la posibilidad para una mejor y más clara concatenación de los principios de autonomía y coordinación. Así, en lugar de la frase actual de que la Asamblea Legislativa deberá “aprobar los impuestos y contribuciones municipales”, se introduce la siguiente: “Las normas a que deberán sujetarse las municipalidades para dictar los impuestos y las contribuciones de cada cantón, serán fijadas por una ley aprobada por los dos tercios del total de los miembros de la Asamblea

⁸ Expediente legislativo No. 14.038.

Legislativa.” Por su parte, el proyecto adiciona un párrafo al artículo 175 C.P.: “Las municipalidades también aprobarán los tributos de los cantones. En todos los casos, deberán informar a la Contraloría General de la República, la cual deberá ratificar los acuerdos de las corporaciones municipales, conforme lo establezca la ley.”

Parece introducirse un modelo en que el Estado establece en sus elementos básicos el impuesto, dejando al Municipio la integración de algunos de esos elementos. En efecto, mientras el artículo 175 atribuye a los municipios una potestad tributaria para “aprobar” los tributos de los cantones, ésta luce claramente de carácter derivado por la presencia de la ley aprobada por mayoría calificada por la Asamblea Legislativa, que contendrá las normas a que deben sujetarse las municipalidades para dictar los impuestos y las contribuciones de cada cantón. La redacción podría ser más feliz, pues en su estado actual tiene un cierto sentido “procedimental” (normas a que deberán sujetarse para “dictar” los impuestos y contribuciones) y, además, no aclara cuál debe ser el sentido de la regulación estatal. Por ello, sería deseable una aclaración en ambos sentidos: por una parte, que las normas estatales serán también sustantivas, esto es, que regularán los aspectos materiales básicos de los impuestos y contribuciones, dejando un margen adecuado para el ejercicio de la autonomía municipal; por otra parte, que los límites contenidos en dicha normativa estatal estarán orientados a garantizar la coordinación y unidad de la política económica y social, así como la igualdad en todo el territorio nacional.

En fin, se deberá tener mucho cuidado en la redacción de esa ley, para garantizar el principio de coordinación. Por ejemplo, pueden establecerse tributos obligatorios y los municipios puedan decidir si los ponen en vigencia o no; permitir a los municipios fijar los aspectos cuantitativos, entre ciertos márgenes; impedir que un municipio pueda gravar las riquezas de otro; o establecer barreras arancelarias.

El Proyecto de Código Tributario Municipal que se discute actualmente la Asamblea Legislativa, desafortunado en términos generales, es criticable en tanto incluye una norma que establece que las normas regulatorias de las materias establecidas en el artículo 5 como propias de la reserva de ley (creación, modificación, supresión de tributos, hecho generador, sujeto pasivo, base imponible, monto del tributo o alícuota aplicable, exenciones, beneficios, privilegios y garantías, medios de extinción) no pueden ser suplidas por vía de reglamentación, parece impedir el ejercicio de la autonomía tributaria municipal debidamente coordinada con la Hacienda estatal, que exigiría como hemos visto dejar un espacio para la integración de estos elementos al nivel municipal, en particular de los tributos establecidos por el Estado para la administración municipal.

Asimismo, para evitar situaciones de doble imposición, el Proyecto, autoriza para establecer un sistema de convenios intermunicipales, regionales o nacionales destinados a establecer las pautas necesarias para gravar aquellas actividades que se desarrollen en más de una jurisdicción municipal o pueda crear problemas de interpretación del origen de la fuente de los recursos. Si bien esta norma intenta sintonizar con el principio de coordinación, no parece sin embargo una solución adecuada, pues en lugar de establecer los criterios de atribución propiamente en la ley, lo remite a la incierta posibilidad de convenios intermunicipales, regionales o nacionales.

5. Suficiencia

El principio de suficiencia, llamado también “principio de provisión” exige que los gobiernos locales dispongan de un conjunto de recursos suficientes para desarrollar sus competencias y funciones. Se establece un ligamen entre el régimen de financiación local y el ámbito material de las competencias atribuidas a los municipios. Se requiere un diseño jurídicamente preestablecido que consagre el derecho de los entes locales a obtener sus recursos, sin depender de

decisiones coyunturales, pues ello presenta la gran ventaja del “automatismo” en las participaciones, esto es, el que éstas se fijen de acuerdo con reglas y modelos preestablecidos y no a través de negociaciones o presiones políticas constantes y recurrentes, como ha sucedido históricamente en el caso de nuestras “partidas específicas”.

Podemos decir que los problemas de suficiencia de los municipios son una mezcla de varios factores. En primer lugar, el sistema de transferencias basada en participación en los ingresos del Estado estuvo definitivamente ausente hasta la reforma constitucional y, luego de ella, ha seguido ausente en la práctica, esencialmente por el requisito constitucional establecido: su acompañamiento con la transferencia de nuevas competencias a los municipios. De este modo, no es sino con la Ley 8801 de reciente aprobación que tal requisito empieza a ser cumplido, si bien aun quedando pendientes las leyes específicas de que las transferencias del Estado a los entes subcentrales debe depender de una mezcla entre las competencias asumidas por éstas y su capacidad y esfuerzo fiscal propio, su condicionamiento, en el concreto caso de la reforma constitucional, al traslado de **nuevas** competencias a los municipios, parte de la premisa de que ya los municipios satisfacían el principio de suficiencia respecto de sus **actuales** competencias. Lo cual es harto discutible.

Asimismo, la fijación de un porcentaje constitucional, si bien tiene la ventaja de la “simplicidad” atenta contra las posibilidades de ajuste de acuerdo con el traslado real de competencias y de acuerdo con las circunstancias de cada momento, generando las clásicas rigideces que provocan la asignación de un porcentaje específico de la recaudación. Por ello, debería considerarse la posibilidad de que el monto o porcentaje de participación se fije periódicamente (quinquenalmente, parece apropiado) mediante procesos negociadores. Asimismo, la simplicidad puede descuidar detalles como que no se excluyen los tributos locales establecidos por el Estado ni los cedidos, lo cual no tiene lógica pues éstos ya están destinados a los municipios.

En segundo lugar, los tributos propios de los municipios presentan importantes deficiencias técnicas, tanto respecto de su regulación específica como respecto del marco de Derecho tributario general que disciplina la aplicación de esos tributos, lo cual sin duda dificulta que estas fuentes de ingreso contribuyan efectivamente a la suficiencia recaudatoria.

En efecto, la regulación de figuras de tanta relevancia en el ámbito municipal comparado como las tasas y contribuciones especiales es deficiente en nuestro medio. En el caso de las tasas⁹, su falta de distinción adecuada con los precios públicos, algunos de sus hechos generadores con riesgo de ser declarados inconstitucionales por representar servicios indivisibles, y sus problemas de cuantificación tanto por su regulación como por la tendencia a una subvaloración por parte de los municipios, restan efectividad recaudatoria a esta figura. La contribución especial carece de regulación detallada para que pueda cumplir con su exquisito rol de poner a contribuir a los que más se benefician de las obras públicas municipales, tanto en el propio Código Municipal como a nivel reglamentario, lo que la hace una fuente de extraordinario potencial sencillamente inoperante en la práctica.

Impuestos centrales como los de patente y el de bienes inmuebles también presentan deficiencias. Los primeros carecen de una regulación uniforme técnicamente correcta, tanto a nivel de su hecho generador –debería gravarse toda actividad económica, empresarial, profesional o artística- como de los aspectos formales, que relacione adecuadamente los sistema de determinación de la base imponible por base cierta (ingresos brutos reales) con sistemas objetivos que operen como estímulo para declarar los primeros o como mecanismos de estimación provisional. En efecto, en muchas leyes no está clara la relación entre el sistema de autoliquidación con base en ingresos brutos y el de asignación de

⁹ Sobre este tema, véase a fondo lo expuesto en el Capítulo Sexto de **A. TORREALBA**, Op.cit.19

una categoría de monto fijo ¿Es el primero principal y el segundo subsidiario? ¿O son opcionales? ¿Es el segundo provisional?¹⁰

El impuesto de bienes inmuebles ha arrastrado históricamente problemas en la actualización de los valores, si bien progresivamente la función del Òrgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación, con el apoyo del Proyecto de Catastro desarrollado por el Ministerio de Hacienda con fondos del Banco Interamericano de Desarrollo ha ido logrando proveer los parámetros adecuados para dicha actualización en la mayoría de los municipios. No obstante, subsisten aun lagunas que enturbian la correcta y fluida relación entre el ONT y los municipios.

En cuanto a los problemas de regulación general, si bien el Código de Normas y Procedimientos Tributarios es de aplicación supletoria a los municipios, en defecto del Código Municipal y las leyes específicas de impuestos municipales, hay aspectos de éste que no les son aplicables. Esto limita sustancialmente la función de éstos como verdaderas Administraciones Tributarias.

Lo primero que debemos destacar es la restricción en las funciones de fiscalización que pueden desarrollar los municipios, pues tales funciones implican acceso a la contabilidad de los contribuyentes. En efecto, la fiscalización implica la comprobación e investigación que, en su forma plena, exige acceso a los libros contables de los contribuyentes. El quinto párrafo del artículo 24 de la Constitución Política establece como límite al derecho de intimidad reconocido en este artículo la posibilidad de este acceso:

“La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros

¹⁰ Sobre este tema, véase a fondo lo expuesto en el Capítulo Cuarto **A. TORREALBA**, Op.cit 19, p.p. 114 ss.

de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de fondos públicos.”

El párrafo sexto abre la posibilidad para que otros entes distintos del Ministerio de Hacienda que ostenten la condición de Administración Tributaria puedan acceder a este tipo de documentación:

“Una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los diputados, determinará cuáles otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión”.

En relación con las potestades de acceso a los libros contables de otros entes distintos del Ministerio de Hacienda, es de decir que, antes de la incorporación del párrafo sexto citado al artículo 24 constitucional, la Sala Constitucional en un primer momento la negó para los municipios. En efecto, la sentencia 1269-95 de 15:48 hrs. del 7 de marzo de 1995 niega la posibilidad de acceder directamente a los libros contables de las Municipalidades:

“Debe quedar claro que las Municipalidades no pueden revisar por sí los libros de contabilidad de las empresas de su territorio, sino únicamente confrontar la información recibida del obligado al tributo municipal en la declaración que rinda a la Corporación, con la que brindó a la Dirección General de Tributación Directa en cuanto al monto de los ingresos brutos, pues de lo contrario, se estaría lesionando la intención del legislador, contemplada en el artículo 24 citado, de facultar la revisión de libros de contabilidad sólo en los casos expresamente señalados en ella”.

Al sobrevenir la reforma constitucional, ya en el voto No.6497-96, de las 11 horas 42 minutos del 2 de diciembre de 1996, luego de la reforma por Ley 7607 de ese año, la

Sala señaló que, en adelante, cualquier ente distinto del Ministerio de Hacienda sí tendría que tener la facultad aprobada por ley aprobada con mayoría calificada, sin perjuicio de que ese requisito no podía exigírseles a entes que obtuvieron las potestades por leyes anteriores a la reforma. De ahí que se requiere la aprobación de una ley con mayoría calificada que otorgue estas facultades a los municipios.

Si bien son aplicables a los municipios las potestades de información previstas en el Código Tributario, éstas se ven limitadas por la inaplicabilidad de sanciones por su incumplimiento, lo que resulta de otro problema general cual es que el Título III de dicho cuerpo normativo, que contiene el sistema sancionador, no es aplicable a los municipios. Esto ha hecho que hoy día los municipios dependen, para poder gestionar sus tributos, del intercambio de información con la Administración Tributaria estatal, a través de convenios que un buen número de municipalidades ha suscrito con la Dirección General de Tributación.

Se ha intentado resolver este problema de la no aplicación del sistema de sanciones a través de las leyes de impuesto de patentes, que introducen sus propias sanciones o, bien, remiten al Título III del Código. Sin embargo, esta no es la mejor vía, tanto por razones del principio de coordinación como por la falta de aplicación a todos los tributos de administración municipal.

Como resultado de estos vacíos, las Administraciones Tributarias municipales, y los entes que las apoyan, como e IFAM, no se han desarrollado con base en principios modernos de gestión tributaria, abarcando las distintas funciones que esta implica. Así, poco se ha avanzado respecto de los pilares en los que debe fundamentarse una buena Administración Tributaria:

- Servicio al contribuyente: facilita el cumplimiento voluntario, facilita el contacto contribuyente-administración, para que el contribuyente se inscriba y declare correctamente, obtenga devoluciones, suministre y obtenga información de calidad, tenga acceso a los criterios administrativos y normativa.

- Control tributario: aprovecha la información del contribuyente y de terceros con los que éste mantiene relaciones económicas y financieras. Organiza el proceso de comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la aplicación de sanciones ante el incumplimiento. Está orientado a la detección de contribuyentes no inscritos (ocultos), que no declaran (omisos), que declaran incorrectamente (inexactos), que no pagan (morosos), lo que implica que la Administración debe organizarse en funciones de control extensivo de deberes formales, control extensivo material (cruces de información relativamente masivos para detectar subdeclaración de la obligación tributaria) y control intensivo material (fiscalización).

Ambos pilares funcionan con tecnologías de información modernas (internet, sistemas informáticos de punta, tributación digital), una adecuada estructura organizativa y la capacitación del personal de control y servicio

Una manifestación clara de estas carencias es que prácticamente todos los estudios que se hacen sobre la gestión de las Administraciones Tributarias municipales se limitan al aspecto de la morosidad, dejando de lado todos los demás aspectos indicados.

Estas limitaciones, que impiden el contar con un coherente y adecuado marco tributario general para la aplicación de los tributos municipales, están a la base del Proyecto de Código Tributario Municipal que actualmente conoce la Asamblea Legislativa. Sin embargo, a mi juicio, el intento es radicalmente desafortunado: casi toda la regulación es reiteración de lo ya normado en el CNPT, lo cual resulta innecesario. Para colmo, se plantean retrocesos en algunos temas hoy correctamente regulados en la norma estatal. Además, el sistema de ilícitos es incoherente y desproporcionado. No se incluyen los conceptos modernos de la Administración Tributaria: principios del cumplimiento voluntario y autoliquidación, de

imparcialidad administrativa, servicio al contribuyente, control tributario extensivo (formal y material) e intensivo (material), ni una regulación adecuada de los deberes de información.

Veamos alguna evidencia que apoyen estas afirmaciones. En materia de prescripción de las obligaciones tributarias, frente a los plazos estatales (3 años y 5 en ausencia de declaración o cuando hay comportamiento fraudulento), se elevan los plazos a 5 y 10 años respectivamente.

Sin embargo, para solicitar devolución o rectificar declaración, se concede un plazo de 3 años, el mismo que a nivel estatal, lo cual rompe el equilibrio entre la Administración y el contribuyente.

Al igual que en el Código estatal, prescribe tanto el cobro como la determinación de la obligación tributaria, pero se sanciona al funcionario que permita la prescripción. Esto presupone que debe existir determinación de oficio en todos los casos, para todos los sujetos pasivos y todos los períodos, lo cual obvia la naturaleza necesariamente selectiva del control tributario, configurando así una norma totalmente absurda.

La interrupción de la prescripción no es el inicio de la fiscalización o actos de comprobación de la obligación tributaria material, como sucede en el Código estatal, sino el traslado de observaciones y cargos, que es posterior, con lo cual se perjudica a la Administración municipal.

En materia de intereses, si bien se prevé la suspensión de intereses cuando se exceden plazos de resolución, al igual que la normativa estatal, se omite la norma del Código Tributario relativa a que tal suspensión se interrumpe cuando el sujeto pasivo aporta prueba en forma extemporánea.

En cuanto a los aspectos formales y procedimentales, se señala que la organización interna de la Administración Tributaria municipal será aprobada por el Concejo, a propuesta del Alcalde. No se proveen, sin embargo, criterios fundamentales, como la distinción entre servicio al contribuyente (uso de medios tecnológicos modernos, acceso a la jurisprudencia tributaria, entre otros) y control tributario, ni, al interno de ésta, en formal y material.

Resulta correcto la atribución de funciones de fiscalización, presuponiendo que la Ley se aprobaría por más de dos terceras partes. Sin embargo, no hay distinción entre liquidación previa-comprobación abreviada-formal, y liquidación definitiva – comprobación con fiscalización. Por lo tanto, no se distingue entre control extensivo material y fiscalización, avance innegable de la Administración Estatal. La potestad de información frente a terceros se incluye como potestad de fiscalización, no como algo previo y externo a ésta, como en los arts. 105 y 106 del Código Estatal. El tema de la información bancaria no se toca. Se prevé que la autoliquidación por declaración solo se puede hacer ante la Administración Tributaria municipal, proscribiendo así el uso de los medios electrónicos y bancarios, lo cual es un retroceso.

También es un retroceso respecto del principio de autoliquidación la regla de que la rectificación que reduce la obligación requiere pronunciamiento de la Administración Tributaria municipal, tema superado en la legislación estatal desde 1999. Además, en perjuicio de la seguridad jurídica de los contribuyentes, se debilitan los requisitos para aplicar el método de base presunta. Se permite las determinaciones de oficio parciales que no hacen cosa juzgada, en contra de la legislación estatal, en que basta que la liquidación sea definitiva (con acceso a la contabilidad) para que no pueda ser revisada aunque haya sido parcial. No se introduce la regularización como forma de liquidación de oficio, tal como sucede en el ámbito estatal. En materia probatoria, se dispone que la prueba estará a cargo del administrado, lo que es un total absurdo, pues entonces qué sentido tiene la fiscalización. Lo técnicamente correcto es que la carga de la prueba le

corresponde a la Administración por los hechos que aumentan la obligación tributaria, mientras que le corresponde al sujeto pasivo por los hechos que impiden su nacimiento (por ejemplo, una exención) o la disminuyen, tal como deriva del artículo 19 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

En materia de ilícitos tributarios, el Proyecto de Código Tributario Municipal establece un sistema que excluye los delitos, limitándose a infracciones administrativas, lo cual parece ser razonable. No obstante, se eleva la prescripción de sanciones a 5 años, lo cual es contradictorio con la norma de prescripción material que extiende el plazo a 10 años cuando hay conducta fraudulenta, siendo que las infracciones fraudulentas, únicas en materia municipal, prescriben a los 5 años. Por otra parte, se incluye, al igual que a nivel estatal, la autoliquidación de sanciones, pero sin que esta tenga como consecuencia su reducción, como sí sucede en el Código estatal.

Por otra parte, sin distinguir entre las obligaciones tributarias nacidas pero no determinadas y las obligaciones determinadas, establece una sanción del 1% mensual por el no pago de la obligación tributaria, computable desde que debió satisfacerse la obligación. Esto en el ordenamiento estatal es para las determinadas, con un límite del 20%. En el proyecto no se establece límite. Además, está ausente la sanción del ordenamiento estatal del 25% por no autoliquidar correctamente. Esto afrenta directamente el principio de proporcionalidad, según el cual es más grave el no autoliquidar una obligación teniendo ese deber, que autoliquidar y no pagar, pues es ante la primera conducta que la Administración se encuentra en un mayor estado de indefensión.

Encontramos también la sanción por “defraudación”, que se limita a una multa de dos salarios base. Se caracteriza esta infracción como un comportamiento que se realiza con el propósito de ocultación o maniobra para perjudicar al fisco municipal, con lo que está el requisito de dolo. Paradójicamente, la sanción puede

ser menor que la infracción negligente indicada en el párrafo anterior, lo que viola también el principio de proporcionalidad.

Pero tampoco está claro si se acumula esta sanción a la anterior, lo cual también lesionaría este principio. Hay “causales de defraudación”, a manera de presunciones que en el pasado fueron declaradas inconstitucionales. Entre ellas, está la interpretación de la norma, cuando ésta es manifiestamente inapropiada, lo cual abre un espacio para la arbitrariedad administrativa.

La sanción de cierre de negocios, a diferencia del Código estatal, en que es de cinco días, es de plazo indefinido, hasta que se repare el incumplimiento, lo cual luce desproporcionado. Además, no se entiende por qué la diferencia de trato con el sistema tributario estatal.

Las causales de cierre son: no presentación de declaración; no pago de prestaciones tributarias líquidas y exigibles. Todo esto lleva a que al incumplimiento del deber formal de declarar, se le aplica una multa de 1 salario base y el cierre de negocios. El no pago de obligaciones determinadas soporta el 1% mensual de multa más el cierre, pero no aplica cierre a la autoliquidación incorrecta, que debería ser más grave.

A nuestro juicio, el problema de la falta de un sistema de sanciones aplicable en general a los tributos de administración municipal puede resolverse simplemente reproduciendo el sistema estatal:

- Mora del 1% para las obligaciones determinadas, con el techo del 20%.
- Omisión o inexactitud en la autoliquidación: 25% y 75% si hay maniobras fraudulentas.
- Omisión de presentación de declaración de inscripción, declaración, facturación (1 salario base).

- Cierre de negocio: reincidencia en la no facturación; no declaración o pago de lo retenido o percibido por el agente de retención bajo apercibimiento previo.

6. Solidaridad

Es importante subrayar que nos referimos aquí a un concepto restringido de solidaridad, restricción que se da en dos sentidos: por una parte, en cuanto se trata de la solidaridad en el campo *financiero*; por otra, en cuanto se trata de la solidaridad que se plantea en la relación entre distintos niveles de hacienda pública.

Puede existir alguna diferencia de matiz en qué se entiende por solidaridad en el sentido restringido a que nos referimos: así, algunos autores incluyen los mecanismos orientados a asegurar un nivel mínimo de prestación de servicios en todos los entes territoriales como instrumentos de solidaridad, mientras que otros los consideran instrumentos de suficiencia.

Para **R. FALCON Y TELLA**¹¹, se entiende por solidaridad financiera “la exigencia del logro de los objetivos de la actividad financiera mediante un adecuado equilibrio entre los diferentes niveles de hacienda y la coordinación entre todos ellos. Este concepto abarca, claro está, las transferencias necesarias para garantizar el nivel mínimo de prestación de los servicios y el desarrollo de las Haciendas más depauperadas.” En este concepto, la solidaridad parece abarcar también lo que hemos llamado el aspecto social de la coordinación.

¹¹ **R. FALCON Y TELLA** La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, p. 135.

C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO¹², por su parte, entienden que el principio de solidaridad “implica la realización de acciones para acercar los niveles de desarrollo económico de las diversas regiones”, al tiempo que consideran las asignaciones presupuestarias especiales para la nivelación de servicios públicos como transferencias para garantizar la suficiencia de recursos. Sin que estos matices sean relevantes, sí conviene destacar cómo una Constitución Política puede no limitarse a enunciar el principio de solidaridad, sino, también, a incluir mecanismos de especial relevancia para hacerlo efectivo. Es el caso de la Constitución Española, que dispone en el artículo 158:

“1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un fondo de compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincia, en su caso”.

Como se sabe, en los artículos 28, 29 y 30 de la Ley de Bienes Inmuebles se creó el llamado Fondo de Desarrollo Municipal, con el aporte inicial del ocho por ciento (8%) de la recaudación del impuesto territorial de las municipalidades. La finalidad era apoyar el desarrollo institucional de los distritos más pobres del país, de conformidad con los índices de pobreza elaborados por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica. Se fijaron los criterios para la inversión de los recursos: crear y mejorar la infraestructura pública de los distritos elegidos; construcción y mantenimiento de vías, el manejo de desechos sólidos, las instalaciones educativas, deportivas, culturales y de salud, la electrificación, los

¹² **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO.** Manual de hacienda autonómica y local, Editorial Ariel, Barcelona, 1996. p. p. 163-164, 187.

programas de vivienda, la telefonía pública, la protección del medio ambiente y los acueductos.

La Ley 7729, sin embargo, derogó el artículo 29, que era el que fijaba precisamente los criterios de inversión de los recursos.

Se establecía así en nuestro ordenamiento un sistema de transferencias tendentes a tratar el tema de la solidaridad interterritorial, propiciando la redistribución hacia los territorios más pobres y de menor desarrollo. Se trataba de transferencias condicionadas en bloque, orientadas a proyectos de inversión. La modalidad de compensación financiera interterritorial se planteaba como de carácter horizontal, en que unos entes contribuyen con otros y no de carácter vertical (u horizontal indirecto, como también se denomina¹³), en que el Estado sería el que dota el Fondo y lo distribuye según determinados criterios.

Una reestructuración y puesta en vigencia de un Fondo de este tipo parece necesario en una verdadera reforma integral del régimen municipal. Mientras que el esquema de participación en ingresos del Estado conforma el núcleo de lo que se ha dado en llamar el “bloque de suficiencia”, un fondo de compensación interterritorial conformaría el “bloque de solidaridad”.

El esquema seguido por la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se basaba en la cesión parcial de la recaudación del impuesto a un fondo, desde el cual se harían las transferencias intermunicipales.

¹³ Para calificar la compensación como horizontal o vertical se puede acudir a dos criterios distintos: subjetivo, que responde a la pregunta ¿quién aporta los fondos formalmente?. En tal caso, el hecho de que se el Estado el que aporte los fondos haría la compensación de carácter vertical. Pero también se puede acudir a un criterio funcional, según que un fondo tenga una finalidad redistributiva interterritorial o no. Así, teniendo esa finalidad, la compensación será horizontal directa si los propios entes subcentrales son los que aportan y horizontal indirecta si es el Estado central el que aporta.

El modelo español ha optado por un mecanismo de compensación horizontal indirecta, pues se nutre con aportaciones de la Hacienda estatal, pudiendo caracterizarse por estas notas:

“-Es una dotación presupuestaria, lo que nos lleva a calificar el F.C.I. como un mecanismo de compensación horizontal indirecta.

-Es una dotación para gastos de inversión.

-Es una dotación que se distribuye entre las Comunidades Autónomas para hacer efectivo el principio de solidaridad interterritorial, ya sea directamente por el Estado, ya sea mediante transferencias a las Comunidades Autónomas.”

De conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, el fondo se dotará anualmente con una cantidad no inferior al treinta por ciento de la inversión pública que para cada ejercicio haya sido aprobado en los Presupuestos Generales del Estado.¹⁴ Asimismo, la Ley fija el destino a gastos de inversión –lo que lo califica entre las transferencias condicionadas- y los criterios de distribución:

- a) La inversa de la renta por habitante.
- b) La tasa de población emigrada en los diez últimos años.
- c) El porcentaje de desempleo sobre la población activa.
- d) La superficie territorial.
- e) El hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular.
- f) Otros criterios que se estimen procedentes.

¹⁴ En la Ley 7/1984, de 31 de marzo, que desarrolló inicialmente el Fondo, se adoptó el concepto de “inversión civil nueva” para efectos de calcular el 30%. En la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, se operó una modificación según la cual no todas las Comunidades son beneficiarias del Fondo sino únicamente las que estuvieran encuadradas como objeto 1 de los Fondos Estructurales de la Comunidad Económica Europea. Por ello se optó por añadir al límite del 30% sobre la inversión civil nueva dos coeficientes que tratan de ponderar el hecho de que no todas las comunidades son beneficiarias sobre la base de la población relativa y la renta relativa de los territorios relevantes. Cfr. **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO**, *Op. cit.*, p. 192.

La ponderación de los distintos índices o criterios se establecerá por Ley y será revisable cada cinco años.¹⁵

Dispone también la LOFCA (art. 16.2) que las transferencias deberán destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructura, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del habitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuven a disminuir las diferencias de renta y riqueza entre los habitantes de los mismos.

En Alemania, se ha adoptado un sistema mixto: por una parte, a través de una compensación vertical a través del sistema de los impuestos compartidos, que no sólo tiene la función de propiciar la suficiencia de recursos sino también la igualación. Este sistema se concreta a través de negociaciones entre el Gobierno federal y el de los Lander. Por otra parte, “el sistema se completa con un sistema de transferencias de los Lander ricos a los más pobres”,¹⁶ es decir, a través de una compensación horizontal directa. Como se ve, existen diversas modalidades que podrían seguirse para reestructurar y desarrollar un fondo de solidaridad en nuestro ordenamiento, donde lo esencial es la definición sobre los siguientes aspectos centrales:

- a) Forma de cuantificar el monto que se destinará para nutrir el fondo.
- b) Los criterios de reparto: pobreza relativa, renta inversa por habitante, saldo migratorio, tasa de desempleo.
- c) El objetivo de que su destino sea exclusivamente los gastos de inversión.

7. A modo de conclusión

¹⁵ La Ley 7/1984, de 31 de marzo, estableció, por ejemplo, la siguiente ponderación: inversa de la renta per cápita, 70%; saldo migratorio, 20%; paro, 5%; superficie, 5%.

¹⁶ **R. FALCON Y TELLA**, *Op. cit.*, p. 103.

La ocasión y el ambiente generado por el Proyecto de Código Tributario Municipal debería ser aprovechado para reencauzar la discusión y, más allá de las falencias de concepto que arrastra la versión presentada a la Asamblea Legislativa, permitir un salto cualitativo en el tema de la descentralización fiscal de los municipios.

En esta dirección, es menester abordar algunos temas centrales que deberían ser abordados en una Ley General de Tributación Municipal –o Código Tributario Municipal, si se quiere:

- Mejor regulación de las tasas (distinción con servicios públicos, exclusión de servicios indivisibles y su adaptación como impuestos asignativos, cuantificación de las tasas, devengo, aspectos procedimentales).
- Regulación de las contribuciones especiales (hecho generador, sujeto pasivo, base imponible, cuota devengo, colaboración ciudadana).
- Previsión de impuestos propios de los municipios, facultativos u obligatorios, con una regulación básica para asegurar la coordinación en el ámbito nacional.
- Regulación que resuelva de manera directa los problemas de exportación fiscal y de ejercicio de actividades económicas en varios municipios.
- Regulación de la “*Ordenanza fiscal*” como norma que pone en vigencia tasas, contribuciones especiales, regula impuestos aprobados en la propia Ley o Código.

Por otra parte, las carencias apuntadas a lo largo de esta ponencia en materia normativa general tributaria podrían abordarse bajo dos lineamientos: a) una técnica de remisión a la regulación estatal; b) incorporación de algunas normas de ajuste en temas puntuales.

A efectos ilustrativos, cierro con un ejemplo de cómo la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en España opera la remisión a las normas estatales:

- La gestión, liquidación y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes

del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo (1).

- En relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evaluar las consultas a que se refiere el artículo 107 de la Ley General Tributaria, corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones.
- Respecto de los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria, se estará a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de Bases de Régimen Local y en los apartados siguientes.
- La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales y de hecho en el ámbito de los tributos locales, se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 155 y 156 de la Ley General Tributaria.

No hace falta, por tanto, repetir el Código Tributario nacional para conseguir un Código Tributario municipal. Con el enfoque adecuado, podríamos dar un gran paso.

CAPÍTULO II: TRIBUTOS MUNICIPALES

I. IMPOSICIÓN SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICA (PATENTES)

1. Nota introductoria

En otro lugar¹⁷ tuvimos ocasión de desarrollar el fundamento teórico de la imposición sobre las actividades económicas a nivel local y los distintos modelos que pueden ser utilizados.

Decíamos así que “gravamen de las actividades económicas por parte de las Haciendas locales tiene su fundamento teórico original en el principio del beneficio, sobre la base de la presunción de que existe una cierta proporcionalidad entre el volumen de servicios públicos que favorece a los negocios y la actividad productiva llevada a cabo.”¹⁸

Es éste el sentido que cabe atribuirle a lo dicho por la Sala Constitucional desde su voto 2197-92 en relación con el impuesto de patentes:

“....La principal justificación teórica para imponer este tipo de tributo es la ya tradicional en el ámbito del Derecho Municipal, que lo define como la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la Municipalidad; es decir, que los negocios comerciales o las actividades lucrativas, según la nomenclatura que utiliza nuestro Código Municipal, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con el Gobierno local...”

¹⁷ A . TORREALBA, Op. cit., p.p. 93 ss.

¹⁸ C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO, Op. cit., p. 309.

La teoría hacendística visualiza tres posibles formas de acercarse a la actividad económica como objeto de gravamen por los entes locales:

- a) El *consumo*, lo que llevaría a gravar las ventas realizadas en la localidad.
- b) La *renta*, bien manifestada exclusivamente a través de los beneficios empresariales o gravando la totalidad de los ingresos percibidos por los ciudadanos.
- c) La *utilización de factores productivos*, lo cual podría ser recogido bien a través de *tipos diferenciados* en un hipotético *impuesto sobre la propiedad* de los locales afectos a este tipo de actividades, el gravamen de las *nóminas* de las empresas (utilización del factor trabajo), o bien tomando como índice de ponderación de los diversos *factores productivos* utilizados, lo que llevará a gravar a las empresas según dicha utilización.”¹⁹

A manera de síntesis, y luego de la exposición de las ventajas y desventajas de cada uno de estos modelos²⁰, decíamos en la obra citada lo siguiente:

Según **L.V. BERLIRI**²¹ planteaba que la incidencia de la actividad estatal en las economías individuales se manifiesta a través de tres funciones básicas, a saber, la reproductiva, la conservativa y la de disfrute. Es decir, los servicios del Estado coadyuvan en la producción, en la conservación del patrimonio y en el consumo de la riqueza. Esto implica que la estructuración de un sistema de impuestos basados en el disfrute de los servicios públicos en el ente local puede organizarse a través de figuras que tomen como índices de interés o disfrute en los servicios públicos la renta o uso de factores productivos, el patrimonio y el consumo.

Así, podríamos establecer las siguientes opciones:

¹⁹ **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO**, Op. cit., p. 310.

²⁰ Por la extensión de este aspecto y para el propósito de este estudio, para un análisis exhaustivo de estos modelos, revítese la obra de **TORREALBA NAVAS, A. Y OTROS**, El Financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica. Op. Cit. PP. 94 -113.

²¹ **L.V. BERLIRI** El impuesto justo, tr. castellana de F. Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p.p. 113 ss.

- a. Un impuesto sobre las ventas monofásico en fase minorista, sería en principio trasladable, por lo que gravaría el consumo y, por tanto, compensaría la función de disfrute. Lo mismo sucedería con un recargo en el impuesto estatal sobre el valor agregado que opere sólo en fase minorista. En ambos casos, las diferencias entre los distintos municipios producto del ejercicio de su autonomía deben estar delimitadas por una ley general, a través de un sistema de bandas, para impedir problemas de competencia fiscal y el efecto en la localización de las empresas.

En Costa Rica, quizá lo más práctico sería la alternativa del recargo sobre el impuesto general sobre las ventas en fase minorista. Sin embargo, esta opción choca con las limitaciones propias de dicho impuesto, especialmente en cuanto a que no todos los servicios están gravados, lo cual provocaría distorsiones de equidad y recaudación en los municipios. Por ello, una transformación del impuesto de patentes en un impuesto que recaee sólo en la fase minorista sería una alternativa, y siempre que se graven las ventas del ejercicio corriente y no las del anterior, para así facilitar la traslación del impuesto.

- b. Un impuesto sobre la renta neta personal local, según un criterio de residencia, no sería en principio trasladable, por lo que compensaría la función reproductiva. El impuesto debe ser de tipos moderados para no generar exceso de gravamen en relación con el impuesto de renta estatal, así como de progresividad inexistente o moderada, para no atribuirle funciones redistributivas. Asimismo, las diferencias entre localidades deben ser moderadas, para evitar la movilización del domicilio interjurisdiccional. Alternativas a lo anterior son los recargos en el impuesto de renta estatal o la atribución de potestades normativas en relación con una participación porcentual en el impuesto de renta estatal.

En Costa Rica, este modelo choca con el problema de que no contamos con un verdadero impuesto unitario sobre la renta personal, basado además en el criterio de residencia. Así, luciría un poco extraño que el impuesto local sobre la renta tuviera una naturaleza distinta a la imposición sobre la renta estatal.

- c. Un impuesto sobre la renta neta de personas físicas y jurídicas, según un criterio territorial, también compensaría la función reproductiva. El actual impuesto de patentes podría evolucionar hacia este esquema mediante el cambio de la base imponible de renta bruta a renta neta. Asimismo, podría estructurarse en términos análogos al impuesto de utilidades de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que grava rentas empresariales, profesionales y de capital obtenidas de inmuebles o de operaciones individuales de financiamiento, según un criterio de territorialidad. Esta opción implica acarrear los defectos del modelo cedular de imposición sobre la renta estatal, pero tiene la ventaja de que la reforma tributaria municipal vaya sintonizada con el ritmo de desarrollo de la estatal.

El actual modelo de impuesto sobre renta bruta, calculada según la renta del ejercicio anterior, puede cumplir una función análoga si partimos de que este elemento impediría la traslación del impuesto. Sin embargo, es importante tomar en cuenta que la renta bruta es un índice bastante imperfecto de goce de los servicios públicos. Como expone **F. MAFFEZZONI**²², el ingreso bruto no constituye por sí mismo una manifestación de goce de servicios públicos para el sujeto perceptor, ya que los gastos y pasivos que la afectan, por un lado, son riqueza ajena y por ello manifestación del goce de servicios públicos de otros; por otro lado, pueden absorber el importe completo de ella. No obstante, sí puede constituir una manifestación en cuanto sea coligada con una actividad productiva, de modo que la intensidad en el goce de servicios públicos se manifiesta de

²² **F. MAFFEZZONI** Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, UTET, Turín 1970. p. 149.

acuerdo con la *organización de medios* que implique: así, es legítimo concluir – observa el profesor italiano que citamos- que el goce de servicios públicos expreso por la actividad es mayor cuando ésta se concreta en una organización de medios y es menor cuando la actividad productiva se concreta en un simple intercambio, no acompañado de la indicada organización. La organización de medios implica de hecho la creación de una estructura organizativa que puede establemente producir nueva riqueza y reclama, por ello, al contrario del intercambio aislado oneroso, una continua asistencia de los servicios públicos. De aquí deriva que, para observar el principio constitucional de capacidad contributiva²³, el legislador ordinario está vinculado a gravar, a paridad de monto, en medida mayor los ingresos netos de transmisión gratuita, en medida menor el ingreso bruto coligado con una actividad productiva que se concreta en una organización de medios y en medida todavía menor los ingresos brutos coligados con una actividad productiva que se concreta en una mera transmisión onerosa.

- d. La función reproductiva también puede ser compensada mediante un impuesto sobre los factores productivos, el cual constituye una mejor aproximación al gravamen de la manifestación de goce que el simple criterio de renta bruta. Como recién acabamos de exponer la renta bruta es un índice de goce de los servicios públicos sólo en el tanto se ligue a una actividad productiva que implique una organización de medios y, por supuesto, del nivel de esta organización es que deriva la intensidad de dicho goce. En consecuencia, un impuesto que directamente grave los factores productivos estaría captando con mayor precisión esta manifestación de capacidad contributiva. De ahí que una opción a explorar es la generalización y perfeccionamiento del sistema de fijación de cuotas tributarias por categorías presente en la mayoría de leyes de impuesto de patentes en Costa Rica, incluyendo la de San

²³ Conviene anotar que este autor entiende que el contenido completo del principio de capacidad contributiva se agota en el criterio del goce de los servicios públicos, lo cual le mereció la crítica casi unánime de la doctrina posterior. No obstante, su aporte nos parece de gran valor en el contexto de la Hacienda local, donde el criterio del beneficio, como un elemento integrante, entre otros, del contenido del principio de capacidad contributiva, juega un papel central.

José. Al respecto, la construcción y revisión de las tarifas podría sintonizarse con el desarrollo del llamado régimen simplificado en los impuestos sobre las ventas y sobre la renta.

- e. La función conservativa quedaría en el ámbito del impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles, así como en el propuesto impuesto sobre policía.

En el contexto de esta consultoría, no obstante, no nos plantearemos un objetivo tan amplio como sería analizar cuál de todos estos modelos podrían adoptarse a nivel local en Costa Rica, o, más precisamente, cuál combinación de ellos. Nos limitaremos al análisis del modelo basado en los ingresos brutos, que es el que prima hoy día en las leyes de impuestos de patentes. No solo por razones temporales concedidas en esta consultoría, sino porque también hay razones conceptuales para orientarnos en esta vía. Como señalaba **J.J. FERREIRO**²⁴:

“Pues parece claro, en primer lugar, que los ingresos brutos guardan una mayor relación de proximidad con los rendimientos posibles que otros parámetros como la suma de activos (...), los consumos (de energía, agua, servicios públicos, etc.) el número de obreros o los metros cuadrados; y hace más fácil el manejo de la estadística (sobre márgenes comerciales, valor añadido, etc.) y los cálculos econométricos que permiten ponderar el rendimiento neto o beneficio medio.

El ingreso bruto como parámetro parece procurar mejor, en segundo lugar, la neutralidad del tributo que otras magnitudes como los activos, los consumos o, significativamente, el número de obreros, una magnitud ésta que incide directamente en el mercado de trabajo.”

²⁴ **J.J. FERREIRO**. Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas, Relatoría General al Tema 1 de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p.50.

2. Aspectos particulares de una reforma a partir de los actuales Impuestos de Patentes

2.1. Sobre el hecho generador

Las distintas leyes de patentes²⁵, establecen que el impuesto grava todas las personas físicas o jurídicas **que se dediquen al ejercicio de cualquier actividad lucrativa en los respectivos cantones**. Luego, es usual la introducción una clasificación de actividades lucrativas, basada en la “clasificación internacional de actividades económicas”²⁶. Puede decirse que este tipo de artículo constituye una descripción pormenorizada de las actividades lucrativas gravadas.

Ahora, visto que el concepto de “actividades lucrativas” también se utiliza en la regulación del llamado “impuesto sobre las utilidades de las empresas” previsto en la Ley 7092, del Impuesto sobre la Renta, surge el cuestionamiento de si el concepto de la Ley de Patentes es idéntico al de dicha Ley. En ese sentido, recuérdese que el impuesto sobre las utilidades tiene como hecho generador la obtención de renta proveniente de actividades profesionales autónomas, de actividades empresariales, de operaciones individuales de préstamo (no de operaciones tendentes a captar recursos del mercado financiero), de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

En la interpretación usual, puede decirse que siempre se ha considerado que el concepto de “actividad lucrativa” en el impuesto sobre patentes es más estrecho que el del impuesto sobre las utilidades de las empresas. Por una parte, en cuanto excluye las operaciones individuales de préstamo, así como el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles ejercido en forma no empresarial (esto es, como pura renta de capital).

²⁵ Ley del 2 de abril de 2002, Mun. San José, art. 1; Ley 6717, Mun. de Limón, art. 2; Ley 7176, Mun. Pococí, art. 1; Ley 9023, Mun. Heredia centro, art. 2; Ley 7248, Mun. Cartago, art. 1, entre muchas.

²⁶ Mun. Heredia, art. 5; San José, art. 14;

Por otra, es de observar que la Procuraduría General de la República ha expresado que cuando el particular realiza una determinada actividad o trabajo como medio de subsistencia, ésta no se considera lucrativa y no requiere de la licencia municipal, y en consecuencia, tampoco estará obligado al pago de la patente, pues ello significaría gravar el trabajo²⁷.

De ahí se ha interpretado que los profesionales que ejercen su profesión en forma individual e independiente, generan rentas de trabajo, por lo que las mismas no son gravadas por este impuesto. Sin embargo, si el profesional independiente se une con otros profesionales, conformando una persona jurídica, las rentas generadas ya no serán consideradas rentas de trabajo sino que se enmarcan en rentas mixtas o empresariales, por lo que deberán cancelar el impuesto de patentes respectivo.

Esta distinción, sin embargo, no está clara en varias Leyes de patentes²⁸, por lo que una reforma debería esclarecer adecuadamente este punto.

Antes bien, encontramos una tendencia a incluir los servicios profesionales de toda clase, como es el caso del artículo 14 de la Ley del cantón central de San José; art. 11 de la Municipalidad de Pococí (Ley 8582).

²⁷ Al respecto en el Dictamen **C-234-2012** se dijo: “En cuanto a los apicultores, productores de leche y arroz del distrito, venta de ganado de cualquier tipo (puntos 2 y 7), debemos tener en cuenta que si se trata de actividades agropecuarias de subsistencia, las personas que las realicen no estarían obligadas a obtener licencia municipal para ejecutarlas ni al pago del impuesto de patente municipal. Téngase en cuenta que de conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 7856, lo que se grava con el impuesto de patente municipal, es el ejercicio de actividades lucrativas organizadas, es decir, aquellas en que los medios de producción están dirigidos a producir una rentabilidad a quien la realiza. Así las cosas corresponde a las autoridades del Concejo de Distrito determinar mediante estudios de campo, si las actividades enumeradas en el punto 2) y 7), son o no actividades de subsistencia, o bien si se trata de actividades lucrativas organizadas, a fin de exigirles el cumplimiento de la licencia municipal y del pago del impuesto de patente”.

²⁸ Cfr. Leyes 7279 de Mun. de Desamparados (art. 13); 7124 Mun. de Curridabat (art. 11), 6717, Mun. de Limón Centro, 7119, Mun. de Santo Domingo (art. 15) que no incluyen a los servicios profesionales expresamente.

Lógicamente, en aras del principio de coordinación, debería ser en el Código Municipal (o Código Tributario Municipal), en que se regula de manera uniforme este aspecto.

Para valorar en qué sentido debe ir la reforma, es importante observar, por una parte, que la equiparación de las rentas del trabajo dependiente con las del trabajo autónomo en cuanto a su tratamiento fiscal tiene su fundamento teórico. La posición de la Procuraduría puede sostenerse en cuanto a que las rentas empresariales y profesionales o del trabajo autónomo pueden merecer un trato tributario agravado respecto de las de trabajo sólo en cuanto son *rentas mixtas*, esto es, con algún contenido patrimonial relevante en su producción. Por ello, la sujeción generalizada del trabajo autónomo a una imposición más fuerte que las del trabajo dependiente puede terminar, en el caso concreto, afectando rentas con ninguno o insignificante contenido patrimonial, lo que violaría el principio de igualdad. El punto fue, por ejemplo, objeto de especial polémica en Italia, a raíz de la implantación del Impuesto local sobre la renta (ILOR) en forma acumulada con el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Este impuesto, en principio orientado a operar únicamente la discriminación entre rentas patrimoniales y no patrimoniales, finalmente resultó incluyendo también en su ámbito de sujeción a las rentas del trabajo autónomo. La sentencia de la *Corte costituzionale* No. 42 de 1980 afrontó el tema y consideró injustificada la diversidad de trato basada en la mera *dependencia* o *autonomía* del trabajo, considerando que en una gran cantidad de hipótesis el trabajo autónomo se desarrolla sin un especial contenido patrimonial, no constituyendo por tanto una renta mixta (trabajo y capital).²⁹

Por otra parte, debe considerarse que la tendencia en este tipo de impuestos es gravar las actividades profesionales y hasta las artísticas, siempre que impliquen una cierta organización de medios. En el caso del Impuesto de Actividades

²⁹ Vid. sobre el tema **G. MARONGIU**, "La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte Costituzionale", *Diritto e pratica tributaria*, 1978; **G. STEFANI**, "L'assoggettamento dei redditi di lavoro autonomo all'ilor", *Bolletino Tributario di Legislazione e Giurisprudenza*, 1974; **A. FEDELE**, "La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva", *Giurisprudenza italiana*, I, 1980.

Económicas español, por ejemplo, éste grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, precisándose, en el artículo 80.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

La doctrina entiende que la nota de “ordenación por cuenta propia” “hace referencia al concepto de *autonomía*, como contraposición al concepto de *ajeneidad* propio de los trabajadores por cuenta ajena. Así, intuitivamente, ante un “trabajador autónomo” nos situamos ante un “sujeto pasivo potencial” del IAE, que toma decisiones, actúa y gestiona con independencia y asunción de riesgos.”³⁰ Nótese, entonces, cómo en este impuesto se grava en general la actividad del trabajador autónomo, artista o profesional.

Una reforma del impuesto de patentes en el Código Municipal (o Tributario Municipal) debe optar en relación con esta disyuntiva.

Hay también casos de exención en el impuesto sobre las utilidades (*no sujeciones denomina la Ley 7092 con clara imprecisión conceptual*) en que se ha planteado la duda sobre la sujeción a los impuestos de patente. Es el caso de las cooperativas. Así, por ejemplo, el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-153-1999 ha establecido que si realizan actividades extracooperativas, con terceros, realizan el hecho generador del impuesto de patente

En cuanto a los sujetos del hecho generador, conviene plantearse si, además de las personas físicas y jurídicas, deben realizar el hecho generador entes jurídicos sin personalidad jurídica como los fideicomisos, sociedades de hecho, cuentas en

³⁰ **J.A. IRALA y otros**, La gestión, inspección y doctrina administrativa del impuesto sobre actividades económicas, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1996, p. 79

participación, etc. Prácticamente ninguna Ley de Patentes le atribuye la condición de contribuyentes a entes colectivos como los regulados por el artículo 17, incisos b) y c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Tomemos por caso el de la Municipalidad de Belén, en que la Ley 7565, artículo 1, no establece un tratamiento diferenciado en cuanto a sujetos pasivos denominados “unidades económicas”, siendo que la tipología de sujetos pasivos elegidos por el legislador son llanamente las “personas físicas o jurídicas” que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas de cualquier tipo. Esto ha planteado en la práctica el problema de un grupo económico que, a través de sociedades separadas, realizan los procesos de fabricación y comercialización), registrándose dos niveles de venta: el primero, del fabricante relacionado a la distribuidora relacionada; el segundo, de la distribuidora a clientes no relacionados. Con la normativa actual, el monto del impuesto se determinará y pagará individualmente tanto en el primero como en el segundo nivel. Sin embargo, para evitar un exceso de imposición sobre la misma manifestación de disfrute de los servicios públicos, debería optarse por un tratamiento “integrado” como un único contribuyente a estos sujetos, librando de imposición el primer nivel de transacción (la que se da al interno del grupo).

El aspecto espacial en un impuesto local sobre actividades económicas o lucrativas constituye uno de los temas centrales, especialmente porque es respecto de éste que se modula el alcance del poder tributario de cada ente. En ese sentido, recordemos que uno de los principios que deben regir la tributación propia de los entes locales es el de no someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

Es precisamente en este aspecto en que la regulación de los impuestos de patente en nuestro país se presenta particularmente deficiente. En la práctica totalidad de las leyes de patentes, el parámetro utilizado son los ingresos brutos o netos tal como se calculan para efectos del impuesto sobre la renta, que reflejan la

renta nacional, lo cual plantea el problema de aquellos sujetos pasivos que obtienen dicha renta mediante el ejercicio de actividad en diversos municipios.

Alguna confusión presenta el hecho de que las distintas leyes incluyen como base imponible del impuesto sea los ingresos brutos, la renta neta (llamada líquida gravable) o una combinación de ambos, sin especificar que debe ser una base atribuible a la actividad desarrollada al interno del cantón y sin, por consiguiente, establecer un método o criterio con base en el cual hacer la correspondiente atribución.

Pese a lo anterior, parece claro que el concepto de renta bruta o neta para efectos de los impuestos de patentes no es el mismo que para efectos del impuesto sobre la renta. Y ello no es así por una elemental razón: como dijimos, el hecho generador del impuesto de patentes es el ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa, en el cantón respectivo; el hecho generador del impuesto sobre la renta es, en cambio, el ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa **en todo el territorio nacional**. Esto implica que si parte de la actividad lucrativa que desarrolla un contribuyente afincado en un cantón determinado se desarrolla sustancialmente fuera de ese cantón, necesariamente debe acudirse a algún criterio razonable para atribuir la parte que se desarrolla dentro y la que se desarrolla fuera.

Por lo anterior, la referencia a los controles cruzados con la Dirección General de Tributación a que suelen referirse las distintas leyes de patentes no tienen carácter sustantivo, sino meramente procedimental. Es decir, no implican que lo que es renta bruta para efectos del Impuesto de Patentes es idéntico a lo que es renta bruta para efectos del Impuesto sobre la Renta. Simplemente significa que la Administración tributaria municipal podrá utilizar la información que tenga la Dirección General de Tributación para efectos del impuesto sobre la renta, **como punto de partida** para controlar la veracidad de lo declarado para efectos municipales. Así, cualquier discrepancia es un dato relevante a ser considerado por la Municipalidad para efectos del ejercicio de sus facultades de fiscalización y

determinación de oficio; pero eso es muy distinto a una aplicación automática de la información sobre la renta bruta del impuesto sobre la renta a la base imponible del impuesto de patentes.

Sobre este tema la jurisprudencia es abundante y reiterada, según revisamos a continuación.

En efecto, ya en un Dictamen de la Procuraduría General de la República de 1982³¹, se conoció una consulta sobre “cómo debe calcularse el pago del impuesto municipal por el ejercicio de actividades lucrativas en los diferentes cantones, cuando una misma empresa –como es el caso de RECOPE³²-realice este tipo de actividades en varios cantones.” La respuesta de la asesoría legal del Estado fue la siguiente:

“De acuerdo con la doctrina dicho impuesto debe pagarse proporcionalmente a aquellas municipalidades en donde se realice la actividad. Lo anterior para evitar una doble imposición....

En la situación expuesta (...) es claro que el hecho generador se da con todos estos elementos en los dos casos, debido a las actividades que RECOPE realiza en esos cantones. De conformidad con lo anterior, es nuestro criterio que debe cuantificarse el monto correspondiente en cada cantón y pagarse de acuerdo con esa suma el respectivo impuesto municipal de acuerdo con la ley.”

Como puede verse, se introduce el criterio de la atribución “proporcional” a aquellas municipalidades en donde se realice la actividad.

³¹ Dictamen C-011-82 de 25 de enero de 1982.

³² RECOPE son las siglas de la empresa estatal denominada REFINERÍA COSTARRICENSE DE PETRÓLEO, que, como su nombre lo indica, tiene por objeto la refinería petrolera pero también la importación de productos derivados del petróleo.

En la sentencia del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, No. 1327 de las 11:16 horas del 16 de marzo de 1984³³ se conoció también un litigio suscitado entre RECOPE y la Municipalidad de Goicoechea, de la Provincia de San José. RECOPE tiene varias instalaciones industriales en la Provincia de Limón, así como varias plantas de distribución en otros lugares del país. En el cantón de Goicoechea están ubicadas las oficinas administrativas y contables. La sentencia de referencia admite que RECOPE es sujeto pasivo de la obligación tributaria en Goicoechea; sin embargo, advierte que *“no es posible que por las oficinas administrativas y contables que tiene en jurisdicción el cantón de Goicoechea, se le grave en la totalidad de la tabla conforme a la totalidad de los ingresos brutos anuales de la empresa....Es cierto que Recope cuenta con instalaciones industriales en la Provincia de Limón, con plantas de distribución en otros lugares del país y con oficinas administrativas y contables como las que se apuntan en este juicio, por lo que sería a todas luces impropio que la Municipalidad en cada jurisdicción donde haya instalaciones como las descritas, pretenda cobrar sus tributos en base a leyes similares utilizando el mismo procedimiento de todos los ingresos brutos anuales. Sin duda que ello constituiría en el fondo una doble imposición que precisamente las leyes tributarias específicas de impuesto de patente de cada municipalidad, como sucede con la del Cantón de Goicoechea, no regulan las soluciones que deban aplicarse en este tipo de situaciones especiales, pero que, para el caso de autos obliga a que se defina en sede administrativa el monto de la carga impositiva conforme a los procedimientos de la Ley 6470 de 25 de setiembre de 1980 que crea el tributo de análisis, y por ausencia del procedimiento idóneo, por aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Como fácilmente se observa, en el caso de examen se tasó el impuesto con base en el movimiento general de la empresa, cuando está demostrado en autos que en el Cantón de Goicoechea, Recope sólo efectúa una parte no despreciable de su actividad tendiente al fin último de su cometido general –cual es la refinería y la venta de los hidrocarburos*

³³ Esta sentencia fue confirmada en vía de casación por la resolución de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de las 14:30 horas del 20 de noviembre de 1984.

derivados del petróleo. En consecuencia, es obvio que con fundamento en la ley de impuesto de patente que se cita, el tributo es aplicable a Recope en el cantón de Goicoechea, pero limitado a la actividad que allí se cumple –o sea en el porcentaje que se determine que la actividad administrativa o de operaciones que allí se acuerdan y de cualquier otra índole, se considera que influyen o signifiquen en la operación total de la entidad y el resultado final. Sólo de esa manera es posible la aplicación justa de dicha ley de patentes, a fin de que las otras municipalidades donde tiene también actividad Recope, puedan también válidamente cobrar en proporción sus impuestos en base a leyes similares y sin que resulte para la parte demandante una doble imposición por los mismos conceptos.”

Esta sentencia muestra nuevamente una clara sensibilidad respecto del problema de doble o plurimposición que se generaría si no se intenta una atribución del monto a pagar en función del volumen o importancia de la actividad que, dentro del conjunto, se realiza concretamente en un determinado cantón. Así, la sentencia comentada entiende que si el hecho generador es cantonal, la base imponible automáticamente lo debe ser también.

En oficio de 22 de marzo de 1995, el Instituto de Fomento Municipal (IFAM) vierte su criterio en este asunto, de manera no dispar a lo ya expuesto. Con base en los antecedentes, el IFAM reconoce que estos pronunciamientos confirman que la realización de actividades administrativas de una actividad más general en el cantón de Goicoechea configura el hecho generador del impuesto de patente y, además, que resulta necesario cuantificar el impuesto en el porcentaje que se determine que la labor administrativa y de operaciones ocurridas en Goicoechea signifique o influyan en el resultado económico final de RECOPE en todo el país. No obstante, advierte que tales pronunciamientos no entran a cuantificar concretamente lo que correspondería pagar en el cantón de Goicoechea, remitiendo estas operaciones al procedimiento de determinación establecido en el

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ahí que el IFAM sugiere tres opciones para proceder a esa cuantificación:

1. *“Que RECOPE registre su actividad de ventas o ingresos efectivos ocurridos en cada Cantón y sobre tales declare y pague el impuesto a cada municipalidad donde desempeñe su actividad y el remanente o diferencia en relación con el total nacional, le sea declarado a la Municipalidad de Goicoechea, como consecuencia lógica...;*
2. *Que la Municipalidad de Goicoechea y RECOPE definan un porcentaje fijo proporcional y razonable acerca de lo que la actividad administrativa, de operaciones, etc., en Goicoechea representa para RECOPE sobre el total de los ingresos o ventas brutas y sobre la renta líquida gravable a nivel nacional y sea ese porcentaje el que sirva para determinar cual es la base imponible del impuesto de patente de Goicoechea y así se consigne en la declaración jurada municipal que haga RECOPE.*
3. *Que unilateralmente la Municipalidad de Goicoechea defina, conforme el ordenamiento jurídico tributario se lo autoriza, sobre las pruebas o datos creíbles que recabe, lo que es la base imponible del tributo en cada período y siguiendo para ello el procedimiento contenido en su Ley de Patentes y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (determinación de oficio).”*

Vale decir que la Municipalidad de Goicoechea optó por una solución intermedia entre la segunda y la tercera sugerencia: fijar unilateralmente un porcentaje fijo del 25% del monto correspondiente al total de la renta de la institución. Y para determinar dicho total acudió al presupuesto que reportó RECOPE a la Contraloría General de la república, base sobre la que hace el cálculo del impuesto con relación a todas las rentas y lo disminuye a un veinticinco por ciento.

Esta decisión fue objeto de sendos procedimientos administrativos finalmente resueltos en sede judicial, mediante las sentencias Nos. 211-2000 y 316-2000 de la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial de San José. Reconociendo el principio de asignación proporcional del

impuesto en función del nivel de actividad desplegado en las oficinas de Goicoechea en relación con la actividad total de RECOPE, el Tribunal entiende que ello debe hacerse mediante algún criterio técnico administrativo que permita establecer qué porcentaje de renta necesariamente produce la actividad que se realiza en este territorio como parte integrante del proceso de actividad de la entidad. Sin embargo, considera ilegal, por una parte, acudir a una estimación de ingresos en el Presupuesto y no a los ingresos reales. Por otra parte, objeta que el mecanismo de “hacer la operación aritmética sobre la totalidad de las entradas previstas y reducirla a una cuarta parte no representa a simple vista una fórmula justa, equitativa o sujeta a un criterio objetivo basado en elementos fácticos, y no se ha justificado ni explicado de dónde se obtuvo y las razones que expliquen este método.”

Como puede verse, el Tribunal de nuevo asume que sería posible una asignación proporcional del impuesto entre las distintas jurisdicciones, siempre que ésta se haga con “criterios técnicos”.

Ahora, el problema es que muchas de las leyes de patentes no tienen una solución de este tema.³⁴ Algunas leyes –como las de impuestos de patente de San José y Alajuela - permite un ajuste cuando la actividad lucrativa se desarrolle en distintas municipalidades, pudiendo hacerse una atribución proporcional de los ingresos conforme un informe porcentual aclaratorio. En efecto, de acuerdo con el artículo 1, segundo párrafo de la Ley 5694 –reforma introducida por Ley 7548-, “Cuando la actividad lucrativa principal se desarrolle fuera del cantón Central de San José, pero el contribuyente realice también actividades lucrativas en ese cantón, por medio de sucursales, agencias o similares a juicio de la Municipalidad, las personas físicas o jurídicas que operen en ese nivel, deberán pagar a la Municipalidad de San José, el impuesto que se determine, porcentualmente, entre las municipalidades involucradas, de conformidad con lo declarado en un informe

³⁴ Cfr. Leyes de Limón, Pococí, Heredia centro, Belén, Curridabat, Desamparados, Palmares, San Carlos, etc.

porcentual aclaratorio por parte del patentado, donde se demuestre lo percibido por concepto de ingresos en cada Municipalidad; los datos serán verificados por la Municipalidad de San José, en las otras municipalidades.” Solución idéntica a la del artículo 2 de la Ley de Alajuela.

Por su parte, la Ley de Cañas (art. 13), en caso de actividades distribuidas en uno o más cantones, aparte del cantón de Cañas, deben determinar qué proporción del volumen de sus negocios se genera en el cantón de Cañas.

La falta de una norma de este tipo en las demás leyes puede ser un motivo de inconstitucionalidad, por introducir un método de imposición incoherente con la naturaleza local de los servicios públicos que fundamentan el impuesto y por generar una plurimposición con potenciales efectos confiscatorios y discriminatorios.

No obstante, si bien las normas del tipo de las citadas en las Leyes de San José y Alajuela constituyen un avance en el tratamiento del problema planteado, es insuficiente por varios motivos: en primer lugar, es una norma local, válida para los impuestos de patentes de San José y Alajuela, por lo que nada garantiza que las otras municipalidades carentes de una norma similar deban aceptar la distribución porcentual; en segundo lugar, la norma sólo plantea la hipótesis de que la actividad principal se desarrolle fuera del cantón central de San José y del de Alajuela, mas no la hipótesis contraria, a saber, que la actividad principal se desarrolle en San José o Alajuela y se tengan sucursales, agencias o similares en otros cantones; en tercer lugar, la regulación para determinar la distribución porcentual es claramente vaga e imprecisa.

Para inspirar una reforma que trate de dar solución integral al problema, es sin duda ilustrativa la experiencia argentina con el antiguo impuesto sobre las actividades lucrativas, hoy transformado en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Se trata de un impuesto provincial y municipal respecto de la Municipalidad de Buenos Aires, de características similares a nuestros impuestos de patentes.

El problema es bien planteado por **D. JARACH**³⁵:

“A pesar del carácter territorial del impuesto sobre los ingresos brutos como el de su antecesor, el impuesto a las actividades lucrativas, al generalizarse en todas las provincias la adopción de dicho impuesto, surgieron superposiciones de gravámenes recaudados en las diferentes jurisdicciones. Estas superposiciones por el ejercicio de las potestades tributarias de entes estatales yuxtapuestos, no se debía a la utilización de diferentes momentos de vinculación del hecho imponible con la potestad fiscal (por ejemplo, la adopción del principio de imposición de acuerdo con la fuente u origen de los ingresos por una jurisdicción y principio del domicilio del contribuyente en la otra).

La superposición se debe solo en pequeña proporción a esa disparidad de criterios acerca del alcance espacial o social del hecho imponible. Es, en cambio, el ejercicio de la actividad productora de los ingresos gravados en forma parcial en varias jurisdicciones la causa del fenómeno. Se trata de establecer el derecho de cada Fisco sobre una parte de los ingresos, proporcionada al volumen de actividad desplegada en su territorio.”

Como expone **J.O. CASAS**³⁶, “tal situación fue resuelta mediante diversos convenios multilaterales, precedidos por el originariamente suscripto entre la Provincia y la Municipalidad de Buenos Aires, el 28/5/53, con vigencia a partir del 1 de enero de ese año. Así, se suscribieron los convenios multilaterales del 24/8/53, el del 14/4/60, el 23/10/64 y, finalmente, el del 18/8/77 (...). Por dichos instrumentos se arbitró un mecanismo para resolver la situación de los contribuyentes que ejercían actividades gravadas en más de una jurisdicción local, distribuyendo la base imponible para la posterior liquidación del tributo entre todas

³⁵ **D. JARACH** *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 2ª. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 832.

³⁶ **J.O. CASAS** “Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, *Derecho tributario*, T. X, Buenos Aires, 1995, p. 6.

las jurisdicciones en que desplegaban sus actividades. Por su régimen general, se tomó en cuenta el porcentual de ingresos obtenidos y de gastos soportados en cada jurisdicción, en relación al total de ingresos y gastos del sujeto, a fin de obtener la base para determinar las obligaciones respecto de cada fisco.”

La característica fundamental de estos convenios “consiste en que no se ha tratado simplemente de subsanar el inconveniente de la doble imposición, sino de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes fiscales autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.” Tarea de armonización que se extiende a los aspectos formales y procedimentales, para evitar a los contribuyentes “las repetidas fiscalizaciones y resoluciones administrativas con respecto a las obligaciones fiscales originadas por un mismo hecho imponible y medidas por un mismo monto de ingresos brutos.”³⁷

Se introduce así, como elemento del hecho imponible de este impuesto, el llamado “sustento territorial”, según el cual “se deberá considerar que una actividad ha sido efectivamente desarrollada en una jurisdicción con sustento territorial suficiente en ella como para justificar la pretensión tributaria del respectivo fisco, cuando en ella se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza...” Es decir, “se entenderá que cuando ha habido gasto ha habido ejercicio de actividad y, por tanto, sustento territorial.”³⁸ Asimismo, en el último convenio se introdujo también la variable “ingresos”, fundamentalmente en los casos en que se actúa a través de sucursales u otros tipos de establecimiento permanente. De este modo, que los artículos 2 a 5 establecen un régimen general de distribución de los ingresos brutos totales del

³⁷ D. JARACH. Op. cit., p.p. 832-833.

³⁸ E. G. BULLIT GOÑI, Impuesto sobre los ingresos brutos, 2ª. Edición, Depalma, 1994, Buenos Aires, p. 84.

contribuyente entre todas las jurisdicciones con base en los siguientes criterios y proporciones:

- a) El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- b) El 50% en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o cosignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Las sucesivas normas del convenio desarrollan los conceptos anteriores.³⁹ Asimismo, se establecen autoridades de aplicación del Convenio Multilateral: la Comisión Plenaria y la Comisión Arbitral, las cuales tienen como función la resolución de conflictos y las tareas de asesoramiento.

Este modelo argentino podría ser de gran utilidad para la reforma del impuesto de patentes, suponiendo que se opte por mantener un impuesto de características

³⁹ Siguiendo la exposición de **D. JARACH**, Op. cit., p.p. 835-836: El artículo 3 dispone, en su primer párrafo, que los gastos a los que se refiere el artículo 2 son los que se originan por el ejercicio de la actividad. El segundo párrafo enumera dichos gastos en forma ejemplificativa en la forma siguiente: "Así se computarán como gastos: los sueldos, jornales y toda otra remuneración; combustible y fuerza motriz; reparaciones y conservaciones; alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley de impuestos a las ganancias." En el tercer párrafo el artículo 3 enumera gastos que no deben computarse a los efectos del reparto de la base imponible: "No se computarán como gastos: a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración de las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuera, que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado; b) El costo de las obras o servicios que se contratan para su comercialización; c) Los gastos de propaganda y publicidad; d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.); e) Los intereses; f) Los honorarios y sueldos de directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan de uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial." El artículo 4 indica qué se entiende por gasto efectivamente soportado en una jurisdicción (primer párrafo) y el criterio de reparto de aquellos que no puedan ser atribuidos con certeza a una jurisdicción determinada: si son de pequeña significación se distribuyen en la misma proporción de los demás; en caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada. Finalmente, el último párrafo dispone que los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible."

similares. Tal reforma podría encontrar acomodo en una normativa estatal ordinaria y general, como sería el Código Municipal.

En esta perspectiva, una opción alternativa es considerar el lugar donde se desarrolle una actividad generadora ingresos como el lugar de realización de la actividad. Así, si se incurre en gastos fuera de ese lugar, éstos no implican una exportación de la fuente, pues serían gastos necesarios para la generación de renta de **la fuente municipal donde se generan ingresos**. Parafraseando lo que sucede en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se trataría de una situación análoga al de una empresa costarricense que incurrir en gastos en el exterior que son necesarios para la generación de renta de **fuentes costarricense**.

En un modelo de impuesto como el Impuesto sobre Actividades Económicas español también se da solución al tema que tratamos, de la manera que de seguido se expone.

En el IAE español, la actividad debe ejercerse en el territorio nacional. Por eso es que existen diversidad de cuotas, la municipal, la provincial y la nacional.

Ahora, la normativa del impuesto, sin embargo, a través de un conjunto de reglas sobre “el lugar de realización de las actividades”, realiza la “municipalización” del impuesto, para efectos de la exacción y distribución de cuotas, tanto municipales como provinciales y nacionales. En ese sentido, como exponen **J.A. IRALA GALAN y otros**⁴⁰, la determinación del lugar de realización de las actividades gravadas tiene como consecuencias, entre otras:

“-Determina qué Ayuntamiento tiene *competencia* para la exacción del tributo (...)

-Presupone *criterios de distribución de cuotas municipales* en el caso de que la actividad se ejerza en locales que radiquen en más de un término municipal (...)

⁴⁰ **J.A. IRALA GALAN y otros**. Op. cit., p. 169.

-Sirve para establecer *criterios de distribución* entre las entidades locales de las *cuotas provinciales o nacionales* que exacciona la Administración Tributaria del Estado (...).”

En la Regla 17 de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas “se precisa qué Ayuntamiento es el que debe ocuparse de la exacción de los distintos tipos de cuotas, a la vez que se deja sentado el principio de la distribución obligada de las cuotas provinciales y nacionales, así como de las mínimas municipales cuando se utilicen locales en distintos términos municipales o se ocupen, por la central eléctrica o la zona portuaria, más de un municipio.”⁴¹

Hay varias reglas:

-Cuota mínima municipal, en que hay local:

Si hay local de por medio, se paga cuota municipal en el Municipio en que éste esté ubicado. Si el local radica en más de un término municipal, la cuota correspondiente será exigida por el Ayuntamiento en el que radique la mayor parte, sin perjuicio de la obligación de aquél de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Si hay varios locales, ubicados en el mismo municipio, se paga tantas cuotas municipales como locales haya.

Si hay varios locales, ubicados en distintos municipios, se paga tantas cuotas municipales como locales haya, ante distintos municipios.

Si se es profesional con local, se paga en el municipio donde esté el local, pudiendo ejercerse en todo el territorio nacional sin pagar cuotas adicionales, salvo que se abra un local en otro municipio o provincia.

⁴¹ **F. POVEDA BLANCO**, El impuesto sobre actividades económicas, Ediciones Deusto, Madrid, 1993. p. 177.

-Cuota mínima municipal, si no existe local determinado:

Actividades empresariales: se establece un cuadro de criterios espaciales según el tipo de actividad desarrollada.⁴²

Actividades profesionales: el lugar de realización coincide con el domicilio fiscal del contribuyente.

Actividades artísticas: domicilio fiscal del sujeto pasivo.

-Cuota provincial:

Se admite su pago opcional y permite el ejercicio de una actividad en todos los municipios de una provincia sin pago de cuota adicional de ninguna clase. Si se tiene varios locales en la provincia, se debe presentar una relación de todos los locales, lo cual es relevante para efectos de la distribución de la cuota provincial entre los distintos municipios.

“La exacción de las Cuotas Provinciales corresponde a la Administración Tributaria del Estado, a través de la Delegación Provincial de la AEAT correspondiente al término municipal del domicilio de la actividad (no del domicilio fiscal del contribuyente, que no tiene por qué coincidir necesariamente con aquél), quien posteriormente distribuirá el importe de las mismas entre todos los Municipios y Diputación Provincial, Cabildo o

⁴² Mineras, extractivas y captación de aguas: término municipal donde radique el yacimiento o explotación; producción de energía eléctrica: T.M. donde radique la central; transporte y distribución de energía eléctrica, distribución de petróleo, gas natural, gas ciudad, agua y vapor: T.M. cuyo suelo, vuelo o subsuelo esté ocupado por las redes de suministro; construcción: T.M. donde radique la construcción, instalación o montaje; comerciales sin establecimiento: T.M. donde se celebren las operaciones; venta por correo o catálogo: T.M. de destino de las mercancías; prestaciones de servicios sin establecimiento: T.M. donde se presten; prestaciones de servicios en que intervengan elementos materiales: vehículos, ferrocarriles, barcos...: T.M. donde se preste el servicio; autopistas: T.M. donde se sitúe la autopista; máquinas recreativas...T.M. donde estén ubicadas las máquinas; contadores de agua, luz, gas: T.M. donde se ubique los contadores; Clasificadas por las Tarifas como fuera de establecimiento: T.M. donde se presten los servicios; venta y alquiler de inmuebles: T.M. donde se radiquen los inmuebles.

Consejo insular o Comunidad Autónoma uniprovincial, de la provincia a que las cuotas se refieran.”⁴³

-Cuota nacional:

“La exacción de las Cuotas Nacionales corresponde a la Administración Tributaria del Estado, a través de la Delegación Provincial de la AEAT competente en función del domicilio fiscal del contribuyente,-contrariamente a lo que sucede con las Cuotas Provinciales- (y no del término municipal al que corresponda el domicilio en que la actividad se ejerza, que no tiene por qué coincidir necesariamente con aquél), que posteriormente distribuirá su importe entre todos los Municipios de territorio común...”⁴⁴

Un esquema que refleja lo anterior es el siguiente:

| Clase cuota en tarifas | Lugar de realización | Trib. por cuota |
|-------------------------------|-------------------------------|---|
| Municipal | Un municipio | Una cuota mun. |
| Municipal | Varios | Varias mun. |
| Varias | Un municipio | Una cuota mun. |
| Varias | Varios mun. (mismaprov.) | Varias mun. O una prov. |
| Varias | Varios mun. (varias prov.) | Varias. mun Varias prov. O una nac. O una o Varias mun. |

⁴³ J.A. IRALA y otros, Op. cit., p.p. 292-293.

⁴⁴ J.A. IRALA y otros, Op. cit., p.p. 295.

O una o Varias prov.⁴⁵

La idea central, como se ve, es que se pague en los distintos municipios o, en el caso de las cuotas provinciales o nacionales, **en favor de los distintos municipios**, según la actividad económica que se realice en cada cual, atendiendo a los lugares de realización de cada una.

Por otra parte, siempre en relación con este aspecto espacial, ha planteado problemas prácticos la determinación de cuándo se puede considerar que se realiza actividad lucrativa en un determinado cantón. La pregunta es si el hecho de realizar una venta final en un determinado cantón de bienes que se distribuyen desde otro cantón implica la realización de la actividad en el primer cantón. Su respuesta no aparece clara ni en el Código Municipal ni en las leyes de patentes. A continuación ofrecemos una interpretación de la cuestión, sugiriendo que una aclaración en este sentido debe incluirse a nivel del Código Municipal o Código Tributario Municipal.

Para aclarar este punto, conviene traer a colación el concepto de “fuente” de una renta, el cual ha sido ampliamente desarrollado en el contexto del impuesto sobre la renta que, como se sabe, se basa en el concepto de fuente costarricense.

En ese sentido, la importación de bienes y activos en general no configuran renta de fuente costarricense, pese a que la venta final se hace en el territorio nacional y a agentes económicos en Costa Rica. En estos casos, la actividad sustancialmente se desarrolla fuera del país y en conexión con estructuras económicas externas. En ese sentido, por ejemplo, el **oficio DGT-1568-05, del 29 de setiembre de 2005** de la Dirección General de Tributación ha establecido que la adquisición por licitación de unos puentes modulares metálicos lanzables no generan el impuesto. Sostiene la Administración que

⁴⁵ Clasificación tomada de **J.A. IRALA y otros**, *Op. cit.*, p. 295.

“este criterio se encuentra en concordancia con lo establecido en el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [...], que en su párrafo octavo establece que no procede el pago del impuesto de remesas al exterior cuando se paguen o acrediten intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados a proveedores del exterior por la importación de mercancías, de lo cual se deduce que el legislador quiso dejar constancia expresa de la no procedencia del gravamen sobre los pagos accesorios en la importación de mercancías a proveedores extranjeros, en razón de que lo principal (el pago de la mercancía propiamente dicha) tampoco está afecto el impuesto.”⁴⁶

En el mismo sentido, el oficio 746 de 25 de mayo de 1998 de la entonces Dirección General de Tributación Directa, citando a su vez el oficio No. 000666 del 12 de mayo de 1998 señala que las ventas hechas por una empresa domiciliada en el exterior a empresas locales a través de un representante de casas extranjeras en Costa Rica no es de fuente costarricense. Así, en referencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta, nos dice:

“ Sobre el particular, le informamos que el artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092 del 21 de abril de 1988, indica que el impuesto sobre las remesas al exterior grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior. Por su parte el artículo 54 que le sigue, establece que se considerarán rentas de fuente costarricense, entre otras, las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República; las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país y las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales, entre otras.

⁴⁶ Se citan los oficios n.º 666 del 12 de mayo de 1998; n.º 746 del 25 de mayo de 1998 y n.º 907 del 23 de junio de ese mismo año: “[...] Por lo anterior, le indicamos [...] que no debe efectuar retención alguna en concepto del impuesto sobre remesas al exterior, puesto que estos pagos no constituyen rentas de fuente costarricense, razón por la cual no se da el hecho generador del impuesto [...]”.

En el caso que nos ocupa, si bien es cierto que nos encontramos ante la ejecución de actividades comerciales, éstas no son desarrolladas en el país, sino que son servicios prestados fuera del territorio nacional, por lo que esta Dirección considera que no estamos ante la presencia de rentas de fuente costarricense. Aquí no está de más aclarar que aunque el dinero que se envía al exterior tiene origen costarricense, por ser pagado por una institución nacional, la diferencia que se presenta y que resulta el factor determinante para considerar que es una renta de fuente no costarricense, es que el pago se da como retribución de una actividad comercial que no es efectuada dentro del territorio costarricense, es decir, los actos que conducen a la existencia de ese pago, sea, la venta de mercancías en la situación de análisis, se producen fuera del país.

Este criterio se encuentra en concordancia con lo establecido en el artículo 59 de la Ley, que en su párrafo octavo establece que no procede el pago del impuesto de remesas al exterior cuando se pague o acrediten intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados a proveedores del exterior por la importación de mercancías, de lo cual se deduce que el legislador quiso dejar constancia expresa de la no procedencia del gravamen sobre los pagos accesorios en la importación de mercancías a proveedores extranjeros, en razón de que lo principal (el pago de la mercancía propiamente dicha) tampoco está afecto al impuesto.”

Al respecto resulta interesante lo dicho por el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-268-2009 confirmado en C-315-2009 al decir que, “la actividad que realiza la concesionaria de esa obra pública es una actividad lucrativa, pero la municipalidad de Orotina sólo podría cobrarle si esa empresa tiene en el cantón su domicilio, entendido como el lugar de sus operaciones y organización administrativa, y si no lo tuviere, si tiene un convenio con la municipalidad en que lo tiene para compartir la recaudación. Las casetas de peaje no son equivalentes al domicilio. Para que una persona física o jurídica pueda ser tenida como sujeto pasivo del impuesto de patente (Ley N°7246) no solo debe desarrollar su actividad principal dentro del Cantón de Orotina sino que también debe estar domiciliada en dicho cantón”.

El parangón con el impuesto de patentes es evidente: un proveedor radicado en un cantón de empresas radicadas en otro, de la misma manera en que un proveedor del exterior lo es de empresas en Costa Rica; por lo que entonces nos encontramos ante la situación de que cuando este “agente vendedor” domiciliado en un cantón distinto de la empresa realiza actividades de venta en nombre de la misma, esta domiciliando para efectos del impuesto de patentes dicha actividad comercial en ese cantón, dándose así el hecho generador y desencadenándose el fenómeno de imposición pluricantonal.

En este sentido, en relación con el impuesto de utilidades tuve la ocasión de escribir⁴⁷ respecto de la figura del agente dependiente que:

“El agente dependiente normalmente ostenta poderes de representación de la empresa. Al respecto es interesante cómo es este uno de los elementos definitorios para entender que una empresa tiene un “establecimiento permanente”, según las regulaciones contenidas en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE. En efecto, el artículo 5.5 de dicho Modelo establece: “No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente[...].” Cfr. Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 39-40. En la página 88 se añade: “Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente para la empresa son los “agentes dependientes”, esto es, las personas, empleadas o no, que no son agentes independientes[...].” “Una empresa de un Estado Contratante que realice operaciones comerciales por medio de un corredor, un comisionista general o

⁴⁷ **A TORREALBA.** La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Versión digital en www.impositus.com ., p.p. 89-90.

cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente no puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante por razón de estas operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de sus actividades[...]. La independencia de una persona en relación con la empresa representada se aprecia en función de la amplitud de las obligaciones que le afectan frente a ésta. Si las actividades comerciales que ejerce por cuenta de la empresa están sometidas a instrucciones detalladas de ésta o a su control general, esta persona no puede considerarse como independiente de la empresa. Otro criterio importante consiste en determinar si el riesgo del empresario debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa. Una filial no debe ser considerada como dependiente de la sociedad matriz por el solo hecho de que el capital pertenezca a esta última[...]. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías en nombre de una empresa, sino que también actúa habitualmente respecto de ésta como agente permanente con poderes para concluir contratos, constituirá un establecimiento permanente en cuanto a esta actividad particular, ya que de esta forma actúa fuera del ejercicio habitual de sus propias operaciones comerciales (esto es, las de un comisionista)[...]”.

Ya la Sala Constitucional había analizado este tema desde su sentencia No. 4496-94, de las 15 horas 36 minutos del 23 de agosto de 1994, en que llegó a hacer, para efectos del impuesto sobre patentes, esta nítida distinción: la distribución de mercancías desde una empresa en un cantón a empresas de otros cantones a través de una flotilla propia no genera renta de fuente de cada cantón al que se le distribuya, a menos que los camiones sean utilizados para ventas abiertas al público en el curso de las rutas. En efecto se dijo lo siguiente:

“En otras palabras, a juicio de la Sala cabe distinguir si la actividad de los vehículos de las empresas interesadas cumple con la función de distribución y reparto o si por el contrario, salen a las rutas nacionales a ofrecer sus productos y a vender indiscriminadamente a quien así lo solicite, independientemente de que el comprador sea un comerciante o no. Pero comprobar si se dan o no esas circunstancias, no es un problema de constitucionalidad, sino de legalidad. Es

decir, corresponde a la administración municipal, en cada caso, definir si se dan los presupuestos del tributo, para entonces aplicar el impuesto correspondiente. Y consecuentemente, le cabe al particular el derecho de impugnar el acto de imposición si considera que el tributo no es aplicable...

Todo lo anterior nos llega a sentar la necesidad de HACER ENFASIS EN LA DISTINCIÓN DE CAUSAS, de manera tal que debe entenderse que si por medio de los camiones ruterios se ejerce directamente actividades lucrativas de venta ambulante y no sólo de mera distribución o entrega de pedidos, el impuesto de patentes debe ser pagado, puesto que en tal presupuesto la aplicación de las normas que regulan el tributo no sería inconstitucionales; pero si no existe el hecho generador del impuesto sobre actividades lucrativas, la interpretación extensiva es inadecuada y resultaría inconstitucional.”

Así, por ejemplo, en el caso de una empresa en que las ventas se hacen una parte en un determinado cantón y el resto por medio de sus vendedores en todo el país por medio de la actividad de venta de estos (*agente dependiente*) quienes obtienen las órdenes de compra, que luego se despachan desde el cantón de origen, por lo que cabría entender que se da una actividad de fuente en cada cantón, donde estos vendedores en nombre de la empresa realizan ventas sujetas al impuesto de patentes de cada uno de los cantones.

Es decir, en este caso, no se estaría ante una “exportación” desde el cantón de origen, sino que se desarrolla una actividad sujeta a impuesto en cada uno de estos sitios en cabeza de estos vendedores que fungen como agentes de la empresa, tal y como lo distinguió la Sala Constitucional en el citado voto 4496-94 al decir que si es mera distribución y entrega, no hay ejercicio de una actividad lucrativa; pero si se ejerce el comercio está sujeto a patente y por ende, debe de prorratearse el pago del impuesto por las ventas realizadas en cada cantón. En el fondo, la manifestación económica de la realización de “actividades lucrativas” es la generación de “ingresos”. Es decir, la forma para demostrar que se han realizado actividades lucrativas es porque se han generado ingresos.

Esta tendencia de tratamiento de rentas pluricantonales se esbozaba en el Proyecto de Reglamento de Patentes de la Municipalidad de Flores (del que no se encontró aprobación alguna) que en su artículo 52 reconocía la existencia de este tipo de figuras al decir:

“Pago del impuesto de sucursales o agencias. Cuando la actividad lucrativa principal se desarrolle fuera del Cantón de Flores de Heredia, pero el contribuyente realiza también actividades lucrativas en este cantón, por medio de sucursales, agencias o cualquier otra forma distribución, el impuesto que deberá pagarse a la Municipalidad se calculará sobre los ingresos brutos que se reporte en la respectiva declaración municipal. Se debe adjuntar una certificación de un contador público autorizado, en donde se anotan los ingresos brutos que obtuvo la sucursal o agencia en este cantón; en caso de que la actividad de distribución se realice en varios cantones, la certificación deberá contener un detalle de la distribución que se realiza en todos los cantones por parte del contribuyente”.

Así, el fenómeno de domiciliación es consustancial respecto al hecho generador tanto del impuesto de utilidades como se explicó atrás (caso de las sucursales, divisiones o establecimiento permanente), como del de patentes donde los esquemas de desarrollo empresarial pluri-cantonal son muy comunes y entienden que una empresa afincada de manera operativa en un cantón puede desarrollar actividad comercial en distintas jurisdicciones territoriales, dado que como apunta **EVANS MARQUEZ**⁴⁸, “cuando hablamos de impuesto de patentes hablamos de un impuesto territorial, lo que significa que la actividad debe desarrollarse o cumplirse dentro de la jurisdicción territorial del municipio, lo que algunos han denominado el sustento territorial del impuesto. (...) En el caso del impuesto de patente, estamos en presencia de criterios de territorialidad objetivos, en el sentido que se concentran sobre el lugar geográfico desde donde se ejecutan y

⁴⁸ R. **EVANS MARQUEZ**, Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano. Mc Graw Hill, Caracas Venezuela, 1998.

perfeccionan las actividades comerciales o industriales del contribuyente, aunado al requisito de una presencia física y el despliegue efectivo de la actividad dentro los confines territoriales del Municipio.”

En todo caso, valga reiterar que este problema debe ser, por exigencias del principio de coordinación, ser resuelto a nivel de una ley estatal y no en las respectivas leyes del impuesto de patentes.

2.2. Aspectos cuantitativos y determinativos de la obligación tributaria

En la práctica totalidad de las leyes de impuesto de patentes se establece un sistema de autoliquidación, en que el impuesto se determina por el propio contribuyente, quien debe hacer una declaración jurada en la que aplique los distintos tipos impositivos previstos en las distintas leyes, normalmente sobre las ventas o ingresos brutos, definidas como el volumen de las ventas una vez deducido el impuesto general sobre las ventas.

Es decir, la declaración se combina con la autoliquidación del sujeto pasivo, pues en ella se debe fijar el monto de impuesto a pagar.

No obstante, hay una cierta contradicción con lo indicado, por ejemplo, en el artículo 2 de la Ley de San José, que establece que “El impuesto de patente será fijado por la Municipalidad de San José...”, dando la impresión de que se alude a un sistema de determinación originaria “de oficio” o por la Administración, en lugar de un sistema de determinación por el sujeto pasivo. Esta contradicción debería ser subsanada.

Hay algún caso, como el de la Ley de la Municipalidad de Belén, en que en el artículo 6 de la ley se dice que *“más tardar el 31 de diciembre, las personas a quienes se refiere el artículo 1 de esta ley, presentarán a la Municipalidad una declaración jurada de sus ingresos brutos. Con base en esta información, la*

Municipalidad calculará el impuesto por pagar". En este sentido, es posible sostener, que se trata de un "impuesto de determinación mixta", dado que la ley pone en manos del contribuyente la obligación de declarar la base imponible del impuesto, y en el municipio la obligación de calcular el impuesto a pagar, aplicando el tipo impositivo. No obstante, es de notar que, en la práctica, el formulario de "declaración jurada" que se utiliza tiene la estructura de una verdadera declaración-autoliquidación, es decir, en que el propio contribuyente determina o liquida la obligación tributaria, llegando hasta cuantificar el impuesto mismo. Esto resulta claro de la sección del formulario denominado "Determinación del impuesto", que hemos tenido a la vista.

Una buena cantidad de las leyes prevén de manera expresa la posibilidad de verificar, ante la hoy Dirección General de Tributación, la exactitud de los datos suministrados.⁴⁹ Debe entenderse que tales datos se refieren a los ingresos brutos del sujeto pasivo.

No obstante, en un artículo como el 9 de la Ley de San José, se introduce una frase cuyo sentido no está nada claro y que destacamos de seguido en negrita: "Autorízase a la Municipalidad de San José para verificar, ante la Dirección General de Tributación Directa, la exactitud de los datos suministrados, **circunstancia que determina que la categoría asignada es incorrecta**, la Municipalidad hará la recalificación correspondiente."

Para averiguar qué se quiso decir con "categoría asignada" parece necesario remitirse al artículo 17 de la Ley, que es el que establece la tarifa por "categorías". Si esto es así, la norma del artículo 9 parece confundir dos métodos distintos de determinación de la obligación tributaria, lo que lleva a que no quede nada claro cuál es el "objeto" de la recalificación que, de acuerdo con este artículo, podría emprender la Municipalidad. En efecto:

⁴⁹ Mun. de Limón, art. 10; Mun. de Siquirres, art. 9; Mun. de Santo Domingo, art. 9, Mun. de Desamparados, art. 9. No lo tienen, por ejemplo, Heredia, Belén

a. La determinación del impuesto como un porcentaje de los ingresos brutos constituye aplicación del método principal de determinación de la base imponible previsto en el artículo 125 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: el llamado método de base cierta, que se conoce en la doctrina también como “de estimación directa.” Decía **F. SAINZ DE BUJANDA**⁵⁰ que el “calificativo de *directa* se emplea para detectar que el conocimiento que se persigue no se obtiene a través de índices o presunciones, sino de modo inmediato, esto es, tomando posesión de los datos en los que se exprese la constitución de la base y que permitan, consiguientemente, efectuar una auténtica *evaluación* de aquella (...) la llamada determinación directa no es, en suma, sino el método que *aspira* (...) a la obtención de certidumbre en la medición de la base de cada obligación tributaria y que lleva a cabo la medición *con respeto a la configuración del hecho imponible.*”

F. PEREZ ROYO⁵¹ precisa que lo “que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas (...). Se suele decir en este sentido (...) que la estimación directa se sirve de datos reales. En el caso de los impuestos cuya regulación impone a los sujetos deberes de carácter contable o registral (...), estos datos reales serán los resultantes de la declaración del sujeto obligado y de su contabilidad, a la que debe ajustarse dicha declaración y que servirá para comprobar eventualmente la corrección de la misma. En aquellos otros supuestos en que no existen específicos deberes de contabilidad, la estimación directa se basará en la declaración del sujeto, que debe incorporar la descripción del objeto del tributo. Es lo que sucede en el caso de los impuestos que recaen sobre el patrimonio o la transmisión de elementos del mismo.”

⁵⁰ **F. SAINZ DE BUJANDA**. Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, *Hacienda y Derecho*, VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p.p. 211-212.

⁵¹ **F. PEREZ ROYO**. Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 5ª. Edición, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1995, p. 171.

b. El artículo 17, en cambio, introduce un mecanismo de *estimación objetiva de cuotas*, al disponer que “Las personas, físicas o jurídicas, a que se refiere el artículo 12 de esta ley pagarán el impuesto de patentes, de acuerdo con la siguiente tarifa...” Y a continuación se indican 10 clases de categorías, de la 1 a la 10, a cada una de las cuales se asigna una cuota trimestral de impuesto. La aplicación de esta tarifa debe hacerse tomando en cuenta la actividad principal, la ubicación del establecimiento, la condición física del local, los inventarios de existencias, materiales, maquinaria, y materia prima, y el número de empleados, principalmente por analogía o comparación con establecimientos que ejerzan la misma actividad. Seguidamente establece una metodología que pretende definir técnica y objetivamente la categoría a que pertenece cada establecimiento.

Este sistema no cuantifica el tributo a través de la determinación cierta de la base imponible y la aplicación de una alícuota, sino que fija directamente una cuota de impuesto trimestral para cada una de las 10 categorías. Así, el tributo es variable sólo en función de la clasificación en una u otra categoría que se le haga a una empresa. En cambio, la cuota tributaria es fija para todos los miembros de esa categoría. Además, la clasificación en la categoría la hace la Administración, sin que exista deber formal del contribuyente de “autoclasificarse”.

También es de observar que el sistema del artículo 17 es un método basado en índices o signos externos (ubicación del local, número de empleados, etc.), los cuales “constituyen datos o elementos externos a la materia imponible”, en este caso, los ingresos brutos o volumen de ventas.⁵²

⁵² La doctrina ha clasificado los métodos de estimación objetiva de las bases imponibles según que acudan a elementos internos o externos a la materia imponible. Como explica **ANA M. JUAN LOZANO** (La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF, Ed. Civitas, Madrid, 1996, p.p. 62-63), “En función de dicho criterio aparece una delimitación genérica entre los métodos basados en índices o signos externos, y los que suelen englobarse bajo el galicismo *forfait*; ambas modalidades tienen en común el carácter automático de la determinación, pero se distinguen en que, mientras los índices constituyen datos o elementos externos a la materia imponible, el *forfait* se funda en elementos que son propios o internos a la misma. De este modo, la superficie de un local de negocios sería un signo externo respecto al beneficio, mientras que el volumen de ventas o la cifra de negocios es un elemento interno de éste, uno de sus componentes básicos, en el cual se puede fundar la determinación del mismo en una cifra global o alzada.”

A la vista de estos dos sistemas tan diferentes, no queda claro en el artículo 9 si las potestades de la Administración municipal para “recalificar” se refieren al primer sistema o al segundo. Es decir, si puede ésta recalificar mediante la determinación de una renta bruta diferente o si puede recalificar mediante la asignación de una categoría diferente que conlleve, por lo tanto, una cuota tributaria también diversa.

Tampoco queda claro las relaciones entre los dos métodos de fijación del tributo. El artículo 10 de la Ley de Patentes de San José establece que “Si el patentado no presenta la declaración jurada en el término indicado en el artículo 7 de la Ley la Municipalidad aplicará la calificación del año anterior, salvo que el Departamento de Patentes determine la necesidad de recalificar la respectiva patente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17, reformado por la Ley No. 7275, del 6 de enero de 1992. El artículo 12, por su parte, señala que “A las personas físicas o jurídicas que no hayan presentado la declaración sobre la renta, teniendo la obligación de hacerlo, o que estén excluidos de tal obligación se les aplicará la tarifa que establece el artículo 17 de esta ley.”

De la lectura de estos artículos parece que el método de base cierta es el principal y que el segundo es subsidiario para el caso en que exista incumplimiento en cuanto a la obligación de presentar declaración. Sin embargo, esta constatación da pie a varios interrogantes:

- a) Si el sujeto pasivo incumple su deber de declarar y autoliquidar su impuesto, ¿*debe* la Municipalidad forzosamente aplicar la tarifa del artículo 17 o simplemente *puede*?
- b) Si la Municipalidad debe forzosamente aplicar la tarifa del artículo 17, la consecuencia es que ya no podría intentar posteriormente recalificar con base en una investigación de oficio sobre la renta bruta obtenida por el sujeto pasivo. El objeto de una recalificación sólo podría ser la reclasificación en una categoría diferente, en cuyo caso tampoco queda

claro si ésta rige para los hechos generadores futuros o si puede aplicarse hacia el pasado. Asimismo, estaríamos ante un régimen *opcional* desde el punto de vista del contribuyente, quien puede ver cuál es el sistema que más le conviene, pues si es el del artículo 17 le bastará con incumplir con el deber de declarar y autoliquidar.

- c) Si la Municipalidad puede aplicar la tarifa o puede no hacerlo, la consecuencia es que, si la aplica, la cuota tributaria sería tan sólo provisional, pues podría ser revisada por una determinación de oficio que aplicara el sistema principal. En este punto también es de recordar que esta determinación de oficio la puede hacer la Municipalidad tan sólo con base en la información que pueda extraer de la Dirección General de Tributación sin que pueda conducir sus propios procedimientos de fiscalización orientados a determinar directamente la renta bruta.
- d) Lo que parece que sí no puede hacer la Municipalidad es aplicar la tarifa del artículo 17 si el sujeto pasivo declaró y autoliquidó su impuesto, pues el requisito para esa aplicación es el incumplimiento con la declaración y autoliquidación. Es decir, la Municipalidad no puede, por ejemplo, recalificar un impuesto autoliquidado según el sistema principal con base en una asignación en una categoría que le implique el pago de un impuesto mayor.

La tesis de la provisionalidad de la cuota determinada según la tarifa del artículo 17 puede encontrar sustento a la luz de lo dispuesto por el artículo 13, que establece que dicha tarifa se aplicará a toda actividad lucrativa que se inicie con carácter provisional, debiendo la Municipalidad “recalificar el impuesto en el segundo año, conforme a la declaración sobre la renta del primer período fiscal completo...” Sin embargo, el problema es que dicho carácter provisional se atribuye sólo a esta concreta hipótesis y no a aquella en que el sujeto pasivo simplemente no ha declarado.

Como se ve, la normativa es confusa y una reforma debe aspirar a eliminar este defecto. Podemos intentar delinear en qué sentido puede ir la reforma.

Ante todo, es importante observar que la relación en términos del monto de impuesto a pagar entre los dos sistemas parece ser completamente arbitrario. Es decir, lo que una empresa pague según su renta bruta o según la categoría en que le toque puede variar profundamente, pues nada en la ley nos dice que las cuotas determinadas por categorías aspiran a aproximarse a la cuota que resultaría de aplicar el tipo sobre la renta bruta. Más aun, la Ley no establece principio alguno que explique cómo se llega al monto de cuota tributaria por categoría. Siendo esto así, debe descartarse toda posibilidad de que la aplicación de uno u otro sistema sea opcional para el sujeto pasivo.

Esto nos lleva a que, en la estructura actual del impuesto, el sistema del artículo 17 debería ser en todo caso provisional, para permitir que la Administración pueda siempre determinar el impuesto de acuerdo con el método principal, así como contar con un sistema de sanciones tendente a persuadir al sujeto pasivo hacia su cumplimiento. De hecho, la única justificación que podría encontrarse para mantener este método subsidiario y provisional es la posibilidad de obtener recaudación en forma simple, sin los obstáculos de las fiscalizaciones orientadas a determinar los ingresos brutos reales.

Sería importante redefinir también los montos de cuota por categoría, así como ampliar y particularizar las categorías: más categorías, con subclasificaciones o epígrafes al interno. Adicionalmente, si un objetivo es persuadir al contribuyente a aplicar correctamente el método principal, la elevación de los montos de categoría es un instrumento importante. Cabe recordar el ejemplo de la elevación de las rentas presuntivas en el impuesto sobre la renta: antes de la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria, las rentas presuntivas eran muy bajas, lo que constituía un incentivo para no declarar y “acogerse” a la renta presuntiva; luego de esta Ley, que operó una elevación dramática de dichas rentas presuntivas, el incentivo ha

desaparecido. Igualmente, debe preverse un método de indexación del monto en colones (por ejemplo, índice de precios al consumidor), técnica por demás de uso reciente en nuestra experiencia legislativa.⁵³

Otro modelo de determinación de la renta bruta lo encontramos en alguna ley como la de Pococí, que en su artículo 11 introduce un sistema de rentas presuntivas similar a la que prevé el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para profesionales. Con una diferencia: no se aplica para casos de incumplimientos formales del contribuyente, como es en dicho artículo 13 LISR, lo cual trae confusión sobre su condición de subsidiariedad respecto del método de base cierta. Además, arrastra las críticas que se puedan hacer contra esta figura.⁵⁴ En relación con el concepto de renta bruta, la generalidad de las leyes no son claras en cuanto a si éste debe entenderse en el mismo sentido de “renta bruta” para efectos del impuesto de utilidades en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Fundamentalmente, es de observar que falta una remisión explícita a dicho concepto, si es que se pretende adoptar dicha técnica. Esto presenta el problema de qué sucede con las reformas que, con posterioridad a la Ley de Patentes, se operen en la Ley del Impuesto sobre la Renta: esto sucedió, por ejemplo, con la inclusión de los ingresos por CAT en la renta bruta del impuesto de utilidades en 1998. Asimismo, recuérdese que el impuesto de utilidades grava ciertas rentas de capital –no empresariales. Así, si se va a precisar que el hecho generador en este impuesto consiste en el gravamen de actividades empresariales (y, eventualmente, profesionales y artísticas), lógico es también delimitar el concepto de renta bruta a aquellos ingresos que provengan de esas actividades.

Moviéndonos hacia los aspectos procedimentales, la Administración Tributaria municipal debe estar en condiciones de realizar sus propios procedimientos fiscalizadores, lo cual no es posible por las razones que se exponen en la parte de este reporte dedicada a los procedimientos tributarios locales en general. Esto

⁵³ Ver al respecto la Ley 7972, que establece cargas tributarias sobre licores, cervezas y cigarrillos.

⁵⁴ Véase, **A. TORREALBA**, *La Imposición sobre la Renta en Costa Rica*, Escuela Judicial-Imprenta Judicial, San José, 2009, p.p. 267 ss.

debe complementarse con la posibilidad de un pleno intercambio de información tributaria entre la Administración municipal y la estatal, así como la posibilidad de coordinación institucional de esfuerzos fiscalizadores entre éstas y, lógicamente, entre las distintas administraciones municipales. También abordamos este tema en la sección indicada.

Otro aspecto que requiere una precisión es el del régimen de impugnación y revisión de los actos determinativos y de reclasificación en una categoría de la tarifa.

En cuanto a los actos determinativos, es de notar que hay dos tipos de leyes de impuesto de patentes: por una parte, en las que no existe un régimen especial regulado en la respectiva Ley de Impuesto de Patentes. Esto ha generado una cierta incertidumbre, si bien la jurisprudencia⁵⁵ ha sido clara en el sentido de que debe aplicarse supletoriamente el procedimiento determinativo previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Este mecanismo implica que, con la reciente reforma a este Código operada por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, también habría cambiado el procedimiento determinativo para

⁵⁵ Así, en un oficio del Departamento Legal del IFAM a la Municipalidad de la Unión de Cartago, de fecha 6 de julio de 1990, se dice:

"...La Municipalidad, mediante oficio de fecha 7 de setiembre de 1989 notificó a la recurrente el traslado de cargos pertinente...

...No obstante que en el traslado no se otorgó plazo para oponerse, que de por sí considero facultativo señalarlo o no por la municipalidad, toda vez que el mismo es por disposición legal...

...Luego de las actuaciones señaladas, la Municipalidad envió un aviso de cobro, cual si ya se hubiere dictado la resolución determinativa o determinación de oficio, lo cual aquí es alegado por la recurrente, llevando razón en ello, PUES DE PREVIO A HACERSE EL COBRO, DEBIO DICTARSE LA RESOLUCION DETERMINATIVA A QUE ALUDE EL ARTICULO 142 DEL CODIGO TRIBUTARIO y la cual una vez firme sí autorizaría a la Municipalidad a hacer el cobro en forma legal, sea esta extrajudicial o judicial...".

En igual sentido, la Resolución No. 112 del 12 de julio de 1991 de la Sala Primera de la Corte con toda claridad establece:

"La invalidez de la determinación de oficio hecha por la Municipalidad del Cantón Central de Cartago resultó de no haber aplicado supletoriamente el artículo 139 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que prevé la vista inicial para el contribuyente, dándole traslado al mismo de las observaciones y cargos que se le formulen, precisamente por cuanto la Ley 6342 de 5 de mayo de 1979 -ley privativa de un ente autónomo o descentralizado- no contiene norma expresa sobre el particular (artículo 1 Código de Normas y Procedimientos Tributarios). La vista inicial de actuaciones le permite al sujeto pasivo de la obligación tributaria ejercitar su derecho de defensa, además la administración debe comunicarle de manera concreta y fundada al contribuyente las observaciones y cargos, para que ofrezca la prueba de descargo."

estas municipalidades. Así, mientras que anteriormente se iniciaba con un traslado de cargos, con impugnación por 30 días, luego la resolución determinativa, con posibilidades recursivas que interrumpían la ejecutoriedad de la obligación determinada, ahora se inicia directamente con una liquidación que es ejecutoria 30 días después, sin perjuicio de los posteriores recursos. De este modo, de manera imperceptible, se ha introducido un sistema de violación del derecho de defensa que en materia municipal tiene un aspecto negativo adicional: mientras que es probable que el Ministerio de Hacienda reglamente una instancia de defensa en el contexto del procedimiento de fiscalización, ello no sería posible en el caso municipal, en que técnicamente no hay un procedimiento de fiscalización en sentido estricto, al no haber acceso a la contabilidad. Por ello recomendamos a los municipios emitir sus propios reglamentos para introducir alguna instancia que asegure el debido proceso de previo a dictar el acto determinativo o de liquidación.

Otros problemas de administración tributaria de este impuesto pueden plantearse como sigue.

Por una parte, en algunos casos en que una Municipalidad ha realizado un cruce de información con el renglón de ingresos brutos de la declaración del impuesto sobre la renta de un contribuyente en patentes, éste procede a rectificar su declaración en el impuesto sobre la renta, eliminando la contradicción. En el caso de la Municipalidad de San José, como resulta de entrevista realizada al Lic. Edgar Sandoval, ésta ha entendido, a nuestro juicio correctamente, que esa rectificación no limita a la Municipalidad de continuar su procedimiento determinativo con base en la declaración original, si ésta mantiene que la que reflejaba los verdaderos ingresos brutos era la primera y no la segunda (cuestión que se ha suscitado, en la práctica, en el tema de si las empresas expendedoras de gasolina deben declarar el total de su facturación o solo la comisión o margen de comercialización que les corresponde legalmente). Consideramos correcta esta interpretación y debería extenderse al resto de las Municipalidades.

Por otra parte, surge otro problema que proviene de la naturaleza local del impuesto de patentes, donde el poder tributario de la Municipalidad debe limitarse a ese alcance territorial. Es decir, una determinada Municipalidad solamente puede recaudar impuestos sobre las actividades lucrativas que se desarrollen en su jurisdicción. En este sentido, recordemos que uno de los principios que debe regir la tributación propia de los entes locales es el de no someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

Así se expresa el Dictamen de la Procuraduría General de la República **C-004-2004** de 7 de enero de 2004, cuando dijo que ***“el poder tributario municipal que deriva de la Constitución Política, en armonía con las normas infraconstitucionales que lo desarrollan, así como el ejercicio de las potestades de control, sólo pueden ser ejercidos por las entidades municipales en su jurisdicción territorial, es decir en el cantón respectivo, cuya cabecera es la sede del gobierno municipal, tal y como lo dispone el artículo 3 del Código Municipal”***.

Por lo que, en principio, independientemente de que una empresa haya o no pagado impuestos de patentes en los otros cantones del país, una determinada Municipalidad no puede cobrar los impuestos de patentes que corresponden a esos otros Municipios. Ello no impide, sin embargo, que la Municipalidad solicite información a los contribuyentes de los pagos a esos municipios, como lo ha venido haciendo la Municipalidad de San José. De hecho, como nos indicara el Lic. Edgar Sandoval, se está cambiando el formulario de declaración para que el contribuyente indique si tiene actividades en otros cantones y dé información de los ingresos brutos ahí declarados. Ahora, resulta claro que la consecuencia de no demostrar que en determinados cantones en que se realiza actividad no se ha declarado y pagado no puede ser que entonces deba pagarse en la Municipalidad que pide la información, porque se trataría de ingresos atribuibles a otra jurisdicción municipal, correspondiendo a esos otros Municipios velar por el

cumplimiento de los deberes tributarios de su representada en su respectivo cantón. De no ser así y pretender obligar a demostrar que se pagó impuestos en otros cantones que para efectos de este impuesto, son “extraterritoriales” ,sería como que un contribuyente en el impuesto de utilidades genere rentas extraterritoriales y Tributación le solicite información sobre los impuestos pagados por dichas rentas en otros países para admitir su condición de rentas extraterritoriales. En consecuencia, este problema solo se puede resolver a través de la intensificación de los intercambios de información entre los municipios, práctica que ya se ha empezado a dar pero que debe sistematizarse y profundizarse.

En cuanto a los aspectos indemnizatorios y sancionadores, en su Dictamen C-064 del 2008, la Procuraduría General de la República resume de la siguiente manera las consecuencias de los incumplimientos tributarios en los impuestos municipales, como el impuesto de patentes:

“Ahora bien, en tratándose del pago de los tributos municipales, el artículo 69 del Código Municipal, remite de manera supletoria al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la fijación de los intereses moratorios y de las multas. Dice en lo que interesa el artículo 69:

"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". (Lo resaltado no es del original).*

Si bien de la lectura del artículo 69 del Código Municipal, se desprende que la Municipalidad, aplicando supletoriamente el Código Tributario, puede imponer multas e intereses moratorios por el atraso en los pagos de las obligaciones tributarias, es lo cierto que de conformidad con el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no es posible aplicar supletoriamente la multa por mora en el pago prevista en los artículos 80 y 81 bis de dicho Código, por cuanto para efectos de la aplicación del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios – dentro del cual se ubican lo citados artículos por ser sanciones administrativas – solo los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda están legitimados para ello, en tanto que las entidades municipales por su condición de autonomía que establece la Constitución Política, no ostentan tal situación jurídica. Aparte de ello, también debe tenerse presente que para el establecimiento de infracciones, como la aplicación de sanciones penales o administrativas, se impone una predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes; ello como una manifestación del principio de tipicidad consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política, que exige no solo la existencia de una ley previa a la acción u omisión, sino que la descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables. Como bien lo afirma Juan J. Zornoza Pérez (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador; Editorial Civitas S.A, Madrid, 1992), el principio de tipicidad conlleva a la exigencia de ley cierta, sea la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores, como una manifestación del principio de legalidad. Lo anterior implica, que en materia de infracciones y sanciones tributarias, no pueden las entidades municipales recurrir a la interpretación analógica o a la aplicación supletoria de otros regímenes sancionatorios, sea el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Como corolario de lo expuesto, podemos arribar a la conclusión de que si bien las Municipalidades ostentan el carácter de administración tributaria para la recaudación y administración de los tributos locales, el legislador no las dotó de un

régimen sancionador que les permitiera recaudar en forma más eficiente los tributos municipales, y tal omisión, no puede ser integrada con lo dispuesto en el párrafo último del artículo 69 del Código Municipal por las razones indicadas.”
(Dictamen C-225-2004 del 19 de julio del 2004)

Esto quiere decir que los incumplimientos en la declaración y pago de los impuestos de patentes tienen como consecuencias el pago del principal, de los intereses devengados a partir de la fecha en que ha debido pagarse adecuadamente, mas no de las multas reguladas en el Título III del Código Tributario. No obstante, hay leyes específicas de patentes que han introducido una norma expresa para remitirse a tales multas. La duda que se plantea es si, con el cambio en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios operado por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, en que las multas han cambiado sustancialmente, pasando en el caso de declaración-autoliquidación omisa o inexacta de sanciones del 25% o del 75% si hay maniobras dolosas, al nuevo sistema de sanción ordinaria del 50%, 100% para infracciones graves y 150% para infracciones muy graves. A nuestro entender, las leyes mencionadas han echado mano en su momento a la técnica de remisión a la normativa en ese momento vigente, por lo que no cabría interpretar que ha dado un cambio automático en las sanciones municipales por la mera reforma del Código Tributario. Esto obliga a replantear, en una eventual reforma al Código Municipal o en el contexto de un Código Tributario Municipal, la estructuración de un sistema tributario sancionador global.

Al respecto podemos observar:

-Esta sanción tiene visos de inconstitucionalidad por no aplicarse mediante un procedimiento previo y con respeto de los principios constitucionales del Derecho penal (Voto 3929-95 de la Sala Constitucional).

-Es insuficiente pues no considera una sanción en función de lo que se llegue a determinar mediante los procedimientos fiscalizadores y determinativos

de la Administración municipal, al estilo de la sanción del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

-Quizá la mejor vía de reforma sería establecer una aplicación en bloque del nuevo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo cual requiere una reforma expresa, pues este Título autolimita su aplicación a los ilícitos sobre tributos administrados por órganos del Ministerio de Hacienda.

2.3. Anexo

Como Anexo, adjuntamos una propuesta articulada de lo que sería un modelo de impuesto de patentes que fuera preparado hace unos años para la Municipalidad de San José y que recoge buena parte de las ideas para mejorar la regulación existente. Ciertamente también existe la posibilidad de que parte de la regulación sea incluida en una norma estatal general, sea el Código Municipal o un Código Tributario Municipal.

II. IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES

I. Generalidades y temas conexos

1.1 Marco Constitucional y Legal de la competencia municipal en materia de desarrollo urbano

Previo a ingresar al estudio de este impuesto, conviene determinar el marco de acción de las Municipalidades en materia de construcciones, en aras de obtener una visión de los alcances de su competencia en esta materia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 169 y 170 de la Constitución Política y la Ley de Planificación Urbana, no. 4240, del 15 de noviembre de 1968, en nuestro ordenamiento la titularidad primaria en materia de planificación urbana

corresponde a las municipalidades, lo cual ha sido plasmado expresamente en los artículos 15 y 19 de la ley citada.

La Sala Constitucional ha afirmado lo siguiente;

“... la potestad atribuida a los gobiernos locales para planificar el desarrollo urbano dentro de los límites de su territorio sí integra el concepto constitucional de “intereses y servicios locales” a que hace referencia el artículo 169 de la Constitución, competencia que fue reconocida por la Ley de Planificación Urbana...”⁵⁶

De esta forma, la Sala le viene a dar rango constitucional a esta competencia de las Municipalidades, anteponiéndola ante cualquier otra competencia de las Instituciones del Estado Central.

Corresponde así a los municipios asumir la planificación urbana local por medio de la promulgación de los respectivos reglamentos – planes reguladores -, y haciendo efectiva la normativa que al efecto dicte el Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, como institución encargada de la planificación urbana a nivel nacional, en todo aquello que no tengan expresamente regulado.

Adicionalmente, ésta competencia es reconocida en el artículo 1ero de la Ley de Construcciones, no. 833, que establece expresamente lo siguiente;

“Artículo 1: Las Municipalidades de la República son las encargadas de que las ciudades y demás poblaciones reúnan las condiciones necesarias de seguridad, salubridad, comodidad y belleza en sus vías públicas y en los edificios y construcciones que en terrenos de las mismas se levanten sin

⁵⁶ Votos de la Sala Constitucional, no 4205-96, 2153-93, 5305-93, 5700-93, 3493-94, 4205-96, 5445-99.

perjuicio de las facultades que las leyes conceden en estas materias a otros órganos administrativos.”

1.2 Licencia Municipal (o Permiso de Construcción)

Las Municipalidades dentro del marco constitucional y legal expuesto anteriormente, tienen competencia para regular y fiscalizar toda obra que se realice dentro de su jurisdicción territorial. Este control se va a ejercer mediante el otorgamiento de la licencia respectiva. Así, tenemos que en cuanto a la licencia, la Ley de Construcciones citada establece;

“Artículo 74: Licencias. Toda obra relacionada con la construcción, que se ejecute en las poblaciones de la República, sea de carácter permanente o provisional, deberá ejecutarse con licencia de la Municipalidad correspondiente.”

Es con el otorgamiento de la licencia que el solicitante de la misma obtiene el derecho de realizar la obra que pretende dentro del municipio. Este permiso no puede ser otorgado por ningún otro ente del Gobierno Central por cuanto, es mediante el mismo que se da el control de la Municipalidad en ésta materia, situación que de acuerdo con lo anterior, forma parte de la competencia municipal en materia de desarrollo urbano.

Si bien los requisitos para otorgar una licencia municipal de este tipo, conocida en nuestro país como “Permiso de Construcción”, si bien, en general son iguales en todas las Municipalidades, éstos pueden variar de un Gobierno Local a otro, pues son éstos los que determinan cuáles son esos requisitos que debe cumplir el solicitante para que se le otorgue el permiso que interesa.

El permiso de construcción debe ser solicitado sea: por el propietario del inmueble en el que se va a realizar la obra, por el poseedor del inmueble, siempre y cuando

cuenta con un título legítimo que le dé tal condición, por el usufructuario, y en general, por cualquier sujeto que demuestre tener título legítimo sobre el inmueble en el que pretende realizar la obra para la cual requiere la licencia municipal. Asimismo, la obra de la cual se solicita la autorización debe ser realizada bajo la dirección de un profesional responsable, quien debe apersonarse como tal al solicitar la licencia respectiva.⁵⁷

Es importante tener en cuenta que en aquellos casos en que el sujeto que realice la obra no sea el propietario del inmueble, este último será responsable solidariamente con el solicitante de la licencia, tanto en relación con el impuesto de construcciones que deba cancelarse a la Municipalidad, como en relación con el cumplimiento fiel de lo autorizado por el Gobierno Local para ser ejecutado en el campo, lo que significa que se deben apegar a lo autorizado en los planos respectivos, presentados a la Institución Municipal.

Asimismo, de conformidad con lo que disponen los artículos 78, 79 y 80 de la Ley de Construcciones, el otorgamiento de esta licencia genera el cobro de “derechos”, tal y como a continuación se expone;

“Artículo 78: Derechos de licencia. Todas las licencias causarán derechos, que serán fijados de acuerdo con las tarifas en vigor, las que tomarán en

⁵⁷ Ley de Construcciones No. 833. “Artículo 83: Para los efectos de esta ley, son Ingenieros Responsables, los ingenieros o arquitectos incorporados al Colegio de Ingenieros para ejercer sus profesiones en sus distintas especialidades. Los Ingenieros Responsables son los únicos que tendrán facultad de autorizar solicitudes de licencia para obras de construcción y la obligación de vigilar las obras para las cuales hayan solicitado o autorizado licencia. No obstante lo anterior, toda persona puede hacer reparaciones que no excedan de cinco mil colones (5.000.00), por cuenta propia o de terceros.

Las Municipalidades que no tuvieren Ingeniero Municipal, deberán remitir las solicitudes de construcción a la Municipalidad más cercana que cuente con los servicios de un Ingeniero Civil incorporado”.

“Artículo 85: Obligación. Para la Municipalidad el perito que solicitó la licencia para la ejecución de una obra, es responsable del cumplimiento de las reglas de este ordenamiento, aún cuando en la obra intervengan otros Ingenieros, o su construcción esté encomendada a uno o varios contratistas. Sin embargo, se puede hacer una parte determinada de la obra o una instalación con licencia pedida por otro Ingeniero Responsable, que vigilará esa instalación o parte de la obra, quien asumirá la responsabilidad de este trabajo. Para que esa autorización especial se conceda es indispensable la autorización por escrito del Ingeniero Responsable encargado de la vigilancia general de la obra.”

cuanta la cantidad de obras por ejecutar o de ocupación de vía pública, así como su duración.”

“Artículo 79: Pago. Para que una licencia surta sus efectos, es indispensable que haya sido pagado el importe de los derechos correspondientes.”

“Artículo 80: Excepción de pago. Quedan exceptuadas del pago de estos derechos las dependencias del Gobierno, en obras que ejecute con su personal.”

Tenemos que el artículo 78 mencionado, hace referencia a que la licencia causa el pago de “derechos”, no indica expresamente que se refiera al impuesto de construcciones, situación que tampoco se colige de los factores que toma en cuenta, tales como; cantidad de obras por ejecutar o de ocupación de vía pública y duración de la obra. Parece entonces que el espíritu del legislador fue cobrar aquí un rubro diferente al impuesto de construcciones, por el mero otorgamiento de la licencia municipal.

El artículo 79 sería coherente con esta postura. Sin embargo, tal y como se ha venido interpretando en nuestro país, se entiende por “pago de derechos” el pago del impuesto de construcciones, por lo que no se otorga la licencia si no se hace el ingreso correspondiente al impuesto de construcciones y en consecuencia, no se paga por el mero otorgamiento de la licencia.

La excepción de pago de obras del Gobierno, ejecutadas por su personal, debe ligarse con el artículo 75 de la Ley en mención, que establece que este tipo de edificaciones no requiere licencia municipal, siempre y cuando sean autorizadas y vigiladas por la Dirección General de Obras Públicas. Por lo que, lógicamente si no requieren licencia no tendrían por qué pagar los “derechos” que se establecen en esta normativa.

En la doctrina española, encontramos la existencia una tasa que se cobra por el mero otorgamiento de la licencia de obras (análogo de nuestro permiso de construcción).

El cobro de la tasa por el otorgamiento de la Licencia de Construcción o Permiso de Construcción, tiene como fundamento el financiamiento del costo del servicio brindado por la Municipalidad al revisar mediante los profesionales asignados a tal efecto los documentos presentados por quienes solicitan un Permiso de Construcción, en aras de velar que las obras cumplan con los requisitos mínimos necesarios para salvaguardar la seguridad y la salud de quienes en un futuro utilizarán dichas instalaciones, o se aprovecharán de tales obras, así como para financiar las fases de inspección y verificación de las mismas y, en general, para financiar el servicio de control de desarrollo urbano del Cantón.

Es necesario dejar claro que la procedencia del cobro de esta tasa, regulada en los artículos anteriormente descritos, es totalmente independiente del impuesto de construcciones, pues este último, no está condicionado cuantitativamente por la actividad administrativa, aunque la necesidad de licencia delimite generalmente su hecho imponible o generador, ya que se justifica por la manifestación de riqueza que expresa el sujeto que realiza una obra, o el propietario de la obra. En cambio, la tasa por licencia de construcción tiene que gravar teóricamente la provocación de un costo que genera la concesión de la licencia administrativa. Por tanto, es una manifestación de riqueza conectada con una determinada actividad administrativa, la cual condiciona la cuantía de la tasa, según el costo del servicio. En este sentido, estamos ante dos hechos imposables distintos, que al margen de su regulación específica no crean una duplicidad impositiva.

II. Impuesto de construcciones.

1. Aspectos Generales

1.1 Nota introductoria.

Este impuesto tiene una finalidad extrafiscal relacionada con el control sobre las construcciones que se realicen en las diferentes poblaciones de la República, de ahí su estrecha relación con la “licencia de construcción” regulada en el artículo 74 de la Ley de Construcciones. Esta relación es bien desarrollada en este extracto del Dictamen de la Procuraduría General de la República C-151-2007, de 21 de mayo de 2007:

“En relación con el impuesto sobre las construcciones, la Ley de Construcciones (Ley No. 833 del 2 de noviembre de 1949) y la Ley de Planificación Urbana (Ley No. 4240 de 15 de noviembre de 1968), le otorgan a las corporaciones municipales la potestad de control sobre las construcciones que se realicen en las diferentes poblaciones de la República, así como la planificación regional, tal y como se desprende de los artículos 1 y 87 de la Ley de Construcciones y 15 de la Ley de Planificación Urbana.

En virtud de esa potestad de control, el artículo 74 de la Ley de Construcciones establece la obligación de los particulares de solicitar a la municipalidad respectiva una licencia para poder efectuar obras de construcción dentro de una determinada localidad...

Sobre la naturaleza de la licencia municipal, esta Procuraduría General ha manifestado reiteradamente que “la licencia para construir es un acto administrativo municipal, el cual necesariamente debe ser realizado a solicitud de parte. Tal acto lo que hace es autorizar la realización de obras de construcción en una determinada localidad, una vez que se haya pagado el monto por el derecho correspondiente. Esta licencia tiene como principal objetivo controlar, de forma previa, el cumplimiento de los requisitos legales en materia de construcción,

procurando con ello el adecuado planeamiento urbano y el desarrollo ordenado de la comunidad.”(Opinión Jurídica No. OJ-106-2002...)

Las municipalidades, además de estar facultadas para el otorgamiento de la licencia de construcción, tienen la potestad de cobrar un impuesto sobre el valor de las “construcciones y urbanizaciones” que previamente hayan autorizado a través de la respectiva licencia municipal, de conformidad con lo previsto en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana...”

Puede decirse que el Impuesto de Construcciones es un tributo local establecido por el Estado, debido a que se encuentra establecido en una ley ordinaria de alcance nacional, en la que el legislador deja a los Gobiernos Locales la potestad de reglamentar algunos de los elementos materiales del tributo, como lo son: la decisión sobre su aplicación o inaplicación en su jurisdicción territorial, lo que hace necesaria su reglamentación para que pueda entrar en vigencia, la determinación de su tarifa, pudiendo moverse dentro de una banda establecida en la ley, su forma de gestión y recaudación, etc..

La Ley de Planificación Urbana No. 4240 del 15 de noviembre de 1968 (LPU), en su artículo 70, regula este impuesto, en estos términos:

“Se encuentra regulado en la Ley de Planificación Urbana No. 4240, del 15 de noviembre “Artículo 70: Se autoriza a las municipalidades para establecer impuestos, para los fines de la presente ley, hasta el 1 % sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones que se realicen en el futuro, y para recibir contribuciones especiales para determinadas obras o mejoras urbanas. Las corporaciones municipales deberán aportar parte de los ingresos que, de acuerdo con este artículo se generen, para sufragar los gastos originados por la centralización que de los permisos de construcción se realice. No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las de instituciones de asistencia médico-social o educativas.”

En primera instancia, cabe citar la inadecuada aplicación de conceptos tributarios que se observa en la norma supra citada. Inicialmente se establece el impuesto de construcciones en el Capítulo IV, Sección III, denominado “Contribuciones Especiales”. En este Capítulo se crea el impuesto de “hasta un 1 % sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones”, que se determina finalmente por cada Municipalidad, por lo que la norma lo que establece es una banda, dejando así a cada Gobierno Local la competencia para establecer el porcentaje del impuesto que desea aplicar. La atribución de esta competencia normativa es expresión de que se está ante un tributo local. Asimismo, dicho artículo también utiliza el término “tasa”, al establecer quienes estarán exentos del pago del impuesto, por lo que se evidencia la indebida aplicación de los términos tributarios. Finalmente, en el mismo artículo se autoriza a las Municipalidades para recibir contribuciones especiales para determinadas obras o mejoras urbanas.

Por lo que acabamos de exponer, la propuesta de reforma que hacemos, contiene una identificación clara e individualizada de la regulación de cada uno de los tributos que se establecen en el artículo citado. Sin embargo, siendo que en esta norma principalmente de lo que trata es de un impuesto de construcciones, el tema de los gastos por el servicio de visado de planos de construcción realizado por la Oficina de Centralización de Visados de Planos de Construcción, debería estar regulado en la Ley de Construcciones.

Se propone así la adición de varios artículos en la Ley de Construcciones, en los cuales se desarrollarían de forma independiente:

- a) El impuesto de construcciones, en el que se regula; el hecho generador, base imponible, sujeto activo, sujetos pasivos, exenciones, destino específico, regulándose así aquéllos aspectos que son de reserva de ley. Sin embargo, siempre se dejaría cierta libertad a las Municipalidades para reglamentar otros elementos del impuesto.
- b) La Tasa para sufragar el servicio de visado de planos de construcción realizado por la Oficina Centralizadora de Visado de Planos de Construcción

de la Dirección de Urbanismo, en cuanto es prestado para analizar planos de proyectos que pretenden ejecutarse en el Cantón respectivo. En esta tasa Municipalidades serán los sujetos pasivos, y el sujeto activo lo es la Dirección de Urbanismo.

La Tasa descrita no implica la creación de un tributo a cargo de las Municipalidades, pues ésta se encuentra regulada en la norma en estudio, al establecer:

“... Las corporaciones municipales deberán aportar parte de los ingresos que, de acuerdo con este artículo se generen, para sufragar los gastos originados por la centralización que de los permisos de construcción se realice.”

Sin embargo, esta regulación es vaga e imprecisa. Se habla de que se debe aportar parte de los ingresos que se generen en virtud del impuesto creado a través del artículo en estudio, pero no se determina cuánto. Además, se establece que el sentido de esta transferencia lo es para sufragar los gastos originados por la centralización que de los permisos de construcción se realice. Esta actividad corresponde al servicio que presta la Oficina Centralizadora de visado de Planos de Construcción, en virtud del cual visa previo a que lo haga la Municipalidad los planos de construcción, exceptuando los de vivienda unifamiliar. De ahí que la tasa sugerida se justifica. Lógicamente el *quantum* dependerá del costo del servicio brindado, correspondiendo a esa Oficina determinar el mismo y, con ello, el monto de la tasa.

Cabe analizar separadamente, la regulación que se realiza en dicho numeral en relación con las contribuciones especiales. Dice el artículo: *“Artículo 70: Se autoriza a las municipalidades ..., y para recibir contribuciones especiales para determinadas obras o mejoras urbanas.”*

Dentro de la confusión conceptual de éste artículo, nos preguntamos si lo que el legislador pretendió fue autorizar a los Gobiernos Locales para recibir donaciones

para determinadas obras o mejoras urbanas. Recuérdese que las contribuciones especiales son creadas por las Municipalidades para exigir de forma coactiva el pago de un tributo establecido para financiar una determinada obra o servicio, en virtud de la cual el sujeto pasivo recibe un beneficio especial. Tratándose de obras, generalmente se traduce en una plusvalía obtenida en el valor de su inmueble.⁵⁸

Por lo anterior, se propone la creación de un artículo independiente que autorice a las Municipalidades para recibir donaciones para determinadas obras o mejoras urbanas. No se considera necesaria una normativa sobre la posibilidad legal de establecer contribuciones especiales por parte de las Municipalidades, pues esta posibilidad se encuentra regulada expresamente en los artículos 13 inciso b) y 77 del Código Municipal. Asimismo, en el artículo 78 del Código Municipal se establece la posibilidad de que las Municipalidades acepten el pago de las contribuciones por el arreglo o mantenimiento de los caminos vecinales, mediante la contraprestación de servicios personales u otro tipo de aportes.⁵⁹

⁵⁸ Código de Normas y Procedimientos Tributarios No. 4755. “Artículo 4.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines....

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.”

⁵⁹ Código Municipal No. 7794. Artículo 13: Son atribuciones del Concejo: ... b) Acordar los presupuestos y aprobar las contribuciones, tasas y precios que cobre por los servicios municipales, así como proponer los proyectos de tributos municipales a la Asamblea Legislativa. ...”

Artículo 77: Dentro de los tributos municipales podrán establecerse contribuciones especiales, cuando se realicen obras que se presten a ello y que mantengan una relación apropiada con el beneficio producido. Estas contribuciones estarán a cargo de los propietarios o poseedores del inmueble beneficiado y se fijarán respecto de los principios constitucionales que rigen la materia.

Artículo 78: La municipalidad podrá aceptar el pago de las contribuciones por el arreglo o mantenimiento de los caminos vecinales, mediante la contraprestación de servicios personales u otro tipo de aportes.

Las obras de mantenimiento de los caminos vecinales podrán ser realizadas directamente por los interesados, previa autorización de la municipalidad y con sujeción a las condiciones que ella indique. municipalidad fijará el porcentaje del monto de inversión autorizado a cada propietario, beneficiado o interesado.

La municipalidad autorizará la compensación de estas contribuciones con otras correspondientes al mismo concepto.

1.2 Naturaleza y fundamento del Impuesto de Construcciones.

Respecto de un impuesto similar al que nos ocupa –el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras español (ICIO)⁶⁰-, se ha dicho que desde “el punto de vista teórico, es difícil encontrar algún tipo de justificación técnica de este tributo, por cuanto ni el principio del beneficio ni el de capacidad de pago parecen estar detrás de su objeto de gravamen.”⁶¹

Por una parte, no refleja el beneficio del servicio de expedición de licencias de obras o urbanísticas, por cuanto existen tasas que sí tienen este fundamento, lo cual puede predicarse de nuestro ordenamiento, en que, como expusimos, puede entenderse que existe la autorización para cobrar tasas o “derechos” por la concesión del permiso de construcción. Aun cuando, como también hemos expuesto, la práctica en nuestro país ha sido la de no aplicar tasas además del impuesto de construcciones, una cuantificación del costo del servicio específico de otorgamiento de la licencia en función del valor de la construcción resulta totalmente incoherente.

Por otra parte, no grava la posesión o titularidad de un elemento patrimonial como en el caso del impuesto de bienes inmuebles, precisamente porque se trata de un impuesto que se paga por una sola vez. Como expone **F. CORS MEYA**⁶² en relación con el ICIO español, en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al gravar el inmueble “periódicamente exterioriza la intención de gravar la posesión de un bien patrimonial, cosa que no sucede con el ICIO, en donde se grava una sola vez el valor real y efectivo del bien producido y, en definitiva, adquirido.”

⁶⁰ Regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En el artículo 101 se establece que “la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.”

⁶¹ **C. MONASTERIO y J. SUAREZ PANDIELLO**, Op. Cit., p. 343.

⁶² **CORS MEYA** “Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, en la obra colectiva coordinada por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Tratado de Derecho Financiero y Tributario local, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 843.

Al tratarse de un impuesto que intenta gravar la capacidad económica del dueño de la obra o construcción⁶³, parece más bien un impuesto que grava el consumo en los bienes y servicios que conforman la obra o construcción, con lo cual se configura como un impuesto indirecto sobre el consumo. Ahora, el problema es que se trataría de un gravamen especial sobre el consumo –esto es, que grava un único tipo de consumo-, sin que exista una justificación clara de por qué gravar este tipo de consumo y no otros. Como expone **CORS MEYA**⁶⁴, lo “que le falla al ICIO para poder ser calificado de impuesto especial es la capacidad económica especial que justifica ese gravamen adicional. Los impuestos especiales sobrecargan la adquisición de determinados productos por distintas razones que perfilan la propia capacidad económica que se manifiesta en la adquisición de cualquier otro producto. Recuérdese que a través del gasto se está gravando la capacidad económica que manifiesta el valor del bien adquirido, del bien utilizado, o si se prefiere, el valor del bien o producto social que recibe una persona de la sociedad, y lo que hace el tipo de gravamen en los impuestos sobre el gasto es expresar el grado de intensidad con que se grava esa capacidad económica, dependiendo básicamente de la necesidad o superficialidad del bien adquirido, como también de la escasez del bien adquirido, ya que ello conlleva, al ser menos disponible para la sociedad, un índice mayor de satisfacción o disponibilidad para el que lo adquiere. En definitiva, cuanto más escaso sea un producto y cuanto más innecesario sea el consumo de un producto, mayor es la disponibilidad económica que manifiesta el que los adquiere, y por eso mismo se exige una mayor contribución, es la progresividad aplicada en el ámbito de la imposición indirecta. ... por muchas vueltas que se le dé en el caso del ICIO no se ve para nada esa mayor disponibilidad económica que justifique su articulación como un tipo de impuesto especial, ya que no se dan ni las razones de escasez ni de superficialidad que caracterizan a los impuestos especiales.”

⁶³ En el caso español el contribuyente son las empresas constructoras; no obstante, se le califica como un impuesto indirecto en el sentido de que se espera que éstas lo trasladen al dueño de la obra.

⁶⁴ **CORS MEYA** Op. Cit,p. 845.

Es decir, un impuesto como el de construcciones podría tener como fundamento la función que los servicios públicos realizan en relación con el consumo de los ciudadanos, en este caso, el consumo de bienes y servicios relativos a la adquisición de una construcción. Sin embargo, se plantea un difícil problema de igualdad, al no explicarse por qué se grava sólo esta manifestación de consumo y no otras. De ahí que habría que concluir con **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO**⁶⁵ que detrás de este impuesto lo que hay “son razones estrictamente recaudatorias, fundadas en el peso que tiene la construcción en la actividad económica de las ciudades, las que han llevado a introducir este (...) tributo en el sistema fiscal municipal.”

1.3 El carácter potestativo del impuesto de construcciones.

Por la redacción del artículo 70 LPU, puede decirse que el Impuesto sobre Construcciones es un impuesto de carácter potestativo, y en consecuencia es expresión de la autonomía local.

Es potestativo, en efecto, por cuanto se autoriza a las Municipalidades a ponerlo en vigencia, sin que estén obligadas a ello. Es decir, cada Municipalidad deberá, en uso de su poder tributario, determinar si pone en vigencia o no el impuesto. Además, no se establece una alícuota definida, sino que se deja a los Ayuntamientos para que la fijen dentro de una banda que no puede pasar del 1% del valor de la construcción.

En España, existe un impuesto similar al que nos ocupa, denominado Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, que es de carácter potestativo, por lo que para su implantación, los Ayuntamientos siguen el procedimiento que a continuación se expone:

- a) Se adopta el acuerdo provisional de imposición del tributo y el de aprobación, también provisional, de la Ordenanza Fiscal reguladora del mismo. Acuerdos

⁶⁵ **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO** *Op. cit.*, p. 344.

que requieren el voto favorable de la mayoría absoluta del total de miembros de la Corporación.

- b) El acuerdo se expone en el tablón de anuncios del Ayuntamiento durante 30 días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. Además se publicará en el Boletín Oficial de la Provincia, y cuando el número de la población supere los 10.000 habitantes deberá publicarlos en un diario de los de mayor difusión de la Provincia.
- c) Finalizado el período de exposición pública, la Corporación Local adoptará los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva de la Ordenanza, su derogación o las modificaciones a que se refiera el acuerdo provisional.
- d) Los acuerdos definitivos y el texto íntegro de las Ordenanzas habrá de ser publicado en el Boletín Oficial de la Provincia, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.

Ahora, ¿qué sucede en el caso costarricense? Al parecer, el estudio de esta norma, nunca ha suscitado discusión alguna en nuestro ordenamiento, pues a pesar de que se indica expresamente que se trata de una autorización a las Municipalidades, y que ésta lo que regula es una banda, para que sea el Municipio el que cobre hasta un 1 % del valor de las construcciones y urbanizaciones, las Municipalidades han venido aplicando el impuesto de un 1 % del valor de la obra, sin entrar a reglamentar el impuesto.

Si las Municipalidades reglamentaran este impuesto, tendrían que seguir necesariamente el procedimiento para poner en vigencia los denominados actos externos de las Municipalidades, que establece los siguientes pasos;

- a) Tomar un acuerdo municipal en el que se establece cuál va a ser el porcentaje a cobrar por parte de la Municipalidad, que podría ir de un 0 a un 1 %.

- b) Publicar en el Diario Oficial La Gaceta, el proyecto de determinación del porcentaje a cobrar por razón de este impuesto, otorgándose a todo interesado un plazo de diez días hábiles para presentar oposiciones.
- c) Tomar el acuerdo definitivo, una vez vencido el plazo para oír oposiciones, y habiéndose modificado o no el respectivo Proyecto.
- d) Publicar el proyecto definitivo en el Diario Oficial La Gaceta, y siendo que no hay norma especial⁶⁶, entraría a regir una vez publicado, al día siguiente o bien, en la fecha que el mismo acuerdo establezca.⁶⁷

Como puede verse, no contamos con un procedimiento especial como en el caso de España, o bien, como en el caso de nuestro ordenamiento, en materia de Tasas Municipales⁶⁸. Esta ausencia podría suplirse con la misma normativa del Código Municipal.

Es interesante señalar que algunas reformas sustantivas del impuesto – no todas podrían ser incluidas a través de esta normativa municipal, sin necesidad de reformar la ley.

En materia de distribución de los recursos encontramos que el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, supra citado, al establecer; “Se autoriza a las Municipalidades para establecer impuestos, para los fines de dicha ley”, vendría a establecer un destino con un cierto nivel de especificidad para los ingresos que se obtengan en razón de este impuesto.

Los fines de la Ley en mención, podríamos resumirlos en regular todo lo que concierne al control del desarrollo urbano, así como al establecimiento de una política de desarrollo que determine los planes para la distribución de la población, usos de la tierra, vías de circulación, servicios públicos, facilidades comunales, y

⁶⁶ Al referirnos a norma especial, hacemos alusión a alguna norma similar a la del artículo 74 del Código Municipal que establece que las tasas entran a regir treinta días después de su publicación en el Diario Oficial La Gaceta.

⁶⁷ Artículo 43 del Código Municipal

⁶⁸ Artículo 74 del Código Municipal.

construcción, conservación y rehabilitación de áreas urbanas. Lo anterior, en aras de procurar la seguridad, salud, comodidad y bienestar de la comunidad.

Por lo anterior, podemos decir que es un impuesto que tiene como fin ser generador de ingresos para las Municipalidades y contribuir a lograr en el Cantón, las condiciones necesarias de seguridad, salubridad, comodidad y belleza de sus vías públicas, edificios y construcciones, de ahí que se espera que las Municipalidades realmente destinen los ingresos que perciban por concepto de este impuesto a satisfacer dichas necesidades. Esta conclusión es producto del destino específico que establece el mismo artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, en cuanto crea el impuesto de construcciones para los fines de dicha ley.

2. Aspectos particulares de una reforma del impuesto de construcciones

2.1. En cuanto al Hecho Generador.

2.1.1. Elemento Subjetivo.

El elemento subjetivo del hecho generador no viene claramente definido en el artículo 70 LPU, pero éste se puede inferir del verbo utilizado para establecer el impuesto: construcciones y urbanizaciones “que se realicen”. En ese sentido, el sujeto que realiza el hecho generador es aquel “que realice construcciones y urbanizaciones”. Esta definición es muy ambigua pues quien realiza una construcción no es normalmente el dueño de la obra, sino una empresa que se dedica habitualmente a la construcción. Esta falta de claridad incide en la estructuración de los sujetos pasivos deudores del impuesto, pues no queda claro si el obligado es la empresa que construye o el dueño de la obra. En ese sentido, es interesante constatar que, en la legislación española del ICIO, se establece que el contribuyente es el dueño de la obra, no el que la realiza; no obstante, quien la realiza es sustituto del contribuyente, a la manera de lo que sería un agente de percepción en nuestra legislación.

2.1.2. Elemento Objetivo.

2.1.2.1. Aspecto material.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho generador del impuesto de construcciones, lo va a constituir la realización de construcciones y urbanizaciones en el Cantón respectivo. La Ley de Planificación Urbana, dentro de la que está inserta la regulación del impuesto, define en el artículo 1 lo que debe entenderse por “urbanización” y por “construcción” para los efectos de la Ley, incluyendo, lógicamente, la definición del impuesto. Así, por “urbanización” se entiende “el fraccionamiento y habilitación de un terreno para fines urbanos, mediante apertura de calles y provisión de servicios. Por “construcción” se entiende “toda estructura que se fije o se incorpore a un terreno; incluye cualquier obra de reconstrucción, alteración o ampliación que implique permanencia”.

Ahora, el artículo 74 de la Ley de Construcciones establece la obligatoriedad de solicitar licencia en toda obra relacionada con la construcción, sea de carácter permanente o provisional. Vemos así que el carácter provisional de la obra no empata con la definición de “construcción” en el artículo 1 de la LPU, que es la relevante a efectos del impuesto establecido en el artículo 70 LPU. De ahí que habría que concluir que, en el caso de una obra provisional, si bien requiere licencia, no implica el pago del impuesto. Esto conlleva también reconocer que el hecho generador no incluye a todas las obras sujetas a licencia. Para resolver este problema, una reforma podría ampliar el impuesto a todas aquellas obras que requieran licencia municipal. Asimismo, podría seguirse el modelo español en cuanto a introducir los vocablos “instalación u obra” además del de “construcción”, lo cual haría más amplia y clara la cobertura del impuesto.

Por otra parte, se suscita la duda de si se realiza el hecho generador en el caso en que la obra se ejecute sin licencia cuando proceda solicitarla. En ese sentido, la

regulación española del ICIO es más explícita que nuestra Ley, al establecer en su artículo 101 que se configura el hecho imponible “se haya obtenido o no dicha licencia.”

Otro tema que no está bien resuelto es el relativo a obras de reparación o de demolición que provengan de una orden de ejecución administrativa, o a aquellas que tengan que realizarse obligatoriamente por razones de salubridad o seguridad. Es probable que este tipo de obras no requieran licencia municipal, por lo que si el hecho generador incluye la sujeción a licencia como uno de sus elementos, no habría en tal caso sujeción al impuesto. Concretamente, piénsese en las construcciones que se realizan ilegalmente –en usos contrarios, por ejemplo, a los planes urbanísticos-, en los que la licencia no podría ser concedida nunca. Se trataría de casos realmente no sujetos a licencia por ser ilícitos. ¿Deben pagar o no el impuesto? Buena parte de la doctrina aboga por la no aplicación del impuesto en un caso como éste, pues el tributo podría adoptar indebidamente la función de una sanción.⁶⁹

En esa dirección, se argumenta que cuando la construcción ilícita tiene como sanción la demolición, ésta “produce el efecto de restituir las cosas a la situación en que se encontraban antes de la actuación ilícita, es decir, en cierto modo produce el efecto de no haberse iniciado construcción alguna, lo que enervaría la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto...cuando se procede a la demolición se puede decir que ya no existe “construcciones, instalaciones u obras efectivas” y, en consecuencia, que no existe la riqueza que quiere gravar el impuesto.”⁷⁰

En todos estos temas está presente el siguiente cuestionamiento: ¿forma parte o no forma parte del hecho generador el requisito de que la construcción o

⁶⁹ En este sentido, **F.X. CORS MEYA**, *Op. cit.*, p.p. 848-849, con cita de la doctrina.

⁷⁰ **A. PITA GRANDAL**, “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección”, en la obra colectiva coordinada por **J.J. FERREIRO**, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Marcial Pons, Madrid, 1993., p.p. 161-162.

urbanización sea de las que, de acuerdo con el ordenamiento administrativo, **requieren licencia municipal**? De la propia regulación del artículo 70 LPU parece desprenderse la tesis de que la sujeción a licencia no forma parte del hecho generador. En efecto, en lo que interesa reza dicho artículo:

“...No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las de instituciones de asistencia médico-social o educativas.”

Obviamente, la primera duda de esta norma es por qué habla de “tasa” si lo que pretende es referirse al “impuesto” de construcciones.

Por otra parte, este artículo debe analizarse conjuntamente con el artículo 75 de la Ley de Construcciones, que dice:

“Artículo 75: Edificios públicos. Los edificios públicos o sea los edificios contruidos por el Gobierno de la República, no necesitan Licencia Municipal. Tampoco la necesitan edificios contruidos por otras dependencias del Estado, siempre que sean autorizados y vigilados por la Dirección General de Obras Públicas.”

De estas normas podría concluirse que la sujeción a licencia de una obra no es un elemento constitutivo del hecho generador. Si lo fuera, bastaría que se trate de construcciones realizadas por el Gobierno de la República o por otras dependencias del Estado con la autorización y vigilancia de la Dirección General de Obras Públicas para que no se deba pagar el impuesto, ya que de acuerdo con el artículo 75 de la Ley de Construcciones éstas no requieren licencia. En cambio, como el artículo 70 LPU exige un requisito adicional para que esas construcciones no paguen el impuesto, consistente en que se trate de obras de interés social, habría que concluir que estamos ante un supuesto de exención y no ante un supuesto de no sujeción: así, las construcciones realizadas por el Gobierno de la

República u otras dependencias del Estado están sujetas al impuesto; si entre esas obras o construcciones hay una de interés social entonces estará exenta.

Por lo tanto, la reforma del impuesto puede optar entre estas posibilidades:

- a. Que las construcciones y urbanizaciones sujetas al impuesto sean sólo aquellas que requieran de licencia municipal. En tal caso, por ejemplo, todas las construcciones realizadas por el Gobierno de la República u otras dependencias del Estado estarían excluidas del impuesto, independientemente de que se trate de obras de interés social. Asimismo, las construcciones ilícitas no estarían sujetas, independientemente de las sanciones correspondientes como la demolición de la obra ilegal con cargo al sujeto pasivo. En cambio, si alguien realiza una construcción lícita, pero no solicita la licencia, el impuesto siempre se genera.
- b. Que las construcciones y urbanizaciones sujetas al impuesto sean cualesquiera, estén o no sujetas a licencia municipal.

2.1.2.2. Aspecto Temporal.

El impuesto de construcciones es de carácter instantáneo, “entendiendo por instantáneos aquellos presupuestos en los que no se contempla específicamente un período impositivo”⁷¹. La Ley no es clara en cuanto a si se devenga en el momento de la solicitud de la licencia o si, por el contrario, se devenga en otro momento, como sería el inicio o la conclusión de la obra. La práctica es, sin embargo, que las Municipalidades exigen el impuesto en el momento de la solicitud del permiso o licencia de construcción.

En el ICIO español, por ejemplo, tenemos que el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. Esto ha sido criticado por la doctrina por cuanto, en un impuesto instantáneo, el devengo de la obligación tributaria no

⁷¹ F. CORS MEYA, Op. cit., p. 853.

puede ser previo a la realización del aspecto material del hecho imponible. Es decir, si el hecho generador es la realización de una construcción u obra, éste sólo puede tenerse como realizada cuando se complete la construcción u obra. Es diferente tratándose de un impuesto periódico, en que el período constituye un aspecto del hecho generador independiente del aspecto material, lo que permite situar el devengo al inicio o al final del hecho generador. De ahí que parte de la doctrina ha interpretado que situar el devengo en el momento de iniciarse la construcción es en realidad un devengo adelantado que “jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación.”⁷² Para que fuera un devengo de la obligación en sentido estricto, el hecho generador debería ser “el inicio de una construcción” y no la “realización de una construcción”.

No obstante, esta posición no es compartida por otra parte de la doctrina. Para el profesor **E. SIMON ACOSTA**⁷³, no es técnicamente defectuoso o criticable establecer el nacimiento de la obligación tributaria en un momento en que todavía no están integrados todos los elementos que intervienen en su definición, “pues el devengo cumple como misión principal la de determinar el Derecho aplicable al hecho imponible. Las normas que se aplicarán para la liquidación del impuesto serán, en cualquier caso, las vigentes en el momento de iniciarse las obras.” Esto contribuye a la seguridad jurídica del contribuyente, quien tiene claro desde el inicio de la construcción las normas aplicables.

De ahí que la reforma debe optar sea por:

a) El devengo al plantear la solicitud, con lo cual el hecho generador debe transformarse para ser “la solicitud de licencia de una construcción o urbanización”. Esta opción tiene el inconveniente que deja sin gravar a quien realiza una construcción sujeta a licencia pero no la solicita.

⁷² **F. CORS MEYA** Op. Cit, p. 854.

⁷³ **E. SIMON ACOSTA** “El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, Revista de Hacienda Local, núm. 57, 1989, p.p. 366-367.

- b) El devengo al iniciarse la obra, sin perjuicio de que se dé una liquidación provisional en el momento de la solicitud de la licencia, como luego exponemos. Esta opción tiene la ventaja de que el contribuyente, desde el inicio de la obra, sabe la normativa que se le va a aplicar para la determinación definitiva del impuesto.
- c) El devengo al finalizar la obra, sin perjuicio tampoco de la liquidación provisional en el momento de la solicitud de la licencia. El inconveniente de esta solución es precisamente la ventaja de la opción anterior.

2.1.2.3. Aspecto espacial.

La Ley también es omisa en cuanto a establecer que la construcción o urbanización debe realizarse dentro del territorio del Cantón respectivo, lo cual debería corregirse.

2.1.3. Exenciones

El artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana supra citado, establece, como ya adelantamos, un caso de exención que beneficia, por una parte, a las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social y, por otra, a las construcciones de las instituciones de asistencia médico-social o educativas.

En cuanto a la primera hipótesis, concluíamos atrás que se trata, en efecto, de una verdadera exención, pues si el hecho generador incluyera la necesidad de que se trate de una construcción sujeta a licencia, todas las construcciones dichas estarían fuera del ámbito de dicho hecho generador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley de Construcciones. Así, habría sido innecesario dispensar del tributo a las construcciones de interés social pues todas las que construya el Gobierno o las instituciones autónomas estarían fuera del ámbito del tributo.

Ahora, ciertamente el problema de esta exención es que es muy imprecisa, pues no nos ofrece una definición clara de qué se entiende por interés social y, sobre todo, quién define la existencia de dicho interés social. Una reforma debería precisar esto.

En cuanto a la segunda hipótesis, también resulta imprecisa la expresión “instituciones de asistencia médico-social”. Apegándonos a una concepción de lo social como aquella institución médica que presta servicios a la comunidad, sin un ánimo lucrativo, estaríamos necesariamente llegando a una sola posibilidad, las clínicas y hospitales de la Caja Costarricense del Seguro Social, sin que se extienda a hospitales o clínicas privadas. Sin embargo, esto haría esta hipótesis de exención superflua, pues parece claro que ya estaría cubierta por la primera hipótesis analizada. De ahí que podría pensarse que esta hipótesis abarca las instituciones médicas privadas que sean consideradas de “interés social”, sin que tampoco exista una definición de este concepto ni del procedimiento y ente competente para determinar su existencia.

Todavía más amplia es la referencia escueta a las construcciones de las “instituciones educativas”, sin mayor calificativo. Esto implica que la exención abarca sin distinción las instituciones educativas públicas y privadas.

Para precisar el alcance de estas exenciones, una reforma podría plantearse dos opciones: o que el calificativo de “interés social” sea atribuido por algún órgano del Poder Ejecutivo, incluso por la vía del decreto o, bien, que tal calificativo pueda ser analizado por la Municipalidad.

Como el problema se plantea fundamentalmente cuando la exención se refiere a instituciones privadas, quizá la reforma podría inspirarse en los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento para la deducibilidad de las donaciones realizadas a entes privados. Así, el artículo 8 de la Ley incluye las asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales así

como a las asociaciones civiles y deportivas que hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones. En el primer caso, la calificación la hace la Dirección General de Tributación, que en la reforma podría ser sustituida por la Municipalidad. En el segundo caso, la calificación la hace el Ministerio de Justicia.

Adicionalmente se encuentran las siguientes exenciones:

- a) Las viviendas declaradas de interés social de acuerdo con el Reglamento del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda.

La Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda establece en su artículo 147, que las viviendas declaradas de interés social de acuerdo con el Reglamento del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda se encuentran exentas en un 50 % del pago que deban realizar por concepto del impuesto de construcciones.⁷⁴

- b) Las construcciones suntuarias realizadas en inmuebles declarados patrimonio histórico-arquitectónico nacional.

El artículo 14 de la Ley de Patrimonio Histórico Arquitectónico de Costa Rica, no. 7555, establece que las construcciones suntuarias realizadas en inmuebles declarados patrimonio histórico-arquitectónico nacional se encuentran exentas del pago de este impuesto.⁷⁵

- c) Aquellos que por ley especial disfruten de esta exención.

⁷⁴ Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda No. 7052. "Artículo 147: Con la salvedad del pago de impuestos, contribuciones y tasas municipales, la construcción de viviendas declaradas de interés social de acuerdo con los reglamentos del Sistema, estará exenta del pago de derechos de catastro de planos, de los timbres fiscales, de los timbres de construcción, de los cupones de depósito, de otros cargos y timbres de los colegios profesionales y **del cincuenta por ciento (50%) del pago de permisos de construcción y urbanización** y de todo otro impuestos."

⁷⁵ Se interpreta por "suntuarias" aquéllas construcciones que sean de carácter necesario para habitar o utilizar el inmueble, ejm; servicios sanitarios.

Un ejemplo de este último caso son los Oratorios Don Bosco, que mediante ley especial se les ha exonerado de este impuesto.

d) Empresas de zona franca

Pese a que una interpretación literal podría llevar a entender que sólo puede catalogarse como “tributo municipal” el creado mediante el procedimiento especial del artículo 121,13 de la Constitución Política, la propia Sala Constitucional, así como la Procuraduría General de la República, han aceptado que hay otras modalidades de “tributos municipales”. En consecuencia, parece claro que el impuesto de construcciones es un tributo municipal y, por tanto, objeto de la exoneración contenida en el artículo 20, h) de la Ley de Régimen de Zona Franca.

3. En cuanto a la obligación tributaria.

3.1. Los sujetos pasivos.

Ya se expuso que la Ley no es clara en cuanto a quiénes son los sujetos pasivos, así como en el tipo de sujeto pasivo que cada uno es.

En contraposición, el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales española establece que son sujetos pasivos del ICIO las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria –similares a los entes colectivos sin personalidad jurídica a que se refieren los incisos b) y c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras, siempre que sean dueños de las obras; en los demás casos, se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra.

Asimismo, el mismo artículo, en su inciso 2, introduce otra modalidad de sujeto pasivo, al decir que “Tienen la consideración de sujetos sustitutos del

contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes.” En nuestra terminología tributaria, este tipo de sujetos pasivos coincidiría con la categoría del agente de percepción, prevista en el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, quien tiene poderes de repercusión o cobro del tributo respecto del contribuyente.

Pensamos que una reforma podría orientarse en esta dirección, incluyendo algunas modalidades de titularidad del inmueble distintas del derecho de propiedad: usufructo, fideicomitente en un fideicomiso de garantía, etc. Adicionalmente, podría establecerse una presunción relativa –esto es, que admita prueba en contrario- en el sentido de que se presumirá que el dueño del inmueble es el dueño de la obra si no se demuestra lo contrario.

También es interesante plantearse la posibilidad de incluir una modalidad de responsabilidad por adquisición, en el sentido de que los sucesivos dueños que pueda tener la construcción sean responsables solidarios, con el contribuyente o sustituto, por los impuestos no pagados.

3.2. Los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

El impuesto de construcciones representa un tributo de carácter variable, en contraposición a los tributos fijos que establecen directamente una suma.

El tributo variable está determinado por dos elementos; la base y el tipo, de cuya combinación surge la cuota tributaria.

3.2.1. Base Imponible.

La base imponible de este impuesto está constituido por el valor de la construcción, remodelación, instalación, urbanización, u obra a realizar por el contribuyente.

La norma del artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana no es clara en cuanto a qué se entiende por “valor de las construcciones y urbanizaciones”. En principio, habría que interpretar que se trata del valor real o costo efectivo, y no un valor estimado del proyecto, pues para que fuera estimado la norma debió ser explícita. No obstante, la práctica ha sido que se aplica el impuesto sobre el valor estimado en la solicitud de licencia o permiso de construcción.

El valor del proyecto es el que se debe estimar con fundamento en lo establecido en el artículo VI.6.5 del Reglamento para el Control Nacional de Fraccionamientos y Urbanizaciones,⁷⁶ que establece que el profesional que firma la solicitud de permiso, deberá presentar un presupuesto del valor de la obra para su verificación municipal, éste no puede ser menor al tasado por el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos.

Entonces, tenemos una primera estimación del valor del proyecto determinado por el profesional responsable de la obra, que no puede ser menor al tasado por el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos, (a contrariu sensu, podría ser mayor), y que debe ser verificado por la Municipalidad. Es con base a este primer valor que se determina y cobra el tributo. Sin embargo, si partimos de que lo que grava este tributo es el costo real y efectivo de la obra, es claro que el valor estimado puede diverger del real y efectivo. Antes bien, es casi imposible, sino imposible, poder determinar a priori los costos reales de una obra (casi siempre surgen imprevistos, o modificaciones que deben ser resueltos o realizados, durante la ejecución de la misma, o bien, alzas en los precios de los materiales, atrasos en la ejecución de las obras por el estado del tiempo, aumento en los costos de mano de obra, etc, situaciones todas que generan la alteración de los presupuestos originalmente estimados para la obra). En consecuencia, para mantener el esquema de que con la solicitud se pague en función del valor estimado, podría acudir al mecanismo de la liquidación provisional previsto en el

⁷⁶ Reglamento para el Control Nacional de Fraccionamientos y Urbanizaciones No. 3391. Cap.VI. Disposiciones Generales y Presentación de Planos. Artículo VI.6.5. supra citado.

artículo 104 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, a efectos del ICIO y al que luego nos referimos. También la consecuencia es la necesidad de establecer una liquidación definitiva, según también exponemos luego.

3.2.2. Tipo de gravamen.

El artículo 70 establece, como ya hemos adelantado, una banda de alícuotas dentro de la que cada Municipalidad puede fijar la alícuota aplicable. Esa banda va del 0.01% al 1%. Se trata de una alícuota proporcional, no progresiva, lo que significa que el Municipio puede fijar una sola alícuota, aplicable cualquiera que sea el valor de la base imponible. Como se dijo, en la práctica, sin norma municipal integradora, se aplica el 1%, lo cual es altamente cuestionable en cuanto a su legalidad.

3.3. Aspectos determinativos de la obligación tributaria

La práctica actual nos presenta un sistema en que, al presentar la solicitud de licencia, se liquida el impuesto con base en una determinación mixta: el solicitante presenta un presupuesto estimado del valor de la obra y, con base en él, la Municipalidad determina el impuesto, aplicándole la alícuota correspondiente. Para ello, debe respetarse lo establecido en el artículo VI.6.5 del Reglamento para el Control Nacional de Fraccionamientos y Urbanizaciones,⁷⁷ en virtud del cual corresponde al profesional que firma la solicitud de permiso, presentar un presupuesto del valor de la obra para su verificación municipal, que no puede ser menor al tasado por el Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos.

A este punto, si el Departamento Municipal que analiza y otorga los Permisos de Construcción no está de acuerdo con el valor otorgado a un Proyecto determinado

⁷⁷ Reglamento para el Control Nacional de Fraccionamientos y Urbanizaciones No. 3391. Cap.VI. Disposiciones Generales y Presentación de Planos. Artículo VI.6.5. supra citado.

por el Profesional Responsable, puede modificar el valor con base en criterios técnicos.

Estos criterios técnicos pueden estar conformados por: la Tabla de Tasación que para el efecto tenga la Administración Municipal,⁷⁸ la Tabla de Tasación del IFAM y la Tabla de Tasación del Colegio de Ingenieros y Arquitectos.⁷⁹

El sujeto pasivo puede aceptar o no el nuevo valor. En caso de no aceptarlo, cuenta con los mecanismos de impugnación generales contra estos actos determinativos de tributos municipales.

Ahora, como no estado demasiado claro si el valor es el costo efectivo de la obra, lo usual es que esta liquidación resulte definitiva. No obstante, en algunas ocasiones los municipios han entendido que, con la entrega de la obra, se abre la posibilidad de una determinación de oficio que revise la anterior, determinando una suma de impuesto superior. Para que esto sea posible, es claro que la primera liquidación habría debido ser provisional.

En el ICIO español, el artículo 104 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece, en primer lugar, que cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una liquidación **provisional**, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado del proyecto. Como en este momento el impuesto no se ha devengado – recordemos que en el régimen español se devenga y, con ello, nace la obligación

⁷⁸ La Municipalidad de San José cuenta con una Tabla de Tasación. Para su entrada en vigencia y aplicación, no se sometió al Concejo Municipal, sino que simplemente fue un trabajo del Departamento respectivo, que una vez realizado ha servido de base para realizar éstas tasaciones.

⁷⁹ Estas Tablas de Tasación pretenden ser criterios objetivos para determinar los valores de los proyectos que se realicen en el Cantón, pero debería existir una formalidad que los legitime como documentos de consulta para tales efectos, y no depender de una mera decisión administrativa de un momento determinado. Asimismo, se debe determinar la jerarquía de aplicación de éstas tablas.

tributaria, al iniciar la construcción-, se entiende que esta liquidación provisional en el fondo no lo es de la obligación tributaria, sino de un pago a cuenta de la futura obligación tributaria.⁸⁰

Una vez concluidas las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa (mediante pericia contradictoria), modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente **liquidación definitiva**, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

Por último, se autoriza a los Ayuntamientos a exigir el impuesto en régimen de autoliquidación, lo que significa que: el sujeto pasivo autoliquida provisionalmente primero y, luego, hace la autoliquidación definitiva. El Ayuntamiento puede, en el plazo de prescripción, hacer un procedimiento de liquidación de oficio, en que cuestione la autoliquidación realizada por el sujeto pasivo.

La reforma podría seguir una orientación similar:

- a) una primera liquidación provisional a cuenta de la obligación tributaria, que nace con el inicio de la construcción. Si hay régimen de autoliquidación, habría que idear un procedimiento muy sumario y con una caducidad reducida para que la Municipalidad la recalifique. Si hay régimen de liquidación municipal, el sujeto pasivo debería tener un medio muy sumario de impugnación en caso de discrepancia con el valor estimado por éste. La otra opción sería eliminar cualquier posibilidad de discutir el valor estimado si éste viene visado por el Colegio Profesional de Ingenieros y Arquitectos.
- b) una liquidación definitiva que en todo caso deba hacer la Municipalidad con la entrega de la obra y con vista en su costo efectivo. Esta liquidación debería tener recurso de revocatoria ante el Departamento correspondiente y apelación

⁸⁰ A. PITA GRANDAL, Op.cit., p. 161.

ante el Alcalde, quien agotaría la vía administrativa. Esta liquidación definitiva podría suplirse mediante el régimen de autodeterminación o autoliquidación, en cuyo caso la Municipalidad podría, en el plazo de prescripción, realizar una determinación por resolución, aplicando supletoriamente el procedimiento que establece el artículo 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

c) en caso de que se trate de una construcción iniciada sin la licencia respectiva, podría dársele a la Municipalidad la opción de practicar también una liquidación provisional ya no de una obligación a cuenta, sino de la propia obligación tributaria. Sin perjuicio, claro está, de la posterior liquidación definitiva.

3.4. Aspectos sancionadores.

En materia de multas generadas por el no pago de este tributo, se aplicará una multa de carácter especial regulada en el artículo 90 de la Ley de Construcciones, en cuya norma se establece que su cobro procede en el mismo porcentaje del avance de la obra, sea que si la obra lleva un veinticinco por ciento de avance, la multa a cobrar será de un veinticinco por ciento del valor del impuesto a pagar.⁸¹

Las multas son determinadas por los funcionarios municipales y aplicadas de forma automática, al igual que las multas del Código Municipal. La diferencia viene a ser que mientras éstas últimas están establecidas mediante un porcentaje mensual fijo del impuesto a pagar, la originada por el atraso en el impuesto de

⁸¹ El cobro de la multa se encuentra regulado en la Ley de Construcciones No. 833, en su artículo 90, que establece; "Artículo 90: Multas. El importe de la multa en ningún caso será superior a la lesión económica que implique para la Municipalidad la falta de percepción del derecho de la licencia correspondiente al concepto violado."

Según el documento "Recursos con destino específico de la Municipalidad de San José", la base legal se encuentra en la Ley no. 4240, lo cual no se comparte pues no existe un enunciado expreso en referencia a la multa.

Asimismo, dicho documento indica que el cobro de esta multa se realiza con base en el estimado hecho por un servidor de la Municipalidad, de acuerdo con el avance de la obra, sobre el cual se aplica un 1 %. Esta situación sí resulta conforme con la norma citada anteriormente de la Ley de Construcciones, la cual consideramos ambigua y que no es propia de una norma que establezca una sanción aún y cuando sea ésta de carácter indemnizatoria, pues deja latente la aplicación en ella de criterios subjetivos, que pueden resultar en la práctica arbitrarios.

construcciones se fundamenta en el avance de la obra y aumenta conforme a ésta, utilizándose así un criterio no exacto y susceptible de interferencias de carácter subjetivo.

Se considera que debido al carácter sancionatorio de estas multas, deben estar reguladas de forma más estricta, estableciéndose lineamientos más objetivos para su determinación adecuada, así como un procedimiento administrativo que proteja el debido proceso, tanto procedimental como sustantivo.

4. Propuestas de Reforma.

4.1 Eliminación del Capítulo IV, Sección III, denominado “Contribuciones Especiales

Este Capítulo está compuesto por tres artículos, que establecen;

“Artículo 70: Se autoriza a las municipalidades para establecer impuestos, para los fines de la presente ley, hasta el 1 % sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones que se realicen en el futuro, y para recibir contribuciones especiales para determinadas obras o mejoras urbanas. Las corporaciones municipales deberán aportar parte de los ingresos que, de acuerdo con este artículo se generen, para sufragar los gastos originados por la centralización que de los permisos de construcción se realice. No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las de instituciones de asistencia médico-social o educativas.”

En relación con este artículo, tenemos que la Ley de Planificación Urbana no. 4240, establece los lineamientos generales a nivel nacional y local para regular el desarrollo urbano, definiendo conceptos y competencias de cada una de las entidades que se encargan del desarrollo urbano en nuestro Cantón, en diferentes ámbitos competenciales.

El impuesto de construcciones como su nombre lo dice, se define a sí mismo y debe estar regulado en la Ley de Construcciones, en donde se regula también los aspectos de otorgamiento de licencia municipal y sanciones por incumplimiento a las normas de construcción, por lo que consideramos no sólo oportuno, sino también conveniente, trasladar la regulación del impuesto de construcciones a la Ley de Construcciones, así como la tasa a cargo de las Municipalidades para sufragar el costo por el servicio de visado de planos de construcción realizado por el INVU.

“Artículo 70 Bis: Las personas físicas o jurídicas, privadas o públicas, que requieran permisos o autorizaciones del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, relativos a la aprobación de anteproyectos, permisos de construcción, usos del suelo y segregaciones, así como cualesquiera otros de su competencia, contribuirán económicamente con el pago del servicio, según las normas que dicte la Junta Directiva de ese Instituto y con las limitaciones estipuladas en la ley de la Administración Financiera de la República.”

En esta norma se está estableciendo la tasa por el servicio de aprobación de anteproyectos, permisos de construcción, usos del suelo y segregaciones, y cualquier otro de su competencia, que presta el Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo. Siendo que a efectos de dar mayor coherencia entre la normativa de desarrollo urbano, se considera adecuado establecer esta tasa en el Capítulo referente a tributos, propuesto en el presente documento.

“Artículo 71: El costo total de las obras de pavimentación y de construcción de caminos públicos cuando éstos crucen zonas urbanas, aceras, cordones y cunetas, alcantarillado pluvial y sanitario, acueductos y distribución e iluminación eléctricas, deberá ser cargado y cobrado a los propietarios de los fundos, directamente beneficiados, mediante la correspondiente tasa de valorización que fije, previa publicación de audiencia a los interesados en el

Diario Oficial, la entidad estatal competente ejecutora de las obras y que apruebe la Contraloría General de la República. En el costo total se incluirá, además de los materiales y la mano de obra con sus respectivas cargas sociales, los gastos de administración e ingeniería, el precio de los terrenos a adquirir, el pago de mejoras o indemnizaciones por edificaciones que han de ser demolidas o reparadas y, en su caso, los costos financieros.

Entre lo que debe pagarse por concepto de terrenos y mejoras y lo que corresponda por importe de la tasa de valorización, se efectuará compensación directa e inmediata en cuanto a la parte correspondiente. Quien tuviere que pagar algún valor con motivo de la compra-venta o expropiación podrá disponer hasta de diez años de plazo sujeto a un interés del ocho por ciento anual para la cancelación de lo adeudado, previa calificación de la Contraloría General de la República.

Los proyectos u obras de evidente interés público pueden ser exceptuados total o parcialmente del pago de la tasa de valorización.”

Este artículo hace referencia a la tasa de valorización, que es en sí misma una contribución especial. Si bien esta norma es rescatable por cuanto tiene aspectos de gran trascendencia para llevar a la ejecución las contribuciones especiales, al establecer cómo se aplican, se considera que debe ser integrada con el artículo 77 del Código Municipal, así como en la Ley General de Caminos Públicos. En la primera, para que regule su aplicación por parte de los Gobiernos Locales, y en la segunda, para que pueda ser aplicado por el Gobierno Central.

Adicionalmente, se considera oportuno modificar la denominación de la licencia, de “Permiso de Construcción” a “Licencia de Obras”, por cuanto no toda obra licenciada es de construcción, con lo cual el concepto propuesto al ser más general, identifica mejor todas las situaciones sujetas a esta licencia.

Con lo anterior, se pretende uniformidad y coherencia en nuestra legislación urbana, por lo que la propuesta concreta sería:

4.2 Modificación al Capítulo XVIII sobre Licencias de la Ley de Construcciones.

“Capítulo XVIII

Licencias

Artículo 74: Licencias. Toda obra relacionada con la construcción, modificación, remodelación o demolición de edificaciones o instalaciones de cualquier tipo, o con la variación del uso del suelo mediante movimientos de tierra, o en general, cualquier obra similar, sea de carácter permanente o provisional, que se ejecute en la jurisdicción territorial de un determinado Municipio, deberá contar con autorización municipal previa de la Municipalidad respectiva, que se adquirirá mediante la respectiva Licencia de Obras Municipal. Únicamente podrán solicitar ésta licencia aquéllos sujetos con título legítimo para disponer del terreno en el que se pretendan realizar las obras. Cada Municipalidad establecerá vía Reglamento los requisitos a exigir para el otorgamiento de estas Licencias, su plazo de vigencia, el procedimiento para su otorgamiento y cualquier otro aspecto necesario para su adecuado funcionamiento.

Artículo 75: Tasa. Las Municipalidades podrán cobrar una tasa por el otorgamiento de la Licencia de Obras respectiva, tasa que será destinada a sufragar el costo del servicio de otorgamiento de la Licencia de Obras, aprobación de anteproyectos, certificaciones de usos del suelo y visado de planos para segregaciones, así como cualesquiera otros de su competencia en materia de desarrollo urbano. La cuota de la tasa será determinada siguiendo el procedimiento ordinario establecido en el artículo 74 del Código Municipal.

Artículo 76: Exención del pago de la Tasa. Las obras sujetas a licencia municipal de obras realizadas por el Gobierno Central, instituciones descentralizadas, empresas públicas estatales y municipales y universidades estatales, no estarán sujetas al pago de la tasa por el servicio de otorgamiento de Licencia de Obras, pero sí a obtener dicha Licencia, cumpliendo con los requisitos establecidos por la Municipalidad correspondiente.

Artículo 77: Las empresas públicas o privadas que exploten servicios de utilidad pública, y que para realizar su actividad requieran realizar alguna obra sujeta a la licencia de obras, solicitarán permiso para las obras por conducto de peritos responsables, quienes deberán sujetarse a los términos de las concesiones de dichos servicios.

Artículo 78: Derechos de Terceros. La Licencia de Obras que las Municipalidades expidan, serán siempre dejando a salvo los derechos de terceros.

Artículo 79: Responsabilidad. El sujeto a quien se le ha otorgado una licencia de obras y el Ingeniero Responsable serán responsables de los datos que consten en el proyecto. La Municipalidad sólo será responsable de los datos de alineamiento y niveles.

Artículo 80: Sanciones. La infracción a cualquier regla de este Capítulo será sancionada de conformidad con lo que establece el Capítulo XXI de esta Ley.

Capítulo XIX

Impuesto de Construcciones

Artículo 81: Se autoriza a las Municipalidades para establecer un impuesto llamado de construcciones, de hasta un 1 % del valor real de la obra sobre toda obra sujeta a Licencia de Obras Municipal, dentro de su jurisdicción territorial, según las siguientes reglas:

1. El hecho imponible del impuesto está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación, obra o urbanización para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda a la Municipalidad de la imposición. Se entiende que el hecho generador no se da si la construcción, instalación, obra o urbanización resulta ser ilícita de acuerdo con las normas de esta Ley u otras y, por tanto, deba ser demolida.
2. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas, incluyendo las que no tienen finalidad de lucro, así como los fideicomisos, los fondos de inversión, las cuentas

en participación y las sucesiones mientras permanezcan indivisas, propietarias, usufructuarias, fideicomitentes en un fideicomiso de garantía, poseedores o concesionarios de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones, obras o urbanizaciones, siempre que tengan la titularidad también de las éstas; en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño o alguno de los derechos de titularidad indicados de tales construcciones, instalaciones, obras o urbanizaciones. Se presume, salvo prueba en contrario, que el titular del inmueble es también el titular de las construcciones, instalaciones, obras o urbanizaciones.

Tienen la consideración de agentes de percepción del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes.

Los adquirentes de construcciones, instalaciones, obras o urbanizaciones serán solidariamente responsables de los impuestos generados por los titulares precedentes.

3. La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación, obra o urbanización.

La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

El tipo de gravamen no podrá ser superior al 1% (uno por ciento) y deberá ser fijado por cada Municipalidad de conformidad con el Código Municipal.

4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación, obra o urbanización, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.

5. Cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una liquidación provisional por el Municipio, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio de Ingenieros y Arquitectos; en otro caso, la base imponible será determinada por los técnicos municipales, de acuerdo con el coste estimado

del proyecto. En caso de que exista el visado indicado, la liquidación provisional no será objetable por la Municipalidad, excepto si hubiere errores aritméticos. En caso de que no exista visado, la Municipalidad podrá variar la base imponible al practicar la liquidación provisional, acto que será impugnabile ante el Jefe del Departamento de Construcciones dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación respectiva. Contra la resolución del Departamento de Construcciones no cabrá recurso alguno ni se contará con acceso a la jurisdicción contencioso administrativa.

A la vista de las construcciones, instalaciones, obras o urbanizaciones efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, la Municipalidad, mediante la oportuna comprobación administrativa basada en un dictamen pericial sujeto a contradicción mediante audiencia al sujeto pasivo por cinco días, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda. Contra la liquidación definitiva cabrá recurso de revocatoria ante el Jefe de Construcciones y de apelación ante el Alcalde, quien agotará la vía administrativa.

Las Municipalidades podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación.

Capítulo XX

Tasa por servicios del INVU.

Artículo 85: El Instituto de Vivienda y Urbanismo cobrará una tasa a las personas físicas o jurídicas, privadas o públicas, que requieran permisos o autorizaciones de su Institución, relativos a la aprobación de anteproyectos, permisos de construcción, usos del suelo y segregaciones, así como cualesquiera otros de su competencia, para sufragar dichos servicios. El monto que se cobre en virtud de ésta tasa, debe ser determinado por la Junta Directiva de ese Instituto, según los costos del servicio, en cumplimiento de las regulaciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y demás normativa aplicable.

Artículo 86: El Instituto de Vivienda y Urbanismo cobrará una tasa a las Municipalidades del país, para sufragar los costos del servicio prestado a estas, por la Oficina Centralizadora de Planos de Construcción, para el visado de planos

de construcción que sean para proyectos a desarrollar en sus respectivas jurisdicciones.”

Debido a que se debe correr la numeración de los artículos, se procedería a modificar el artículo 90, que sería el 94 de la Ley de Construcciones, y que se leería;

“Artículo 94: La Municipalidad impondrá una sanción de multa de uno a tres salarios bases a quienes sin haber obtenido la licencia de obras municipal respectiva, hayan iniciado o terminado las obras en el Cantón, y si además, no ingresaron el impuesto respectivo, dicha multa podrá aumentarse hasta cinco salarios bases. Para la aplicación de ésta infracción administrativa, las Municipalidades aplicarán el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto a procedimiento.”

III. IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES

1. Introducción

La Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, No. 7509 del 9 de mayo de 1995, pretendía marcar un hito en la decisión política de dotar a las municipalidades de autonomía y suficiencia financiera, transfiriéndoles el hasta entonces impuesto territorial creado por el Estado central.

Esa decisión planteó inmediatamente cierta dificultad para determinar la naturaleza o clasificación de este tributo. No teníamos en nuestro medio, categorías como las españolas de “impuesto propio” o “impuesto cedido”. Es decir, no sabíamos si el impuesto era “municipal” o “estatal”, en los términos del artículo 121, inciso 13 de nuestra Constitución Política. Si fuera lo primero (impuesto propio o municipal), a la Asamblea Legislativa le correspondería autorizarlo, pero la iniciativa de ley así como la gestión y reglamentación del impuesto corresponderían a cada municipalidad por separado, lo que tendría el inconveniente de que el impuesto no sería homogéneo para todo el país.

En cambio, si fuera lo segundo (impuesto estatal cedido a las municipalidades), la iniciativa de ley y su reglamentación pertenecerían al ámbito de atribuciones del Poder Ejecutivo, cediéndose la gestión parcialmente a las municipalidades, quienes no tendrían prácticamente ninguna competencia normativa.

Es nuestra opinión que al impuesto sobre bienes inmuebles le corresponde la naturaleza de un “tributo local o municipal establecido por el Estado”, lo que lo asimila a la categoría española de tributo “cedido”. La ventaja de que el impuesto no sea “propio” es que puede ser uniforme para todo el país, sin tener que aprobarse una ley de impuesto sobre bienes inmuebles para cada cantón siguiendo el procedimiento especial previsto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución. El inconveniente de esta figura es que la reglamentación queda en manos del Ejecutivo central, lo que va en desmedro de la autonomía que se pretendía reforzar en las municipalidades.

La gestión del tributo se ha traspasado del Ministerio de Hacienda a las municipalidades, aunque no de modo completo, puesto que la Ley 7729 creó un Órgano de Normalización Técnica (ONT) adscrito al Ministerio de Hacienda, atribuyéndole no sólo unas funciones técnicas, sino unas potestades cuya redacción nos parecen excesivamente amplias: asesor obligado de las municipalidades, analizar y recomendar la calidad de los avalúos, optimizar la administración del impuesto, etc. Con los pocos años transcurridos, queda flotando la duda de si los criterios emitidos por el Órgano de Normalización Técnica son vinculantes o no para la Administración Tributaria Municipal.

Una consecuencia de nuestra propuesta de definir la naturaleza del tributo como local o municipal establecido por el Estado, es que la mayor parte de las facultades de reglamentación estarían atribuidas de modo inmediato a cada municipalidad, aunque nada impide que esa facultad sea ejercida en forma conjunta por dos o más municipalidades, mediante acuerdo de sus respectivos

Concejos de adherirse a una especie de reglamento tipo. Esta posibilidad requeriría disposición expresa en el artículo 38 de la ley.

Una ventaja adicional de la naturaleza que aquí se propone es que encaja de manera natural con el actual artículo 1 de la ley. No obstante, para mayor claridad, se proponer retocarlo poco más o menos así:

“Artículo 1.- Naturaleza del impuesto. *Se establece un impuesto local (o bien municipal) cuyo hecho generador es la titularidad de derechos de goce y disfrute sobre bienes inmuebles, que se registrá por las disposiciones de la presente ley”.*

2. Hecho Generador

Ya ha sido señalado que la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no contiene una clara definición del hecho generador del impuesto⁸², lo cual tiene la gravísima consecuencia de anular prácticamente la exigibilidad jurídica del impuesto. Este defecto ha intentado corregirse mediante la inclusión de una definición del hecho generador en el artículo 3 del Reglamento⁸³, lo cual es a todas luces insuficiente, en virtud del principio constitucional de legalidad o reserva de ley, reconocido en el artículo 121, inciso 13 de nuestra Constitución Política.

Ciertamente el defecto señalado no ha tenido importancia práctica hasta la fecha, porque los elementos para construir una definición del hecho generador se encuentran dispersos en el articulado de la ley, pero sería catastrófico que ese defecto fuera señalado en la sede competente y se exigiera a las municipalidades una devolución generalizada de los montos cobrados por este impuesto.

⁸² **JIMÉNEZ B., M.** *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Atamiri, S.A., San José, 1998, pág. 8: “Al analizar el artículo 5 del cuerpo legal citado [se refiere al Código Tributario], en concordancia con las definiciones dadas por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es evidente y manifiesto que la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y su reforma, al no definir el hecho generador, deja el deber de cumplimiento de la obligación tributaria sin el fundamento jurídico que da nacimiento a la potestad de gravar”.

⁸³ **“Artículo 3o.- Del hecho generador.** *El hecho generador del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es la propiedad o tenencia de un bien inmueble en los términos establecidos en la Ley , al primero de enero de cada año”.*

Por influencia del antiguo impuesto territorial tiende a pensarse que el elemento objetivo del hecho generador es la titularidad (derecho de propiedad o distintas formas de posesión) de bienes inmuebles. Así incluso se señala expresamente en el ya citado artículo 3 del Reglamento. Por su parte, el artículo 2 de la Ley señala que “*Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan*”. Esta idea dominante presenta el problema de que grava por igual la propiedad que la posesión, que son manifestaciones desiguales de capacidad económica o contributiva⁸⁴. Además, no es cierto que se grave en la ley el inmueble en su totalidad, como pareciera indicar el artículo 2 que se acaba de citar, puesto que el mismo artículo excluye del impuesto los llamados “inmuebles por incorporación⁸⁵”.

Por otra parte, el artículo 6 de la ley señala los diversos sujetos pasivos del impuesto (elemento subjetivo del hecho generador), entre los que se lista por igual al propietario del inmueble que a los ocupantes o poseedores con título, sin hacer mención de que el propietario puede en un momento dado no ser el poseedor, situación que no debería generar una doble imposición: al propietario y al tenedor. Más bien parecería que en esta última situación, el poseedor desplaza o sustituye al propietario como sujeto pasivo del tributo⁸⁶. En efecto, entre el nudo propietario

⁸⁴ Esa desigualdad se hace especialmente patente cuando se grava con la misma tarifa, la misma base imponible, etc. al propietario y al precarista. Cfr. art. 6 de la ley. No es ocioso señalar que la exigencia de gravar capacidades económicas comparables deriva directamente de los principios reconocidos en la Constitución Política.

⁸⁵ Es decir, las plantaciones, la maquinaria, etc. que se encuentren adheridos a la tierra. También están excluidos los “inmuebles por disposición legal”, tales como las servidumbres. Cfr. artículos 253 y 254 del Código Civil.

⁸⁶ La ley señala esta solución únicamente para los ocupantes en precario, respecto de los cuales se indica que “*el propietario o el poseedor original del inmueble podrá solicitar, a la Municipalidad que la obligación tributaria se le traslade al actual poseedor, a partir del período fiscal siguiente al de su solicitud, mediante procedimiento que establecerá el Reglamento de esta Ley*”, pero nada impide considerar que el verdadero sujeto pasivo es el poseedor, prevaleciendo sobre el propietario. Otro indicio de esa prevalencia se encuentra en el párrafo final del artículo 6, según el cual, en caso de conflicto [entre varios titulares] “*la obligación tributaria se exigirá al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma*”.

y el usufructuario, parece obligado que el sujeto pasivo del impuesto sea éste y no aquél.

En virtud de las consideraciones anteriores se propone que incorporar al texto legal una definición del hecho generador del impuesto, en la que el elemento objetivo del hecho generador sea la titularidad de los derechos de goce y disfrute de bienes inmuebles. Esta construcción tendría las siguientes ventajas:

- a) Gravaría una capacidad económica equiparable entre quienes tengan un derecho de propiedad y quienes sólo tengan derechos de posesión, puesto que gravaría el elemento común en ellos, es decir los derechos de goce y disfrute. A pesar de ello, el derecho de propiedad, arquetipo de los derechos reales, seguiría siendo el modelo del impuesto.
- b) Solucionaría el problema de concurrencia como sujeto pasivo entre propietario y alguno de los diferentes poseedores, prevaleciendo éstos sobre aquél.
- c) Incorporaría a los titulares de los derechos reales de uso y habitación, que aunque de muy escasa existencia fáctica en nuestro medio, no por ello dejan de ser una ausencia llamativa entre los sujetos pasivos⁸⁷.
- d) Podría, en el futuro, servir para solucionar la gravación de las modernas formas atípicas de propiedad, tales como la multipropiedad, el tiempo compartido (*time sharing*), algunas formas de condominio o de propiedad horizontal, etc.
- e) Permitiría una construcción coherente de la base imponible (lo que se explica más adelante).
- f) Sería un elemento importante de coherencia en la determinación de las no sujeciones y de las exenciones del impuesto.

⁸⁷ La ausencia de otros derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles de titularidad ajena (uso y habitación) es criticada también por la doctrina extranjera. Cfr. **C. GARCÍA NOVOA**, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en la obra colectiva Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, dirigida por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Marcial Pons, pág. 618.

En la reforma a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁸⁸, el legislador español ha definido como hecho imponible la titularidad de diversos derechos sobre inmuebles (concesión administrativa, derecho de superficie, derecho de usufructo, derecho de propiedad), añadiendo que la existencia de uno de ellos excluye la aplicación de los siguientes en el orden de la lista. Así, el concesionario excluye al titular del derecho de superficie; éste último excluye al usufructuario, y el usufructuario al propietario. No se hace mención de los derechos de uso y habitación. Creemos que es una técnica que persigue fines similares a la propuesta por nosotros en este apartado.

3. Aspecto Temporal del hecho generador

Por expresa disposición legal, estamos ante un impuesto periódico⁸⁹. La ley establece claramente que el período es anual y que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. En cambio, omite señalar en qué momento se tiene por ocurrido el hecho generador: si al inicio o al final del período. No obstante, este elemento parece derivarse claramente de la forma en la que se determina la base imponible: *“La base imponible para el cálculo del impuesto será el valor del inmueble registrado en la Administración Tributaria, al 1 de enero del año correspondiente”*. La consecuencia necesaria es que las cuotas anuales, semestrales o trimestrales lo son de un tributo ya nacido.

El legislador, *“aunque describe un período impositivo, no tiene en cuenta las variaciones del hecho imponible producidas durante el mismo. Es más, esas variaciones de orden físico, jurídico o económico, sólo serán trascendentes si en el ejercicio siguiente sus efectos permanecen el día del devengo –primero del período impositivo [...] Cuando la fecha del devengo se coloca al principio del período se produce un efecto de «institaneización» del tributo”*. Si las variaciones

⁸⁸ Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma a la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. La exposición de motivos declara como una de sus novedades que se ha mejorado técnicamente la determinación del hecho imponible.

⁸⁹ Cfr. arts. 9 y 22 de la ley.

producen sus efectos en el período impositivo siguiente, ello “*quiere decir que no se tienen en cuenta para modificar o alterar la cuota del período en que se producen y que la fijación de la fecha del devengo en el primer día del período impositivo soslaya la posible concurrencia de devengos anticipados*”. Aunque el hecho generador consista en la titularidad de determinados derechos reales, “*el mismo consiste, de facto, en la existencia de esos derechos reales el primer día del año en el patrimonio del sujeto pasivo*”⁹⁰.

Por lo que se explica en los párrafos anteriores, no es muy feliz la denominación “pago adelantado” del impuesto, que utiliza el artículo 25. Quizás podría eliminarse este artículo y sustituirlo por un añadido, al final del segundo párrafo del artículo 22 así: “[...], *la que podrá incentivar el pago de las cuotas que aún no estuvieran al cobro mediante descuentos no mayores que la tasa básica pasiva existente en el momento de pago, según determinación del Banco Central de Costa Rica*”.

4. Aspecto Espacial del hecho generador

La ley no recoge la situación, bastante frecuente, de inmuebles que estén situados en más de un cantón, y por tanto estén sujetos a más de una Administración Tributaria municipal. Podría incorporarse al texto legal la solución prevista en el artículo 4 del Reglamento, con algunos retoques en la redacción: “*Para el caso de los inmuebles ubicados en dos o más cantones, la cuota tributaria se distribuirá en forma proporcional al valor de la extensión y de las instalaciones o construcciones fijas y permanentes que existan en los municipios donde se encuentren ubicados. Las Administraciones Municipales podrán celebrar convenios de atribución de las potestades administrativas de gestión, fiscalización y recaudación para estos casos*”.

⁹⁰ Todas las citas de este párrafo provienen de **C. GARCÍA NOVOA**, *Op. cit.*, pág. 613. La expresión española “hecho imponible” es equivalente a la más frecuente en Latinoamérica de “hecho generador”.

La solución del legislador español a este mismo problema descansa únicamente en la superficie, lo que excluye de consideración la construcción, que suele ser el elemento de mayor valor si el inmueble es urbano⁹¹.

5. Exenciones y no sujeciones

Nuestro Código Tributario define la exención como dispensa legal del tributo. La moderna teoría de la exención tributaria piensa más bien que es una modalidad del hecho generador. En ambos casos es clara la distinción entre exención y no sujeción: para que algo esté exento, previamente debe estar gravado o sujeto al impuesto. Si no está sujeto o gravado, no existirá norma alguna que le conceda exención, porque tal exención es innecesaria. La doctrina tributaria más autorizada señala que el sentido de las normas de no sujeción es el de aclarar o complementar la definición del hecho generador a través de una determinación negativa de los supuestos que caen fuera de su ámbito. Es decir, los casos de no sujeción no son mandatos normativos, sino supuestos didácticos u orientadores, sin contenido normativo propio, el cual se halla ya implícito en la propia definición del hecho imponible. En otras palabras, si la interpretación es correcta, la presencia o ausencia de normas de no sujeción no debería llevarnos a resultados diferentes⁹².

⁹¹ El artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tal como fue modificada por la ley 51/2002, de 27 de diciembre, indica que *"en caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal"*.

⁹² **SAINZ DE BUJANDA, F.** *Lecciones de Derecho Financiero*, Op. Cit., pág. 212: *"En el caso de los supuestos de no sujeción, tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. Si se mencionan por la ley se hace con objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que bien pueden conceptuarse como didácticos u orientadores. En el caso de los supuestos de exención, la aplicación de las normas que contienen el hecho imponible determinaría, sin las norma de exención, la sujeción del supuesto exento. La norma que contiene la exención no actúa, pues, como meramente didáctica u orientadora, sino que está dotadas de una eficacia singular: mermar, respecto de determinadas actividades o personas, la eficacia de la norma de imposición. La exención no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados"*.

Se propone, en primer lugar, eliminar la errónea terminología usada por la ley, que utiliza las expresiones “*bienes no gravados*”, “*inmuebles no afectos al impuesto*”, etc. y sustituirla por la correcta de “*exenciones*” y sus derivados, en el acápite y en los artículos del capítulo II de la ley.

El inciso a) del artículo 4 de la Ley declara exentos del impuesto al Estado, a las municipalidades, y a las instituciones autónomas y semiautónomas que gocen de exención. No parece justificable que las municipalidades estén exentas: si se trata de un inmueble situado en el mismo territorio donde la municipalidad ejerce su gestión, el impuesto se extingue por confusión⁹³; si el inmueble está situado en otra jurisdicción, no existe razón alguna para la exención. Se sugiere derogar la mención a las municipalidades. La mención a instituciones que gocen de exención por ley es redundante: si una ley posterior les concede exención es obvio que están exentas; si la ley que se las concedía es anterior a la ley 7509 debería considerarse derogada a tenor con lo dispuesto en el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios⁹⁴.

El inciso b) del mismo artículo declara exentos varios inmuebles en situación ambiental o conservacionista. Nos parece el lugar adecuado para mencionar otras exenciones posteriores, creadas en razón de constituir una limitación al derecho de propiedad. En este caso se encuentran las establecidas en la Ley de Patrimonio Histórico-Arquitectónico, la Ley de Uso, Manejo y Conservación de Suelos, la Ley Forestal, la Ley de Conservación de Vida Silvestre, así como la reciente ley 9071⁹⁵. Esas exenciones se han ido añadiendo de manera tan

⁹³ Según el artículo 49 del Código Tributario hay extinción de la obligación tributaria por confusión cuando el sujeto activo quede colocado en posición de deudor.

⁹⁴ “**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”.

⁹⁵ “Ley de Regulaciones especiales sobre la aplicación de la ley No. 7590, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de 9 de mayo de 1995, y sus reformas, para terrenos de uso agropecuario”, Ley 9071 del 6 de setiembre del 2012, publicada en el Alcance No. 146 a La Gaceta No. 191 del 3 de octubre del 2012.

inconexa que no constan en el texto de la ley. Se sugiere incorporar, para facilidad administrativa, estas exenciones al texto legal.

- a) Las previstas en el artículo 14 de la Ley de Patrimonio-Histórico Arquitectónico de Costa Rica, No. 7555 del 4 de octubre de 1995.
- b) La prevista en el artículo 49 de la Ley de Uso Manejo y Conservación de Suelos, No. 7779 del 30 de abril de 1998⁹⁶. En cambio, se sugiere derogar el párrafo añadido por esa ley al artículo 15⁹⁷, porque nos parece que consigue el efecto exactamente contrario al querido por el legislador: la utilización del inmueble acuerdo con su capacidad de uso o su uso potencial sólo puede aumentar, no disminuir la base imponible, lo cual obviamente no incentiva la conducta que se desea obtener del contribuyente. Por otra parte, también aconseja su derogación, la notable complejidad administrativa que conlleva incluir este elemento en la valoración. Creemos que basta como incentivo la minoración del 40% en la cuota tributaria, prevista en el artículo 49 de esa ley.
- c) De esa misma complejidad participa la plataforma de valores agropecuarios que el artículo 2 de la ley 9071 ordenó hacer al Órgano de Normalización Técnica, en la que *“se tendrán en cuenta como parámetros el uso del suelo, la producción y los demás aspectos que se establezcan en el reglamento”*, de los cuales el primero es la expresa finalidad de la ley de promover *“la preservación del uso de los terrenos dedicados a las actividades de producción primaria agrícola y pecuaria”*, en los cuales no se tomará en cuenta para los *“efectos de su valoración, la infraestructura agropecuaria y agroindustrial que posea dicho inmueble”*.

⁹⁶ **“Artículo 49.-** A los propietarios o poseedores de los terrenos agrícolas que se utilicen conforme a su capacidad de uso, y que además apliquen prácticas de manejo, conservación y recuperación de suelos, se les exonerará del pago del impuesto de bienes inmuebles, en un cuarenta por ciento (40%) de lo que les corresponde pagar de acuerdo con la valoración del terreno que haya hecho el perito respectivo”.

⁹⁷ El párrafo añadido dice: *“Un criterio adicional que debe considerarse necesariamente para valorar los bienes inmuebles dedicados a actividades agropecuarias, deberá ser la consideración de si tienen o no una utilización acorde con su capacidad de uso o su uso potencial”*.

- d) Las previstas en los artículos 22, 23 y 29 de la Ley Forestal, No. 7575 del 13 de febrero de 1996⁹⁸.

98

“Artículo 22.- Certificado para la Conservación del Bosque. Se crea el Certificado para la Conservación del Bosque (CCB), con el propósito de retribuir, al propietario o poseedor, por los servicios ambientales generados al conservar su bosque, mientras no haya existido aprovechamiento maderable en los dos años anteriores a la solicitud del certificado ni durante su vigencia, la cual no podrá ser inferior a veinte años. El Fondo Nacional de Financiamiento Forestal confeccionará, expedirá y suscribirá anualmente estos certificados, cuyos beneficiarios serán determinados por el Ministerio del Ambiente y Energía.

De acuerdo con los recursos disponibles y la importancia relativa de los servicios ambientales que se quieran maximizar, el Poder Ejecutivo establecerá el orden de prioridad al otorgamiento de los certificados y los distribuirá en proporción con el área de cada propietario o poseedor. Los certificados serán títulos valores nominativos que podrán negociarse o utilizarse para pagar impuestos, tasas nacionales o cualquier otro tributo.

El valor de los certificados, las condiciones a que debe someterse el propietario beneficiado con ellos y la prioridad de las áreas por incentivar serán determinados en el reglamento.

En un plazo de diez años a partir de la vigencia de estos certificados, el Poder Ejecutivo deberá evaluar los resultados para determinar si continúa otorgándolos o no.

Un cinco por ciento (5%) del monto del certificado deberá depositarse en la cuenta del Fondo Forestal, para que la Administración Forestal del Estado cubra costos de control y fiscalización.

Los poseedores de certificados podrán beneficiarse, además, con los siguientes incentivos:

- a) La exoneración del pago del impuesto a los bienes inmuebles.
- b) La protección citada en el artículo 36 de esta ley.
- c) La exención del pago del impuesto a los activos.

Este beneficio deberá inscribirse en el Registro Público como afectación a la propiedad por el plazo prorrogable que determine el reglamento respectivo.

Artículo 23.- Incentivos. Para retribuirles los beneficios ambientales que generen, los propietarios de bosques naturales que los manejan, tendrán los siguientes incentivos para esas áreas:

- a) La exención del pago del impuesto a los bienes inmuebles, creado mediante ley N° 7509, del 9 de mayo de 1995.
- b) La exención del pago de impuestos sobre los activos, establecido mediante ley N° 7543, del 19 de setiembre de 1995.
- c) La protección mencionada en el artículo 36 de esta ley.

La Administración Forestal del Estado expedirá la documentación necesaria para disfrutar de estos beneficios e inscribirá en un registro a los interesados, una vez cumplidos los requisitos reglamentarios.

Artículo 29.- Incentivos para reforestar. Las personas que reforesten tendrán los siguientes incentivos:

- a) La exención del impuesto de bienes inmuebles del área plantada.
- b) La exención del pago del impuesto de tierras incultas.
- c) La exención del pago del impuesto de los activos, durante el período de plantación, crecimiento y raleas, que se considerará preoperativo.
- d) La protección contemplada en el artículo 36 de esta ley.
- e) Cualquier otro incentivo establecido en esta ley.

La Administración Forestal del Estado expedirá la documentación necesaria para disfrutar de estos incentivos e inscribirá en un registro a los interesados, una vez cumplidos los requisitos que establezca el reglamento de esta ley.

e) La prevista en el artículo 87 de la Ley de Conservación de la Vida Silvestre, No. 7317 de 30 de octubre de 1992⁹⁹. Ciertamente esta exención se refiere al antiguo impuesto territorial y, por lo tanto es anterior a la ley de creación del impuesto, con lo que cabría considerarla derogada. Sin embargo no parece ser ése el espíritu amplio del inciso b) del artículo 4 de la Ley, que después de haber enumerado reservas forestales, indígenas o biológicas y parque nacionales, concluye con la vaga e indeterminada frase “o *similar*”.

Para los incisos c), h) i) y j) del artículo 4, se propone variar su redacción, de modo que se mencione siempre en primer lugar una frase como “*los inmuebles de...*”, en lugar de mencionar inmediatamente el ente o persona exenta. Acorde con la propuesta de definición del hecho generador que se hizo en la primera sección de este documento, se sugiere también eliminar de este artículo las frases “*propiedad de...*” o “*pertenecientes a...*”, sustituyéndolas por un neutro “*los inmuebles de...*”.

Otras exenciones añadidas posteriormente y que sería oportuno incorporar expresamente al texto de la ley son las previstas en los artículos 109 a 111 de la Ley General de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos, No. 7527 del 7 de julio de 1995¹⁰⁰.

⁹⁹ “**Artículo 87.-** Los propietarios de terrenos que reúnan las condiciones idóneas para el establecimiento de refugios de vida silvestre, podrán solicitarle a la Dirección General de Vida Silvestre del Ministerio de Recursos Naturales, Energía y Minas su clasificación como tales. Hecha la clasificación correspondiente, de acuerdo con las pautas establecidas en el Reglamento de esta Ley, las áreas quedaran bajo la administración de la Dirección General de Vida Silvestre, para los efectos de la conservación de la vida silvestre Los terrenos así afectados estarán exentos del pago del impuesto territorial”.

¹⁰⁰ “**Artículo 109.- Beneficios impositivos del régimen.** Los beneficios impositivos que podrán otorgarse para construir edificaciones destinadas al arrendamiento de viviendas de carácter social, serán:

- a) Exoneración hasta de un cincuenta por ciento (50%), del impuesto sobre la renta que el arrendador deberá pagar sobre los alquileres percibidos.
- b) Exoneración hasta de un cincuenta por ciento (50%), del impuesto territorial, por un período de diez años a partir de la adquisición del terreno o de iniciada la primera construcción.

Artículo 110.- Solicitudes y autorizaciones. Se faculta a los órganos administrativos, que determine el Reglamento, para recibir y examinar las solicitudes de las personas físicas y jurídicas, propietarias de inmuebles que soliciten este régimen y para autorizar las exoneraciones de impuestos que permita el Reglamento.

Existe cierta preocupación entre los administradores del tributo, en el sentido de que la exención prevista en el inciso e) del artículo 4 (“*Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma...*”) tiene el inconveniente de una gran movilidad en el mínimo exento, porque el salario base se fija anualmente en la ley de presupuesto, mientras que los sistemas de valoración municipales se caracterizan por una inmovilidad notable, ya que sólo puede obligarse a una valoración individual cada cinco años.

Este problema erosiona en forma notable la recaudación sobre una gran cantidad de inmuebles. La posible solución a esta dificultad sería añadir un inciso al artículo 14, contemplando un sistema de modificación automática de la base imponible, según un factor determinado anualmente por el Órgano de Normalización Técnica. Tal factor debería ser determinado por los criterios técnicos que el ONT estime convenientes, pero se considera prudente dejar establecido que, en ningún caso, el factor podrá ser superior al índice de precios al consumidor determinado por el Banco Central¹⁰¹. No es conveniente que ese factor sea determinado por la

La autorización debe comprender, necesariamente, la determinación del sujeto beneficiario de la exoneración, la dimensión del beneficio que se otorga en cada caso y la definición precisa de las obligaciones, limitaciones, prohibiciones y sanciones para el beneficiario. Se aplicarán en este régimen las disposiciones de los capítulos IX y X de la Ley reguladora de las exoneraciones vigentes, No. 7293, del 31 de marzo de 1992.

Artículo 111.- Entes descentralizados y municipalidades. *Se faculta a los entes descentralizados y a las municipalidades para otorgar exoneraciones de impuestos, tasas, contribuciones y tarifas, en forma total o parcial, a los beneficiarios del régimen de arrendamiento de viviendas de carácter social’.*

¹⁰¹ **LÓPEZ DÍAZ, A.** “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión”, en la obra colectiva Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, dirigida por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Op, Cit., pág. 666, señala que en España se permiten unos coeficientes de actualización aplicables a los valores catastrales, los cuales se publican anualmente en la Ley de Presupuestos. Señala también que la doctrina, aunque no objeta los coeficientes de actualización, sí ha sido muy crítica con el abuso del Estado español de publicar en un año índices del 50%, sin relación alguna con la plusvalía natural que tales coeficientes debieran reflejar. Por esta razón, parece más oportuno conceder esta facultad al Órgano de Normalización Técnica.

Municipalidad, ya que ésta tendrá incentivo para determinar el valor más alto posible.

Por otra parte, la exención en comentario ha encontrado cierta dificultad práctica cuando el inmueble se encuentre en régimen titularidad plurisubjetiva (condueños). Cabría aquí la siguiente opción legislativa: o bien que cada uno de los condueños o coposeedores goce proporcionalmente de la exención de que disfruta del inmueble, o bien que cada uno de ellos goce de una exención de cuarenta y cinco salarios base. Vista la finalidad social de esta exención (garantizar un mínimo exento que permita una subsistencia acorde con la dignidad humana y los demás valores protegidos por la Constitución Política), la segunda opción nos parece más adecuada, para lo cual sugerimos su incorporación al texto legal. Esta incorporación podría hacerse bien en el inciso e) del artículo 4, bien en el artículo 7. Para éste último se sugiere que no contemple únicamente el supuesto de copropiedad sino también el de coposesión.

El Órgano de Normalización Técnica ha interpretado, con base en las palabras “*no obstante el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma*” que se trata de un auténtico mínimo exento¹⁰². Si se desea, la mención a un mínimo exento podría hacerse expresa. El mínimo exento es importante para la finalidad de justicia tributaria porque introduce un cierto grado de progresividad en un impuesto que actualmente es un tributo de gravamen proporcional. En el sistema español para que el inmueble estuviera exento se requería hasta hace algunos años, un parámetro de valor (no superior a 100.000 pesetas) y un destino del inmueble (vivienda)¹⁰³. En Costa Rica no tenemos el destino como elemento objetivo de la exención, lo que convendría añadir, sabiendo que involucra una mayor complejidad administrativa. Otro punto en el que coinciden nuestra legislación y la

¹⁰² **CORTÉZ HERNÁNDEZ (W) Y RODRÍGUEZ SOLÍS (M)**. Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento, Investigaciones Jurídicas, S.A., pág. 90 y ss., citan el oficio ONT 4-98 del 12 de diciembre de 1998 apuntando en esa dirección.

¹⁰³ La Ley 52/2002 de 27 de diciembre, ha sustituido esa exención por una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

española es que la exención se concede sólo a personas físicas, no jurídicas, precisamente porque su finalidad es la vivienda, no el negocio u otros fines colectivos.

El inciso g) declara exentos los inmuebles destinados a fines religiosos. Se ha presentado cierta dificultad al intentar algunos sujetos pasivos una interpretación amplia de la palabra “culto” presente en el artículo. No creemos que ello amerite hacer modificaciones en el artículo: la Administración Tributaria, ya sea en la emisión del reglamento, o bien en una norma general de las permitidas por el artículo 99 del Código Tributario, o bien ante la solicitud concreta que le presente un sujeto pasivo, puede señalar que interpreta por “culto” alguna de las definiciones que trae el Diccionario de la Real Academia¹⁰⁴, añadiendo que lo exento es el inmueble que por sus construcciones o instalaciones y por su uso habitual sólo pueda dedicarse al culto. Es decir, aunque pueda tributarse culto a Dios en un edificio de apartamentos o en uno de oficinas, la finalidad de esas construcciones no es el culto sino la vivienda o la actividad lucrativa; en el mismo sentido, un canal de televisión no es, por su propia naturaleza, un lugar destinado al culto, sino a la entretención, aunque pueda rendirse culto a Dios mediante los programas de un canal de televisión. Se propone variar la redacción del inciso en estos términos: *“Los inmuebles, exclusivamente destinados al culto, de la Iglesia Católica, y de otras iglesias u organizaciones religiosas debidamente inscritas en el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto”*.

El inciso l) declara exentos los inmuebles pertenecientes a asociaciones declaradas de utilidad pública. En vista de que esa declaración no la hace la municipalidad sino el Ministerio de Justicia y Gracia, y de que la actividad de la asociación puede no ser coincidente con los objetivos sociales municipales, se propone sustituir este inciso con una facultad de exonerar, hasta el 50% del impuesto a los inmuebles de las entidades sin fines de lucro que lleven a cabo las

¹⁰⁴ “Honor que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado”; “El que se tributa a Dios o a un ser superior con demostraciones exteriores, como sacrificios, procesiones, cultos sagrados, adoraciones, súplicas, ofrendas y dones”.

finalidades de asistencia social o de desarrollo que el Concejo declare son objeto de incentivo en su territorio. Con base en esa declaración, los interesados deberían solicitar la aplicación de la exención, que puede ser retroactiva a la fecha de la solicitud. Esta propuesta sustituiría la norma del artículo 5 que regula un crédito tributario que, hasta la fecha, ha sido completamente inoperante. Una de las razones por las que no ha funcionado en la práctica es porque constituye materialmente una exención establecida sin respetar el principio constitucional de reserva de ley. La posible función de este artículo se incorpora a la propuesta de reforma al inciso l) del artículo 4.

Podría añadirse un inciso con otra exención parcial, que recoja el espíritu del párrafo final del artículo 14: *“Tendrán una exención parcial los sujetos pasivos patronos por las mejoras o construcciones que efectúen en beneficio de los trabajadores. La exención consistirá en una disminución en la base imponible del 50% del valor de tales mejoras o construcciones”*. Esta propuesta implicaría derogar el párrafo final del artículo 14.

6. Sujeto activo de la obligación tributaria

Es claro que el sujeto activo de la obligación tributaria es la Municipalidad donde esté ubicado el inmueble, quien posee todas las potestades administrativas de gestión, con excepción de las atribuidas al Órgano de Normalización Técnica.

Varios artículos de la ley utilizan la expresión “Administración Tributaria”. De ellos, hay una aparente contradicción entre el artículo 3 (*“las municipalidades tendrán el carácter de Administración Tributaria”*) y el artículo 9 (*“se entenderá por Administración Tributaria el órgano administrativo municipal a cargo de la percepción y fiscalización de los tributos”*).

La redacción del artículo 9 citado proviene obviamente del primer párrafo del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Artículo 99.- Concepto y facultades. *Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código. [...]”*

La redacción del 99 CNPT cumple una función amplia: se refiere a todos las posibles Administraciones Tributarias, incluyendo entes tan dispares como el Estado central, las municipalidades, instituciones descentralizadas (como el IDA y el IFAM), etc. Esa es la razón de que emplee una frase tan genérica como “el órgano administrativo encargado de...”. Una referencia así parece innecesaria en una ley que se refiere a un único impuesto como el de bienes inmuebles, cuyo sujeto activo es la municipalidad.

Por otra parte, la redacción ofrecida por el artículo 9 (como en su fuente, el 99 del Código Tributario) hace referencia únicamente a dos funciones que cumple toda Administración Tributaria: percibir y fiscalizar. Parecería preferible una redacción que hiciera referencia a la trilogía de funciones más aceptada en la realidad: gestión, fiscalización y recaudación. Cualquiera de los otros verbos utilizados en la ley o en el reglamento (valorar, fiscalizar, recaudar, percibir, administrar, facturar, tramitar cobros, etc¹⁰⁵.) puede reconducirse a la trilogía apuntada.

Se propone concretamente, o bien eliminar el segundo párrafo del artículo 9, o bien indicar, sin hacer referencia al “órgano administrativo encargado de...”, que la Administración Tributaria tiene las funciones de gestión, fiscalización y recaudación del tributo, excepto en lo atribuido al Órgano de Normalización Técnica.

El Órgano de Normalización Técnica no es un coadministrador del tributo, sino un asesor especializado. Sin embargo, en materia de valoraciones, su criterio debería

¹⁰⁵ Cfr., entre otros, artículos 3 y 10 de la ley; 1 y 4 del reglamento.

ser más que una simple recomendación. En ese sentido, sería deseable que el Órgano de Normalización Técnica cumpla las siguientes características:

- a) Que evite la visión centralista que puede tener de su trabajo. Esa visión deriva, en buena parte, de los muchos años en que el antiguo impuesto territorial fue administrado por la entonces Dirección General de Tributación Directa.
- b) Sea un órgano despolitizado, exclusivamente técnico, con cierta independencia de criterio respecto de quienes están involucrados en el día a día de la gestión del tributo.
- c) Sea asesor a las municipalidades, pero sin vincularlas con su criterio.
- d) Que sus criterios técnicos sirvan de marco unificador u homogenizador, entre las distintas municipalidades, particularmente para uno de los dos elementos cuantitativos de la base imponible: la valoración o avalúo de los inmuebles. A diferencia de la función de asesoría, en este punto la intervención del Órgano sí debe tener algún grado de vinculación.

Se propone “adelgazar” y reordenar la redacción de los artículos que se refieren al Órgano de Normalización Técnica, así:

“Artículo 12.- Órgano de Normalización Técnica. *El Órgano de Normalización Técnica, adscrito al Ministerio de Hacienda con desconcentración mínima (o bien, adscrito al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal), tendrá las siguientes atribuciones:*

- a) *Tendrá una función técnica especializada, cuya finalidad es facilitar la equidad y homogeneidad en la determinación de los valores de los inmuebles en todo el territorio nacional. En cumplimiento de esta función:*
 - i) *Establecerá las disposiciones generales de valoración para el uso común de las municipalidades.*
 - ii) *Suministrará a las municipalidades las tipologías constructivas y los planos de valor que se utilizarán en la valoración.*

- iii) *Proporcionará los factores técnicos y económicos a considerar en la valoración de un inmueble en concreto, tales como la topografía, ubicación, descripción, equipamiento urbano y servicios públicos del terreno.*
- b) *Será asesor de las municipalidades para optimizar la administración del impuesto. En cumplimiento de esta función:*
 - i) *Sin carácter vinculante, expondrá su criterio técnico en las consultas que le sean presentadas por las municipalidades.*
 - ii) *Proporcionará capacitación a los funcionarios municipales encargados de la administración del tributo.*

Para conocimiento de los sujetos pasivos, las municipalidades deberán publicar anualmente, en La Gaceta y en un diario de circulación nacional, las disposiciones emitidas por el Órgano de Normalización Técnica a que se refiere el inciso a) anterior”.

“Artículo 13.- Asignación y utilización de recursos. *El Ministerio de Hacienda tomará las provisiones presupuestarias para el adecuado funcionamiento y desarrollo del Órgano de Normalización Técnica. Las municipalidades transferirán al Ministerio de Hacienda el uno por ciento (1%) de lo que recauden por este impuesto, que podrá ser utilizado únicamente para los fines específicos de esta ley. El Ministerio creará un renglón presupuestario al que girará este porcentaje. La Contraloría General de la República fiscalizará el uso y destino de dichos recursos y rendirá cuentas anualmente a las municipalidades”¹⁰⁶.*

7. Sujetos pasivos de la obligación tributaria

Respecto de los sujetos pasivos del impuesto, sería deseable dejar prevista la posible existencia como tales de entes colectivos sin personalidad jurídica. Quizás no sea suficiente una simple remisión a los contemplados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino que convendría hacer una descripción genérica

¹⁰⁶ Este artículo 13 está redactado pensando en que el Órgano de Normalización Técnica permanecerá adscrito al Ministerio de Hacienda. La redacción debería cambiar si se optara por adscribirlo al IFAM.

inspirada en el Código más una lista no taxativa que ejemplificara la descripción: *“La condición de sujeto pasivo del impuesto puede recaer sobre entes colectivos sin personalidad jurídica a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho, siempre que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional. Se incluyen entre tales entes a los fideicomisos, las quiebras y concursos, las sociedades en liquidación, las sucesiones y los Fondos de Inversión Inmobiliaria”*. Esta sugerencia guarda concordancia con la propuesta de definición del hecho generador (cfr. supra n. 2).

El artículo 7, que se comentó en la sección anterior, contempla un supuesto de mancomunidad (y no de solidaridad): *“Cuando una propiedad pertenezca a varios condueños, cada uno pagará una parte del impuesto proporcional a su derecho sobre el inmueble. En caso de mora, la hipoteca legal preferente se ejecutará sobre los respectivos derechos”*. No encontramos motivo para cambiar esa elección legislativa.

El artículo 24 establece un sujeto pasivo (agente retenedor con fenómeno de sustitución) que no parece operar en la práctica. El irenismo de esta norma disminuye el respeto que los contribuyentes deben a las normas legales que concretan su deber de contribuir a los gastos públicos. Por esta razón se sugiere su eliminación. En caso de que ella no se estime conveniente, sería oportuno disminuir el plazo de tres meses para su remisión, unificándolo con el del impuesto sobre el salario (los primeros diez días hábiles del mes siguiente a la retención). No hay ningún tratamiento de la traslación o repercusión jurídica. En otros países se permite este fenómeno como mecanismo para abaratar o para hacer más transparentes los aumentos de alquiler de vivienda. Las normas de exención de la Ley General de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos que se citaron arriba (cfr. supra, n. 4), parecen confiar en una traslación puramente económica de la exención. No tenemos una propuesta para mejorar este aspecto.

8. Elementos cuantitativos de la obligación tributaria: la tarifa

El texto original de la Ley 7509 permitía una tarifa variable, según acuerdo municipal. Esta posibilidad se eliminó con la ley 7729 que introdujo la siguiente redacción en el artículo que regula la materia:

“Artículo 23.- Porcentaje del impuesto. *En todo el país, el porcentaje del impuesto será de un cuarto por ciento (0,25%) y se aplicará sobre el valor del inmueble registrado por la Administración Tributaria*”¹⁰⁷.

La filosofía que inspiraba el artículo original nos parece preferible a la que inspira el actual. Si se considera que el fundamento de justicia tributaria del impuesto es una cierta contraprestación por los servicios públicos municipales indivisibles que reciben los vecinos de un cantón, es oportuno que tales vecinos puedan decidir la cantidad y calidad de servicios que desean, proporcionando para ello los medios de financiación oportunos. Este tipo de decisiones son una de las más sanas manifestaciones de autonomía local. La decisión de los vecinos se lleva a cabo por medio de las autoridades políticas (Concejo) y se sanciona –junto con otros elementos de la gestión local- en las elecciones municipales periódicas.

Además hay otros elementos de justicia tributaria que aconsejan una tarifa variable. Por ejemplo, es lógico suponer que el volumen de gasto público se incrementa a medida que aumenta la población¹⁰⁸, o bien por otros elementos tales como la capitalidad (que generalmente conlleva también una población

¹⁰⁷ Este artículo fue modificado por el inciso k) del artículo 1º. de la Ley No. 7729 del 15 de diciembre de 1997. El artículo sustituido decía:

“Artículo 21.- Porcentaje del impuesto. *Cada municipalidad definirá el porcentaje que regirá para el año siguiente a su decisión. Ese porcentaje será único y general por cantón y año y podrá oscilar entre el cero coma treinta por ciento (0,30%) y el uno por ciento (1,00%).*

Cualquier modificación del porcentaje imponible requerirá la consulta popular, pero ésta no será vinculante. Se convocará por medio del Diario Oficial, la gaceta municipal, cuando exista, y la divulgación necesaria. Se indicará el lugar, la fecha y la hora para conocer las modificaciones propuestas y las observaciones, verbales o escritas, que formulen los vecinos o los interesados. La convocatoria deberá realizarse con una antelación de 15 días hábiles, por lo menos.”

¹⁰⁸ El ejemplo está tomado de **LÓPEZ DÍAZ, A.** *Op. cit.*, pág. 660.

“flotante” o residente en otros municipios pero que demanda servicios públicos en la capital¹⁰⁹), o bien que una parte importante de los inmuebles del cantón estén exentos (por ejemplo, por ser parte de un parque nacional u otro tipo de reservas). Todo ello nos lleva a sugerir una reforma al artículo 23, en el sentido de que el Concejo Municipal pueda variar la tarifa del impuesto dentro de ciertos límites (por ejemplo, un 25% de la tarifa hacia a arriba o hacia abajo, lo que proporcionaría una banda entre el 0.1875% y el 0.3125%).

9. Elementos cuantitativos de la obligación tributaria: la base imponible

No es exagerado afirmar que la principal dificultad o punto de discordia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria municipal es el valor atribuido al inmueble como base imponible del tributo. En nuestra opinión ello es así básicamente por dos razones:

- a) Porque está diseñado sobre un supuesto valor de compraventa o de mercado¹¹⁰, para un impuesto que grava la titularidad de algunos derechos reales, no su transmisión. Por tanto, el valor de mercado es inidóneo para reflejar la verdadera riqueza o capacidad económica que el legislador tuvo o debió tener en mente para estatuir el impuesto.
- b) Es un mal endémico de nuestro sistema de imposición a la riqueza inmobiliaria los bajos valores registrados. “Ello determina un impuesto articulado sobre valores lejanos al mercado –tipos de gravamen demasiado

¹⁰⁹ Aunque **LÓPEZ DÍAZ, A.** *Op. cit.*, pág. 661, discrepa de que la capitalidad sea un elemento que justifique el aumento en la tarifa, y cita a **SIMÓN ACOSTA, E.**: “es cierto que un sistema de financiación local debe contemplar la circunstancia de la capitalidad, pero no para incrementar los impuestos sobre la propiedad, sino para establecer vías de financiación específicas que cubran los mayores gastos que al Municipio provoca el hecho de la capitalidad... La capitalidad comporta un coste, a veces grande, cuyos beneficios se extienden a toda la comunidad de la que el Municipio es cabeza. Por este motivo es justo que esa comunidad contribuya a soportar los gastos de capitalidad”.

¹¹⁰ Ciertamente nuestra ley no indica expresamente que la base imponible del impuesto es el valor de mercado del inmueble, sino “el valor registrado del inmueble al 1 de enero del año correspondiente”. Es decir, la magnitud de la base imponible es el valor catastral o el inscrito en la fecha indicada, pero toda la construcción relativa al tema de valoraciones, y en particular los llamados “aumentos automáticos de valor”, intenta acercarse al valor de mercado. Veánse, en este sentido, los antiguos artículos 15 y 16 de la ley.

altos debido a los bajos valores catastrales-, lo que obliga a adoptar ciertas medidas correctoras para evitar resultados demasiado gravosos cuando los valores, debido a procesos de revisión o modificación, se acercan más de lo habitual al valor del mercado”¹¹¹.

La más elemental justicia tributaria exige poner fin estas circunstancias que desvirtúan completamente la idoneidad moral del tributo, generando continuos choques con los administrados.

En primer lugar se propone adoptar en Costa Rica un factor de corrección o “coeficiente de relación al mercado”, similar al ordenado para el caso español por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria por resolución del 15 de enero de 1993, que es de 0,5. “El establecimiento de este coeficiente de relación al mercado merece juicios diferentes: de una parte, merece un juicio favorable el hecho de que se cuantifique la relación entre valor catastral y valor de mercado, introduciendo dosis de objetividad, generalidad y homogeneidad en la determinación de los valores, si bien, inmediateamente se deba criticar el hecho de que un elemento tan importante para la determinación de la base imponible de un tributo, y con repercusiones en otros más, se fije por una norma reglamentaria como es la Resolución del CGCyCT”¹¹². Para no caer en lo que se critica del caso español, se sugiere adoptar expresamente ese factor de corrección en el texto legal, y no mediante un criterio emanado de nuestro Órgano de Normalización Técnica, equivalente al CGCyCT español.

El coeficiente de relación al mercado tiene la gran virtud de que elimina de raíz el defecto apuntado más arriba de que el tributo se diseña sobre un valor de compraventa sin que exista transmisión. El valor de mercado es adecuado para un impuesto de traspaso, pero no para un impuesto que grava la titularidad de ciertos

¹¹¹ **LÓPEZ DÍAZ, A.** Op. cit., pág. 642, quien citando a **SIMÓN ACOSTA, E.**, se refiere a esta situación como “la hipocresía de los tipos altos sobre bases conscientemente falsas”.

¹¹² **LÓPEZ DÍAZ, A.** Op. cit., pág. 642.

derechos reales. Obviamente la adopción de este coeficiente exigiría un plazo amplio de entrada en vigor o bien una entrada paulativa en vigor, que no produzca efectos excesivamente negativos en las finanzas municipales.

El segundo problema, los tradicionales bajos valores registrados, requiere en nuestra opinión un conjunto de disposiciones cuyo contrapeso o balance produzca el efecto finalmente deseado de un aumento sostenido en el tiempo de las bases imponibles del tributo. En ese sentido se sugiere:

- a) Incorporar a las causales de modificación automática del artículo 14, según un factor determinado anualmente por el Órgano de Normalización Técnica (esta sugerencia ya se comentó *supra*, n. 4). Es indudable que la plusvalía es un fenómeno económico continuo que debería verse reflejado en un aumento, al menos anual, en las bases imponibles registradas. Si el factor escogido por el ONT tiene justificación técnica, apoyo en la realidad, etc. no debería ser una fuente importante de contradicción por parte de los sujetos pasivos. Para garantizar esto último es que se sugirió que el factor tenga como límite el índice de precios al consumidor determinado por el Banco Central.
- b) Hasta cierto punto la base imponible y el tipo impositivo o tarifa son elementos intercambiables en la determinación cuantitativa del impuesto. Reconocer que en Costa Rica los valores registrados son habitualmente bajos, conlleva admitir que la tarifa es más alta de lo que sería justo. Por tanto, se sugiere conceder al Concejo municipal la potestad de disminuir la tarifa (podría ser un porcentaje fijo, aunque nos parece preferible por tramos decrecientes) los dos o tres años siguientes a que ocurran estos eventos:
 - b.1. Para los inmuebles que hayan sufrido la aplicación de alguno de los criterios de modificación automática del artículo 14.
 - b.2. Para los inmuebles en los que se haya producido un aumento de valor superior al veinticinco por ciento, como consecuencia de una declaración individual, o superior al cincuenta por ciento, como consecuencia de una valoración general.

Esta facultad sería de ejercicio completamente potestativo para el Concejo municipal, que además de los criterios de oportunidad o conveniencia, debería valorar en su decisión el haber hecho uso o no de la facultad que se propone *supra*, n. 6, de aumentar o disminuir la tarifa de manera general para todo el cantón. La potestad que aquí se sugiere podría ser también de un 25% de la tarifa o tipo general. El principal atractivo a nuestros ojos de esta propuesta es que le resta inmediata conflictividad a los aumentos sustanciales del valor registrado, diluyendo sus efectos en dos o tres años, pero moviendo hacia arriba los valores registrados.

- c) Definir en la ley qué se entiende por valor de mercado, al cual aplicar el coeficiente sugerido *supra*, en este mismo número. Una posible definición podría ser la siguiente: “Valor de mercado es el valor de un bien inmueble estimando el precio que se pagaría por el mismo en una hipotética venta que se caracterizase por las siguientes notas:
- i) El comprador y el vendedor presentan un interés normal o corriente.
 - ii) La compraventa se entiende producida en un mercado existente y abierto. Si el bien no es transmitido a este comprador, el mercado siempre proveerá por otro igualmente motivado. Tanto uno como otro se consideran bien informados y aconsejados.
 - iii) Ni el comprador ni el vendedor presentan urgencias de tiempo en el comprar o en el vender. Si no se transmite en una fecha determinada se hará en otra.
 - iv) El bien se considera libre de cargas especiales (que se podrán tener en cuenta en un momento posterior)
 - v) Se entiende que la compra del bien se realiza para destinarlo a su uso más completo y apropiado”¹¹³.

¹¹³

Hemos tomado esta redacción de la síntesis que hacen **RAMALLO MASSENET, J. Y PEÑUELAS REIXACH, L.** de las ponencias de Gran Bretaña, Estados Unidos, Suecia, Francia, Austria, Nueva Zelanda y Holanda presentadas al XLV Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Barcelona, 1991. Ponencia general en Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, volumen LXXVI Deventer, Holanda, págs. 27 y 28.

d) Definir en la ley, y no sólo por criterios libremente elegidos por el Órgano de Normalización Técnica, los métodos para alcanzar el valor de mercado. El modelo de valoración de bienes inmuebles desarrollado en el ONT consta de dos componentes: a) La Plataforma de Valores de Terrenos (Mapas de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas y Ecuación de Regresión); y b) la Plataforma de Valores de Construcciones (Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva, Valor y Método de Reposición). Sobre esos dos componentes, la ONT escogió un “Método de Reposición o Método Comparativo usando el Valor de Reposición”, que para la parte de construcciones utiliza exclusivamente el Método de depreciación de Ross Heidecke¹¹⁴.

Doctrinalmente se mencionan también el método de comparación de venta, el método del coste y el método de renta, como métodos de valoración tanto de terreno como de construcciones¹¹⁵.

e) Se sugiere eliminar el fraccionamiento de un inmueble (artículo 14, inciso e) como causa de modificación automática del valor, ya que puede dar lugar a graves incoherencias¹¹⁶. En su lugar podría establecerse la obligación de presentar una declaración de valor cuando suceda este evento.

¹¹⁴ El Método de Ross Heidecke se diseñó para calcular la depreciación en la valoración de construcciones, tomando en cuenta además de su edad, el estado de conservación aparente.

¹¹⁵ **RAMALLO MASSENET, J. Y PEÑUELAS REIXACH, L.** Op. cit., pág. 29 mencionan el método de comparación de venta, el método del coste y el método de renta, tomándolos de la ponencia estadounidense: *“El método de comparación de venta se basa en que un comprador no pagará más por una propiedad que el coste de comprar otra de equivalente deseabilidad. Toma como punto de partida la comparación del precio pagado por bienes de características similares. El método del coste se basa en unos principios similares, pero utilizando otro cauce. Presume que un comprador no pagaría por un bien más que la cantidad necesaria para reproducir otro bien cuya situación y características de construcción y conservación fuesen equivalente al primero. Parte de los costes de producción del bien a valor o de un bien similar a este último. El método de renta, en cambio, fija el valor de mercado del bien calculando las rentas o beneficios que puede producir en el futuro y que son las que en último término pueden justificar, en algunos casos, la compra del bien y el precio que el comprador esté dispuesto a pagar por él”*.

¹¹⁶ Por ejemplo, un inmueble en una zona industrial con construcción de una fábrica, que fracciona la parte del inmueble que contiene una cancha de fútbol para los empleados. No existe ninguna manera de atribuir automáticamente un valor a lo fraccionado.

- f) Eliminar el inciso c) del artículo 15 de la ley, que fue añadido por la ley 7729. El inciso es innecesario, porque su contenido ya está contemplado en el artículo 12, e introduce una distorsión indeseable en el 15.
- g) Se sugiere añadir expresamente al artículo 19 que en los recursos del administrado contra la valoración o el avalúo municipales, se estimará la valoración pericial contradictoria que aporte el interesado.

10. Recargos por mora e intereses

Una de las dificultades de interpretación que ha separado al Órgano de Normalización Técnica de las Administraciones Tributarias municipales se refiere al cobro de intereses y a la sanción por mora. En lugar de hacer una exposición doctrinal y técnica sobre el tema, se propone como solución pragmática incluir dos artículos en la ley que expresamente se refieran a este punto. La redacción está inspirada en la ley actual y en el Código Tributario:

“Artículo 22.- Características del impuesto. *El impuesto establecido en esta Ley es anual. El período se inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.*

El impuesto se debe pagar anual, semestral o trimestralmente, según lo determine cada municipalidad.

Los pagos se acreditarán, en primer lugar, a los períodos vencidos. Si la cuenta está al cobro judicial o en arreglo de pago, el contribuyente puede pagar, también por su orden, las cuotas originadas después del cobro o el arreglo.

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 municipalidad fijará la tasa del interés, que deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, pero 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.

Artículo 22 bis.- Pagos en exceso. *Los sujetos pasivos tienen acción para reclamar la restitución, o la compensación con nuevas deudas tributarias, de lo pagado indebidamente por concepto de impuesto, sanción por mora e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna. La Administración Tributaria comunicará estas circunstancias dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito, por medio de publicación en «La Gaceta». El acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo anterior, que correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente.*

La acción para solicitar la devolución o compensación prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago.

Artículo 22 ter.- Morosidad en el pago. *Los sujetos pasivos que paguen el impuesto fuera del plazo anual, semestral o trimestral fijado por cada municipalidad para su territorio, deberán pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.*

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo, pero en ningún caso superará al veinte por ciento (20%) de esa suma. Si se llega a un arreglo de pago, no se aplicará la sanción por el tiempo posterior a la fecha de petición de tal acuerdo”.

11. Revisión de los actos de determinación (recursos administrativos)

Tenemos la impresión de que los recursos administrativos con los que se revisan la determinación de la base imponible o la concreta aplicación de la tarifa, se podrían simplificar, sin que ello desmejore el debido procedimiento que atienda a los derechos elementales del contribuyente. En ese sentido, se podría ahorrar un

paso, de los tres actualmente previstos en el artículo 19: recurso de revocatoria ante la oficina de valoraciones, recurso de apelación ante el Concejo municipal, e impugnación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

El candidato natural a eliminar es el recurso de apelación ante el Concejo municipal, que tenderá naturalmente a “delegar” la resolución del recurso –al menos en sus aspectos técnicos- en la oficina de valoraciones (misma que ya resolvió el recurso de revocatoria y que difícilmente cambiará de opinión después de haberla confirmado).

En cambio, no parece conveniente eliminar la instancia ante el Tribunal Fiscal Administrativo, que tiene una función de contralor de la legalidad de la mayoría de los actos de las Administraciones Tributarias del país. El artículo declara que la resolución del Tribunal agota la vía administrativa, pero no hace mención expresa de la consecuencia natural de ese agotamiento, que es la posibilidad de cobrar el impuesto con base en el valor aceptado en la resolución del Tribunal. Se sugiere hacer esa declaración de forma expresa.

El plazo para que la Administración pueda modificar el valor declarado por el contribuyente, y el procedimiento para ello, no están completamente claros en el artículo 16. Los siguientes puntos se prestan a alguna confusión:

- a) El plazo para que la Administración modifique el valor declarado se define con las palabras “*dentro del período fiscal siguiente a la presentación de la declaración*”, lo que parece excesivamente amplio. La intención del legislador parece haber sido conceder un año de plazo, pero la redacción actual permite una enorme variación entre las declaraciones presentadas cerca de fin de año (plazo: un año y pocos días) y las presentadas al principio de año (plazo: casi dos años). Esa diferencia viola el principio constitucional de igualdad. Se sugiere conceder expresamente el plazo de un año natural a partir de la presentación de la declaración. Esta propuesta tiene, además, la ventaja de que no se vencerá el plazo para todas las declaraciones el 31 de diciembre, lo

que podría significar una acumulación excesiva de expedientes por notificar en unos días en que el personal suele tomar vacaciones, los vecinos salen a pasear (lo que multiplicará las posibilidades de impugnación de la notificación), etc.

- b) No está claro qué quiso decirse con “*corregir*” o “*cambiar el valor*”. Podría interpretarse que se alude a un acto administrativo completamente terminado, es decir, después de agotada la vía administrativa (resolución del Tribunal Fiscal Administrativo), lo que haría que, en la práctica, nunca se podría corregir el valor declarado porque en la mayoría de los casos se excedería del plazo previsto en el artículo (aún si continuara el actual del “*período fiscal siguiente*”). Se sugiere declarar expresamente que el plazo de un año natural es para notificar el traslado de cargos y observaciones con la propuesta de modificación del valor.

El artículo 29 del reglamento concede una facultad discrecional a la Administración Tributaria para que “*atendiendo razones de oportunidad y conveniencia, antes de proceder a su modificación administrativa, podrá gestionar por escrito una rectificación voluntaria por parte del sujeto pasivo, otorgándole un plazo de diez (10) días para que se apersona y rectifique los valores de los bienes inmuebles declarados*”. Nos parece que es difícil establecer en la ley algo más que lo transcrito, ya que la existencia de intereses pertenecientes al patrimonio de la Hacienda pública municipal hace muy difícil una verdadera transacción (mutuas concesiones entre los intereses encontrados de sujeto activo y pasivo del tributo).

12. Corrección de errores materiales en la ley

Bajo este acápite se incluye la propuesta de corregir diversos errores materiales de la ley, cuyo sentido está claro en el contexto pero que podrían dificultar la administración del tributo por la introducción de un elemento de inseguridad en la correcta interpretación jurídica. Se propone concretamente:

- a) Sustituir la expresión “impuesto territorial” por la de “impuesto sobre bienes inmuebles” en los artículos 4 inc. i), 5, 28, y 40. La expresión “impuesto territorial” proviene de la ya derogada Ley sobre Impuesto Territorial, No. 27 del 2 de marzo de 1939.
- b) En la línea final del artículo 5: sustituir la palabra “Título” por “capítulo”. La ley no tiene títulos sino capítulos.
- c) El inciso e) del artículo 6 refiere al inciso f) del artículo 4, que está derogado. Se sugiere que la remisión sea al inciso e) del artículo 4.
- d) El artículo 8 señala un plazo de prescripción de 3 años, pero no indica a partir de qué fecha corre dicho plazo. Esa laguna no puede colmarse acudiendo al Código Tributario, porque éste se refiere únicamente a impuestos de declaración periódica, solución que no es aplicable en impuesto de inmuebles donde el tributo es determinado por la Municipalidad¹¹⁷. Se sugiere añadir la frase “a partir del 1 de enero del año correspondiente” al final del primer párrafo, y adecuar los plazos a los recientemente establecidos en el Código Tributario: 4 años de modo general, y 10 años cuando el contribuyente no esté inscrito, no haya presentado declaración, o su declaración sea calificada como fraudulenta¹¹⁸. Esta solución es congruente con la prevista en el Código Tributario.
- e) En el segundo párrafo del artículo 8, sustituir la palabra “capítulos” por “períodos”.
- f) Modificar la numeración de los capítulos. El artículo 2º. de la Ley No. 7729 del 15 de diciembre de 1997 añadió un nuevo Capítulo V (compuesto de los artículos 12 y 13) y ordenó que se corriera la numeración de los artículos subsiguientes, pero no dispuso que se corriera la numeración de los capítulos. En consecuencia, actualmente hay dos “Capítulo V”.

¹¹⁷ El sujeto pasivo debe presentar declaraciones de valor al menos cada cinco años, lo que excede el plazo de prescripción. Esa declaración sirve para determinar la base imponible, pero el impuesto a pagar es determinado directamente por la Municipalidad al poner al cobro los recibos correspondientes.

¹¹⁸ Modificación introducida en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios mediante artículo 1 de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, No. 9069 del 10 de setiembre del 2012, publicada en el Alcance No. 143 a La Gaceta No. 188 del 28 de setiembre del 2012.

- g) Modificar la numeración a que hacen referencia los artículos. Por las modificaciones introducidas mediante la Ley 7729 se modificó la numeración de los artículos posteriores al actual 13, pero en gran parte de la ley se hace referencia a diversos artículos de la ley según la numeración anterior a esa reforma (por ejemplo, el artículo 15 hace referencia al artículo 14, debiendo hacerla al 16; el artículo 16 hace referencia a los artículos 12 y 13, debiendo hacerla a los artículos 14 y 15).
- h) Emitir una interpretación auténtica en el sentido de que el artículo 190 del Código Notarial (Ley 7764 del 17 de abril de 1998) derogó el artículo 29 y no el 27 de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este error proviene de que la ley 7729 citada arriba había añadido tres artículos (12, 13 y 34) y corrido la numeración. Igualmente, una interpretación auténtica en el sentido de que el artículo 187 del Código Notarial ordenó la adición de un artículo 40 (y no del artículo 37). El error tiene el mismo origen.
- i) Emitir una interpretación auténtica en el sentido de que el inciso d) del artículo 2 de la Ley 7729 del 15 de diciembre de 1997 añadió un nuevo artículo 34 y no un nuevo artículo 32. El error proviene de no haber tomado en cuenta que el inciso c) del mismo artículo 2 de la Ley 7729 había añadido los artículos 12 y 13 y corrido la numeración de los subsiguientes de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

IV. TASAS MUNICIPALES

1. En cuanto al hecho generador

1.1. El problema de la distinción entre tasas y precios públicos y su incidencia en el hecho generador de las primeras

El Código Municipal, en su artículo 74, dispone que la Municipalidad cobrará tasas y precios. Nótese cómo ubica a las tasas y a los precios bajo un régimen indistinto. De esta manera, se desconoce simplísticamente la tradicional discusión sobre la

diferencia entre tasas y precios públicos, cuyo meollo siempre ha radicado, precisamente, en que, al atribuírsele naturaleza tributaria a las primeras y negársela a los segundos, se determina el ámbito en que juega y en el que ya no el principio de reserva de ley y otros principios tributarios.

Como hemos expuesto en otro lugar¹¹⁹, podemos afirmar que, desde un punto de vista jurídico, son tres las vías fundamentales para distinguir entre estas figuras:

-A través de la fuente jurídica de la prestación y de su régimen jurídico formal: se dice que mientras la fuente de la obligación tributaria es la Ley, la fuente del precio público es el contrato. Asimismo, se dice que si el ente público presta el servicio en régimen de Derecho privado y no en régimen de Derecho Público, que exige el ejercicio de potestades de imperio, lo que se paga es un precio público y no una tasa.

-A través de las definiciones que establezca el ordenamiento positivo ordinario de que se trate. Este criterio, como se ve, es variable, pues va a depender de una legislación concreta.

-A través de la configuración constitucional del deber de contribuir y del concepto de tributo: este criterio da relevancia al hecho de que el legislador no debe ser libre para establecer arbitrariamente la distinción entre tasa y precio público, pues de esa manera tendría la vía abierta para sustraer buena parte de los medios de financiamiento de los servicios públicos de los principios constitucionales propios de la materia tributaria. De este modo, si estamos ante servicios públicos de los que depende la satisfacción de necesidades constitucionalmente tuteladas -y en los mínimos de satisfacción que el régimen constitucional garantiza-, su financiamiento debe ser realizado con tributos y no con precios públicos, aunque ello contraríe las definiciones del legislador o incluso tengan fuente sustancialmente contractual. Asimismo, si el ente público está dotado de los

¹¹⁹ **A. TORREALBA**, El Financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica: Reflexiones para una Reforma, Op.cit., Capítulo Sexto, p.p. 195 ss. Más recientemente, **A. TORREALBA**, "Tasas y precios públicos en el ordenamiento costarricense", en Modelo Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de Tributación, Ruth Yamileth Salcedo coordinadora, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010, p. 213 ss.

privilegios típicos del acreedor tributario, la figura debe considerarse de naturaleza tributaria, para asegurarle así al ciudadano las garantías propias de lo tributario.

El primer criterio asume que mientras la tasa es una obligación *ex lege*, el precio es una obligación *ex contractu*. Asimismo, que la primera es una obligación de Derecho público mientras que el precio es un ingreso de Derecho privado voluntario, que los particulares le pagan a la Administración por alguno de sus servicios. Sin embargo, la práctica demuestra que esto no siempre es así, porque pueden encontrarse regímenes en que el precio público está establecido en una norma jurídica, si bien no de carácter legal sino reglamentario y, por tanto, su naturaleza es de Derecho público.

El segundo criterio ha sido, lamentablemente, adoptado por nuestra Sala Constitucional y por los dictámenes y opiniones de la Procuraduría General de la República.¹²⁰ Por una parte, bajo una interpretación restrictiva del artículo 4 del Código Tributario, que establece que no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios **no inherentes** al Estado: siguiendo en buena medida las explicaciones de los autores del Modelo de Código Tributario OEA-BID¹²¹, en el que se inspiró nuestro Código Tributario, se ha entendido que solo son inherentes al Estado los actos de imperio del Estado, como los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia (las llamas “necesidades absolutas”). Se dejan así por fuera las funciones propias del Estado intervencionista, que asume un papel activo en la satisfacción de las necesidades públicas relativas, que son aquellas que atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, transportes, comunicaciones).¹²² El

¹²⁰ **A. TORREALBA**, “Tasas y precios públicos”, cit., p. p. 222 ss. Del mismo autor, Derecho Tributario. Parte General. Tomo I, Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, 2009, p.p. 46 ss.

¹²¹ **R. VALDÉS COSTA**, Curso de Derecho Tributario, 2ª. Edición, Depalma, Buenos Aires, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.p. 147 ss.

¹²² Así, según el criterio de distinción introducido por **M. PUGLIESSE** desde 1930 (cfr. **J. MARTÍN QUERALT**, Curso de Derecho financiero y tributario, 6 ed., Madrid, Tecnos, 1995, p. 99), las necesidades absolutas serían del dominio de la tasa mientras que las relativas del servicio público.

resultado: la Sala Constitucional, con el eco de la Procuraduría General de la República se ha decantado por la consideración como precios públicos de los pagos por servicios de los entes públicos como los cánones de la zona marítimo terrestre¹²³, las tarifas aeroportuarias¹²⁴portuarias¹²⁵, etc. Por lo mismo ha

¹²³ El voto 6869-96 de las 14 horas 51 minutos del 18 de diciembre de 1996, la Sala Constitucional estimó que *“el canon, como la contraprestación a cargo de un particular, por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio pública, ciertamente escapa al concepto de tributo, que es una imposición por parte del Estado, sin promesa o garantía de que el particular reciba en forma clara y directa un beneficio por ello. La rígida prevención de que solamente la Asamblea Legislativa puede establecer impuestos (tributos en general), escapa a la situación del canon, que más bien atañe a una relación jurídica que se crea entre el particular y la administración, que, por lo demás, puede cesar en cualquier momento, si motivadamente se encontrare que debe procederse así para cubrir el interés público, diferente del particular en sí mismo.”* En su resolución No. 4829-99 de las 15 horas 36 minutos del 8 de julio de 1998, la Sala Constitucional resolvió una acción de inconstitucionalidad contra los artículos 48 y 49 del Reglamento a la Ley de la Zona Marítimo Terrestre, dijo: *“En el caso en estudio, se alega violación al principio de igualdad partiendo de una comparación entre la forma en que está regulando el impuesto territorial y el canon impugnado; comparación que no resulta factible, por cuanto el canon que se regula en las normas impugnadas no constituye un impuesto en sentido estricto; sino un canon por concepto de las concesiones que se otorgan en la zona restringida de la zona marítimo terrestre que se paga a la municipalidad correspondiente, a modo de alquiler o pago por utilización de un particular de un bien demanial, canon que no se origina en estas normas de rango reglamentario, sino en lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 28 de la Ley de la Zona Marítimo Terrestre...”* Nótese, por lo demás, la indebida comparación con la figura del impuesto, cuando el meollo del asunto es la comparación con la figura de la tasa. En su Dictamen C-094-2000 del 11 de mayo del 2000, la Procuraduría General de la República, apoyándose en su Opinión Jurídica OJ-084-98 de 2 de octubre de 1998 y el Dictamen C-249-98, del 20 de noviembre del mismo año, sostiene la tesis de *“que la cuota que se paga por mantenimiento en un cementerio público- y por extensión, se agrega, el canon que satisface un concesionario de un bien demanial- no tiene naturaleza tributaria, sino que configura un precio público. Esto en virtud de que se concreta en el cumplimiento de una prestación por servicios no inherentes al Estado y que no se impone en forma coactiva, sino que depende de una solicitud voluntaria del interesado, aunado a un compromiso contractual de cubrirla.”*

En el Dictamen C-128-2006 del 28 de marzo del 2006 la Procuraduría define los precios públicos como *“los ingresos que los Estados obtienen por permitir el uso privativo del dominio público.”*

Como veremos, todos estos pronunciamientos se separan del criterio sostenido por el Tribunal Constitucional español, que precisamente declaró inconstitucional la consideración legal del uso privativo del dominio público como precio público.

¹²⁴ Cfr. la sentencia de la Sala Constitucional 3379-96, de 5 de julio de 1996, referida a la fijación administrativa de tarifas por concepto de servicios prestados en los aeropuertos, en la que la Sala consideró *“suficiente que la Asamblea Legislativa establezca la competencia del órgano encargado de fijar esos precios públicos”*, restándole claramente naturaleza tributaria.

¹²⁵ La sentencia No. 3923-96 de 31 de julio de 1996 de la Sala Constitucional, relativa a la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias y ferrocarriles establecidas por JAPDEVA, estimó que *“no constituyen exacciones obligatoriamente impuestas por el Estado, como es el caso de los tributos”*, ni los servicios portuarios y ferroviarios son inherentes al Estado, por lo que las tarifas no requerían aprobación legislativa. En comentario de esta sentencia, con toda razón, crítica **M. JIMENEZ**, *“¿Precio público o tributo?”*, *El Financiero*, No. 265, 12-18 de junio del 2000, p. 41: *“A contrario sensu, según la Sala, los servicios portuarios no son inherentes al Estado y, por lo tanto, las tarifas no podrían ser tasas. En lo particular, estoy de acuerdo con la afirmación de que los servicios portuarios no son inherentes al Estado, sin embargo, de conformidad con el desarrollo*

considerado precio público y no tasa, el canon de vertidos¹²⁶ y , más recientemente y pese a habersele puesto delante suyo la línea de argumentación del Tribunal Constitucional español- de nuevo el canon de la zona marítimo terrestre.¹²⁷

Por otra parte, porque se ha negado la existencia de un “concepto constitucional de tasa”, indicándose que

*“existe discrecionalidad del legislador para determinar cómo se financia la prestación de un servicio público, incluido aquél de carácter administrativo. En ese sentido, el legislador puede optar por el tributo o bien por un precio público. La posibilidad de recurrir a una u otra forma de financiamiento se hace descansar en el uso real e individualizado del servicio o bien público. En el caso del tributo, particularmente el impuesto y la contribución especial, no existe ese uso individualizado o este no es esencial...”*¹²⁸

Esta tesis es criticable, pues el uso real e individualizado del servicio no es otra cosa que una característica de la tasa, por lo que los términos de comparación – precio con impuesto y contribución especial- están mal planteados, pues lo que procede es contrastar el precio público con la tasa.

Por último, la jurisprudencia de la Sala y los pronunciamientos de la Procuraduría General de la República se han encargado de vaciar el concepto de tasa misma. Así, involucionando, se ha llegado hasta negarle la condición de tasas a los pagos por los que se denominan “servicios administrativos”, que son precisamente los

histórico en esta materia y el estado actual de nuestro ordenamiento jurídico, tal afirmación no es posible sostenerla. En otras palabras, no se puede abstraer que un servicio es o no inherente al Estado en atención a la naturaleza del propio servicio, sino a la forma como efectivamente se preste de conformidad con el contexto histórico social real, las instituciones creadas al efecto y las leyes vigentes, razón por lo cual, en la Costa Rica del 2000-lamentablemente- los servicios portuarios son inherentes al Estado. Por tanto, en tanto subsista el monopolio estatal, las tarifas portuarias son tasas y no precios públicos, y deben ser fijados de conformidad con una ley aprobada por la Asamblea Legislativa.”

¹²⁶ Cfr. la sentencia 9170-2006.

¹²⁷ Cfr. la sentencia 2011 007813.

¹²⁸ Cfr. Procuraduría General de la República C-173-2008, de 21 de mayo de 2008, citando a la Sala Constitucional.

que de acuerdo con los redactores del Modelo OEA-BID deben ser considerados “inherentes al Estado”, cruzando así la frontera que nos deja el concepto de tasa completamente vacío.¹²⁹

En contraste, el Tribunal Constitucional español ha sido un adalid del concepto constitucional de tasa. En su conocida sentencia de 14 de diciembre de 1995, declaró inconstitucional la opción tomada por el legislador en la Ley de Tasas y Precios Públicos de calificar el “uso privativo del dominio público” como un precio público. El Tribunal consideró que, tratándose de prestaciones coactivamente impuestas, debía respetarse la reserva material de Ley. En ese sentido, entendió que tal imposición coactiva se daba cuando el hecho imponible de una prestación es obligatorio (FJ 3) “en el sentido no solo formal, es decir, cuando su realización es obligada por la ley (...), sino también cuando la obligatoriedad resulta del carácter monopolístico del servicio (por ejemplo, la utilización especial del dominio público), o del carácter irrenunciable, imprescindible o indispensable del servicio según las “circunstancias sociales de cada momento” (FJ 3).¹³⁰ A partir de esta sentencia, se establecieron como condiciones para que exista un precio público: La prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

- Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”

¹²⁹ El Dictamen C-173-2008 llega a la increíble afirmación de que “la tasa referida al otorgamiento de una autorización, licencia, permiso puede consistir en un precio público y no forzosamente una tasa”.

¹³⁰ **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Curso de Derecho Financiero español, 19 ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p.p. 314-315.

De lo contrario, estaríamos ante una tasa, por más precio público que le ponga el legislador o el gobierno como nombre.

En fin, puede decirse que la concepción del Tribunal español intenta proteger al ciudadano en la hipótesis de que, formal o sustancialmente, se vea obligado a consumir ciertos servicios del Estado, protección que se relaciona fundamentalmente con la garantía de la reserva material de ley.

Consideramos que la Constitución costarricense da base suficiente para que la Sala Constitucional sostuviera una tesis similar a la de su homólogo español, reinterpretando el concepto de “inherencia” a la luz del entramado constitucional, que sin duda encomienda al Estado costarricense la satisfacción de un importante rango de necesidades públicas relativas.

Reproducir en el ámbito municipal un concepto de tasa basado en la “inherencia” de los servicios respecto del Municipio en el sentido tradicional expuesto implicaría reducir el ámbito de la tasa a los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general –siempre que sean divisibles-, pues habría que excluir de plano el servicio de administración de justicia como inherente a los municipios. Si analizamos el artículo 74 vigente del Código Municipal, nos encontramos que éste establece tasas por los servicios de “alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, mantenimiento de parques y zonas verdes y cualquier servicio municipal urbano o no urbano que se establezcan por ley, en tanto se presten, aunque ellos no demuestren interés en tales servicios”. Estos servicios parecen exceder el concepto de “inherencia” en su versión más radical, argumento que nos lleva a cuestionar si éste debe reiterarse en materia local.

El concepto de “inherencia” como equivalente a los “servicios jurídico administrativos” coincide, en la regulación española citada, con la idea de que procede el cobro de tasas por servicios que impliquen manifestación de ejercicio

de autoridad, como sucede con el caso de los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general. En su interpretación más radical, sin embargo, parece dejar por fuera, siempre teniendo en mente el modelo español, aquellos servicios que sean de solicitud o recepción obligatoria: de solicitud, cuando la utilización del servicio es necesaria para desarrollar una actividad distinta e independiente del propio servicio solicitado; de recepción, cuando los servicios se presten con independencia de la solicitud del administrado y que deban ser necesariamente soportados por éste con independencia de cuál sea su voluntad al respecto. Sin embargo, el mencionado artículo 74, al decir que las tasas se cobrarán en tanto los servicios se presten, *aunque los usuarios no demuestren interés en tales servicios*, parece hacer referencia al caso de la solicitud o de la recepción obligatoria. En la misma definición del artículo 4 CNPT de “tasa”, podría interpretarse que la “potencialidad” del servicio en realidad equivale a que se trate de un servicio de recepción obligatoria. Por ello, no sería un elemento contradictorio con estas definiciones ya existentes una incorporación expresa y más clara en el Código Municipal (o Tributario Municipal) de elementos obligatoriedad en la solicitud o recepción del servicio.

En cuanto al elemento del modelo español consistente en que para que proceda el cobro de una tasa debe tratarse de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente (art. 20, inc. b de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), el concepto de inherencia, al menos en su formulación original expuesta por **VALDES COSTA**, no abarca este elemento. La reserva “incluye tanto los supuestos de monopolio como aquellos otros en los que la reserva implica la exclusión del régimen de iniciativa privada, pero no necesariamente la eliminación de cualquier forma de participación por los particulares.”¹³¹

¹³¹ **J.J. FERREIRO LAPATZA**, “Tasas y precios públicos”, Op.cit., p. 430. En sentido contrario, **R. VALDES COSTA**, *Curso...*, Op.cit., p.p. 148-149, señala que “los servicios de naturaleza económica (...) son prestados por el Estado por razones de oportunidad o conveniencia, en concurrencia con los particulares o en régimen de monopolio, se rigen por el principio inverso de la onerosidad” y dan por tanto lugar a precios y no a tasas.

En nuestro ordenamiento, un caso de esta reserva que no implica monopolio la podemos encontrar en el artículo 280 de la Ley General de Salud, que atribuye el servicio de recolección de basura a las Municipalidades, las que podrán realizarlo directamente o a través de contratación con particulares: *“El servicio de recolección, acarreo y disposición de basuras, así como la limpieza de caños, acequias, alcantarillas, vías y parajes públicos estará a cargo de las municipalidades, las cuales podrán realizarlo por administración o mediante contratos con empresas particulares, que se otorgarán de acuerdo con las formalidades legales y que requieran, para su validez, la aprobación del Ministerio.”* Resulta interesante constatar que el artículo 74 del Código Municipal anuda una tasa a este particular servicio, con lo que una definición de tasa que incluya este elemento sería coherente con la existencia de una tasa por recolección de basura, que sería, en cambio, precio en la teoría de la “inherencia”. En cuanto a ligar la tasa a la reserva que implique monopolio, tal nota adquiriría relevancia básicamente en relación con lo que es el uso privativo del dominio público. Valga aclarar que no se trata aquí de la concesión o arrendamiento de cualquier bien propiedad de la Municipalidad, sino sólo de aquel tipo de bienes que entran en la categoría de bienes del dominio público o, para seguir la terminología del Código Civil, en la categoría de las “cosas públicas”. Así, de acuerdo con el artículo 261 de este cuerpo normativo, “Son cosas públicas las que, por ley, están destinadas de un modo permanente a cualquier servicio de utilidad general, y aquellas de que todos pueden aprovecharse por estar entregadas al uso público. Todas las demás cosas son privadas y objeto de propiedad particular, aunque pertenezcan al Estado o a los Municipios, quienes para el caso, como personas civiles, no se diferencia de cualquier persona.” Este sería el caso, por ejemplo, del canon por la concesión de la zona marítimo terrestre. Recuérdese, en este sentido, la declaratoria de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional español en relación con el inciso de la Ley de Tasas y Precios Públicos que ligaba a este servicio un precio público, por lo que la inclusión del criterio que analizamos en el Código Municipal sería una buena vacuna contra una eventual postura análoga de la Sala Constitucional.

Resta analizar si procede la inclusión, en el concepto de tasa, el carácter irrenunciable, imprescindible o indispensable del servicio según las “circunstancias sociales de cada momento”, elemento central en la jurisprudencia constitucional española citada. El propio Tribunal español advirtió que fijar lo anterior sólo podrá analizarse caso por caso, con lo cual reconoce que se trata de un concepto indeterminado, determinable, sin embargo, en el caso concreto. No advertimos inconveniente en incorporar esta novedosa formulación del concepto de tasa.

En todo caso, esta cadena de desaciertos de nuestra jurisprudencia constitucional y pronunciamientos de la Procuraduría debería ser revertida. Esto justificaría una reforma en el Código Municipal (o la introducción en un Código Tributario Municipal) que delimitara el concepto de tasa según el enfoque constitucionalista del Tribunal Constitucional Español.

Ahora, si bien es cierto que buena parte de esta discusión tiene que ver con que a la tasa, como tributo, se le debe exigir su sujeción a la reserva material de ley, es interesante tomar en cuenta un matiz de gran relevancia que ha sido introducido por el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, al sostener que las tasas locales no requieren de ley formal, sino que basta la ordenanza fiscal, acordada por el Pleno del Concejo del municipio. El fundamento de esta tesis es que en la tasa y en la contribución especial la reserva de ley debe relativizarse aún más que en el caso de los impuestos, hasta llegar a concebir esta posibilidad, por cuanto estas figuras están estrechamente ligadas a un beneficio individual y divisible. De encaminarnos hacia la aceptación de esta tesis, habría que concluir que la diferencia entre tasa y precio público adquiere relevancia práctica solo si se traslada el problema de la reserva de ley hacia el interno de la estructura de la Municipalidad. Esto no significa otra cosa que, dentro de esa estructura, el Alcalde haría las veces del Poder Ejecutivo, ya que el

concejo haría las veces del Poder Legislativo, Así, el Alcalde podría establecer precios públicos, nunca tasa, que serían del resorte exclusivo del Concejo.¹³²

Debe tomarse en cuenta, además, que la Sala Constitucional se ha pronunciado¹³³ en el sentido de que típicas figuras tributarias como las tasas y las contribuciones especiales no requieren de aprobación legislativa, bastando en el contexto del Código Municipal (art 90), ley 4574 (no vigente) el *control tutelar aprobatorio* de la Contraloría General de la República, que debe limitarse a un control de legalidad y a aprobar o improbar. Puede incluso cuestionarse si esta función está vigente, básicamente por ausencia de la norma que la estableció. Como plantea **GUTIERREZ CASTRO**¹³⁴, “dicho control ordinario había sido conferido a la Contraloría General de la República por el ya mencionado artículo 90 del Código, el cual establecía que corresponde a la Contraloría General de la República la aprobación del valor total de la obra y de cada contribución. La Contraloría estará facultada para modificar los valores estimados por la municipalidad.” (...) La impugnación a la constitucionalidad del artículo mencionado fue desechada, sin embargo, incluso antes de que fuera resuelto el recurso, el Código Municipal que contenía la norma fue reformado íntegramente. La ley 7794 del 30 de abril de 1998 derogó la totalidad de la ley 4574, tomando su lugar como “Código Municipal”. Varios de los artículos que conformaban el Código Municipal derogado sobrevivieron la reforma al ser copiados textualmente, sin embargo, el recién citado artículo 90 no fue uno de ellos.” De ahí entonces, que al derogarse el artículo 90 del Código del año 70, que hacía referencia a la aprobación del costo de la obra, es decir, a un control “a priori” de la contribución especial, quede ahora como único control por parte del Contraloría General de la República, el **control “a posteriori”**¹³⁵, dentro de su función fiscalizadora de la Hacienda Pública.

¹³² Fruto de la confusión apuntada, artículo 13 del Código Municipal atribuye al Concejo la facultad indistinta de aprobar las contribuciones, tasas y precios que cobre por los servicios municipales.

¹³³ Cfr. Voto 5445-99.

¹³⁴ **GUTIERREZ CASTRO, GABRIEL.** Las contribuciones especiales y su potencial para las Municipalidades en Costa Rica. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2011. Página 26 y 27

¹³⁵ Cfr. Voto 5445-99.

Esta posición pareciera encaminarse en la misma dirección de la del Tribunal Constitucional español en su sentencia 233/1999, ya expuesta, de que el acuerdo del Pleno del Concejo, por el carácter de elección popular de éste, satisface la reserva material de ley en el caso de estas figuras tan estrechamente ligadas al principio del beneficio o de la contraprestación. No obstante, no es tan clara y contundente como la de dicho Tribunal en su fundamentación. Vale anotar que esta posición contradice las opciones del legislador costarricense: el artículo 72 del Código Municipal dispone que “Los tributos municipales entrarán en vigencia, previa aprobación legislativa, una vez publicados en La Gaceta”, sin hacer excepción en cuanto a las tasas o las contribuciones especiales. Asimismo, las tasas y las contribuciones especiales están suficientemente reguladas en el Código Municipal, pudiendo integrarse a través de las fuentes normativas municipales.

La aparente desvinculación de la tasa del principio de reserva de ley, tiene su antecedente en nuestro país en una vieja jurisprudencia de la Corte Plena que llegó a interpretar, fiel a su tradición formalista y literal en la interpretación de la Constitución, que las tasas no están amparadas por el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 121,13) del texto constitucional. Y ello porque dicho texto se refiere sólo a "impuestos y contribuciones".

A nuestro juicio, ésta es una interpretación equivocada, que le atribuye indebidamente al constituyente un uso técnico específico del vocablo "contribuciones". La literalidad de esa interpretación no parece a tono con la tendencia sustancialista que, en general –aunque no en la materia que nos ocupa–, mantiene la Sala Constitucional. Parece claro que el constituyente usó el término "contribuciones" en un sentido amplio, tal de incluir todas las manifestaciones del poder tributario del Estado y, sobre todo, del deber de contribuir.

En fin, este argumento literal o formalista no parece de recibo; por el contrario, una argumentación más sólida es la que ha esgrimido el Tribunal Constitucional español, según lo expuesto.

En todo caso, esta posibilidad ciertamente le daría una mayor dosis de autonomía a las municipalidades, que podrían, por ejemplo, introducirse en el inexplorado espacio de las tasas ambientales de ámbito local.

Como opción intermedia, que es la que reflejamos en la propuesta que hacemos más adelante, puede incluirse por ley dos tipos de tasas: obligatorias (esto es, que necesariamente deben poner en vigencia las municipalidades) y las facultativas (esto es, que podrían por Acuerdo del Concejo poner en vigencia y desarrollar). De este modo, se esperaría aumentar el ámbito para que los municipios exploten al máximo esta figura.

Hechas las anteriores consideraciones, puede pensarse en una reforma que, en lo que hasta ahora hemos discutido, incorpore los siguientes elementos:

1. Establecer que la Municipalidad podrá reglamentar las tasas establecidas en el Código Municipal o en otra norma con rango de Ley como obligatorias. En ese sentido, el propio Código Municipal podría incluir una norma que oriente la confección de los reglamentos respectivos, al estilo del artículo 16.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.¹³⁶ Las facultativas podrían ser puestas en vigencia y reglamentadas. Una posición más aventurada y que reforzaría la autonomía local, sería la de permitir al Concejo establecer directamente tasas, dejando los precios públicos al Alcalde.

¹³⁶ De acuerdo con esta norma, las ordenanzas fiscales destinarán, al menos, un precepto a cada una de las siguientes materias: a) Determinación del hecho imponible; b) Designación del sujeto pasivo; c) Designación de los responsables; d) Declaración de exenciones; e) Declaración de reducciones y bonificaciones; f) Determinación de la base imponible; g) Determinación de la base liquidable; h) Tipo de gravamen; i) Cuota tributaria; j) Período impositivo; k) Devengo; l) Regímenes de declaración e ingreso; m) Fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

2. Establecer que la Municipalidad podrá cobrar precios públicos por los servicios que preste y respecto de los que no proceda el pago de tasas. Aclarar que la fuente de estos precios puede ser bien el contrato, bien una norma general, aunque no sea de fuente legal.
3. Introducir en la definición de tasa que procederá su pago respecto de servicios que cumplan las siguientes condiciones:
 - a) Que sean de solicitud o recepción obligatorias. Se entenderá que la solicitud es obligatoria cuando la utilización del servicio es necesaria para desarrollar una actividad distinta e independiente del propio servicio solicitado. Se entenderá que la recepción es obligatoria cuando los servicios se presten con independencia de la solicitud del administrado y que deban ser necesariamente soportados por éste con independencia de cuál sea su voluntad al respecto.
 - b) Que no sean susceptibles de ser prestados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se trate de servicios en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente.
 - c) Que su consumo sea irrenunciable, imprescindible o indispensable para la satisfacción de necesidades básicas del administrado según las circunstancias sociales de cada momento.

1.2. El problema de la divisibilidad del servicio como requisito del hecho generador de la tasa.

Como expone **R. VALDES COSTA**¹³⁷ en relación con la “divisibilidad” del servicio como elemento característico de la tasa-ahora ya para diferenciarla de otras figuras tributarias como el impuesto y la contribución especial-, es “el elemento en

¹³⁷ **R. VALDES COSTA**.Op. cit., p.p. 145-146.

el que se presentan menos discrepancias. En la doctrina predomina netamente la opinión de que los servicios que dan lugar al pago de la tasa deben ser divisibles en el sentido (de) “que sean susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso.”

Esta nota viene recogida en la definición del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto establece que el hecho generador de la tasa es la prestación efectiva o potencial de **un servicio público individualizado en el contribuyente.**

A nuestro juicio con mayor precisión, las definiciones españolas de tasa¹³⁸ expresan esta idea diciendo que constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa **que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.** Esta definición ilustra perfectamente que en la tasa no sólo rige un principio de beneficio –esto es, que grava el beneficio que se obtiene de un servicio público-, sino que rige el llamado principio de provocación de coste, de acuerdo con el cual “el gasto provocado o perjuicio patrimonial causado a la colectividad”¹³⁹ es uno de los típicos fundamentos de la tasa.¹⁴⁰

El artículo 74 del Código Municipal luce importantes defectos en relación con esta nota característica de las tasas, fundamentalmente por incluir como hechos generadores de tasas servicios que son indivisibles. Para empezar, ya la inclusión del servicio de policía municipal costó la declaratoria de inconstitucionalidad de la tasa de policía, mediante sentencia 10.134-99 de las 11 horas del 23 de

¹³⁸ Art. 6 Ley de Tasas y Precios Públicos; art. 26.1 Ley General Tributaria; art. 20.1 Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹³⁹ **E. SIMON ACOSTA**, “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, Hacienda Pública Española, n. 35, 1975, p. 272.

¹⁴⁰ En ese sentido comenta **J.J. FERREIRO LAPATZA**, “Tasas y Precios Públicos”, Op.cit., p. 423, que “La colocación de esta norma en el régimen jurídico de la tasa deriva, sin embargo, con toda coherencia, del principio de provocación de coste que complementa el principio del beneficio que, generalmente, se trata de aplicar con estos tributos.”

diciembre. El servicio de alumbrado público no es un servicio divisible¹⁴¹, por lo que también podría no resistir el juicio de la Sala Constitucional, la cual en su Voto 05445-99 advirtió, en relación con el artículo que nos ocupa, que no prejuergaba “sobre la condición de tasa de todos y cada uno de los presupuestos o rubros establecidos en ella, porque esto corresponderá determinarlo en su oportunidad en cada caso concreto.” Tampoco parece serlo el mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios.

El artículo 75 del mismo cuerpo legal recoge bien el principio de “provocación del coste”, al ligar el cobro de “tarifas” a los servicios que el Municipio deba realizar por cuanto el munícipe no cumpla los deberes indicados en dicho artículo (limpiar la vegetación a orillas de las vías públicas y recortarla cuando perjudique o dificulte el paso de personas, construir cercas y limpiar lotes sin construir, etc.). Quizá la técnica legislativa no es la mejor, por cuanto si de establecer “tasas” se trata, debe hacerse con indicación del servicio como su hecho generador. Valga apuntar también que la utilización del término “tarifas” podría llevar a confusión en cuanto a si se utiliza en estricta sinonimia con el término “tasas”.

2. En cuanto a los elementos cuantitativos de la tasa

La regla central para cuantificar las tasas contenida en el artículo 74 del Código Municipal es la de que éstas se fijarán tomando en consideración el costo efectivo más un diez por ciento (10%) para desarrollarlos. La reforma operada mediante Ley 8839 de 2010 introduce una norma específica para el servicio de recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, autorizando a las municipalidades a establecer el modelo tarifario que mejor se ajuste a la realidad de su cantón, siempre que este incluya

¹⁴¹ Como expone **R. VALDES COSTA**, *Curso...*, Op. Cit.p. 146, la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia de la Corte Suprema uruguaya coinciden en que el servicio de alumbrado público no es divisible y, por tanto, no puede dar lugar al pago de tasas. En análogo sentido, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, en su artículo 21 establece que las Entidades Locales no podrán exigir tasas por ciertos servicios, entre otros, por alumbrado de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, casos típicos de no sujeción por no tratarse de servicios divisibles.

los costos, así como las inversiones futuras necesarias para lograr una gestión integral de residuos en el municipio y cumplir las obligaciones establecidas en la Ley para la gestión integral de residuos, más un 10% de utilidad de desarrollo.

Podemos iniciar manifestando nuestra reserva en relación con lo del 10% adicional para desarrollo del servicio. El establecimiento o la ampliación de un servicio podría ser financiado, aunque sea parcialmente, con contribuciones especiales, sin perjuicio que luego su prestación sea financiada con tasas. El Código Municipal podría aclarar esto, a la manera que lo hace el artículo 22 de la Ley de Haciendas Locales española. Así, esta idea podría incluso ser sustitutiva del 10% que en la cuantificación de la tasa se reserva para el desarrollo del servicio, de conformidad con el artículo 74 del Código Municipal. De hecho, el concepto de “desarrollo del servicio” parece referirse a las obras necesarias para su ampliación, que normalmente se refiere a gastos de inversión. Tales gastos podrían ser financiados con el esquema “impuesto-contribución especial”, lo que es más lógico que su financiamiento con “tasas”, pues esta figura implica, como hemos visto, la prestación de un servicio en unidades de consumo o uso, lo que no encaja en la idea de inversiones generales para establecer o ampliar un servicio.

En general, la cuantificación de una tasa debe estar inspirada en el llamado principio de la razonable equivalencia con el costo del servicio. El Código Tributario uruguayo, artículo 12, establece en ese sentido que las tasas “deben guardar una razonable equivalencia con el costo del servicio público correspondiente”. El artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que “El importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate.”

Este principio es importante pues evita que la cuantificación de la tasa se desvincule del servicio que constituye su hecho generador. Como expone **R.**

VALDES COSTA¹⁴², es “un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionado con las características del presupuesto de hecho...” Por lo tanto, en las tasas “no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos.” En otro lugar¹⁴³ precisaba el ilustre profesor uruguayo que en las tasas “la base tiene que referirse a la magnitud de la prestación estatal, y no –como ocurre con frecuencia en los derechos positivos- en circunstancias extrañas, como pueden ser las relativas al contribuyente, valor de su bien o de sus ventas. La C. brasileña contiene una prohibición expresa al respecto (art. 145, III, 2º.)”

Si comparamos ambas normas con la del Código Municipal, vemos que éstas dan un margen de flexibilidad mayor, pues no se circunscriben a la rigurosidad de que el importe de las tasas sea igual al coste **efectivo**.

Así, la norma española, al distinguir entre coste real o previsible plantea una diferencia “según se trate del mantenimiento de una tasa ya existente o del establecimiento de una, de nueva creación. En el primero; se calculará dicho coste

¹⁴² **R. VALDES COSTA**, Op. cit. p. 164.

¹⁴³ **R. VALDES COSTA**, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 148. En igual sentido, **F. MOSCHETTI**, *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padua, 1973, p.p. 97 ss. destaca el caso contrario, en que la *ratio* de una norma es la de un impuesto pese a que el presupuesto de hecho sea o parezca ser la prestación de un servicio público. Hay figuras, en efecto, en que se busca gravar una manifestación de riqueza en cuanto tal, que sólo se relaciona con la actividad administrativa en aspectos incidentales (como condición de eficacia o de legitimidad de un acto o de una actividad): En el caso del impuesto de timbre, por ejemplo, éste grava a todos los actos jurídicos con relevancia jurídica en el seno del Estado, de modo que la obligación de pago del tributo se presenta como requisito de legitimidad del acto mismo, de modo que se comete un ilícito de no cumplirse con esa obligación. Así, el establecimiento de ese requisito de legitimidad se plantea como un mecanismo de recaudación del tributo, amparado por tanto a una finalidad fiscal. Lo que se busca gravar es la manifestación de riqueza que indirectamente se expresa con la realización de esos actos jurídicos y no el servicio prestado en su redacción. Cfr. p.p. 104-115. El impuesto de registro, por su parte, a juicio del Autor en comentario, recae sobre los actos en sí y no sobre el servicio de registro recibido, de modo que la obligación de pago nace con el acto mismo (v.g., a partir de la realización del acto corre el término de la Administración para exigir el pago del tributo). Es el pago lo que obliga al funcionario al registro del acto y no éste el que constituye en cabeza del contribuyente la obligación de pago, convirtiéndose el sistema de registro en un mero medio de recaudación fiscal. El registro ni siquiera se plantea como condición de eficacia del acto, porque de la falta de pago no deriva sólo una consecuencia de ineficacia (esto es, de no registro), sino también una sanción de incumplimiento; ni tampoco como condición de legitimidad, pues no sólo se penaliza la eventual formación irregular del acto (registro sin pago previo), sino que es penalizado el simple hecho de no haber pagado dentro de un cierto término que correr desde la verificación del presupuesto. Cfr. p.p. 115-120.

real, añadiendo a los gastos conocidos del año vencido, el previsible incremento de los mismos en el venidero. En el segundo, este cálculo será más difícil, no existen gastos experimentados en qué apoyarse, todo estará basado en gastos previsibles y estimaciones: será más difícil lograr que la cuantía total de Tasa coincida con el coste real del servicio prestado.”¹⁴⁴

Pero, además, la norma española, a diferencia de la nuestra, lo que establece es un límite máximo de la tasa: **que no exceda** el coste real o previsible del servicio, lo que implica que puede ser menor. Esto se complementa con el apartado 3 del artículo 24 LRHL que ordena tener en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlo. “Así configurada –comenta **J. MARTIN QUERALT**¹⁴⁵- la tasa realiza su naturaleza tributaria, debiendo enjuiciarse positivamente la supresión de la exigencia de cubrir íntegramente con la tasa los costes directos e indirectos del servicio. Ello permite a la entidad local efectuar una opción de política financiera sobre la medida en que se quiere repercutir dicho coste entre los usuarios del servicio, financiándose el resto con cargo a los ingresos generales de la Corporación.”

Asimismo, la norma española utiliza la expresión “en su conjunto”: “con ella hay que entender que la limitación del importe de las Tasas a sus costes, se refiere al importe total recaudado en un Municipio con relación al coste total de la prestación de todos los servicios por el concepto de dicha Tasa.”¹⁴⁶

Por otra parte, el Código Municipal no es específico en cuanto a qué elementos integran el “coste del servicio”. En contraste, cabe citar el artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, de acuerdo con la cual “Para la determinación de dicho coste se tomáran en consideración los gastos directos e

¹⁴⁴ **R. MARTINEZ-ECHEVARRIA**, Los nuevos tributos municipales, Op. Cit, p. 79.

¹⁴⁵ **J. MARTIN QUERALT** “Tasas y precios públicos”, Revista de Hacienda Autonómica y Local, n. 57, set.-dic., 1989, p. 319.

¹⁴⁶ **R. MARTINEZ-ECHEVARRIA**, Op. cit., p. 78.

indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio o de la actividad, incluso los de carácter financiero, amortización e inmovilizado y generales que sean de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales...” Resulta así, opina **FERREIRO**¹⁴⁷, “que el importe de las tasas ha de incluir en general (...), las siguientes rúbricas:

1. Costes de personal.
2. Compras de bienes y servicios.
3. Intereses y otros gastos financieros.
4. Imputación de costes generales de funcionamiento de la Entidad local.
5. Costes de recaudación y tesorería
6. Amortizaciones”

Si se admite, de otra parte y según lo analizado atrás, que la utilización privativa del dominio público genera “tasa”, podría incluirse un límite como el que incorporaba la legislación española anterior a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: “la tasa no debe exceder el valor de aprovechamiento que presumiblemente rige en el sector privado.”¹⁴⁸ Como veremos, esta modalidad también es muy relevante para la introducción de tasas ambientales.

En cuanto a la “cuota tributaria” de la tasa, esto es, “la cantidad que, del importe total de la recaudación de la misma, ha tenido que aportar cada uno de los sujetos pasivos”¹⁴⁹, el Código Municipal no tiene una norma general.

En contraste, encontramos el artículo 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de acuerdo con el cual esa cuota consistirá, de conformidad con lo que disponga la correspondiente Ordenanza fiscal, en:

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa.
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o

¹⁴⁷ **FERREIRO** “Tasas y precios públicos”, Op. cit., p. 436.

¹⁴⁸ **F. CORS MEYA**, “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 51, julio-setiembre 1986, p. 333.

¹⁴⁹ **R. MARTINEZ-ECHEVARRIA**, Op. cit., p. 80.

- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

El artículo 74 sí indica la forma de cálculo de la cuota tributaria respecto de las específicas “tasas” (hemos dicho que no todas lo son) establecidas en dicho artículo por los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, mantenimiento de parques y zonas verdes y otros servicios municipales urbanos o no urbanos que se establezcan por ley: cobro proporcional entre los contribuyentes del distrito **según el valor de la propiedad**. Esto representa un cambio positivo, introducido mediante la Ley No. 8839 de 24 de junio del 2010, que establecía el cobro proporcional **según la medida lineal de frente de propiedad**. No hay duda que, como veremos, el valor de la propiedad es un mejor índice en relación con el interés o beneficio de los vecinos en los servicios indivisibles como los que nos ocupan. Se trata, dentro de las opciones que da la legislación española citada, de la del inciso c): tomando como cantidad fija el coste total del servicio más el 10%, éste se reparte según una escala en la que cada uno tiene asignado un porcentaje según el valor de la propiedad. Curiosamente, en un Reglamento tan reciente como el de “Metodología para la Fijación de Tasas Municipales del Cantón Central de San José”¹⁵⁰, se sigue utilizando el criterio de los metros lineales, ajustándolo con coeficientes multiplicadores según se trate de sector residencial-publico-religioso (base=1), comercial periférico (2.5 valor base) o casco central (5 veces el valor base) para el servicio de recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios y sector periférico (valor base=1) y sector comercial-casco central, 2.5 veces el valor base.

En todo caso este criterio de cuantificación (por valor de la propiedad) no es propio de una tasa, pues no revela el nivel de uso individual de los servicios, por una elemental razón: la mayoría de los indicados servicios son indivisibles, por lo que no deberían dar lugar al cobro de tasas.

¹⁵⁰ La Gaceta, No. 60 del 23 de marzo del 2012.

En los servicios indivisibles, como lo tiene bien estudiado la ciencia financiera, las distintas preferencias del ciudadano se manifiestan a través del pago de “precios” (impuestos) distintos por una **misma cantidad dada** de servicios. En los servicios divisibles, en cambio, se puede aplicar el sistema que rige en el mercado para los llamados bienes privados: las distintas preferencias se manifiestan a través del consumo de **cantidades diferentes** de unidades de uso o consumo del servicio a un “precio” (tasa) único por unidad de uso o consumo.

En el método de cuantificación indicado del artículo 74, es clarísimo que se calcula primero la cantidad del servicio, que es constante y única para todos los contribuyentes, y luego se diferencian las cuotas a pagar por dicha idéntica cantidad de servicio. Es decir, se aplica rigurosamente el esquema de los servicios indivisibles.

La conclusión es que estos tributos –incluyendo la resurrección del tributo de “policía”- deberían estar configurados como impuestos. Ahora, el que el valor de la propiedad podría ser un índice más o menos razonable del disfrute de estos servicios públicos indivisibles está claro en cuanto a un servicio como el de policía o, parcialmente, el de alumbrado público (que atienden a la función conservativa de los patrimonios, aunque el segundo también a la función de apoyo al disfrute y a la producción). No tanto para el mantenimiento de parques, que debería relacionarse con un índice de disfrute, como sería un impuesto de ventas de fase minorista o un recargo del IVA estatal en fase minorista. La línea de reforma respecto de estos tributos podría ir en el sentido que exponemos más adelante. Esta línea incluye un elemento típico de la tasa cual es que su cuantía global es función del coste del servicio: es decir, se trataría de impuestos en que primero se cuantifica el valor del servicio; luego, se utilizan índices aproximativos para fijar la cuota tributaria. Así, por ejemplo, si se utiliza como índice aproximativo el valor del inmueble, la cuota tributaria de cada uno se calcularía dividiendo el valor total del servicio en forma proporcional según el valor del inmueble de cada uno.

Dentro de los servicios incluidos en el artículo 74, la recolección de separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios sí puede ser considerada de carácter divisible y, por tanto, puede generar correctamente una tasa. Antes de la reforma operada por Ley 8839 cabía cuestionarse si el sistema de los metros lineales era un mecanismo adecuado para cuantificar la cuota tributaria. La reforma faculta a las municipalidades para establecer sistemas de tarifas diferenciadas, recargos u otros mecanismos de incentivos y sanciones, con el fin de promover que las personas usuarias separen, clasifiquen y entreguen adecuadamente sus residuos ordinarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley para la gestión integral de residuos.¹⁵¹ Con esta redacción, se abre la posibilidad de incorporar criterios de progresividad ambiental, según los tipos de desechos que produzcan los habitantes del municipio o según el comportamiento de separación en contenedores según el tipo de basura (orgánica, plástico, vidrio). Sin embargo, como hemos visto, no es esta la vía seguida por una Municipalidad como la de San José en un reglamento de reciente publicación.

Además, debe observarse que como el artículo 74 alude a “otros servicios municipales urbanos o no urbanos” que se establezcan por ley, tal alusión abarcaría casos de verdaderas tasas, en que el criterio del valor de la propiedad luce incoherente como criterio general de cuantificación de las cuotas tributarias de las tasas.

3. Tasas ambientales

No hay duda que el uso de la tributación para efectos de protección medioambiental tiene un amplio espacio de crecimiento a nivel local.¹⁵² Ello exige,

¹⁵¹ Según entrevista sostenida con el Lic. Edgar Sandoval, Gerente Financiero de la Municipalidad de San José, muchas municipalidades no han puesto aun este sistema en operación, manteniéndose con el viejo sistema de los metros lineales.

¹⁵² **P. HERRERA MOLINA**, Derecho Tributario Ambiental, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, 242 ss.

en materia de tasas, delimitar nuevas modalidades de hecho imponible o generador:

- Servicio de medición de contaminación para efectos de otorgar o no una licencia, así como el servicio de licencia mismo.
- Servicio de licencia con tolerancia administrativa de un cierto nivel de contaminación (en el aire)
- Concesión de aprovechamiento especial del dominio público (aguas), el costo de contaminarlo.

También deben considerarse otros casos cuya delimitación como tasa puede ser discutible: es el caso de un servicio de depuración que se costea a cargo de los contaminantes en función de ciertos parámetros objetivos de contaminación. Más parece una contribución especial o un híbrido impuesto-tasa en que (a) se cuantifica el costo del servicio de depuración; (b) se reparte proporcionalmente el costo entre los que contaminan, según sus niveles de contaminación. Para esto se pueden aplicar soluciones como las que sugerimos más adelante para los casos actuales de tasas inconstitucionales.

En cuanto a la cuantificación, el coste social producido o la utilidad del causante de la contaminación debe ser central. Es decir, la cuantificación de la tasa debe relacionarse con el coste de evitar la contaminación.

En efecto, la tasa ecológica implica aceptar que su cuantificación puede fácilmente quedar por encima del costo del servicio como tal (la tolerancia es omisiva, pero el costo externo es la clave). El ordenamiento costarricense actual impide la posibilidad de tasas ecológicas: como hemos visto, el artículo 74 del Código Municipal dice que es el costo del servicio más un 10% para el desarrollo, norma no pensada para las tasas ambientales. No se incluye el concepto de “valor de la prestación recibida” de los artículos 19,2 de la Ley de Tasas y Precios Públicos española y 24,2 de la Ley de Haciendas Locales.

Como dice **P. HERRERA MOLINA**¹⁵³ “el campo de la tasa comienza cuando la norma ambiental establece un régimen general de prohibición y unas excepciones condicionadas a ciertos requisitos y sometidas al pago de un tributo.”

4. En cuanto al devengo de la tasa

Nada establece en forma expresa el Código Municipal sobre el “devengo” de la tasa, esto es, cuando se considera “nacida” la obligación tributaria. Este tema no debe confundirse con el de la determinación y exigibilidad de la obligación.

Siendo normalmente un tributo instantáneo, no periódico, el devengo debe coincidir siempre con la existencia del elemento material del hecho generador, es decir, con la realización completa del hecho generador.¹⁵⁴ No obstante, como en algunos casos de tasa el hecho generador constituye un servicio que se realiza de modo continuado en el tiempo¹⁵⁵, podría apreciarse algún rasgo de los tributos periódicos, con lo que podría ubicarse el devengo en un momento en que el servicio no se ha completado aún.

La legislación española establece (art. 26 LRHL) que las “Tasas se devengarán cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad...”. Se ha criticado esta solución en cuanto, como ha sostenido la jurisprudencia española, “no se devengan las Tasas Municipales, como tributos instantáneos que son, hasta que se presta el servicio o se realiza la actividad. Es decir, no basta, como dice el referido artículo 26, con la iniciación del servicio o de la actividad para devengar el Tributo; es necesario su acabado y finalización.”¹⁵⁶

¹⁵³ **P. HERRERA MOLINA**, Derecho Tributario Ambiental, Op.cit., p. 101.

¹⁵⁴ Cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, Fundamento Jurídico n. 12. Puede verse su comentario en **R. MARTINEZ-ECHEVARRIA**, Op. cit., p.p. 82-83.

¹⁵⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo Español de 29 de marzo de 1988 cita el caso de la Tasa sobre el Juego, cuyo hecho imponible está constituido por la “autorización, celebración u organización” de aquellos juegos. La Sentencia citada del Tribunal Constitucional 126/1987 cita el caso de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, en que el hecho imponible no se agota con el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de máquinas o aparatos durante el mismo.”

¹⁵⁶ **R. MARTINEZ-ECHEVARRIA**, Op. cit., p. 85.

Esta discusión podría tener relevancia en cuanto planteara el problema de que si la tasa se devenga con la iniciación del servicio, podría suceder que no quepa la devolución por ingreso indebido si el servicio no se completa. Sin embargo, si recordamos que el momento del devengo tiene como función determinar la legislación aplicable en el tiempo, es claro que el que no se complete el hecho generador hará indebido el ingreso hecho con la iniciación del servicio.

De este modo, podría pensarse, como línea de reforma, en fijar el devengo en el momento en que se presta el servicio, si éste es instantáneo. Si éste tiene una cierta duración en el tiempo, la tasa se devengaría en el momento en que se inicie la prestación o en el que se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente. Si la tasa es periódica, podría indicarse como fecha de devengo el inicio del período o su finalización. Dentro de las tasas comprendidas en el artículo 74 del Código Municipal, éste sería el caso de la tasa por recolección de basura. En relación con una tasa análoga del Ayuntamiento de Barcelona, observa **L.M. ALONSO GONZALEZ**¹⁵⁷ que dado “que el servicio está concebido para prestarse ininterrumpidamente la problemática de la determinación temporal del hecho imponible es, en esencial paralela a la de cualquier impuesto periódico como puede ser el IAE o el IRPF.” Comentando la Ordenanza Fiscal que la establece (n. 3.5 de 1995), destaca que “Por ello, la Ordenanza citada, en su artículo 11 establece un período impositivo coincidente con “el año natural o fracción, reducible por trimestres en primera ocupación o posesión por cualquier título”. El devengo, en concordancia, se bifurcará en dos posibles momentos: un primer caso será cuando se trate de la primera vez que se paga la tasa, situándose el devengo al iniciarse la ocupación o posesión del local (...); y un segundo caso se advertirá en años sucesivos, en los que el devengo se sitúa el primer día del año como viene siendo habitual en los tributos municipales de carácter periódico.”

¹⁵⁷ **L.M. ALONSO GONZALEZ** Devengo del tributo y período impositivo, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 185

El Código Municipal podría dar todas estas opciones, como sucede en la española Ley de Tasas y Precios Públicos (art. 15), quedando la definición respectiva al Acuerdo Municipal que reglamente la tasa.

El devengo es independiente de la posibilidad de que se establezca el depósito previo del importe total o parcial de la tasa, como medida de afianzamiento. Esta posibilidad viene reconocida en el citado artículo 26 LRHL.

5. En cuanto a los sujetos pasivos

En este punto también nuestra legislación es vaga e imprecisa, pudiendo derivarse de la regulación del artículo 74 que únicamente se ha pensado en la categoría del “sujeto pasivo contribuyente”, que recaería en los “usuarios” del servicio.

De una técnica considerablemente superior luce lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, que distingue entre dos tipos de sujetos pasivos: los contribuyentes y los sustitutos. De este modo, el inciso 1 nos dice que “Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que soliciten o que resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales.” El inciso 2 nos dice que “Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente: a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.”

Una norma de este tipo sería bien recibida por nuestro ordenamiento, con la aclaración de que el término “sustituto” debería dar paso al de “agente de recepción”, según la figura regulada en el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

6. En cuanto a los aspectos determinativos y recaudatorios de la obligación tributaria

El artículo 74 del Código Municipal establece que “La municipalidad calculará cada tasa en forma anual y las cobrará en tractos trimestrales sobre saldo vencido”. Esta norma parece referirse a todas las “tasas” establecidas en este artículo, incluyendo a otras que se establezcan en otras leyes.

Esta norma nos da cuenta de la existencia de un sistema de determinación de oficio por recibo; de carácter periódico: se determina y se cobra en forma trimestral; y para el conjunto de las tasas establecidas para el municipio. Si bien el artículo 74 del Código Municipal establece que se calculará cada tasa en forma anual, la verdad es que la manifestación externa de la determinación se hará concomitantemente con la emisión del recibo.

Parece claro que este sistema determinativo y recaudatorio está diseñado pensando en figuras cuya naturaleza de tasas hemos dicho que es totalmente discutible. Así, casi todos los servicios enunciados en el artículo 74 no son divisibles en unidades de consumo o uso, por lo que se aplica no un sistema en que se determina y cobra la tasa conforme se presta el servicio, sino un sistema que es indiferente a la cantidad de unidades de consumo o uso, dependiente más bien del monto estimado del costo del servicio y el valor de la propiedad con que se cuente. Es decir, se trata de un sistema aceptable si de determinar y cobrar tributos periódicos se trata, pero extraño a la determinación y cobro de las tasas instantáneas.

La excepción es el caso de las “tasas periódicas”, en las que un sistema de este tipo sí tiene sentido. Un ejemplo de tasa periódica es la que se cobra por el servicio de recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, prevista en el propio artículo 74 del Código Municipal. Así, siguiendo el régimen actual, la tasa se determina

concomitantemente con su puesta al cobro, al emitirse el recibo. La regulación no es clara en cuanto al momento en que puede considerarse “notificado” el sujeto pasivo, sobre todo para efectos de impugnación. En esa dirección caben dos posibilidades: o proceder a notificaciones colectivas publicadas; o tomar como fecha de notificación un día determinado del plazo para el pago voluntario: por ejemplo, el primer día de ese plazo, quince días hábiles luego de ese primer día, etc.

Por ejemplo, la Ley de Tasas y Precios Públicos española prevé un sistema en que la determinación o liquidación es independiente del recibo de cobro. En efecto, en su artículo 15 prevé, en primer lugar, la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula de los contribuyentes –esto es, cuando se da el registro del contribuyente, se liquida la tasa-, que debe ser notificada individualmente. En segundo lugar, dispone que las sucesivas liquidaciones podrán notificarse colectivamente mediante anuncios en el *Boletín Oficial del Estado*.

En cambio, en el caso de las tasas instantáneas, la determinación y cobro debería fijarse en forma consistente con las normas del devengo. Incluso podría preverse, como en el ordenamiento español, según indicamos atrás, el depósito previo del pago.

También el ordenamiento español (art. 23 Ley de Tasas y Precios Públicos; art. 27 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) admite la posibilidad de que se establezca la determinación y pago de las tasas según un régimen de autoliquidación. Lógicamente, este régimen será factible en la medida de que el sujeto pasivo cuente con la información relevante para cuantificar la cuota. Este régimen de autoliquidación puede ser “provisional”, en el sentido de que, si el servicio consiste en una autorización o concesión de licencia o trámite administrativo análogo, dentro de ese mismo procedimiento se debe practicar una liquidación de oficio, pudiéndose producir una liquidación complementaria, cuyo

requerimiento de pago puede interrumpir los plazos para el otorgamiento de la autorización o licencia. La autoliquidación también podría utilizarse respecto de las tasas periódicas.

En cuanto al régimen de impugnación, podría preverse en general el sistema de recurso de revocatoria ante el Departamento correspondiente y apelación ante el Alcalde, quien agotaría la vía administrativa.

7. En cuanto a los aspectos sancionadores.

El artículo 76 del Código Municipal establece una multa para el incumplimiento de los deberes previstos en el artículo 75 que da lugar al cobro de una tasa. Estas multas se cuantifican por colones por metro lineal, según el tipo de incumplimiento. Puede cuestionarse esta imposición automática de la sanción, sin sujetarse a los principios del Derecho administrativo sancionador: debido proceso, tanto en su vertiente sustantiva como procedimental.

8. Transformación de “tasas” potencialmente inconstitucionales en impuestos

8.1. Nota introductoria

La declaratoria de inconstitucionalidad de la llamada “tasa de policía” mediante la Sentencia de la Sala Constitucional 10.134-99 tuvo como motivo central el uso de la figura tributaria de la “tasa” para financiar un servicio que no es divisible o individualizable en forma directa y excluyente en el contribuyente de la tasa, como es el caso de la seguridad ciudadana.

Para replantear la reestructuración del esquema de financiamiento de un servicio público de este tipo, o de los otros que hemos insistido que tienen su mismo carácter de indivisibilidad, la pregunta esencial es la de si existe alguna manera de

corregir el vicio de inconstitucionalidad apuntado manteniendo, no obstante, la idea, de que dicho financiamiento sea puesto a cargo fundamentalmente de los beneficiarios del servicio, aunque sea de manera aproximada.

El análisis de esta cuestión exige esclarecer preliminarmente los siguientes aspectos fundamentales:

a) En la distinción entre tasa e impuesto, ¿resulta acaso de esencia que la primera se caracteriza por un ligamen con el principio del beneficio –se paga en función del beneficio obtenido de los servicios públicos- mientras que el segundo no? O, por el contrario, ¿existe alguna modalidad de impuesto que pueda asumir una conexión de este tipo con el principio del beneficio?

b) Siempre en relación con esta distinción, si bien es constitutivo de la figura de la tasa el destino de los recursos obtenidos a la financiación del servicio prestado, ello no lo es en el caso del impuesto. Sin embargo, y suponiendo una contestación afirmativa a la pregunta a) anterior, ¿existe algún inconveniente constitucional para afectar la recaudación de un impuesto a la financiación del o los servicios cuyo beneficio fundamenta el propio impuesto?

c) También suponiendo una respuesta afirmativa a la pregunta a) anterior, ¿tiene problemas de constitucionalidad el carácter necesariamente aproximativo que se utilice para medir el beneficio que del servicio indivisible cada cual obtiene?

Dedicamos los siguientes apartados a analizar estos aspectos.

8.2. Tasa, impuesto y principio del beneficio

La distinción entre la tasa (y la contribución especial), por un lado, y el impuesto, por otro, puede intentarse a través de dos vías: por una parte, con base en el fundamento de "justicia material" de una u otra figura; por otra parte, con base en las características del hecho generador de una u otra.

En cuanto a lo primero, gran parte de la doctrina entiende que mientras el impuesto se basa en un criterio de **solidaridad**, las otras dos categorías se basan

en un criterio de **contraprestación** o **beneficio**. Para apreciar con toda nitidez la distinción, resulta útil la autorizada definición del deber de solidaridad acuñada por el profesor italiano Moschetti¹⁵⁸: para este autor, son elementos constitutivos de la solidaridad el sacrificio de un interés individual, la ausencia (o accidentalidad) de una contraprestación directa, y el fin de interés colectivo. De modo que, a *contrario sensu*, cuando es de esencia en una figura la "contraprestación directa", salimos del ámbito de la solidaridad, tal como ésta ha sido definida.

Otra forma en que la doctrina ha planteado lo anterior es sosteniendo que mientras en el impuesto rige un principio de "independencia" entre la prestación coactiva y un beneficio obtenido de la actividad estatal, en las tasas y contribuciones especiales rige una relación de interdependencia entre la actividad estatal, las ventajas o servicios que obtiene el contribuyente y dichas prestaciones coactivas.

Este criterio presenta limitaciones cuando nos referimos a un tipo de impuestos cuyo fundamento es servir, dentro de las funciones típicas de la Hacienda Pública, a la llamada "función de asignación".¹⁵⁹ En ese sentido, es de recordar que una de las funciones básicas de la Hacienda es proveer cierto tipo de bienes que las personas desean consumir pero que, por sus características, no pueden ser provistos adecuadamente por el mercado. Dicho fallo del mercado se produce porque hay ciertos bienes –llamados "bienes públicos" en la literatura hacendística"- que tienen las siguientes características:

A diferencia de los bienes privados, son de consumo no rival: en el mercado, el consumo que hace una persona de un bien excluye a los demás de dicho

¹⁵⁸ **F. MOSCHETTI**. IL principio della capacita contributiva, CEDAM, Padua, 1973, p.p. 64 ss.

¹⁵⁹ Alguna doctrina se refiere a estos impuestos como "impuestos especiales", en el tanto tienen como denominador común el presunto beneficio del contribuyente. Cfr. al respecto, **R. VALDES COSTA**, Curso de Derecho Tributario, 2ª. Ed., Ed. De Palma-Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996, p. 188

consumo; en el caso de los bienes públicos, el consumo de uno no impide el consumo del otro. El ejemplo típico es el del faro a la entrada del puerto, cuya iluminación es consumida sin rivalidad por todos los barcos que se acerquen al puerto. Lo mismo puede decirse de las carreteras, los parques públicos, la seguridad ciudadana, etc.

A diferencia de los bienes privados, el principio de exclusión no puede o no debe operar, sea por imposibilidad técnica, sea porque implicaría una decisión ineficiente: evitar que un barco disfrute de la luz del faro puede ser técnicamente imposible; en todo caso, aun no siendo técnicamente imposible, resultaría ineficiente. En efecto, una vez que se ha hecho la inversión en el faro, la incorporación de consumidores adicionales a su servicio de iluminación tiene un costo marginal de cero, pues el consumidor adicional no afecta el consumo de los demás. Así, es más eficiente permitir que el faro genere esa utilidad adicional al incorporar nuevos consumidores a su disfrute.

Ahora, si bien el costo marginal de incorporar un nuevo consumidor es de cero, lógicamente el costo total del bien público no es cero. Sin embargo, las dos características anteriormente señaladas provocan una tendencia de los consumidores a intentar consumir el bien gratuitamente, esperando que sean los demás los que paguen por su provisión. Se trata del conocido fenómeno del “usuario gratuito” (*free rider*). Es por ello que el mercado no puede proveer tales bienes, pues, al razonar todos como usuarios gratuitos, nadie paga lo necesario para financiar el bien público. La paradoja es que las personas desean, en su estructura subjetiva de preferencias, contar con dicho bien para su consumo. Ante este fallo del mercado, el Sector Público, a través de un sistema de “cobros coactivos”, es el que debe atender el problema de provisión de estos bienes públicos.

De lo expuesto puede notarse que tal sistema de cobros coactivos no es otra cosa que el sistema tributario. Pero también debe notarse que si el Ente público utiliza

los recursos recaudados para proveer unos bienes y servicios que van a ser disfrutados y consumidos directamente por quienes pagan los tributos, entonces es claro que la idea de contraprestación está presente. Es decir, los contribuyentes no pagan los tributos en función redistributiva o solidaria; los pagan como contraprestación económica de su propio consumo. Lo característico, sin embargo, es que el bien o servicio que provee el Ente público no es de consumo divisible o rival, sino que el conjunto de los contribuyentes van a consumir, en forma no rival, la cantidad del bien producida obteniendo diversa utilidad de ésta según su escala de preferencias. De este modo, el sistema tributario no puede responder con la figura de la tasa o la contribución especial, pues el bien o servicio no es divisible. He aquí el error que se cometió al estructurar la tasa policial. Debe necesariamente responder con la figura del impuesto, que deberá estructurarse de tal forma que haga pagar a cada cual según el nivel de utilidad obtenida de la cantidad de bienes públicos provista.

Como saber el nivel de utilidad subjetiva exacta que cada cual deriva de una cierta cantidad de bienes públicos es obra poco menos que imposible, los ordenamientos positivos se ven obligados a estructurar este tipo de impuestos apelando a unos ciertos índices razonablemente objetivos del nivel de disfrute que obtiene cada contribuyente de los bienes públicos.

Ejemplos de lo anterior podemos encontrarlos en tributos de ámbito municipal como el impuesto de bienes inmuebles y los impuestos de patentes. Estos impuestos se justifican en buena medida en la necesidad de financiamiento coactivo de los bienes públicos **indivisibles** que prestan las municipalidades. Ahora, para definir la utilidad que cada contribuyente deriva de dichos bienes se acude a índices objetivos como el valor de los bienes inmuebles que se tenga en el cantón o el volumen de actividad económica que se desarrolle en el municipio. Pues bien, la presencia de este tipo de figuras exige matizar la distinción clásica basada en el fundamento de “justicia material”, ya que puede existir un impuesto y una tasa con igual fundamento. No obstante, podemos hacer dos observaciones:

En la realidad, los bienes públicos como categoría pura no siempre se dan. Muchas veces encontramos bienes mixtos, es decir, que tienen tanto características de los bienes públicos y de los bienes privados. Esto nos evidencia que aun los tributos que realizan una función básicamente asignativa lo hacen sólo tendencialmente, pues en buena medida también servirán para financiar bienes y servicios que en parte benefician exclusivamente a ciertos contribuyentes. De este modo, el elemento de “accidentalidad” del beneficio a que se refería **MOSCHETTI** al definir el deber de solidaridad se mantiene, aun cuando en grado menor.

La regulación positiva de estos impuestos no siempre garantiza que su producto se utilice para una función estrictamente asignativa, por lo que también por esta razón se mantiene la accidentalidad del beneficio. Es decir, falta parafraseando a **VALDES COSTA**¹⁶⁰- la vinculación jurídicamente necesaria entre actividad estatal que produce una ventaja y la prestación correlativa del particular beneficiado.¹⁶¹

Por estas razones, podemos decir que este tipo de impuestos, a la luz del criterio de distinción basado en el fundamento de justicia material, constituyen una figura intermedia entre el impuesto solidario típico y las tasas y contribuciones especiales.

¹⁶⁰ **VALDES COSTA** Curso..., Op. Cit.p. 186.

¹⁶¹ El mismo autor citado (p. 188) ilustra el argumento con su habitual claridad: “Partiendo de la base de que son impuestos y en virtud del principio de la independencia de las prestaciones, la obligación no puede estar subordinada a la obtención de esa ventaja por parte del contribuyente. La circunstancia de que el impuesto se haya creado porque normalmente, de acuerdo con las reglas de la experiencia, el funcionamiento del servicio por él financiado produce beneficios a determinadas personas, es una circunstancia de hecho, ajena a la relación jurídica tributaria y a la definición legal del presupuesto de hecho; solo debe ser considerada como un motivo tenido en cuenta por el legislador, basado en razones de conveniencia. Por lo tanto, si el beneficio no se produce en la realidad, la obligación impositiva nace igualmente, pues depende exclusivamente del acaecimiento del presupuesto de hecho.” **D. JARACH** (El hecho imponible, 3ª. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 88, nota 88) ilustra lo anterior con el tributo sobre el consumo de nafta o combustibles: “...muchas veces se afirma que este tributo es una contribución porque corresponde al beneficio que los propietarios de vehículos reciben por la administración de vialidad; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, el presupuesto de hecho de la obligación parece ser solamente el hecho de la adquisición de la nafta y la unidad de medida sobre la cual se aplica la obligación es, por ejemplo, el litro o el galón, es decir, que es una magnitud que mide el mismo objeto material del presupuesto de hecho de la obligación.”

La segunda vía de distinción que anunciábamos no hace otra cosa que dar forma técnica al anterior criterio. En ese sentido, se entiende que la distinción fundamental entre el impuesto, por una parte, y la tasa y la contribución especial, por la otra, radica en el distinto contenido de sus **hechos generadores**. Así, mientras que en el hecho generador del impuesto está ausente toda actividad o servicio estatal o del Ente público, lo contrario sucede en las otras dos figuras. Esta distinción está bien recogida en el artículo 4 del Código Tributario.

Para no entrar en conflicto con la distinción del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, parece conveniente intentar estructurar un impuesto basado en el criterio del beneficio con un hecho generador que no consista en el servicio público indivisible que se pretende financiar. Por el contrario, puede acudirse a hechos generadores que manifiesten en forma indirecta y aproximada el grado de disfrute del servicio público, al estilo del impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto de patentes.

Conviene cerrar este apartado con algunas citas doctrinales que demuestran cómo es de pacífica admisión la existencia no sólo de tasas sino también de impuestos ligados al criterio del beneficio:

La autorizada opinión de **R. y P. MUSGRAVE**:

“...las aplicaciones prácticas de la imposición del beneficio se pueden encontrar en casos concretos, en los cuales son provistos determinados servicios sobre una base de beneficio. Este puede ser el caso cuando la financiación directa toma la forma de derechos, tasas sobre el usuario o peajes. O pueden aplicarse indirectamente ciertos impuestos en lugar de tasas, tal como sucede en la imposición sobre la gasolina y otros productos para la automoción con el fin de financiar carreteras...”

“...La razón para la financiación por medio de tasas directas sobre el usuario está clara cuando los bienes o servicios provistos por el gobierno tienen la naturaleza de bienes privados, es decir, cuando el consumo es totalmente rival. Los

beneficios pueden ser imputados a un usuario particular a quien se puede pedir que pague...”

“...En otros casos, cuando la utilización de tasas directas se considera deseable pero demasiado costosa, se puede recurrir a un impuesto sobre un producto complementario en lugar de tasas. En lugar de peajes pueden utilizarse impuestos sobre la gasolina o sobre los automóviles. La recaudación de los impuestos sobre automoción (sobre gasolina y vehículos) en los Estados Unidos, incluyendo todos los niveles de gobierno, es aproximadamente igual al coste de las carreteras...”

“...Otro ejemplo es proporcionado por determinados usos del impuesto sobre la propiedad. Se pueden utilizar contribuciones especiales para cargar sobre las viviendas de un determinado bloque el coste de las mejoras que les beneficien por su particular localización. A un nivel más general, el impuesto sobre la propiedad ha sido contemplado tradicionalmente como una tasa por los servicios prestados por el gobierno local, suponiendo que los beneficios resultantes son aproximadamente proporcionales a los valores de la propiedad...”¹⁶²

En relación con la naturaleza del impuesto sobre la propiedad inmueble a nivel local, se explica que:

*“...no cabe negar en esta atribución de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria a las Corporaciones locales una considerable presencia del principio de beneficio, aunque se reconvertido a través del llamado “principio de localización.” Este principio, más que un criterio para el fácil reparto de la materia imponible y para la coordinación horizontal de los distintos Entes municipales, debe ser entendido, como señalan **YEBRA y ALVAREZ CORBACHO**, como un intento de “mantener la coincidencia personal entre los financiadores y los beneficiarios o usuarios de los servicios públicos municipales.”*

“...La presencia subrepticia de este principio del beneficio en el gravamen municipal de los bienes inmuebles se deja ver precisamente a través de este criterio de localización. Este determina que se ha de gravar el inmueble porque el

¹⁶² **R. y P. MUSGRAVE**, *Hacienda Pública teórica y aplicada*, 5ª edición, tr. De J. F. Corona, J.C. Costas y A. Díaz, McGraw-Hill, México, Buenos Aires, Madrid y otros, 1991, p.p. 268-270.

mismo está situado en la delimitación territorial del Municipio, lo que, por otra parte, dota a este gravamen municipal de una naturaleza que permite su definición de forma independiente.”

“...La territorialidad no solamente justifica el gravamen de los bienes inmuebles con razones próximas al beneficio, sino que, al tiempo, sirve para definir una materia imponible atribuible “por naturaleza” al nivel territorial donde este beneficio operaría de una manera más clara, al socaire de los que tradicionalmente se han entendido como “servicios de interés primario para la vida local”.¹⁶³

En igual sentido, parte de la doctrina ha “acentuado la importancia que el impuesto sobre la propiedad tiene como principal instrumento de financiación de servicios públicos por las corporaciones locales. En este sentido, el impuesto es visto como medio de pago por tales servicios, cuyo volumen vendría estrechamente ligado al coste de los mismos, de manera que incrementos apreciables en la cantidad y calidad de los servicios públicos suministrados tendrían su reflejo en el alza de la presión fiscal a soportar en concepto de impuesto sobre la propiedad.”¹⁶⁴

Como puede verse de estas citas, un típico impuesto que puede ser ligado al beneficio de servicios indivisibles es el impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles. Asimismo, el volumen de esta forma de imposición puede alterarse en función de un incremento o disminución del volumen de servicios públicos prestados.

Estas dos observaciones son importantes para los fines de este trabajo. En primer lugar, nos sugieren que un tipo de hecho generador que podría utilizarse como ligamen con los beneficios obtenidos por el servicio de policía local es el de la propiedad de bienes inmuebles. En segundo lugar, resuelven el problema de que

¹⁶³ **C. GARCIA NOVOA**, “El impuesto sobre bienes inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones.”, Tratado de Hacienda Pública Local, Marcial Pons, Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, p. p. 584-585.

¹⁶⁴ **C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO**, Manual de Hacienda autonómica y local, Ariel, Barcelona, 1996, p. p. 295-296.

ya existe un impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles, en el sentido de que un incremento en los servicios indivisibles que provee la Municipalidad justifica un aumento en la imposición sobre la propiedad inmueble.

Ahora, la decisión sobre si responder a este aumento en los servicios un incremento del tipo impositivo del impuesto de bienes inmuebles ya existente o con un impuesto autónomo parece ser de pura conveniencia u oportunidad política, técnica y administrativa. De hecho, el adoptar la segunda opción no conlleva un problema de doble imposición inconstitucionalmente inadmisibles, pues, como se sabe, ésta puede ser un simple mecanismo para incrementar la carga tributaria sobre una determinada manifestación de capacidad económica. Lo importante, para efectos constitucionales, es que tal incremento en la carga sea justificable tanto desde el punto de vista de la igualdad como desde el punto de vista de la no confiscatoriedad. Visto que el aumento, en este caso, se fundamenta en un incremento de un determinado servicio público, tales problemas de igualdad o confiscatoriedad no se suscitan.

Desde un punto de vista técnico-administrativo, la afectación a un determinado servicio que se le pretende dar al impuesto justifica que no se traduzca en un mero incremento en el impuesto de bienes inmuebles. Esto además favorece la transparencia política, al permitirle al ciudadano que contribuye captar mejor si efectivamente existe una adecuada prestación del servicio por el que paga.

8.3. La afectación del impuesto al financiamiento del servicio de policía municipal.

La norma del artículo 4 del Código Tributario añade otra distinción entre tasa (y contribución especial) e impuesto que conviene considerar: el destino del producto de tasas y contribuciones especiales a la financiación del servicio o actividad estatal o del Ente Público que aparece en sus hechos generadores. Existe una interdependencia entre estos tributos y la actividad estatal que produce una

ventaja o presta un servicio; es decir, existe una vinculación jurídicamente necesaria. En el impuesto, en cambio, rige un principio de independencia.

Conviene preguntarse si existe algún inconveniente de crear un impuesto cuyo producto se utilice para financiar un determinado servicio, especialmente en el caso de un impuesto basado en un criterio de beneficio como el que se propone.

Este tema es enfocado con insuperable claridad por los profesores **R. y P. MUSGRAVE**¹⁶⁵:

“...Los expertos fiscales han argumentado que la afectación supone un pobre procedimiento presupuestario, puesto que introduce rigideces y no permite una asignación adecuada de los ingresos generales entre usos competitivos. Así, es ineficiente congelar, digamos, el 50 por 100 de los ingresos impuesto sobre las ventas como aportación estatal al coste de la enseñanza elemental. La asignación apropiada puede ser mayor o menor que esta cantidad. Por otra parte, puede ser deseable utilizar el impuesto sobre las ventas para otros fines.

Al mismo tiempo, otros usos de la afectación pueden resultar adecuados y en línea con el enfoque del beneficio. En primer lugar, determinados impuestos pueden ser vinculados a determinados gastos porque los pagos impositivos son equivalentes (o se consideran aproximados) a las cargas impuestas sobre el consumidor. Como se acaba de señalar, esto es así en cierta medida en los impuestos sobre gasolina. Esta vinculación puede resultar no sólo eficiente (a la hora de cargar costes variables), sino también equitativa (al distribuir costes de acuerdo con los beneficios recibidos). En segundo lugar, vincular la votación sobre determinados impuestos con los votos sobre gastos específicos puede inducir a la revelación de preferencias y contribuir así a lograr mejores decisiones sobre gasto...Según como se emplee, la afectación puede, por tanto, ser un procedimiento arbitrario que conduce a la rigidez presupuestaria, o resultar un método útil de aproximación a la imposición sobre el beneficio y a una selección de gastos más eficiente.”

¹⁶⁵R. y P. MUSGRAVE Op. cit., p.p. 270-271.

El impuesto que se propone pretende emplear la afectación precisamente como un método útil de aproximación a la imposición sobre el beneficio, con las ventajas de eficiencia y equidad que implica.

Desde un punto de vista jurídico-constitucional, el llamado principio de no afectación de ingresos a gastos, conocido también como de caja única, es un principio presupuestario que tutela la libertad del legislador para, en el momento presupuestario, fijar el orden de prioridades de los gastos, teniendo en cuenta la globalidad de las necesidades a satisfacer. Busca evitar una petrificación que provoque exceso de recursos para una finalidad y defecto de recursos para otras. Sin embargo, este principio no implica que no se puedan afectar algunos ingresos, siempre que se respeten algunas condiciones básicas:

- a. Que no se impida la ordenación general de prioridades, lo que exige que se debe tratar de un ingreso que no sea tan determinante en el financiamiento presupuestario general.
- b. Que sea posible establecer alguna previsión más o menos aproximada del ingreso y que éste guarde correspondencia con el gasto previsto.
- c. Que exista coherencia entre el tipo de ingreso con el gasto a financiar, de tal manera que constituya una aplicación razonable de los principios constitucionales de justicia financiera y de eficacia. Así, caso típico es el mencionado de utilizar este mecanismo como un instrumento eficiente y equitativo de la imposición según el beneficio.

El modelo de impuesto que aquí se propone se afecta a la finalidad concreta de financiar los servicios correspondientes de alumbrado público, mantenimiento de parques y hasta el de policía, siendo condición de la puesta en vigencia de ese impuesto la creación del servicio. Asimismo, se otorga un mecanismo de participación de los municipios en la fijación de los elementos cuantitativos definitivos del impuesto, estableciendo como criterio de cuantificación el costo del servicio.

8.4. La propiedad de inmuebles y su valor como criterio aproximativo del beneficio derivado del servicio de policía municipal. Otros criterios para los servicios de alumbrado público y de mantenimiento de parques.

Como se dijo anteriormente, uno de los problemas de la imposición sobre el beneficio derivado de bienes indivisibles, de consumo no rival, es que resulta prácticamente imposible una medición directa de la utilidad individual que cada uno deriva de una determinada cantidad de servicios. Es por ello que la única vía es el establecimiento de índice indirectos de dicha utilidad, los cuales deberán ser, para respetar la coherencia del fundamento del impuesto, **razonables, aunque necesariamente aproximados.**

Planteaba **L.V. BERLIRI**¹⁶⁶ que la incidencia de las economías individuales se manifiesta a través de tres funciones básicas, a saber, la reproductiva, la conservativa y la de disfrute. Es decir, los servicios del Estado coadyuvan en la producción, en la conservación del patrimonio y en el consumo de la riqueza. Esto implica que la estructuración de un sistema de impuestos basados en el disfrute de los servicios públicos en el ente local puede organizarse a través de figuras que tomen como índices de interés o disfrute en los servicios públicos la renta o uso de factores productivos, el patrimonio y el consumo. Así, la función conservativa quedaría en el ámbito del impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles, así como en el propuesto impuesto sobre policía.

Puede decirse, en efecto, que el valor de los inmuebles en un municipio es un índice aproximado de lo relevante que puede ser para un contribuyente los servicios de seguridad. Puede asumirse una proporción entre el valor total de las pertenencias (muebles e inmuebles) y el valor de los inmuebles que cada cual tenga. De ahí que sea sostenible la razonabilidad del impuesto. En cuanto al servicio de alumbrado público, puede decirse que estos responden a todas estas

¹⁶⁶ **L.V. BERLIRI.** Op. Cit p.p. 113 ss.

funciones, porque sirven tanto para la función reproductiva, la de disfrute y la conservativa, lo que daría la alternativa de ligar este impuesto a la misma base imponible del impuesto de patentes –actividades económicas-. El de mantenimiento de parques parece responder más a la función de disfrute, lo que llevaría a asociarlo a algún índice de consumo de nivel local (digamos, ligándolo a un impuesto de ventas local monofásico en fase minorista o un recargo local en el IVA estatal –impuesto general sobre las ventas- en fase minorista). No obstante, más adelante, al hacer unas propuestas de redacción legislativa, y por las restricciones temporales de la elaboración de este trabajo, nos limitaremos a ilustrar un modelo en que todos estos servicios se ligan al hecho generador del impuesto de bienes inmuebles y al valor de éstos, criterio además adoptado recientemente por el legislador en el artículo 74.

En esa dirección, debe tomarse en cuenta que uno de los argumentos utilizados en las acciones de inconstitucionalidad que terminaron con la declaratoria de inconstitucionalidad de la tasa de policía es el de que el criterio de los metros lineales de frente de las propiedades es un criterio irrazonable para medir el beneficio obtenido del servicio de policía. El impuesto propuesto busca superar esta objeción.

Es cierto que existen desviaciones prácticas que impiden afirmar que sólo los que tienen inmuebles disfrutan del servicio de seguridad ciudadana y que el valor de los inmuebles sea el fiel reflejo de la utilidad que cada cual deriva en el caso concreto. Sin embargo, estas desviaciones son inevitables. La doctrina moderna en materia de principios de justicia tributaria admite que éstos pueden ceder por razones de practicabilidad, siempre que no exista una alternativa también práctica para evitar esta desviación.¹⁶⁷

¹⁶⁷ P. HERRERA MOLINA, Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, 1998.

Con fundamento en lo expuesto, puede decirse que las desviaciones concretas que se produzcan respecto del beneficio obtenido por cada contribuyente son necesarias por razones de practicabilidad, sin que se vislumbre un mecanismo más idóneo y practicable para lograr una imposición basada en el criterio del beneficio.

En esta dirección, y vista la necesidad de que el impuesto propuesto sea cuantificado según la existencia y extensión del servicio de policía municipal en cada cantón, se acude al esquema presente en la Ley original del Impuesto de Bienes Inmuebles (Ley 7509, artículo 21), consistente en que la tarifa sea fijada por cada Municipio para cada año, mediante acuerdo de su Concejo. Asimismo, se introduce el esquema de la “puesta en vigencia” del impuesto diseñado en la ley ordinaria ligada a la creación o existencia, en cada Municipio, del servicio correspondiente.

8.5 Propuestas de reforma

Se propone una nueva redacción del artículo 74 del Código Municipal para que se lea así:

“1. La Municipalidad podrá reglamentar las tasas obligatorias establecidas en este Código o en otra norma con rango de Ley, las cuales tendrán carácter de aplicación obligatoria por el Municipio, mediante Acuerdo del Concejo. También, podrá poner en vigencia y reglamentar las tasas facultativas, mediante Acuerdo del Concejo. El establecimiento y las modificaciones de los aspectos cuantitativos de la tasas estarán sometidos además al control de legalidad de la Contraloría General de la República. Asimismo, podrá cobrar precios públicos por los servicios que preste y respecto de los que no proceda el pago de tasas, cuya cuantía podrá ser establecida en norma general municipal dictada por el Alcalde o por la vía contractual.

Los Acuerdos que reglamenten tasas contendrán, al menos y con arreglo a la ley:

- a) La determinación del hecho generador, sujetos pasivos, exenciones, reducciones y bonificaciones si las hubiere, elementos de cuantificación, período impositivo tratándose de tasas periódicas y devengo
- b) Los regímenes de declaración y de ingreso;
- c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Las modificaciones de esos Acuerdos deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

2. Para los efectos de esta norma, constituye el hecho generador de las tasas la prestación de un servicio público, la realización de una actividad administrativa de competencia local o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que sean de solicitud o recepción obligatorias. Se entenderá que la solicitud es obligatoria cuando la utilización del servicio es necesaria para desarrollar una actividad distinta e independiente del propio servicio solicitado. Se entenderá que la recepción es obligatoria cuando los servicios se presten con independencia de la solicitud del administrado y que deban ser necesariamente soportados por éste con independencia de cuál sea su voluntad al respecto. Cuando el servicio pueda ser simultáneamente obligatorio y voluntario, se entenderá que corresponde el pago de tasas. Se entenderá que la solicitud o la recepción son obligatorias cuando los bienes, servicios o actividades requeridos o recibidos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante o receptor, según las circunstancias sociales de cada momento.
- b) Que no sean susceptibles de ser prestados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen

manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se trate de servicios en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente, aunque se permita la participación de los particulares en la prestación del servicio por concesión municipal.

3. La tasa por la prestación de un servicio no excluye la exacción de la contribución especial por el establecimiento o la ampliación del mismo.

4. El importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que trate. Para la determinación de dicho coste se tomarán en consideración los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio o de la actividad, incluso los de carácter financiero, amortización del activo fijo y generales que sean de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales. Tratándose de un servicio o una actividad ya establecidos, el coste real se calculará mediante una estimación basada en los costes reales del período anterior; tratándose de un servicio o actividad nueva, el coste se estimará razonablemente. En los casos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público la tasa se cuantificará en función del valor de la prestación recibida, el cual, en materia de tasas ambientales, deberá coincidir con el coste externo provocado.

5. La cuota tributaria podrá consistir, según disponga el correspondiente Acuerdo municipal en una cantidad fija señalada al efecto, determinarse en función de un tipo de gravamen aplicable sobre elementos cuantitativos que sirvan de base imponible o establecerse conjuntamente por ambos procedimientos. Dicha cuota deberá guardar una razonable equivalencia con el beneficio recibido o costo provocado por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que se tenga en cuenta criterios de capacidad económica relacionados con la garantía del mínimo de existencia de los beneficiarios.¹⁶⁸

¹⁶⁸ Es cierto que se establece una regulación bastante vaga de la “cuota tributaria”, indicándose tan sólo el criterio de cuantificación que la Municipalidad debe adoptar: “la razonable equivalencia con el beneficio recibido o el costo provocado”. Asimismo, se indica el criterio para establecer “exenciones” a nivel de Acuerdo municipal. El nivel de respeto de la reserva de ley en este caso

6. Para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas, en especial para garantizar el mínimo de existencia de los beneficiarios de los servicios o actividades.

7. Los acuerdos de establecimiento de tasas para financiar total o parcialmente los nuevos servicios deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto la previsible cobertura del coste de aquéllos.

8. Las tasas de hecho generador instantáneo se devengarán en el momento en que se preste el servicio o se realice la actividad, salvo que se requiera seguir un procedimiento administrativo, en cuyo caso podrá considerarse devengada al hacerse la solicitud. En el supuesto en que no haya mediado solicitud expresa, la tasa se devengará cuando tengan lugar las circunstancias que provocan la actuación municipal de oficio o cuando ésta se inicie sin previa solicitud del interesado, pero redunde en su beneficio. Las tasas de hecho generador de duración continuada se devengarán, según lo disponga el respectivo Acuerdo, sea en el momento en que se inicie la prestación, sea en el momento en que se presente la solicitud. Las tasas periódicas se devengarán, según lo disponga el respectivo Acuerdo, sea al inicio o al final del período fiscal. El devengo de la tasa no afectará el derecho de devolución si finalmente el servicio o actividad no llega a completarse efectivamente.

9.1) Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, los fideicomisos, los fondos de inversión, las cuentas en participación y las sucesiones mientras permanezcan indivisas, que soliciten o que resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales.

9. 2) Tendrán la condición de agentes de percepción:

a. En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de

parece suficiente a la luz de la jurisprudencia constitucional de la Sala Constitucional a nivel del impuesto selectivo de consumo: en el Voto 5966-97 (que remite al Voto 4785-93 y a la resolución de la Corte Plena de las 8 hrs. del 29 de noviembre de 1973), se salva la legitimidad constitucional de la remisión de la elaboración de la lista de mercancías sujetas al impuesto al Poder Ejecutivo en el entendido de que la ley fijó los criterios de selección de las mercancías: ser de consumo final y de carácter no imprescindible. Como se ve, se trata de un criterio de un nivel de generalidad parecido o mayor a los que estamos indicando.

dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.”

b. En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias o permisos de construcción regulados en la Ley de Construcciones, los constructores y contratistas de obras.

c. En las tasas establecidas por la prestación de servicio de extinción de incendios, la Entidad aseguradora.

10. Las tasas se liquidarán al devengarse, sin perjuicio de que en el respectivo Acuerdo se establezca un plazo de pago voluntario o un depósito previo de pago. La liquidación podrá hacerse por recibo o por oficio independiente, y su notificación podrá hacerse individualmente, colectivamente si se trata de tasas periódicas, o mediante obligación de retiro del recibo dentro de un plazo, según se disponga en el Acuerdo respectivo. Las Municipalidades también podrán exigir las tasas en régimen de autoliquidación.

11. Se establecen las siguientes tasas obligatorias que las Municipalidades deberán necesariamente poner en vigencia y reglamentar:

- a) De expedición de documentos administrativos por las autoridades municipales, a instancia de parte.
- b) De recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios.
- c) De concesión de licencia o permiso de construcciones, instalaciones, obras y urbanizaciones.
- d) De mantenimiento pluvial.
- e) Por cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano, o cualquier utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se establezcan por ley.

Estas tasas se causarán en el tanto se presten los servicios y serán de recepción obligatoria.

12. Se establecen las siguientes tasas obligatorias que las Municipalidades deberán necesariamente poner en vigencia y reglamentar, y que podrán aplicarse sólo cuando el munícipe incumpla su deber de realizar las conductas indicadas en

el artículo 75 de este Código que hagan innecesarios la prestación municipal de los servicios respectivos y en la medida que la Municipalidad supla los servicios efectivamente:

- a) De limpieza y recorte de vegetación a orillas de las vías públicas que perjudique o dificulte el paso de personas
- b) De construcción de cercas y limpieza de lotes sin construir
- c) De separación, recolección o acumulación, para el transporte y la disposición final, de los desechos sólidos provenientes de las actividades personales, familiares, públicas o comunales, o provenientes de operaciones agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas, solo mediante los sistemas de disposición final aprobados por la dirección de Protección al Ambiente Humano del Ministerio de Salud.
- d) De construcción y mantenimiento de aceras frente a sus propiedades.
- e) De remoción de las aceras y vías públicas de objetos abandonados.
- f) De instalación de bajantes y canoas para recoger las aguas pluviales de edificaciones cuyas paredes externas colinden inmediatamente la vía pública.
- f) De seguridad, limpieza y mantenimiento de propiedades cuando se afecten las vías o propiedades públicas o a terceros en relación con ellas.

Para efectos de determinar la situación de incumplimiento, la Municipalidad deberá otorgar un plazo razonable para que el administrado proceda a cumplir con su deber. Transcurrido éste sin que se haya solucionado la situación de incumplimiento, la Municipalidad podrá proceder a realizar el servicio respectivo. Por los trabajos ejecutados, la municipalidad cobrará, al propietario o poseedor del inmueble las tasas correspondientes según el coste efectivo del servicio o la obra. El munícipe deberá reembolsar el costo efectivo en el plazo máximo de ocho días hábiles; de lo contrario, deberá cancelar por concepto de multa un cincuenta por

ciento (50%) del valor de la obra o el servicio, sin perjuicio del cobro de los intereses moratorios.

Cuando se trate de las omisiones incluidas en los párrafos anteriores y la municipalidad haya conocido por cualquier medio la situación de peligro, la municipalidad está obligada a suplir la inacción del propietario, previa prevención al munícipe conforme al debido proceso y sin perjuicio de cobrar el precio indicado en el párrafo anterior. Si la municipalidad no la supe y por la omisión se causa daño a la salud, la integridad física o el patrimonio de terceros, el funcionario municipal omiso será responsable, solidariamente con el propietario o poseedor del inmueble, por los daños y perjuicios causados.

13. Se establecen tasas potestativas que cada Municipalidad podrá poner en vigencia mediante el correspondiente Acuerdo cuyo hecho generador estará constituido por los siguientes servicios:

- a) De prevención o extinción de incendios, de asistencia en hundimientos totales o parciales de edificios o instalaciones, ruinas, derribos, inundaciones, salvamentos y otros análogos.
- c) De estacionamiento de vehículos en las vías municipales que a los efectos se señale.
- c) De realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano, incluyendo la retirada de vehículos abandonados o estacionados defectuosamente en la vía pública.
- d) De prestaciones especialmente motivadas por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, paso de caravanas y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.
- e) De utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.
- f) Servicio de medición de contaminación para efectos de otorgar o no una licencia, así como el servicio de licencia mismo.
- g) Servicio de licencia con tolerancia administrativa de un cierto nivel de contaminación (en el aire)
- h) Concesión de aprovechamiento especial del dominio público en aguas.

Se propone la incorporación de un nuevo artículo, el 78 bis, que establezca:

Artículo 78 bis.:

1. Se establece un impuesto en beneficio de las municipalidades, gestionado y reglamentado por éstas, mediante el cual las municipalidades cobrarán a los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles un impuesto anual que se devengará a partir del 01 de enero de cada año y se cobrará en cuotas trimestrales vencidas, exclusivamente para el financiamiento del servicio de alumbrado público.
2. Cada municipalidad pondrá en vigencia el impuesto cuando establezca el servicio de alumbrado público.
3. El hecho generador del impuesto será el mismo previsto en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, No. 7509 y sus reformas, incluyendo los supuestos de no afectación al impuesto. No regirá la no afectación al impuesto prevista en el inciso e) del artículo 4 de la Ley mencionada.
4. El importe estimado de la recaudación de este impuesto no podrá exceder, en su conjunto, del coste real del servicio de alumbrado público. Para la determinación de dicho coste se tomarán en consideración los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio, incluso los de carácter financiero, amortización del activo fijo y generales que sean de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales. Tratándose de un servicio ya establecido, el coste real se calculará mediante una estimación basada en los costes reales del período anterior; tratándose de un servicio o actividad nueva, el coste se estimará razonablemente.
5. La cuota tributaria se calculará por la Municipalidad dividiendo el coste total del servicio entre los contribuyentes del impuesto, en proporción al valor del inmueble. Si en el curso del período fiscal se incorporaran nuevos contribuyentes, la Municipalidad hará un nuevo cálculo de las cuotas tributarias al finalizar el nuevo período fiscal para, en su caso, devolver o acreditar los montos en exceso originariamente determinados.
6. Este impuesto será de determinación de oficio por la Municipalidad mediante recibo, sin perjuicio de que le afecten las modificaciones que en el valor de los

inmuebles se registren de conformidad con el impuesto sobre bienes inmuebles, de conformidad con las leyes mencionadas.

7. La Contraloría General de la República deberá fiscalizar por los controles técnicos correspondientes las tarifas a cobrar por este impuesto de parte de las Municipalidades.¹⁶⁹

Se propone la creación de un artículo 78 tris¹⁷⁰ que dispondrá lo siguiente:

“Artículo 78 tris.: 1. Se establece un impuesto en beneficio de las municipalidades, gestionado y reglamentado por éstas, mediante el cual las municipalidades cobrarán a los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles un impuesto anual que se devengará a partir del 01 de enero de cada año y se cobrará en cuotas trimestrales vencidas, exclusivamente para el financiamiento del servicio de mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios.

2. Cada municipalidad pondrá en vigencia el impuesto cuando establezca el servicio de mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios..

3. El hecho generador del impuesto será el mismo previsto en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, No. 7509 y su reforma por Ley No. 7729, incluyendo los supuestos de no afectación al impuesto. No regirá la no afectación al impuesto prevista en el inciso e) del artículo 4 de la Ley mencionada.

4. El importe estimado de la recaudación de este impuesto no podrá exceder, en su conjunto, del coste real del servicio de alumbrado público. Para la determinación de dicho coste se tomarán en consideración los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio, incluso los de carácter financiero, amortización del activo fijo y generales que sean de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales. Tratándose de un servicio ya establecido, el coste real se calculará mediante una estimación basada en los costes reales del período anterior; tratándose de un servicio o actividad nueva, el coste se estimará razonablemente.

¹⁶⁹ Proponemos aquí un auténtico híbrido entre tasa e impuesto: es la “tasa” de los servicios indivisibles, respecto del que el fundamento doctrinal está expuesto en la parte considerativa de este documento.

¹⁷⁰ Consideramos, no obstante, que este servicio debería ser financiado con un impuesto al consumo, según hemos expuesto en el texto.

5. La cuota tributaria se calculará por la Municipalidad dividiendo el coste total del servicio entre los contribuyentes del impuesto, en proporción al valor del inmueble. Si en el curso del período fiscal se incorporaran nuevos contribuyentes, la Municipalidad hará un nuevo cálculo de las cuotas tributarias al finalizar el nuevo período fiscal para, en su caso, devolver o acreditar los montos en exceso originariamente determinados.

6. Este impuesto será de determinación de oficio por la Municipalidad mediante recibo, sin perjuicio de que le afecten las modificaciones que en el valor de los inmuebles se registren de conformidad con el impuesto sobre bienes inmuebles, de conformidad con las leyes mencionadas.

7. La Contraloría General de la República deberá fiscalizar por los controles técnicos correspondientes las tarifas a cobrar por este impuesto de parte de las Municipalidades.”

Se propone la incorporación de un nuevo artículo, el 78 quater, que establezca:

Artículo 78 quater: Se establece un impuesto que se llamará “de policía” mediante el cual las municipalidades cobrarán a los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles una cuota tributaria anual, exclusivamente para el financiamiento del servicio de policía municipal.

Cada municipalidad pondrá en vigencia el impuesto cuando establezca el servicio de policía municipal.

El hecho generador del impuesto será el mismo previsto en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, No. 7509 y sus reformas incluyendo los supuestos de no afectación al impuesto. No regirá la no afectación al impuesto prevista en el inciso e) del artículo 4 de la Ley mencionada.

La base imponible será el valor del inmueble, según se define en dichas leyes. Cada municipalidad definirá el porcentaje que regirá para el año siguiente a su decisión. Ese porcentaje será único y general por cantón y año y podrá oscilar entre el cero como cero cinco por ciento (0,05%) y el cero coma treinta por ciento (0,30%) y se fijará atendiendo al costo global de prestación del servicio de policía municipal más un diez por ciento para su desarrollo. Cualquier modificación del porcentaje imponible requerirá la consulta popular, pero ésta no será vinculante.

Se convocará por medio del Diario Oficial, la gaceta municipal, cuando exista, y la divulgación necesaria. Se indicará el lugar, la fecha y la hora para conocer las modificaciones propuestas y las observaciones, verbales o escritas, que formulen los vecinos o los interesados. La convocatoria deberá realizarse con una antelación de 15 días hábiles, por lo menos.

Para la gestión y recaudación de este impuesto, regirán las mismas reglas previstas para el impuesto sobre bienes inmuebles, de conformidad con las leyes mencionadas.

V. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1. Concepto y realidad en Costa Rica

De acuerdo con el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, *“Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.”*

Esta definición proviene del artículo 17 del Código Tributario Modelo para América Latina. Sin embargo, a diferencia de éste, el artículo 4 CNPT suprimió dos párrafos en que se definían dos formas de contribución especial: la contribución de mejora y la contribución de seguridad social. Para **G. FAJARDO**¹⁷¹, tal omisión no es concluyente de que tales formas de contribución especial quedaron excluidas del artículo 4 CNPT, pues el concepto general las incluye: mientras las contribuciones de mejora provienen de “obras públicas”, las de seguridad social provienen de “actividades estatales”. No obstante, es discutible, hoy día, que las

¹⁷¹ **G. FAJARDO**. Principios Constitucionales de la Tributación, 1ª. edición, Editorial Juricentro, San José, 2005, p. 79.

contribuciones de seguridad social puedan ser necesariamente enmarcadas en el concepto de contribución especial.

Por su parte, el artículo 77 del Código Municipal incluye dentro de los tributos propios del municipio a las contribuciones especiales, si bien con una regulación muy escueta, como veremos. Esta escasa regulación viene acompañada con una práctica ausencia de reglamentación por cada municipio de esta figura y, por tanto, de su escasa relevancia en el financiamiento de las obras y la instalación de servicios municipales. Así, la contribución especial carece de regulación detallada para que pueda cumplir con su exquisito rol de poner a contribuir a los que más se benefician de las obras públicas municipales, tanto en el propio Código Municipal como a nivel reglamentario, lo que la hace una fuente de extraordinario potencial sencillamente inoperante en la práctica.

El artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana prevé la posibilidad de establecer contribuciones especiales para el supuesto específico de la construcción de obras de pavimentación y de construcción de caminos públicos cuando estos crucen zonas urbanas, aceras, cordones y cunetas, alcantarillado pluvia y sanitario, acueductos y distribución e iluminación eléctricas.

Una reciente investigación¹⁷² reporta dos “casos prácticos” en las Municipalidades de Santa Bárbara de Heredia (a la que se le atribuye el ser la única del país en contar con su propio Reglamento¹⁷³, si bien también lo tiene, a lo que alcanza nuestro conocimiento, la Municipalidad de San José) y de Curridabat. En el primer caso, existe el reglamento, pero no se ha aplicado para establecer contribuciones especiales específicas; en el segundo caso, no hay Reglamento y tan solo hay proyectos de aplicación de la figura.

¹⁷² **G. GUTIÉRREZ**, Las Contribuciones Especiales y su Potencial para las Municipalidades en Costa Rica, Op. Cit.

¹⁷³ Acuerdo No. 2785-09, de la sesión ordinaria No. 166, celebrada el 30 de junio del 2009.

Como vemos, la contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al sujeto pasivo, sino en la obtención por parte de éste de un beneficio particular o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento (por primera vez) o ampliación de servicios públicos que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos.

Además, nótese que, a diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la previsión del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo, sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública. No obstante, la contribución especial podría combinarse con la tasa: el establecimiento del servicio de bomberos podría financiarse parcialmente con contribuciones especiales, sin perjuicio de que su posterior mantenimiento se costee en buena parte a través de tasas.¹⁷⁴

Podemos plantear, a efectos ilustrativos, el tema de la naturaleza jurídica de los llamados peajes por transitar carreteras. En el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-267-2007, de 16 de agosto de 2007, esta asume, con cita del tratadista argentino **GIULIANI FONROUGE**, que estamos ante la figura de la contribución especial y no de la tasa, por tratarse de la retribución de una obra y no de un servicio. Sin embargo, a la luz de lo expuesto, se confunde aquí lo que es el financiamiento de la obra, que podría ser financiada parcialmente con contribuciones especiales, del mantenimiento de ésta que se financia con base en el uso individualizado. Por ello, el peaje no financia ni la construcción de una obra ni el establecimiento ni ampliación de un servicio, sino el uso individualizado del dominio público, por lo que en sentido estricto estamos ante una tasa.

Para comprender claramente la naturaleza de la contribución especial, conviene explicar la razón de fondo que, desde un punto de vista de justicia material, fundamenta su establecimiento.

¹⁷⁴ Tomamos el ejemplo de **E. ESEVERRI**, Op. cit., p. 267.

Existe una serie de obras y servicios que realiza u organiza el ente público que persiguen, en principio, un interés colectivo y, por tanto, sus beneficios se difunden en la colectividad sin que sea factible precisar e individualizar los beneficiarios. Sin embargo, estas obras o servicios, además de que generan un beneficio colectivo, producen un beneficio particular en determinados contribuyentes. Pues bien, la contribución especial lo que busca es cuantificar ese beneficio.

En su sentencia No. 10134-99, del 23 de diciembre de 1999, la Sala Constitucional refleja bien lo anterior al afirmar que *“la actuación de la Administración, dirigida a proporcionar una ventaja a toda la comunidad, pero que indudablemente proporciona un beneficio mayor y medible a ciertos sujetos, constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales.”*

Para corresponder a esta "ratio", normalmente los elementos que deben ser tomados en cuenta a la hora de fijar una contribución especial son:

1. Costo total de la obra.
2. Parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales.
3. Criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales.

Si analizamos, por ejemplo, la regulación de los artículos 90 y siguientes del Código Municipal anteriormente vigente, nos encontramos con que se establecía un procedimiento de fijación de las contribuciones especiales que únicamente toma en consideración los elementos 1 y 3, ignorando el 2, con lo cual obvia el hecho de que la obra producirá beneficios generales y difusos, además de los especiales. Ello hacía que la contribución especial así definida se acercara al concepto de impuesto.

El error parece corregido con la definición más genérica del actual artículo 77 del Código Municipal, según el cual

“Dentro de los tributos municipales podrán establecerse contribuciones especiales, cuando se realicen obras que se presten a ello y que mantengan una relación apropiada con el beneficio producido. Estas contribuciones estarán a cargo de los propietarios o poseedores del inmueble beneficiado y se fijarán respeto de los principios constitucionales que rigen la materia.”

Bien interpretada esta norma, el respeto de los principios constitucionales que rigen la materia implicaría una cuantificación de la contribución que abarque los tres elementos expuestos.

Sin embargo, ni en el Reglamento de la Municipalidad de Santa Bárbara ni en el de San José observamos que no es esta la línea interpretativa adoptada, pues éste establece el costo efectivo de la obra como parámetro para calcular las contribuciones, sin dar el paso de cálculo del beneficio privado. Esto debería causar, sin más, la inconstitucionalidad de estos Reglamentos.

2. Hecho generador y sujetos pasivos

Es de notar que la definición del Código Municipal parece circunscribir la figura a las obras cuyos beneficios se manifiesten respecto de bienes inmuebles, cuando tales beneficios pueden manifestarse de muy diversas maneras. Así, por ejemplo, las compañías de seguros podrían beneficiarse especialmente de un servicio de bomberos.

Luce más precisa la definición del Código Tributario, en que no solo se habla de obras públicas sino de “actividades estatales”, como vimos. Resulta también ilustrativa por su precisión la definición ofrecida por el artículo 2.2. de la Ley General Tributaria española, según el cual las contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario 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.

Ciertamente en el Derecho comparado encontramos formulaciones más amplias de la figura de la contribución especial para efectos locales. Así, por ejemplo, el artículo 28 de la Ley de Haciendas locales de España señala como sujetos pasivos (contribuyentes) de contribuciones especiales a los propietarios en los casos de contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, pero también establece en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales¹⁷⁵, son sujetos pasivos las personas titulares de éstas.

En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados –preferiblemente en los casos en que éstos no estén asegurados¹⁷⁶-, pueden ser sujetos pasivos las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.

Igualmente se incluyen contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, siendo los sujetos pasivos en este caso las empresas suministradoras que deban utilizarlas. Se trata de obras realizadas con el único fin de que empresas suministradoras de aguas, gas, electricidad, etc. puedan efectuar sus suministros.

Sin embargo, en la formulación del artículo 77 el círculo de los sujetos pasivos se restringe a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles, tema que está reservado a la ley de conformidad con el artículo 5 del Código Tributario. De ahí

¹⁷⁵ La doctrina recomienda que también se incluyan las “actividades profesionales”. Cfr. **I. MERINO JARA**, Contribuciones especiales, Editorial Aranzadi, Navarra, 2002, p. 32

¹⁷⁶ En España, se critica que la ley también parece abarcar al asegurado, en cuyo caso la compañía de seguros debería ser sustituto (agente de percepción) y no contribuyente. *Ibíd.*, p. 33.

que, por ejemplo, no podría por vía reglamentaria establecerse una contribución especial a cargo de compañías de seguros.

Resulta también necesario aclarar cuándo el sujeto pasivo es el propietario y cuando el poseedor. A ese respecto, es de recordar que la propiedad implica la posesión, pero puede haber supuestos en que uno es el propietario y el otro es el poseedor. Una primera hipótesis es la de aquellos casos en que el poseedor se contrapone al propietario (poseedor por más de un año, poseedor decenal), que es el caso al que debería limitarse la mención “poseedor” en el artículo 77. Sobre otras figuras como el del usufructo, en que la posesión y la propiedad está dividida pero por un acuerdo de partes, la norma no es clara y requiere precisión.

Otro ejemplo de las contribuciones especiales en Colombia es la Contribución especial por contratos de obra pública. El artículo 120 de la ley 418 de 1997 crea esta contribución especial así:

“Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.”

Adicionalmente, la redacción del artículo 77 no es clara en cuanto a cómo resolver el problema de los sujetos pasivos en otras situaciones jurídicas respecto de los inmuebles, como puede ser el caso de las propiedad horizontal, las concesiones – tanto de obra pública como en la zona marítimo terrestre- así como ciertos supuestos de dominio dividido como el usufructo y la copropiedad.

Así, en el caso del régimen de propiedad horizontal, de la Ley Reguladora de la Propiedad en Condominio No. 7933, que establece como gastos comunes los impuestos y tasas nacionales y municipales, así como cualquier otra carga obligatoria que afecten la propiedad común, podría pensarse en la conveniencia de elevar al condominio a sujeto pasivo contribuyente por esa parte del beneficio y a agente de percepción de los propietarios individuales, que serían también contribuyente.¹⁷⁷

En el caso del usufructo, el Código Civil (art. 356) regula las relaciones entre el propietario y el usufructuario en caso de “contribuciones extraordinarias”: si el propietario cubre el importe, el usufructuario le debe pagar los intereses que generen las cantidades desembolsadas por el tiempo que dure el usufructo; si las cantidades fueran pagadas por el usufructuario, podrá cobrarlas al propietario al fin del usufructo, pero sin intereses.” Sin embargo, para efectos tributarios es preciso definir el sujeto pasivo: a nuestro juicio, el sujeto pasivo contribuyente debe ser el propietario, pero el usufructuario debe funcionar como agente de percepción, sin perjuicio de que la relación interna entre ellos se dirima en los términos del Código Civil.¹⁷⁸

En el caso de copropiedad, debe regir la norma del artículo 16 del Código Tributario, que establece un supuesto de solidaridad entre dos personas o

¹⁷⁷ En nuestro medio, **G. GUTIERREZ**, Op. cit., p. 48 se decanta por que el contribuyente sea el condominio como un todo. En España, los tribunales han dicho que el contribuyente es cada propietario individual. Cfr. **I. MERINO JARA**, Op. cit., p. 31.

¹⁷⁸ **I. MERINO JARA**, Op. cit., p. 31, para el ordenamiento español.

entidades respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

En el caso de un arrendamiento, el contribuyente debe ser el propietario, sin perjuicio de introducir algún mecanismo de traslación económica o jurídica al arrendatario.

En el caso de concesiones, al no existir un vínculo permanente entre el concesionario y el bien, que sigue siendo del ente público, el sujeto pasivo debe ser el propietario, situación que se daría en los casos en que la obra la hace otro ente público (por ejemplo, cuando quien hace la obra es el Municipio y el bien es del Estado).¹⁷⁹ Análogo razonamiento cabría con las concesiones de la zona marítimo terrestre, con el argumento adicional de que las obras de mejora que valorizan el terreno afectan la cuantía del canon (tasa a nuestro juicio; precio al de la Sala Constitucional y la Procuraduría General de la República, como vimos). Por lo tanto, cobrar la contribución especial en estos casos podría generar un fenómeno de doble imposición.¹⁸⁰

Un elemento importante es que las hipótesis previstas se consideren incompatibles entre sí: por ejemplo, los propietarios de inmuebles no pueden ser sujetos pasivos en una contribución especial que se exija por razón de obras realizadas a consecuencia de explotaciones empresariales o profesionales.

La delimitación del círculo de los beneficiados también representa un elemento central en la contribución especial, respecto de lo cual el Código Municipal es omiso también. Al respecto hay dos métodos: a) aplicación lineal, “que consiste en afectar un espacio delimitado por el conjunto de terrenos, edificios, o locales con fachada a la vía pública a la que físicamente se refiera la obra, y por otro, la aplicación zonal, que consiste en considerar que existe beneficio especial para los

¹⁷⁹ En igual sentido, **G. GUTIERREZ**, Op. cit., p.p. 49-50; **I. MERINO JARA**, Op. cit., p. 31.

¹⁸⁰ En igual sentido, **G. GUTIERREZ**, Op. cit., p.p. 51-52, quien argumenta también que el canon se dedica en parte a obras de mejoramiento del cantón en un 40% de su recaudación.

sujetos pasivos comprendidos en un espacio construido por un perímetro equidistante de las obras, delimitador de una superficie donde se considera se percibe, en mayor o menor medida, el influjo beneficioso de la actuación municipal.”¹⁸¹ Lógicamente el primero es más simple, pero menos preciso; el segundo es más complejo, pero más preciso. Consideramos que una reforma debería prever ambos, y ser utilizados en cada caso según los principios constitucionales que rigen la materia (principio del beneficio) sí, pero con los matices determinados por las exigencias de practicabilidad administrativa.

En el caso de la Municipalidad de Santa Bárbara, el Reglamento utiliza como criterio de reparto la medida frontal del inmueble, pero no nos dice si únicamente por aplicación lineal o zonal, lo que da espacio a que sea en cada caso que se precise.

3. En cuanto al devengo

El Código Municipal carece de regulación de este aspecto. Lo lógico sería fijar el devengo de la contribución cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación). No obstante, se pueden fijar, de manera anticipada, cuotas provisionales que deban pagarse como “anticipos”.¹⁸² Puede suceder que al concluirse la obra o instalación del servicio el “anticipador” no tenga la condición de sujeto pasivo, en cuyo caso caben dos soluciones: o que el ente deba devolver lo pagado al anticipador y cobrar la totalidad al sujeto pasivo en el momento del devengo; o que se le pueda cobrar a éste la diferencia, con derecho de reembolso por parte del anticipador. Nos inclinamos por la primera, tal como lo ha hecho el legislador español, que exige poner en conocimiento del ente municipal la transmisión efectuada.¹⁸³

¹⁸¹ **J.L. GONZÁLEZ LEAL**, *Contribuciones Especiales y Cuotas Urbanísticas*, 1ª. Edición, Editorial Bayer Hnos., S.A., Barcelona, 2008, p. 157, cit. por **G. GUTIERREZ**, Op. cit., p. 55.

¹⁸² Así, el artículo 33 de la Ley de Haciendas Locales de España.

¹⁸³ Artículo 33,5 LRHL.

4. En cuanto al aspecto espacial

Lógicamente, en el ámbito local, las obras y servicios deben realizarse dentro del territorio municipal. Ahora, es interesante prever la posibilidad de que los municipios puedan cobrar la contribución por obras o servicios nacionales que se desarrollen en sus respectivos territorios y siempre que la entidad nacional así lo permita. Esta sería una forma de transferencia del Estado al municipio.¹⁸⁴

5. En cuanto a la cuantificación de las contribuciones especiales

Como bien expone **R. CALVO ORTEGA**¹⁸⁵, “la determinación de la cuota general supone un complejo procedimiento que arranca desde el origen de la obra o servicio, continúa con la cuantificación separada del beneficio privado (sólo se grava a aquél) y termina con la aplicación de los criterios de reparto establecidos...”.

Así, el primer nivel es la determinación del costo de la obra. El Código Municipal es omiso respecto de los elementos que integran dicho costo. Y lo mismo puede decirse del Reglamento de la Municipalidad de Santa Bárbara, que adicionalmente se refiere al costo efectivo de la obra como parámetro para calcular las contribuciones, sin dar el paso de cálculo del beneficio privado. No así la LRHL española, que en su artículo 31 establece tales elementos:

“a) El coste real de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos.

d) El importe de las obras a realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.

e) El valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público, de terrenos cedidos

¹⁸⁴ Es el caso colombiano, ver Decreto 16094 de 1966, reformado por Ley 383 de 1997 y Decreto 251 de 1997.

¹⁸⁵ **R. CALVO ORTEGA** Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General), 5ª. Edición, Civitas, Madrid, 2001, p. 141.

gratuita y obligatoriamente a la entidad local, o el de inmuebles cedidos en los términos establecidos en el artículo 145 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

- f) *Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, así como las que procedan a los arrendatarios de bienes que hayan de ser derruidos u ocupados.*
- g) *El interés del capital invertido en las obras o servicios cuando las entidades locales hubieran de apelar al crédito para financiar la porción no cubierta por contribuciones especiales o la cubierta por éstas en caso de fraccionamiento general de aquellas.*¹⁸⁶

La misma Ley precisa que en principio el coste total es el presupuestado, pero debe ajustarse al real para efectos de cuantificar la cuota de contribución especial. Asimismo, el coste real debe ser disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio. Una vez que se tiene este monto, es preciso determinar la parte correspondiente al *beneficio privado especial*. El Código Municipal es omiso en esto. La LRHL establece un límite máximo del 90% del costo, debiendo cuantificarse el porcentaje exacto en cada caso por el ente local, en ejercicio motivado de su autonomía. Inevitablemente, esto suele ser fuente de conflicto y litigio¹⁸⁷. Se trata no de una “base imponible” en sentido estricto, porque no es individual para cada sujeto pasivo, sino que es una “base imponible global”, que luego se distribuye entre los sujetos pasivos para llegar a la cuota, según determinados parámetros. Igualmente, sobre estos parámetros es omiso el Código Municipal (y el Código Tributario también). El Reglamento de la Municipalidad de Santa Bárbara de

¹⁸⁶ Hay otras normas en nuestro ordenamiento de las cuales se podría extraer una normativa aplicable a las contribuciones especiales, como es el caso del artículo 71 de la Ley de Planificación Urbana, prevista para el supuesto específico de la construcción de obras de pavimentación y de construcción de caminos públicos cuando estos crucen zonas urbanas, aceras, cordones y cunetas, alcantarillado pluvia y sanitario, acueductos y distribución e iluminación eléctricas: “*En el costo total se incluirá, además de los materiales y la mano de obra con sus respectivas cargas sociales, los gastos de administración e ingeniería, el precio de los terrenos por adquirir, el pago de mejoras o indemnizaciones por edificaciones que han de ser demolidas o reparadas y, en su caso, los costos financieros*”

¹⁸⁷ I. MERINO JARA, Op. cit., p. 58.

Heredia utiliza como parámetro la medida frontal del inmueble, que por sí solo no refleja necesariamente un reparto equitativo.¹⁸⁸

La LRHL introduce los siguientes criterios, a ponderar por el ente local en cada caso:

- a) Con carácter general, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.
- b) Si se trata del establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios, podrán¹⁸⁹ ser distribuidas entre las Entidades o Sociedades que cubran el riesgo por bienes sitios en el Municipio de la imposición, proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en el año inmediatamente anterior.
- c) Si se trata de galerías subterráneas, el importe total de la contribución será distribuido entre las compañías que hayan de utilizarlas en razón al espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de las mismas.”

La norma española presenta dudas respecto de cuál criterio de reparto hay que seguir en el caso de que se exijan contribuciones especiales por la realización de obras o servicios que beneficien a explotaciones empresariales o profesionales. Algunos sostienen que por partes iguales, otros que debe aplicarse la norma general¹⁹⁰, lo que nos parece más razonable como recomendación en una eventual reforma normativa en materia de contribuciones especiales.

Es importante enfatizar que serán los municipios los que, en ejercicio de su autonomía, deberán determinar la aplicación conjunta o aislada de los criterios generales.

¹⁸⁸ **G. GUTIERREZ**, Op. cit., p. 67, cita este ejemplo: una propiedad con una medida de 1000 metros cuadrados y 10 metros lineales de frente pagaría lo mismo que una propiedad con una medida de 100 metros cuadrados y los mismos 10 metros lineales de frente.

¹⁸⁹ En realidad, se critica que este criterio debería ser obligatorio. Ibid., p. 60.

¹⁹⁰ Esta última es la tesis de **I. MERINO JARA**, Op. cit., p. 60, quien cita de la tesis contraria a **J.I. RUBIO DE URQUÍA**.

Asimismo, debe contemplarse el caso en que un sujeto pasivo subvencione o done una parte, lo que deberá reducir a prorrata el monto de cada cual.

6. El establecimiento de contribuciones especiales

Como vimos, la Sala Constitucional, en un voto como el 5445-99, se ha pronunciado en el sentido de que las contribuciones especiales no requieren de aprobación legislativa. Esto viene avalado en el Código Municipal, que en su artículo 13 atribuye al Concejo la facultad de aprobar las contribuciones, tasas y precios que cobre por los servicios municipales, lo que se hace a iniciativa del Alcalde o de algún regidor. Si bien en esa sentencia, como ha destacado **G. GUTIÉRREZ**¹⁹¹, la Sala se refirió al control apriorístico y tutelar de la Contraloría General de la República, el hecho es que lo hizo frente al antiguo Código Municipal (Ley 4574), que sí preveía el rol de la Contraloría en cuanto a la aprobación del valor total de la obra y de cada contribución. Queda entonces en duda si con la actual regulación tal control a priori constituye un requisito de la aprobación de las contribuciones especiales. Así, por ejemplo, el Reglamento de Santa Bárbara de Heredia no prevé este trámite.

A nuestro juicio, consideramos recomendable este papel de la Contraloría en aras del principio de coordinación. Es decir, la Contraloría podría asumir un rol similar al que ejerce el Organo de Normalización Técnica (ONT) para efectos del impuesto de bienes inmuebles, en este caso para verificar que los parámetros para fijar el costo de la obra, su porcentaje atribuible a los beneficios especiales, así como los criterios de reparto respeten los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En todo caso, lo que habría que decir es que, dentro de los parámetros existentes hoy día en el Código Municipal y en la Ley de Planificación, las municipalidades tienen el espacio abierto para reglamentar la imposición (esto es, la constatación de que una obra o servicio genera beneficios o ventajas particulares y la decisión

¹⁹¹ **G. GUTIÉRREZ** Op. cit., p. 27.

de financiarla (o) mediante contribuciones especiales) y ordenación (esto es, el desarrollo de los elementos estructurales de la contribución especial, a saber, costo previsto de las obras y servicios, cantidad a repartir entre los beneficiarios y criterios de reparto) de esta figura. Lógicamente, para ampliar la cobertura del hecho imponible de las contribuciones y el círculo potencial de sujetos pasivos, son necesarias reformas legislativas en los sentidos que hemos ido indicando atrás.

La imposición y la ordenación de las contribuciones especiales debe hacerse por Acuerdo del Concejo. Es recomendable abrir la posibilidad a la constitución de Asociaciones de Contribuyentes (véase el artículo 36 de LRHL española) que puedan tener la iniciativa de propuesta de adopción de este tipo de Acuerdos municipales.

Es importante introducir mecanismos participativos de audiencia a los eventuales afectados, a través de un mecanismo de exposición al público del acuerdo de ordenación (art. 36 LRHL).

En cuanto al contenido de los Reglamentos, es recomendable que estos contengan estos aspectos esenciales:

1. Definición del hecho generador, respetando el ámbito del hecho generador actual, que solo puede responder a obras o servicios respecto de los cuales sea razonable atribuir una ventaja particular a propietarios y poseedores.
2. Definición de los sujetos pasivos, desarrollando el concepto de “propietarios y poseedores” según lo expuesto.
3. Elementos de cuantificación: resulta esencial adoptar la tesis de que no es el costo total del servicio lo que se va a financiar con contribuciones especiales, sino una parte razonablemente ligada a los beneficios particulares, que no debería exceder el 90% (para adoptar el parámetro español). Debe precisarse los componentes del costo total, distinguir

entre el costo provisional y el real, así como la necesidad de que el coste real sea disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio. Los criterios de reparto deben ser amplios y con la posibilidad de combinarlos: metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.

4. Prever mecanismos de pago anticipado a cuenta y la solución para el caso de mutación del sujeto pasivo para cuando se devengue la contribución.
5. Definición del momento del devengo: cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación).
6. Plazos de pago y posibilidades de fraccionamiento.

CAPÍTULO III:

Estado actual de la gestión tributaria municipal y del modelo de administración tributaria, así como la identificación de sus deficiencias.

1. Nota introductoria

Es en este contexto que este trabajo pretende diagnosticar y proponer las líneas primarias de reforma no sólo en el plano normativo sino funcional de las municipalidades con el objetivo ulterior de provocar un incremento en la recaudación como resultado. Para esto se parte de los siguientes objetivos y actividades:

Objetivos y actividades

- Diagnosticar el estado actual de los procesos de gestión, fiscalización y recaudación tributaria de las municipalidades a la luz del principio de especialidad funcional y de las buenas prácticas internacionales.
- Determinar el nivel de servicio de información al contribuyente.
- Identificar si las municipalidades tienen campañas masivas de control del incumplimiento tributario de carácter periódico, permanente y basadas en herramientas informáticas.
- Identificar si desarrolla actuaciones selectivas de fiscalización eficientes.
- Identificar si se cumple con el principio de imparcialidad administrativa en la aplicación del ordenamiento tributario.
- Identificar la dotación de recursos y la flexibilidad en el manejo de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.

- **Actividades:**

1. Recopilar los antecedentes y fundamento legal, jurisprudencia más relevante sobre los impuestos que administran las municipalidades en su carácter de Administración Tributaria.
2. Aplicación de instrumentos (entrevistas) para diagnosticar la situación actual de los instrumentos, mecanismos y políticas de gestión, recaudación y fiscalización sobre dichos impuestos.
3. Analizar las capacidades técnicas actuales del personal a cargo de administrar dichos tributos.
4. Analizar y determinar a la luz de los principios citados el estado actual de las municipalidades como Administración Tributaria.
6. Identificar el uso de nuevas tecnologías para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. El contexto actual de la gestión tributaria.

El presente estudio se revelará que el centro gravitacional de la gestión tributaria en las municipalidades y en general de todas las instancias públicas que participan en el proceso de administración de la Hacienda Pública es: **la recaudación y fiscalización**. Con esto en mente, pareciera que el foco de fortalecimiento de las relaciones inter-institucionales termina por decantarse por el control tributario y en última instancia por la recaudación, por lo que se deja de lado la interacción necesaria para el desarrollo de la gestión tributaria integral que entiende que no sólo es fiscalizar y recaudar, sino ofrecer mecanismos de ayuda al obligado tributario y en general, mejorar la estructura organizacional de las Administraciones Tributarias Municipales alrededor de los pilares que adelante desarrollamos.

Esta zona gravitacional recaudatoria se evidencia en el estudio sobre **“Evaluación del Sistema Tributario y la Administración Presupuestaria y Financiera de los Gobiernos Locales. Alternativas Para Su Fortalecimiento”¹⁹²** realizado en 2010 y en donde se dice:

“Las evidencias empíricas sobre la recaudación efectiva de ingresos tributarios de las municipalidades de Costa Rica indican un buen desempeño, para el período 2004/ 2008, muy superior a la tasa promedio de crecimiento real de la economía (5.89%). Efectivamente, los ingresos tributarios municipales reales, para el trienio 2006/2008, crecen a una tasa promedio real del 12.6 %.

136. Las cifras indican que la gestión de la administración tributaria municipal ha logrado captar recursos a una mayor velocidad que la generación de ingresos de la economía. Este indicador de eficiencia relativa debe ser reevaluado, ya que en opinión del ente contralor, existen evidentes fallas y limitaciones en la gestión tributaria municipal. Los informes de la CGRCR son una fuente documentada sobre las carencias gerenciales de la gestión tributaria municipal; así mismo, las reuniones del equipo del BID, que recopiló información para este trabajo, de seis municipalidades y tres entes públicos nacionales, incluyendo la CGRCR, verificó “in situ” las deficiencias señaladas por la CGRCR.

Y en este sentido, el papel de la Contraloría General de la República, como supervisor de la Hacienda Pública también debe de examinarse a la luz de estos parámetros. De plano digamos que en nuestras entrevistas la percepción respecto de la interacción con la CGR se focaliza en decir, es que ésta desarrolla de manera predominante una función de fiscalización de las funciones de fiscalización y ante todo, recaudación tributaria, y que hasta ahí llega su interacción, no generándose focos de análisis.”

¹⁹² **MORALES, M.** “Evaluación del Sistema Tributario y la Administración Presupuestaria y Financiera de los Gobiernos Locales. Alternativas Para Su Fortalecimiento. Banco Interamericano de Desarrollo.2010. Este documento puede reproducirse libremente a condición de que se indique que es una publicación del Banco Interamericano de Desarrollo.

Es precisamente este el contexto donde se genera la afirmación de que centro gravitacional del análisis de la gestión tributaria se entiende en torno a la recaudación, al revelar que:

“117. Las deficiencias en la gestión de la administración tributaria municipal se ven reflejadas en el impacto financiero que tiene las deudas tributarias por cobrar en todas las municipalidades de Costa Rica. Haciendo la advertencia de la posible subestimación de las cifras registradas por la contabilidad de las municipalidades, de acuerdo con la información del informe de la CGRCR 2008 sobre la gestión municipal (CGRCR 2009 b), el porcentaje de morosidad promedio con respecto a los ingresos propios recaudados de las alcaldías es de 34%, lo que indica un nivel bajo de eficiencia en el cobro (Ver Cuadro No. 15). Las limitaciones gerenciales en los procesos de fiscalización, inspección y cobro es una característica general las municipalidades, como se demuestra más adelante.

Y obsérvese como el estudio en cuestión toma como una de sus principales fuentes los informes de fiscalización de la Contraloría General de la República que gravita bajo el mismo esquema recaudatorio. Prueba de ello es la revisión de un grupo de informes de fiscalización que revela este punto.

Con esto en mente lo que ahora se propone el presente estudio es visualizar la actividad de gestión de los tributos que comporta la administración tributaria local contra los principios básicos –reconocidos a nivel internacional- que ésta debería desarrollar.

3. EL SERVICIO AL CONTRIBUYENTE Y EL CONTROL TRIBUTARIO.

El reto primordial en la modernización de las Municipalidades como Administración Tributaria parte de crear una estructura organizacional basada en los conceptos básicos de una Administración Tributaria Moderna, es decir, bajo el centro gravitacional del **servicio al contribuyente y control tributario**. La visión básica

de una Administración Tributaria moderna es la de una administración capaz de inducir el cumplimiento voluntario de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de éstos, de modo que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo a la Constitución y las leyes, ni más, ni menos.

En esta dinámica transformadora, se plantea un elemento transversal (*que permea todos los ámbitos funcionales*) y es el uso de las *tecnologías de la información*. En este aspecto, de plano se refuerza la idea de utilizar los mecanismos de *cooperación interinstitucional* para aprovechar los desarrollos tecnológicos que otras instituciones públicas usan en las diferentes funciones relacionadas con el quehacer de la Hacienda Pública.

3.1 Servicio al contribuyente

Mediante el servicio al contribuyente, se facilita el *cumplimiento voluntario*, haciendo fácil el contacto del contribuyente con la Administración para que éste se inscriba, declare correctamente, pague y obtenga devoluciones oportunamente y suministre y obtenga información de calidad. “Todo el sistema tributario debe estar diseñado de manera que el contribuyente llegue a la conclusión de que es mejor cumplir con sus obligaciones que incumplirlas, y que en caso de producirse un incumplimiento, entre más temprano sea subsanado menos gravosas serán las consecuencias para el contribuyente. En otras palabras, el diseño debe estar orientado por el principio de que el éxito de una administración tributaria moderna depende de su capacidad de inducir el cumplimiento voluntario, en su caso, la corrección voluntaria y pronta de los incumplimientos” (Cornick¹⁹³).

Al respecto son atinentes las reflexiones de **Peñaranda Iglesias**¹⁹⁴ *en torno a que* “en muchos países iberoamericanos y también en Europa la asistencia al

¹⁹³ **CORNICK, JORGE.** La reforma del sistema tributario en Costa Rica 1994-1997. Ed. Eureka Comunicación, San José, Costa Rica, 1998.

¹⁹⁴ **PEÑARANDA IGLESIAS, A.** Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2008.

contribuyente, ha tomado vital importancia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por ello, en los planes estratégicos de las Administraciones Tributarias normalmente son incluidas diferentes acciones destinadas a fortalecerlas. La creación de oficinas de orientación y servicios, el acceso a trámites y enlaces virtuales se hace cada día más necesario. Por ejemplo, la presentación de la declaración y el pago a través de la *web*, la asistencia telefónica, entre otras herramientas e instrumentos de trabajo ponen de manifiesto la voluntad de acercamiento entre la Administración Tributaria y el contribuyente, con la finalidad de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, en países donde los niveles de evasión tributaria son altos, la estrategia de atención, orientación, asistencia y facilitación del cumplimiento tributario de contribuyentes no puede estar aislada a la de generación de riesgo efectivo y lucha contra la evasión, dado que ambas son los pilares fundamentales para el cumplimiento de los objetivos de una Administración Tributaria.

Por lo tanto, elementos como la adecuada inscripción de nuevos contribuyentes, la actualización de datos del registro de contribuyentes, la autorización de comprobantes de pago, el registro de imprentas, la autorización de máquinas registradoras y todos los mecanismos de emisión existentes, las declaraciones determinativas e informativas, los pagos por *internet*, etc., son necesarios con la finalidad de minimizar los costos derivados de estas exigencias que son requeridas para contar con información de calidad de manera oportuna, y tener un punto de apoyo fundamental en la política preventiva de la evasión tributaria.

Asimismo, la política preventiva se apoya en una visión proactiva en la difusión adecuada de las normas tributarias; para tal efecto, la estrategia debe conllevar a lograr una difusión, entendimiento y comprensión de los contribuyentes, acerca de sus obligaciones tributarias, derechos y obligaciones, medios existentes para su cumplimiento. Para una mejor comprensión de los contribuyentes las políticas de

charlas y orientación, las demos en las páginas web, las charlas a gremios, escuela de profesionales y en centros comerciales, entre otros”.

“La asistencia al contribuyente la consideramos uno de las bases fundamentales para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y está definitivamente tiene que encontrarse en la estrategia de mayores y mejores servicios al contribuyente. Es muy cierto que las Administraciones Tributarias se han esforzado mucho por dotar a los contribuyentes de mejores mecanismos de facilitación y asistencia para el cumplimiento de sus obligaciones, para ello las tecnologías de información y comunicación son aliadas fundamentales por lo que se ha producido un crecimiento vertiginoso en las herramientas de atención y facilitación del cumplimiento.

Sin embargo, siempre se está en la búsqueda de la creatividad y las mejores prácticas de las Administraciones Tributarias para mejorar y optimizar los canales de comunicación e información.

En el futuro podemos llegar a una total automatización de los servicios, incluyendo la atención de especialistas, los canales de interacción y la especificidad del contribuyente. Nos imaginamos centros virtuales de información de la Administración donde la atención es a través de terminales donde el contribuyente puede realizar consultas personales en pantallas y teléfonos y las máquinas imprimen sus respuestas o las derivan a los correos electrónicos que el contribuyente desee.

Lo importante es ir creando una imagen única e integral del servicio de asistencia, con accesos a los sistemas en línea, a bases de datos accesibles a quien necesita actuar tomando decisiones o dando informaciones”.

Para el *Internal Revenue Service (IRS)*, en el año 1998, la Ley de Reestructuración y Reforma (RRA) dio un claro mandato para hacer un mejor trabajo: satisfacer las necesidades de los contribuyentes, dada la publicidad negativa que tenía IRS con su política del terror. Es así que establece como

eslogan: “servicio para cada uno, servicio para todos”, donde establece como misión “proporcionarle a los contribuyentes de los Estados Unidos servicio de alta calidad al ayudarles a comprender y satisfacer sus responsabilidades tributarias por medio de la aplicación de la ley tributaria con integridad e igualdad para todos”.

Ya en nuestro contexto se comprueba que a nivel municipal la tarea pendiente es notable. Así lo revela de nuevo el estudio de **“Evaluación del Sistema Tributario y la Administración Presupuestaria y Financiera de los Gobiernos Locales. Alternativas Para Su Fortalecimiento”** realizado en 2010¹⁹⁵, que concluye que: *“De acuerdo con informes de la CGRCR del año 2008, en las municipalidades fiscalizadas se comprobó limitaciones en la gestión tributaria, tales como, carencias de sistemas de información automatizados e integrados que le den soporte a la gestión, los sistemas que utilizan actualmente, se configuraron con tecnologías del año 1986, creándose una situación de obsolescencia tecnológica.*

3.2 Contenido general de la obligación de información y asistencia

El deber de información y asistencia a los obligados, se expresa en que la *“Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, a través de:*

- “a) Publicación vía internet de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la jurisprudencia administrativa y judicial de mayor trascendencia.*
- b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración Tributaria.*
- c) Contestaciones a consultas simples escritas y por otros medios, a partir de criterios institucionales ya establecidos.*
- d) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.”*

¹⁹⁵ PEÑARANDA IGLESIAS. Op. Cit., p.224

Las actuaciones de información al contribuyente tendrán como finalidad el orientar a los contribuyentes, responsables y declarantes sobre el alcance de sus deberes y obligaciones tributarias y el brindar información al público sobre temas tributarios de interés general.

Estas tareas de divulgación quedan enmarcadas en el Área de Asistencia al Contribuyente de la Unidad Tributaria de la Municipalidad.

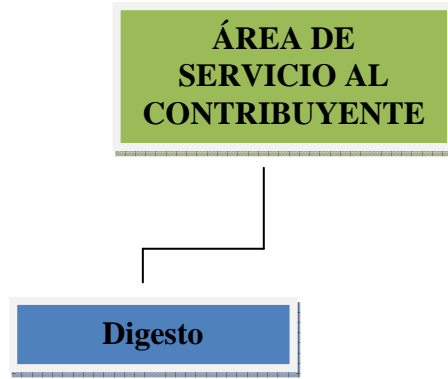
Este proceso contempla competencias relativas al establecimiento del programa anual de divulgación tributaria, para promover en forma general el conocimiento de las obligaciones y derechos de los contribuyentes; a la organización del servicio de información al contribuyente, para informar adecuadamente a los contribuyentes, responsables y declarantes sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales y al público en general, en las peticiones de información que formulen; al establecimiento de los procedimientos necesarios para facilitar a los contribuyentes, responsables y declarantes, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Esta tarea debe ser asumida por la Unidad Técnica Tributaria de cada municipio y en específico por un “**Área de Servicio al Contribuyente**” que se desarrolla básicamente en dos sub-áreas:

- 1. Digesto Tributario y**
- 2. Asistencia y Consultas informales.**

3.2.1 El Digesto Tributario: Publicidad de normas y de criterios.

Figura 3



Uno de los aspectos fundamentales en la asistencia al contribuyente es tener acceso a las normas tributarias aplicables y al compendio de jurisprudencia que genera dicha Administración Tributaria Municipal, así como la producida por Tribunal Fiscal Administrativo y los Tribunales de Justicia. Esto le brinda información al obligado tributario básica para la toma de sus propias decisiones.

En cuanto a la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la jurisprudencia administrativa de mayor trascendencia, recordemos que el artículo 101 CNPT –aplicable las Municipalidades- indica que:

“la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de inmediato, por medio del Diario Oficial y de otros medio publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117 de este Código”.

Este proceso -a manera de ejemplo y parámetro para un futuro reglamento- también es recogido por el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación, en su artículo 23, donde señala que:

“La Administración Tributaria deberá divulgar y mantener debidamente actualizados los instructivos, directrices y criterios emitidos con el fin de facilitar a los contribuyentes, responsables y declarantes el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria y con el fin de propiciar su cumplimiento voluntario.”

Así las cosas uno de los procesos propios de una Administración Tributaria moderna es el de **Digesto Tributario**. Este proceso que tiene un conjunto de funciones orientadas a mantener a disposición del público y por supuesto de la misma institución, de manera actualizada y sistemática, las resoluciones y oficios en que consten los **criterios sustantivos** de la Administración Tributaria Municipal. Esto como declara el Código Tributario brinda a los obligados tributarios el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones y promueve el cumplimiento voluntario.

Es a partir de este marco conceptual que esta firma logra verificar por medio de los instrumentos de campo que se corren (entrevistas) y de la revisión de las páginas web de unas 20 municipalidades una evidente deficiencia en la construcción de un Digesto Tributario por parte de estas, sobre todo de cara a la utilización de las tecnologías de la información y en particular de la página web como medio natural en nuestra era digitalizada. Esto a pesar de que es de reconocer que las municipalidades están en su mayoría realizando inminentes esfuerzos para entrar en la era digital por medio de Internet, sin embargo, se requieren de mayores avances en digitalización de los trámites propios de la función de asistencia al contribuyente, dentro de los que el Digesto Tributario es una materia pendiente.

Esto se refuerza cuando ante la pregunta si existe un Digesto o Centro de Información Tributaria (físico o por Internet) **la respuesta contundente es que no**. Las respuestas revelaron además que no existe de plano un proceso de captación de criterios tributarios por parte de la Unidad Tributaria, que por lo general se debe a que no existe una coordinación inter-institucional que ordene a los participantes de los distintos procesos tributarios a alimentar una base de datos que sirva de insumo para el desarrollo de una plataforma de Digesto Tributario. Este sin duda es una asignación pendiente por parte de prácticamente - para no decir la totalidad- de las municipalidades del país.

3.2.1.1 Recomendaciones:

Crear un “Digesto Tributario Digital” por medio de Internet. Este proceso que tiene un conjunto de funciones orientadas a mantener a disposición del público y por supuesto de la misma institución, de manera actualizada y sistemática, las resoluciones y oficios en que consten los ***criterios sustantivos*** de la Administración Tributaria de las Municipalidades. Esto como declara el Código Tributario brinda a los obligados tributarios el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones y promueve el cumplimiento voluntario.

Es evidente en el contexto de las tecnologías de la información que este importante proceso parte de la necesaria creación de una ***plataforma tecnológica*** que permita montar en Internet dicha información, siguiendo la experiencia del SCIJ (Sistema Costarricense de Información Jurídica) que integra tanto al Poder Judicial, la Procuraduría General de la República. En este sentido, resulta necesario establecer **convenios de cooperación** entre los departamentos informáticos de las Municipalidades y de Hacienda que es la que cuenta con el acceso al desarrollo informático de SINALEVI o en todo caso, por medio de IFAM solicitar a la Corte Suprema de Justicia la donación del programa informático por medio de un convenio.

Así entonces:



Figura 4

Paralelo al montaje de una plataforma tecnológica resulta necesario en la nueva estructura de procesos de cada municipio como Administración Tributaria **identificar y sistematizar toda la información** que deberá conformar este sistema de consulta e implementar las diferentes funciones que atañen a este proceso.

3.2.1.2 Síntesis de procesos del Digesto Tributario:

Así, es necesario cumplir con la:

- **Función de sistematización**, que conllevan en el caso de cada municipio en primer término identificar las distintas fuentes de criterios que en materia tributaria emana la institución. Conforme a lo observado en el diagnóstico se identifica dentro de esta categoría al área administrativa, financiero-contable y unidad tributaria, sin olvidar los actos finales emitidos por el Alcalde o el Concejo Municipal En el contexto de un sistema montado en una plataforma tecnológica (Internet) se debe contar con documentos digitalizados en sus versiones finales. Asimismo, un Digesto Tributario parte de la creación de un **“tesauro”** de conceptos jurídicos, que permita sistematizar y asignar descriptores y restrictores a los documentos.
- **Función de administración y actualización** permanente¹⁹⁶ el sistema de Digesto Tributario para consulta de funcionarios y del público. Esto involucra la revisión y actualización del Tesauro Tributario en tanto código

¹⁹⁶ No debe olvidarse que este deber está enmarcado en el “principio de cumplimiento voluntario” y de asistencia al contribuyente, dado que es indispensable que los contribuyentes cuenten con “todas” las directrices, oficios, circulares, resoluciones generales.

de sistematización temática de los documentos; el establecimiento de vinculaciones o “ligas” de la información del Digesto Tributario con la jurisprudencia administrativa tributaria y judicial; el análisis y sistematización de los documentos a través del proceso de recopilación, clasificación, asignación y difusión de los documentos de interés jurídico generados tanto por la Administración Tributaria de cada municipio como por el Tribunal Fiscal Administrativo y los Tribunales Contenciosos Administrativos.

- **Función de documentación y atención al usuario**, que implica el deber de atender las consultas y requerimientos de información de los funcionarios y de los contribuyentes en relación con la documentación de la Administración Tributaria de cada municipio bajo su custodia, así como facilitar a los contribuyentes el suministro del material que requieran en el horario establecido. Ahora bien, es menester que estas funciones queden consignadas en un reglamento.

El desarrollo de este proceso involucra un aspecto fundamental en el desempeño correcto de una Administración Tributaria moderna: la unidad de criterio.

3.2.2 Uniformidad de criterio



Figura 5

La publicidad de criterios por medio del Digesto Tributario plantea que la Administración Tributaria logre un nivel óptimo de “uniformidad” en sus criterios, que por medio de la página web, serán de conocimiento de los obligados tributarios.

En el contexto del principio de seguridad jurídica se entiende que una Administración Tributaria que cumpla con su función de asistencia al contribuyente, genere certeza (*saber a que atenerse*) a los obligados tributarios de cuáles son sus criterios respecto de los tributos y su aplicación. De ahí entonces que se espera que en las estructuras de la Administración Tributaria de cada municipio se enfrente el reto de construir dicha uniformidad y publicitar esta por medio de las tecnologías de la información.

Esta sin duda es una tarea titánica pendiente y que significa un giro copernicano en la forma en que se administra la información por parte de las municipalidades quienes en general no han desarrollado una cultura del manejo de la información y su necesaria política de transparencia. *En este sentido, cuando se pregunta a los funcionarios municipales sobre si la Administración Tributaria Municipal o el Alcalde generan criterios institucionales la respuesta es negativa, reconociendo la tarea pendiente en este importantísimo apartado.*

En este sentido, resulta indispensable la creación dentro de la Unidad Tributaria de cada municipalidad de un área legal que concentre las labores normativas y de uniformidad de criterio por medio de la generación de directrices, criterios institucionales, resoluciones generales, todas debidamente publicadas en el Digesto Tributario.

Por ende, nos permitimos mostrar una recomendación de las funciones que debería de desarrollar una Subdivisión de Análisis Normativo:

- a) Elaborar los proyectos de resoluciones generales, circulares internas, instructivos para orientar la actuación de todos los órganos de la unidad tributaria, de cara a los contribuyentes y a la propia unidad tributaria.
- b) Emitir un criterio jurídico respecto de los proyectos de convenios inter-institucionales y/o acuerdos de cooperación que desee llevar a cabo el área de Planificación.

- c) Asistir en la redacción de los convenios inter-institucionales y/o acuerdos de cooperación que hayan sido requeridos por el área de recaudación, y que cuenten con la aprobación de la Dirección Ejecutiva.
- d) Elaborar los proyectos de reglamentos que se requieran para mejorar la administración de tributos del municipio.
- e) Emitir las instrucciones necesarias para orientar el curso y dirección de las diferentes áreas de la unidad tributaria.
- f) Atender las consultas y dudas que pueda tener el Alcalde respecto de las resoluciones preparadas por esta subdivisión.
- g) Remitir al área de Servicio al Contribuyente las resoluciones y/u oficios emitidos, para que éstos sean incluidos en el Digesto.

Al lado de la existencia de un Digesto Tributario Municipal, está la atención de las consultas informales y asistencia al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y materiales, aspecto que desarrollamos a continuación.

3.3 Asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones y comunicaciones tributarias.

Otro proceso que manifiesta la función de asistencia al contribuyente es la que atiende la necesidad del obligado de tener asistencia en el desarrollo de uno de los más importantes actos: la realización de declaraciones, y comunicaciones tributarias.

Uno de los elementos básicos en la tarea de asistencia radica en poner a disposición de los contribuyentes toda la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones formales (presentar declaraciones por ejemplo) y materiales (realizar el pago del tributo).

Resulta interesante que en torno a este proceso hay notables diferencias entre algunos municipios y dentro de las propias municipalidades que en ocasiones

replican procesos pero con diferencias en calidad. Por ejemplo la Municipalidad de Belén, respecto del impuesto de bienes inmuebles ha desarrollado un área de atención al contribuyente donde se ha instalado el equipo de cómputo necesario para que los contribuyentes llenen y generen su declaración del valor del inmueble que sirve de base imponible del citado tributo. El llenado de la declaración es asistido por funcionarios del área que “sugieren” al contribuyente el monto que conforme a los valores por zona homogénea y el manual de tipología constructiva de ONT. Esta dicen los funcionarios es una sugerencia, más no una imposición.

Sin embargo, cuando se le pregunta al Director del Área Tributaria (el área de inmuebles está separada) sobre si existe una unidad de gestión y atención al contribuyente este indica que sí existe dicha área, pero que está al mando de otra unidad, la administrativa y que por lo demás es diferente de la bienes inmuebles mencionada. Esto tiene conexión con el tema de los distintos diseños de Administración de los tributos que nuestras municipalidades han implementado, por lo que remitimos a esas reflexiones.

En el caso de la Municipalidad de San José el jefe del área financiera responde a la pregunta citada que existe una declaración electrónica, con características similares al sistema de Tributación EDDI que presupone una guía sobre el proceso de llenado de la misma. Y de igual forma en la página web de la Municipalidad es posible encontrar información abundante sobre cumplimiento de obligaciones y documentos necesarios para concretar las mismas.

De igual forma cuando consultamos al Director Tributario de Curridabat, se nos informa que esa municipalidad está en un proceso de brindar todos los servicios vía su página de internet, y que en la actualidad cuentan con un alto porcentaje de documentos digitalizados y puestos a la orden de los contribuyentes en la página web del municipio. Asimismo, llama la atención como esta municipalidad todos los años visita a los patentados para suministrarles toda la información y formularios necesarios con el fin de que realicen la respectiva declaración y pago del tributo, lo

que supone además de un servicio personalizado un mecanismo simultáneo de control tributario al verificar “in situ” la existencia de la actividad económica o al alteración de la misma, lo que podría llevar a una actividad de fiscalización posterior.

Ahora bien, es importante hacer notar que de una revisión de la red internet llegamos a la conclusión que el desarrollo de herramientas tecnológicas e información en la web no corresponde a todas las municipalidades del país, siendo que algunas o no tienen del todo página web “propia” o teniendo una es totalmente básica, sin acceso a la información y trámites por Internet que se esperaría. De ahí entonces, que es posible identificar un mayor desarrollo de estos instrumentos tecnológicos en las municipalidades de la GAM y en las más importantes municipalidades de la zona rural, pero no en la totalidad de las mismas, lo que evidencia una brecha de incumplimiento en la importante función de una Administración Tributaria moderna de brindar asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones y comunicaciones tributarias.

Por tal motivo, resulta necesario incentivar los convenios inter-municipales con el fin de que las municipalidades (y con el Ministerio de Hacienda) que van a la delantera en el desarrollo de herramientas y procedimientos de asistencia al contribuyente transfieran conocimiento y desarrollos informáticos a aquellas que por su poco desarrollo se ven impedidas de acceder a esta plataforma básica en nuestros días.

3.3.1 Recomendaciones:

Hay una imperiosa necesidad de invertir en tecnología o al menos a través de convenios con el Ministerio de Hacienda que no solamente se circunscriban al intercambio de información para efectos de control tributario (como los firmados recientemente y a los que hemos tenido acceso) sino implementar un proceso deliberado de intercambio de aplicaciones informáticas. Para esto dentro de estas

recomendaciones generales más adelante ampliamos el tema del uso de estas tecnologías.

Así las cosas, desde el correcto diseño de formularios tributarios para la realización de las declaraciones por parte de los obligados tributarios hasta la implementación de medios tecnológicos modernos para declarar, y pagar constituyen el núcleo central de estas actuaciones de asistencia a que nos referimos en este apartado. Para atender estas necesidades, la administración tributaria moderna requiere el análisis, diseño, desarrollo e implementación de un sistema que incluya al menos, los siguientes elementos:

-Ayuda para llenado de declaraciones tributarias que permitan al contribuyente completar su declaración. Este proceso entiende la participación de funcionarios calificados en funciones operativas-técnicas en materia tributaria. Ahora bien, es óptimo en el contexto del uso de las tecnologías de la información, brindar este servicio mediante la “web”, permitiendo el acceso a un sistema de llenado de declaraciones que genere un archivo electrónico que permita u envío “*on line*” e imprimir la declaración desde el propio equipo del obligado.

-Brindar al contribuyente facilidades para la presentación y pago electrónico de las declaraciones tributarias, incluidas las informativas. Se requiere disponer de un sistema para que el contribuyente, a través de los navegadores de Internet más comunes, pueda acceder a este, llenar y enviar sus declaraciones, ya sean llenadas en línea o fuera de línea, y tramitar su pago por medio de una orden de débito directa. El sistema debería ejecutar validaciones, encriptar la información y garantizar los más altos niveles de seguridad. *Para esto se recomienda en esta propuesta acceder a convenios con instituciones bancarias nacionales.*

-Facilitar otros intercambios de información electrónica: Información sobre las cuentas del contribuyente, sobre las declaraciones y pagos realizados por medio

del sistema e **información general** sobre la administración tributaria, en la forma de instructivos, manuales y comunicaciones oficiales, así como de las interpretaciones sobre el contenido de las normas jurídicas. Esto se observa optimizado mediante de Internet y de la página web que se recomienda crear dentro de la página web de cada municipio.

La conveniencia institucional es obvia al disponer de información de mayor calidad, más limpia (menos errores), más rápido, menos intermediación de terceros, incluyendo la totalidad de formularios, contribuyentes y declarantes. Por otro lado, se brinda al contribuyente facilidades para la presentación y pago electrónico de las declaraciones tributarias, incluidas las informativas, mejorando el cumplimiento de los obligados tributarios. Al implementarse la declaración electrónica y el pago mediante vías electrónicas, los contribuyentes invierten menos tiempo y cantidad de recursos en cumplir con sus obligaciones de pago, con lo que se cumple con el principio de minimización de los costos indirectos del cumplimiento tributario.

Para tramitar el pago electrónico, el contribuyente debe realizar un proceso de domiciliación de cuenta, que consiste en autorizar a cada municipio para aplicar órdenes de débito en las cuentas por él indicadas. Ésta no es una autorización genérica, sino que los débitos se aplicarán por los montos que el contribuyente indique que desea pagar en cada una de las declaraciones que presente electrónicamente. Para utilizar el sistema de tributación electrónica es requisito indispensable domiciliar al menos una cuenta bancaria (cuenta cliente), hasta un máximo de cinco cuentas.

3.4. El uso de las tecnologías de la información y el procesamiento de declaraciones: el eje transversal del servicio al contribuyente y del control tributario.

3.4.1 La opción estratégica:

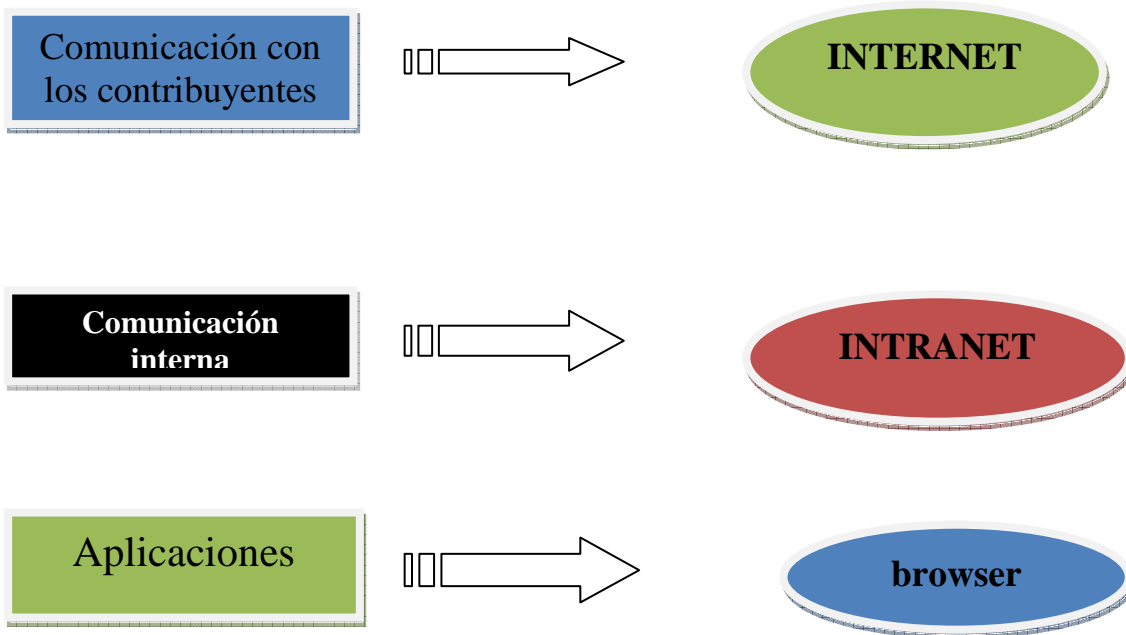


Figura 8

La estrategia fundamental de **comunicación con los contribuyentes** es a través de **Internet**. Es fundamental para garantizar el éxito de la Administración Tributaria, crear una imagen institucional positiva y bien valorada por la colectividad en su conjunto, donde son factores fundamentales: la honestidad, la justicia, la imparcialidad, la vocación al servicio público. Esta imagen se crea con la propia actuación de su personal y por las políticas estratégicas de la Administración Tributaria orientadas a ser la mejor institución pública del Estado. Esta imagen es construida por las múltiples acciones, políticas, actuaciones, desarrollos informáticos, niveles de detección del incumplimiento, entre otros elementos que dejan en el ciudadano y el contribuyente la garantía de un trabajo eficaz de la Administración Tributaria en pro del desarrollo del país.

Por otro lado es necesario que la Administración Tributaria garantice coherencia en la comunicación, es decir, integridad entre los productos o servicios ofrecidos y lo que el contribuyente obtiene, entre lo que anuncia y lo que verdaderamente se pone en funcionamiento, esto ayudará a obtener una mayor credibilidad hacia la colectividad.

Así, la importancia en la calidad de servicios de información y asistencia que se brinda a los contribuyentes son fundamentales para lograr un acercamiento al cumplimiento tributario voluntario e ir creando conciencia tributaria que sea permanente en el tiempo.

Asimismo, el acercamiento con los diferentes gremios empresariales de los diferentes sectores económicos, los colegios de profesionales, y otras asociaciones son trascendentales con la finalidad de atender su problemática respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, escuchar sus sugerencias y recomendaciones que con carácter de propuesta la Administración Tributaria puede implementar. Esto ayudará a ir creando una conciencia fiscal colectiva que alcance un consenso general acerca de la necesidad de contribuir con los impuestos para la sociedad en general.

Esto tiene como objetivo:

- Facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente
- Evita al contribuyente acudir al Servicio
- Desincentiva la Apertura de nuevas oficinas
- Mejora la oportunidad, disminuye los tiempos
- Aumenta la disponibilidad de la información
- Facilita la difusión de procedimientos

Asimismo de cara a las funciones de **control tributario** se relaciona con:

- La eficiencia, efectividad, transparencia y precisión de la gestión de los procesos, está íntimamente ligada a la oportunidad, cantidad y calidad de información y a la tecnología disponible.

- La verificación en el origen de la consistencia de la información recibida, permite el incremento de la precisión y eficiencia.
- La opción estratégica adoptada en el desarrollo y fortalecimiento de Internet, como el medio de relacionarse con el contribuyente, promueve el concepto de autoatención e incrementa el cumplimiento
- Establecer la sensación de control en el contribuyente mejora indirectamente la recaudación.

Beneficios para el Contribuyente:

- Evita errores en la captura de información y los problemas derivados de errores en ella.
- Facilita el cumplimiento de las obligaciones
- Extensión de Horarios
- Seguridad
- Transparencia del sistema

Beneficios para La Administración Tributaria

- Ahorros en:
- Distribución y recepción de formularios
- Procesos de captura de información
- Procesos de corrección de errores
- Oportunidad de la Información
- Garantía en la calidad de la información
- Reorientación fuerza fiscalizadora

Ya todas las Administraciones Tributarias del mundo han volcado sus esfuerzos en la construcción y modernización de sus páginas *web*, la cual tiene que estar bien trabajada para que el contribuyente pueda encontrar la información que

necesita de una manera sencilla, con diseños amigables, de fácil acceso y colgarse a una infinidad de subproductos o servicios útiles para el contribuyente. En este sentido en Costa Rica como hemos indicado tenemos que por una parte existe un grupo de municipalidades más evolucionadas que otras en este aspecto, por lo que es deseable que todos los municipios alcancen un nivel de desarrollo de sus páginas web.

Algunas características del desarrollo de las páginas *web*¹⁹⁷:

1. Deberá contener necesariamente un calendario de contribuyentes con la finalidad de tener claramente establecidas las fechas de vencimiento de ciertas obligaciones tributarias.
2. Se podrá acceder a ciertos programas como protectores de pantallas que establezcan dichos objetivos y que sean de muy buena ayuda.
3. Descarga de programas de ayuda o tutoriales donde con mucha facilidad se podrá asistir al contribuyente en ciertas materias como regímenes tributarios, presentación de declaraciones, el registro de contribuyentes, etc.
4. El acceso a formularios virtuales o físico es un mecanismo de facilitación del cumplimiento.
5. El acceso a normas legales es infaltable en toda página *web*, donde los contribuyentes pueden acceder a los textos completos de las normativas legales relacionadas al ámbito tributario.
6. El acceso a una base de preguntas frecuentes es necesario con el objetivo de establecer la posición institucional respecto al alcance y sentido de las normas tributarias que conlleven a un buen cumplimiento tributario.
7. Acceso a los principales procesos tributarios como el de declaración y pagos de impuestos, el de fiscalización, el de reclamos, el de cobranza coactiva, etc. Esto hace legitimizar mucho más la actuación transparente que debiera tener toda Administración Tributaria.

¹⁹⁷MORALES QUINTERO. Op. Cit.

8. Es un excelente medio para la difusión de campañas tributarias con la finalidad de informar de manera recurrente acontecimientos y obligaciones importantes.
9. El establecimiento de noticias sobre la difusión de informaciones relevantes cuyo conocimiento sea meritorio hacia la colectividad.
10. Deberá existir un compromiso institucional en la actualización diaria.
11. El servicio deberá ser ofrecido y disponible las 24 horas al día, siete días a la semana.
12. Se debería trabajar en extender progresivamente el sistema de presentación telemática de declaraciones a todos los modelos de declaración declarativas e informativas.
13. Se deberá incluir progresivamente los trámites y actuaciones que pueden realizarse a través de *internet* tanto con certificado de usuario como sin él y tender a disminuir el tiempo de ejecución de las gestiones solicitadas a través de *internet*.
14. Se deberá fomentar la participación de organismos públicos, entidades, asociaciones y corporaciones empresariales, profesionales, sindicales y sociales, en la prestación de servicios personalizados.
15. Asimismo, un acceso de opinión de la calidad de servicios de la Administración Tributaria donde el contribuyente o ciudadano pueda dar de manera libre sus sugerencias para mejorar la asistencia y difusión y los servicios al contribuyente.
16. La oficina virtual, que se entiende como una comunicación personalizada que se detallará más adelante.
17. Estadísticas, etc.

En fin esta es una tarea pendiente.

3.5. Atención de consultas:

3.5.1. Atención de consultas informales.

Aunado al desarrollo de una plataforma tecnológica que brinde información general, mecanismos de ayuda en línea para realización de declaraciones, es necesario que el Área de Servicio al Contribuyente cuente con el servicio de atención de consultas informales escritas, por correo electrónico o telefónicas.

A partir de las precisiones conceptuales realizadas atrás tenemos que las municipalidades y los *ciudadanos* en general, no han desarrollado una percepción de este derecho a la información que por ejemplo la reciente reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributario plantea de forma explícita y que por aplicación supletoria de este cuerpo normativo sería de acatamiento obligatorio para las municipalidades.

En todo caso, lo que si ha quedado en evidencia a partir de los instrumentos corridos en algunas de las mejores municipalidades del país, es que éstas no tienen desarrollado este proceso de forma deliberada al no estar integrado en la estructura de la Unidad Tributaria por ejemplo porque las consultas se atiende en una plataforma general de servicios municipales o en un área separada de la Unidad Tributaria y, en general, porque como reveló una de las entrevistas los directores tributarios reconocen que la atención de consultas es mínima. En fin, la respuesta a consultas resulta de un proceso reactivo y bastante empírico, sin diseño de procesos.

Esto no significa que no se brinde, porque la información recabada termina por confirmar que las municipalidades si atienden dicho requerimiento, pero ante todo respecto de información necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales; pero no respecto de la interpretación de ley tributaria.

Es más, cuando se pregunta si se aplica la normativa del CNPT respecto de la consulta tributaria *la respuesta general es que no*, a pesar de que en algunos casos sí aplican los recursos del mismo. Así en la Municipalidad de Curridabat por ejemplo se revela que las consultas verbales sean telefónicas o presenciales se atienden en la plataforma de servicios que cuenta con información impresa o en sistema de fechas de pago o montos adeudados. Ahora bien, cuando la consulta sobrepasa los conocimientos de la plataforma general de servicios, entonces se remite al área tributaria mediante un trámite debidamente registrado y al que se le otorga al consultante un comprobante de número de trámite para su respectivo seguimiento. El trámite de consulta se envía al Archivo Central quien digitaliza el mismo y es éste quien lo remite a la Unidad Tributaria, quien a través de su Director Tributario le da respuesta. Sí el Director Tributario percibe que el tema requiere de apoyo legal entonces remite la consulta al Área Legal de la Municipalidad quien coadyuva con la respuesta.

En el caso de la Municipalidad de Belén el panorama es similar, dado que revela el director tributario que el 99% de las consultas son por teléfono y que las atiende él sin mayores detalles del procedimiento o de si hay verificación de uniformidad de criterio, aspecto que ha quedado comprobado en las entrevistas. Esto revela la necesidad de contar un Digesto Tributario que entere no sólo a los obligados tributarios de los criterios de la Administración sino a los propios funcionarios.

3.5.1.1. Recomendaciones

A esta altura, hay que realizar una importante distinción, que además se debería de reflejar en la nueva estructura propuesta, donde el Área de Servicio atiende las “**consultas informales**” y el **Área Normativa** atendería las “**consultas formales**” por el artículo 119 del CNPT cuando no exista norma especial que plantee lo contrario y otro esquema. Esta área normativa estaría adscrita como un cuerpo asesor a la dirección de la Unidad Técnica Tributaria.

3.5.2. La consulta tributaria:

- **Dos tipos de consultas:**

Podemos decir con **J.M. OREAMUNO**¹⁹⁸ que *“la consulta tributaria es la posibilidad que tienen los contribuyentes, derivada del derecho de petición y pronta respuesta consagrado por el artículo 27 de la Constitución Política, de solicitar a la Administración Tributaria la expresión escrita de su interpretación sobre la aplicación de la norma tributaria a una situación de hecho concreta y actual.”* En la misma línea opina **E. ESEVERRI** sobre los fundamentos del instituto de la consulta prevista en el artículo 88 de la Ley General Tributaria, agregando su función tutelar de la seguridad jurídica y de la uniformidad de criterio:

*“El derecho que asiste a los interesados en la aplicación de los tributos a formular consultas a la Administración debe quedar enmarcado en el genérico **derecho de petición** recogido en el artículo 29 de la Constitución, sin perjuicio de que con su ejercicio y, naturalmente, con la respuesta provocada por parte del órgano administrativo se alcanza un grado de **seguridad jurídica** en las relaciones Administración tributaria – contribuyentes, al tiempo que la respuesta dada a la consulta permite **homogenizar los criterios empleados** por los órganos de la Administración tributaria en la aplicación de las normas de esa naturaleza. Son estos tres, los fundamentos que presiden el régimen jurídico de las consultas tributarias dispuesto en el artículo 88 LGT cuando permite formularlas a propósito del régimen jurídico-tributario que pudiera afectar a los contribuyentes en general.”*

Ahora, en el ordenamiento tributario costarricense podemos distinguir dos regímenes distintos para que un interesado pueda obtener el criterio de una

¹⁹⁸ **OREAMUNO LINARES, J.M.**, Las consultas tributarias según la Procuraduría. Revista Tributaria de Faycatax. Junio 1999.

Administración Tributaria en relación con la interpretación de las normas: un régimen de consulta que podríamos denominar “informal” y otro que podríamos denominar “formal”.

El artículo 23 RGGFRT señala de manera genérica que la Administración Tributaria está obligada a dar oportuna respuesta a las consultas que se le formulen. El artículo 26 RGGFRT nos da cuenta de la primera modalidad cuando dispone que corresponderá a la función de Gestión resolver las consultas que planteen los interesados de conformidad con los criterios provenientes de la División Normativa, siempre que no se trate de las consultas vinculantes a que se refiere el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A esta misma modalidad alude el artículo 126 RGGFT cuando señala:

“Cuando la consulta no sea de las normadas por el numeral 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o no cumpla con los requisitos señalados en tal artículo, se notificará al consultante tal situación. De ser posible, en virtud de la naturaleza de la consulta, se remitirá la misma, para su evacuación, a la oficina que corresponda, situación que se notificará al interesado especificando las razones por las cuales se rechaza indicándole a la vez a que oficina y en que fecha se ha trasladado su consulta”.

Aparte de los requisitos propios que estudiaremos del régimen formal, encontramos una primera diferencia entre los dos regímenes desde el punto de vista orgánico: mientras que la consulta del artículo 119 CNPT es competencia principal del Alcalde, con el apoyo del Área Normativa, que deberá tramitar y analizar las consultas y elaborar el proyecto de contestación, las consultas informales son en principio competencia del Área de Servicio al Contribuyente, aunque debe realizarse una consulta interna a Normativa.

Podría decirse que otra diferencia es que la consulta informal no genera un acto administrativo recurrible, al tenor del artículo 156 CNPT, pues éste prevé la

recurribilidad para la consulta del artículo 119 CNPT, no para una consulta informal.

En un organigrama modelo y a manera de ejemplo observamos estas funciones:

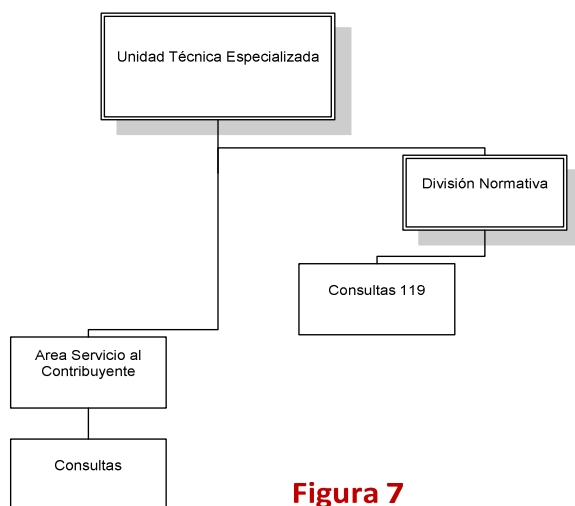


Figura 7

Área Servicio al Contribuyente

Esta área debe de crearse o modificarse con el fin de centralizar los temas de relaciones con los contribuyentes, vistas desde la óptica de una atención personalizada a las inquietudes que puedan plantear éstos respecto de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, así como de la determinación de los tributos. El área se subdivide en dos subáreas, cada una con funciones específicas.

i. Subárea de Consultas

a) Facilitar al contribuyente y al ciudadano en general, información concerniente a los tributos aplicables, su forma de determinación, campo de aplicación y obligaciones (formales y materiales) de los contribuyentes.

- b) Atender las dudas que planteen los contribuyentes y particulares respecto de temas puntuales tributarios.
- c) Brindar asistencia a los obligados tributarios en torno a la realización de declaraciones de autoliquidación.
- d) Crear en conjunto con el Área de Sistemas, un proyecto de mejora tecnológica, para incluir en la página web del municipio la información tributaria de relevancia para los ciudadanos, con indicación de las principales obligaciones que tienen los contribuyentes de los tributos administrados por el municipio, el marco normativo, los medios que existen para satisfacer sus obligaciones tributarias, así como otros elementos de interés para los contribuyentes.

Al mismo tiempo, resulta fundamental que estos procesos asignados al Área de Servicio al Contribuyente sean sometidos a evaluaciones, y análisis de mejoras o acciones correctivas para maximizar su desempeño, lo que se desarrolla en el proceso de planificación.

ii) Subárea de Digesto Tributario

- a) Crear y actualizar una base de datos donde se recopilen todos los pronunciamientos que haya emitido el municipio respecto de consultas planteadas por los contribuyentes, para ser consultado por funcionarios y público en general.
- b) Establecer un sistema de clasificación para el material incluido en el Digesto Tributario.
- c) Desarrollar en conjunto con el área de Sistemas, un programa de consulta para los contribuyentes, en el cual éstos tengan acceso a las consultas que haya resuelto esta área, y también a las consultas que deban ser resueltas por la Área normativa.
- d) Realizar actualizaciones periódicas del Digesto Tributario.
- e) Sistematizar en el Digesto Tributario la normativa que rige la materia tributaria del municipio.

f) Remitir un informe trimestral al director de la unidad tributaria respecto de las labores realizadas y los objetivos cumplidos, así como de los impedimentos que se han sufrido en el desempeño de sus labores.

Pues bien, nuestro recorrido por los pilares de una Administración Tributaria moderna ahora nos lleva al control tributario, extensivo e intensivo.

3.6. Control Tributario

Empecemos diciendo que el control tributario aprovecha la información del contribuyente y de terceros con los que éste mantiene relaciones económicas y financieras, así como organiza el proceso de comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la aplicación de sanciones ante el incumplimiento (que en el caso de las municipalidades es ya conocido requiere de reformas legales). Así, el primer pilar alimenta el segundo. En el caso de las municipalidades la utilización del concepto de fiscalización (entendido este como control intensivo tributario que entra a revisar la contabilidad y soportes documentales del contribuyente) no encaja en el marco de acción de los municipios debido a las limitaciones legales que se conocen. Así en el lenguaje del art. 126 CNPT no estamos ante liquidaciones definitivas sino ante liquidaciones previas a partir de la información con cuenta el municipio.

➤ *Función de Gestión o de Control Tributario*

Respecto de los procesos relacionados con la función de control tributario extensivo estos debe dirigirse al manejo de uno de los pilares de cualquier administración tributaria en el mundo: **la información.**

○ La calidad de la información.

En este sentido resulta revelador el **Informe DFOE-DL-IF-13-2012** de 28 de setiembre del 2012 que concluye respecto de la Municipalidad de Heredia que hay:

“Debilidades en la calidad de la información, referidas a problemas de integridad de los datos almacenados en el denominado Sistema de Información e Integración Municipal de la Municipalidad de Heredia, ante la ausencia de controles de validación que permitan detectar y corregir oportunamente errores u omisiones de digitación.

En relación con la entrada, procesamiento y almacenamiento de datos, se determinaron inconsistencias en la información personal de los contribuyentes, a saber: 6.445 casos exhiben cédulas de identidad errónea, 1.822 presentan diferencias en los datos del nombre y apellido y 7.458 registros omiten la dirección del contribuyente. Asimismo, se identificaron 2.313 contribuyentes fallecidos que registran cuentas por cobrar por la suma de ₡118.843.812,25.

Respecto de la información de bienes inmuebles se encontraron datos desactualizados y diferencias en las características y valores de las propiedades que inciden directamente en la facturación, gestión de cobro y recaudación de dicho tributo.

En ese sentido, existen al menos 2.431 derechos que registran un número de identificación distinto a la cédula del propietario consignada en Registro Nacional de la Propiedad. También se presentan diferencias en la medida del valor de la finca, en al menos 6.397 propiedades respecto al valor registral indicado por el Registro Nacional.

Además, las bases de datos mantienen 20.327 propiedades valoradas en montos inferiores al millón de colones, 22.159 derechos registran bases imponibles no actualizadas desde el año 2006 y existen 831 inmuebles sin correspondencia alguna con las fincas inscritas en el Registro Nacional para ese cantón.

Adicionalmente, se estimó una suma cercana a los ₡66.000.000,00 dejada de percibir por año, producto de diferencias en el valor fiscal de los

inmuebles, fincas no registradas en las bases de datos municipales y gravámenes hipotecarios vencidos.

Por último, el cúmulo de debilidades asociadas a la calidad de la información referidas en el presente informe, obedecen, en su gran mayoría, a la obsolescencia de los sistemas informáticos en operación de esa Municipalidad, dado que esa Administración no ha logrado consolidar exitosamente la implementación de proyectos que persiguen la modernización de sus sistemas informáticos en los últimos 12 años, a pesar de haber invertido una suma cercana a los ¢70.709.000,00 en ese tiempo.

En conclusión, las situaciones expuestas exigen de esa Administración Municipal esfuerzos y acciones decididas para abordar de una manera integral, sistémica y permanente la problemática evidenciada, a fin de corregir las debilidades existentes en la calidad de la información relevante, operada por sistemas de información automatizados y contenida en las bases de datos de ese ayuntamiento para el cobro de los tributos, las cuales de superarse, coadyuvarían para que ese gobierno local mejore su recaudación de ingresos, que al final de cuentas se traduzca en más y mejores servicios y obras para beneficio de la comunidad de ese cantón”.

Con esto uno de los elementos fundamentales en el control tributario lo encontramos efectivamente en la calidad de la información. En este sentido, de forma ejemplificativa en el artículo 26 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria define la función de gestión como aquella que:

“...tiene por objeto administrar las bases de información que constituyen el censo de contribuyentes, responsables o declarantes de los tributos cuyo control ejerce la Administración Tributaria, verificando el cumplimiento que éstos hagan de las obligaciones formales y materiales establecidas por la ley. Para tal efecto, la Administración Tributaria gozará de amplias facultades de control y de liquidación previa de las obligaciones tributarias

en los términos que establece la ley y que desarrolla el presente Reglamento o las resoluciones generales de la Dirección General.”

De ahí entonces, que estemos en presencia de una deficiencia sincrónica, dado que la relación existente respecto del desarrollo tecnológico de las municipalidades se refleja en la calidad de la información, sus mecanismos de captación, procesamiento y depuración, que por lo general son realizados en páginas de Excel “a pie” sin procedimientos y aplicaciones automatizadas. En fin, tarea pendiente sin duda.

- **Los medios de control**

Ahora bien, continuando dentro del tema del control tributario, tenemos que desde el punto de vista *del medio del control*, podemos clasificar los controles extensivos en virtuales y presenciales.

Los medios virtuales son aquellos que se basan en campañas de base informática con una pretensión de masividad. De esta manera, el contraste de las declaraciones presentadas contra las obligaciones en que se encuentran registrados los obligados tributarios en el Registro de Contribuyentes permite hacer un cruce informático que trae por resultado la lista de los omisos de declaración, esto es, los que, debiendo haber declarado, no lo han hecho. A partir de estos listados, la Unidad Técnica Tributaria de cada municipalidad realizaría las actuaciones de control formal de cara a los obligados tributarios¹⁹⁹. De este modo, es claro que estos controles operan con base en información que ya obra en poder de la Administración Tributaria, de forma previa a la actuación de cara al obligado. Los medios presenciales son aquellos que implican actuaciones de presencia física en los establecimientos y casas de habitación de los obligados tributarios.

¹⁹⁹ Uno de los procesos centrales de gestión es el del “Registro de Contribuyentes”, complementándolo con el proceso de Control Formal, en el sentido de que éste debe controlar “la falta de inscripción o registro en la obligación de que se trate.”

3.6.1 Diagnostico y recomendaciones:

Existe en primer término un importante vacío en la estructuración de la función de control tributario que resulta ser básicamente deficiente por falta de personal, falta de capacitación (a excepción de unas pocas), falta de depuración de la información y en general porque es una función residual aplacada por la de recaudación. Concluye Morales al respecto que:

“La gestión de la fiscalización tributaria municipal es débil, ya que no se cuenta con soportes organizacionales adecuados a la operación de sus actividades, tales como, la disponibilidad de un catastro actualizado, de sistemas de información automatizados, integrados y diseñados acordes a las necesidades de la fiscalización, entre otros. En la mayoría de los casos no hay un plan de fiscalización. En la muestra de municipalidades de la CGRCR, no existe la práctica de la revisión de la información suministrada por los contribuyentes, de tal manera que dicha información no es verificada por la administración municipal, generando dudas sobre la verdadera dimensión o potencial de la contribución fiscal. No se verifica el monto de la base imponible, el cálculo del impuesto, etc”.

Así en el caso de las municipalidades sometidas a revisión por nuestra parte encontramos que el control tributario extensivo requiere de mejoras sustanciales. Por la clara limitación con que cuentan las municipalidades respecto del acceso a la contabilidad de los contribuyentes (aspecto que contemplamos en el apartado de reformas legales) las mismas parten de forma muy pronunciada a tomar como fuente primaria de información a contrastar para el caso del impuesto de patentes, la declaración de impuesto sobre la renta que suministra el patentado o que mediante convenio le da el Ministerio de Hacienda.

En ese sentido, resulta revelador la firma reciente de convenios de intercambio de información entre prácticamente todas las municipalidades del país y el Ministerio

de Hacienda. Este es un insumo importante más no suficiente en la determinación de las cargas tributarias de los obligados tributarios municipales.

Pues bien, en el caso de la Municipalidad de San José, esta confirma la limitación legal apuntada respecto del acceso a la contabilidad de los contribuyentes y revela que no es hasta hace dos años que se crea un área de fiscalización dada la dispersión de actividades tributarias que tenían. Y por parte de Belén igual, porque indica que el acceso a la contabilidad se daría pero de forma voluntaria, no siendo por ello el foco de atención de acción de control tributario, que se centra en el contraste indicado entre la Declaración de Patentes y de Renta, con lo que de forma preliminar estamos ante liquidaciones previas, es decir, conforme lo dice el artículo 126 CNPT, las que se realizan con la información en manos de la Administración.

En esta línea, de nuevo la tecnología juega un papel importante, al punto que por ejemplo la Municipalidad de Curridabat ha adquirido una serie de equipo GPS que ayudará notablemente a los 7 inspectores con que cuentan para la verificación de la información que los contribuyentes dan u omiten. Con esto, según el Director Tributario un geógrafo está generando un mapa de obligados tributarios que será cargado en las unidades de GPS para verificación de todos los tributos administrados por el municipio. Este es un tema que fue recomendado en el Taller Finanzas Municipales en Países Unitarios Pequeños²⁰⁰ un programa financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo:

²⁰⁰ Imágenes tomadas de presentación de Power Point de MORALES QUINTERO M, de 14 de Septiembre 2010 “Taller Finanzas Municipales en Países Unitarios Pequeños” Banco Interamericano de Desarrollo

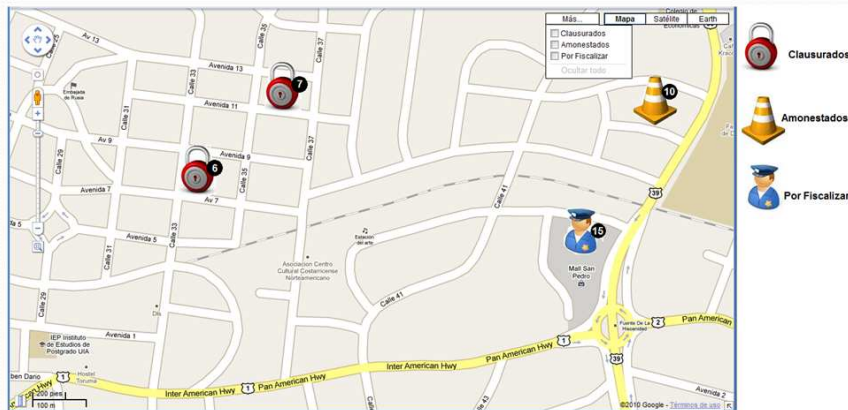
INSPECCIÓN Y FISCALIZACIÓN AUTOMATIZADA GOOGLEMAP



Inspección on line
Conexión web Fiscal

Depuración Registro
Emisión Boleta Citación.

MAPA DE EVASIÓN FISCAL MAPA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES



Generación Mapas Virtuales sobre aspectos relevantes para la Fiscalización y Cobro de las Obligaciones Tributarias.
Morosidad por Manzana
Ventas por tipo de negocios similares

De nuevo, este desarrollo sin embargo se da en municipios con alta concentración de riqueza y no así con los de zonas rurales que no cuentan con estos recursos, con lo que el diagnóstico de la situación del control extensivo tributario se decanta por entender que hay básicamente dos vertientes de desarrollo del control

tributario que representan en suma problema de desarrollo y políticas públicas. Esto es revelado por el estudio de **MORALES QUINTERO**, que revela este aspecto:

“5. Para los fines de la aplicación de políticas públicas en el mejoramiento de la gestión administrativa y tributaria de las municipalidades de Costa Rica, se diseñó un indicador que permita una representación municipal equilibrada del territorio nacional, no solamente determinada por la GAM. Al aplicar este indicador se logra segmentar los cantones en tres grupos diferenciados. El Grupo I, se caracteriza por la autonomía financiera relativa de los gobiernos locales, mediante la cual se pueda financiar una estructura gerencial administrativa moderna. El Grupo II, tiene menos autonomía financiera, pero mediante acciones adecuadas puede alcanzar los niveles del grupo superior. Por su parte el Grupo III, el más numeroso, es el más débil del eslabón, requiere de más apoyo externo, tiene poca capacidad financiera propia para construir una administración adecuada, tanto por los bajos valores fiscales per cápita, como por la fuerte dependencia relativa de las transferencias del Gobierno Central.”

Recordemos en general que el control tributario debe atacar las brechas de incumplimiento empezado por los omisos. Así según **A. TORREALBA**²⁰¹, hay que remitirse al tema de las “brechas del incumplimiento” a que se enfrenta cualquier Administración Tributaria y que son, precisamente, el objeto del control tributario. En ese sentido, la brecha de incumplimiento de los llamados “**ocultos**”, esto es, los que ni siquiera han establecido la relación de permanencia con la Administración en el momento en que empiezan a realizar hechos que puedan enmarcarse en hechos generadores de la obligación tributaria, se ataca en primer lugar mediante las actuaciones relativas al Registro de Contribuyentes.

Por ejemplo, en el caso de Curridabat, se nos indica que realiza 3 actividades masivas de control tributario al año, sobre todo con el fin de *detectar a los omisos*.

²⁰¹ **TORREALBA, A.** Derecho Tributario Formal. Capítulo 5. En: www.impositus.com

Llegan al sitio, en un operativo conjunto con Ministerio de Salud y Fuerza Pública, se advierte el desarrollo de una actividad económica y la carencia de permisos y licencia municipal, así como el no registro como patentado, con lo que se procede al cierre del negocio y decomiso de la mercadería. Igualmente Belén quien maneja una estadística de un 25% de ocultos que atacan directamente mediante notificación de actos de cobro y San José realiza esta tarea a partir de cruce de información con la Dirección General de Tributación.

Pero bien, este aspecto toca el tema de la llevanza de un Registro de Contribuyentes adecuado.

Las actividades relativas a la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria, vistas desde el punto de vista del control tributario, se relacionan con la segunda brecha del incumplimiento de los llamados “**omisos**”, esto es, los que estando obligados a declarar, sobre su propia situación o la de terceros, no lo hacen, más allá de si tienen o no una cuota tributaria material que pagar. Aquí es donde la estructura de cada municipio debe de contar con un **Área de Procesamiento de declaraciones y de Registro Tributario**.

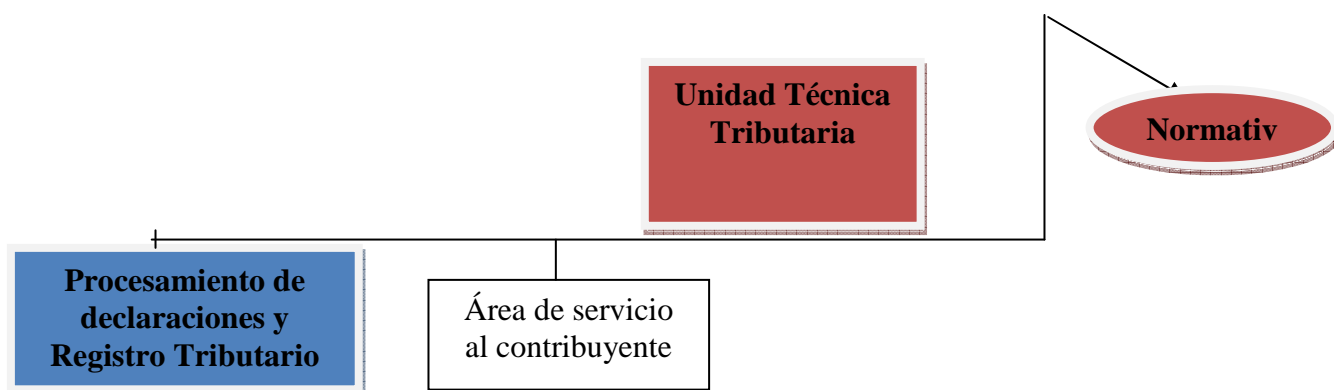


Figura 9

3.7 El registro único tributario (RUT) Registro de contribuyentes.

Este se entiende como uno de los procesos centrales de gestión el del “**Registro de Contribuyentes**”, complementándolo con el proceso de Control Formal, en el sentido de que éste debe controlar “la falta de inscripción o registro en la obligación de que se trate.”

En este sentido, la totalidad de las municipalidades revisadas manejan un Registro de Contribuyentes. Sin embargo, el contraste en las herramientas para llevar el mismo sí que es disímil, dado que hay casos donde el mismo se lleva en una hoja de Excel con datos básicos, y en otros municipios más avanzados en el campo tecnológico se lleva en un software diseñado para tal propósito. Asimismo, **no se puede hablar de un registro “único”** de contribuyentes dado que por ejemplo en las municipalidades sometidas a entrevista se revela que la Sección de Bienes Inmuebles está separada de la Unidad – Administración Tributaria y cuenta con su propio registro de contribuyentes que alimentan básicamente de información proveniente del Registro Nacional y la Dirección General de Tributación (Impuesto Solidario). Así las cosas, es notoria que la especialización en el diseño de un registro único tributario es tarea pendiente y que en fin no es más que una expresión más del diseño de la estructura de la Administración Tributaria Municipal que aun no termina de integrar todos componentes funcionales de una Administración Tributaria Moderna: gestión, fiscalización y recaudación, bajo un solo techo. Asimismo, resultó revelador el hecho de que la mayoría de las municipalidades no cuenta con un *formulario de inscripción, desinscripción y modificación* de datos, sino que esta tarea se nutre de las campañas de control tributario de donde de oficio la Administración Tributaria depura el registro, por ejemplo porque el negocio ya no existe o se localiza otro distinto, etc...

Esta dispersión indeseada es confirmada por el estudio del BID, donde Morales concluye que:

“En la mayoría de las municipalidades se ha adaptado el enfoque de la estructura tributaria por tipo de impuestos, con departamentos de patente, bienes inmobiliarios, etc, cada uno duplicando las funciones de una administración tributaria”.

Y lo anterior es evidencia de que el concepto de una Administración Tributaria Moderna que concentra en un eje operativo el desarrollo de las funciones propias de esta materia en una Unidad Tributaria es una tarea pendiente, tal y como el excelente estudio de **MORALES QUINTERO** revela al decir:

“En general, las municipalidades carecen de una organización especializada en la gestión tributaria. La administración tributaria, en la mayoría de los casos, es una función parcial de la administración presupuestaria y financiera de la municipalidad. Los funcionarios responsables de la formulación y ejecución presupuestaria y financiera, en muchos casos, son los mismos funcionarios responsables de la gestión tributaria. Este tipo de arreglo organizacional, de la gestión administrativa, diluye la responsabilidad del funcionario en el ejercicio de las funciones públicas, generando resultados ineficaces e ineficientes en comparación con lo esperado en cualquier gestión de administración tributaria aceptable.

3.7.1 Recomendaciones

La formación y actualización del censo de obligados tributarios constituye punto de partida la asignación de números de identificación. Para el desarrollo de estas funciones relativas al registro de contribuyentes, y en aras del principio general de autoliquidación, se requiere de actuaciones por parte de los obligados tributarios, por lo que el ordenamiento prevé deberes formales específicos a cargos de los obligados tributarios orientados a alimentar el Registro de Contribuyentes. Asimismo, es posible que se generen determinados procedimientos relacionados.

El deber de inscripción conlleva la indicación de un conjunto de datos de identificación del obligado tributario. Asimismo, conlleva un deber de modificación de esos datos cuando se da un cambio. Igualmente, implica la indicación del impuesto o de los impuestos respecto de los que se está inscribiendo. Por último, conlleva un deber de desinscripción cuando se deja de realizar la actividad sujeta a impuestos.

Ahora bien, resulta indispensable cada municipalidad genere formularios que en la actualidad no tienen, tal y como el de “Inscripción, modificación y desinscripción” que contengan toda la información del nuevo contribuyente.

Para esto, dentro de la clara tendencia de uso de las **tecnologías de la información** es fundamental, tener estos formularios en Internet en el portal de la Administración Tributaria y conforme se avance en la plataforma tecnológica implementar el envío de estos formularios por esa misma vía virtual. Asimismo, es fundamental que las municipalidades desarrollen a través de convenios institucionales un sistema informático para llevar dicho registro. Este sistema deberá estar plenamente integrado al programa de Cuenta Integral Tributaria.

Las consecuencias jurídicas del incumplimiento del deber de inscripción pueden ser varias: una de ellas está de momento vedada para la mayoría de municipalidades y es, la aplicación de sanciones de conformidad con el título III del CNPT. Sin embargo, como se verá en el apartado de reformas esto es un aspecto que puede ser remediado con una dosis de voluntad política que atienda la necesidad de reforma normativa.

Una vez que las declaraciones se han procesado y la información se capta se recomienda que exista un control extensivo de dichas declaraciones y demás documentos con información de trascendencia tributaria, como se apunta a continuación.

3.8 Control formal (declaraciones y demás documentos trascendencia tributaria).

El presupuesto de las actividades de gestión o de control, así como de todas las actividades de aplicación de los tributos, está constituido por las actuaciones de declaración tributaria y autoliquidación. Las actuaciones orientadas a la detección, corrección o regularización del incumplimiento de deberes formales relativos, entre otros, a la falta de inscripción o registro en la obligación de que se trate y la omisión en la presentación de declaraciones, incluidas las autoliquidativas e informativas.

En ese sentido, como hemos dicho este proceso ataca la brecha de incumplimiento de los llamados “**ocultos**”, esto es, los que ni siquiera han establecido la relación de permanencia con la Administración en el momento en que empiezan a realizar hechos que puedan enmarcarse en hechos generadores de la obligación tributaria, se ataca en primer lugar mediante las actuaciones relativas al Registro de Contribuyentes. Por esta razón resulta fundamental la íntima relación orgánica entre el RUT y el Área de Control.

También el proceso de control formal tiene a su cargo filtrar las denuncias a que presenten personas físicas o jurídicas relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia para la aplicación de los tributos. Este proceso de control de las declaraciones y demás documentos con información de trascendencia tributaria se refleja como se ve:

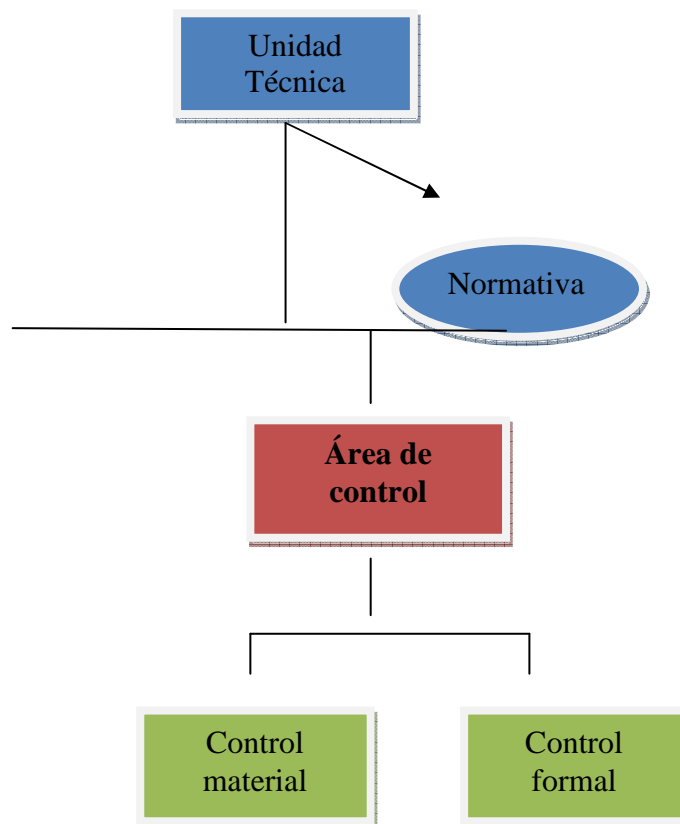


Figura 10

En este sentido, el estudio arroja que en algunas municipalidades de alto desarrollo y contenido presupuestario el control formal se ha tornado en una actividad primordial de la unidad tributaria. En el caso de la Municipalidad de Belén por ejemplo la revisión de declaraciones está planteada para la totalidad de las mismas, lo que también sucede con Curridabat quien hace revisiones periódicas de las declaraciones y de la información de trascendencia tributaria que llega a sus manos.

Sin embargo, en muchas de las municipalidades el control tributario formal es escaso o nulo, lo que evidentemente es una deficiencia estructural. Así lo revela el estudio del BID de Morales al decir:

“La gestión de la fiscalización tributaria municipal es débil, ya que no se cuenta con soportes organizacionales adecuados a la operación de sus actividades, tales como, la disponibilidad de un catastro actualizado, de sistemas de información automatizados, integrados y diseñados acordes a las necesidades de la fiscalización, entre otros. En la mayoría de los casos no hay un plan de fiscalización. En la muestra de municipalidades de la CGRCR, no existe la práctica de la revisión de la información suministrada por los contribuyentes, de tal manera que dicha información no es verificada por la administración municipal, generando dudas sobre la verdadera dimensión o potencial de la contribución fiscal. No se verifica el monto de la base imponible, el cálculo del impuesto, etc”.

En especial, la fiscalización sobre el valor de los bienes declarados sujetos al impuesto del IBI presenta serias deficiencias, que serán explicadas en el punto correspondiente a este tema:”En la Municipalidad de Puntarenas se realizó un estudio relativo a la gestión tributaria, en el cual se determinaron debilidades relevantes, como la falta de una unidad que asuma las funciones de revisión de las declaraciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles” (Memoria CGR, pag.285)

3.8.1 Recomendaciones:

Es indispensable la creación de un Área de Procesamiento declaraciones y registro tributario. Esta área tendrá a su cargo todo lo concerniente al registro de los contribuyentes de los tributos administrados por el municipio. Sus funciones básicas sería:

a) Realizar la inscripción de los contribuyentes. Esta inscripción puede ser a petición de parte, cuando un nuevo contribuyente solicita la inscripción, o bien de oficio cuando solamente se recibe la declaración de autoliquidación.

b) Realizar la modificación y actualización de la información de los contribuyentes existentes. Tendrá también a cargo la desinscripción de contribuyentes.

c) Entregar a los contribuyentes su constancia de inscripción o desinscripción.

d) Realizar la recepción, verificación y registro de las declaraciones autoliquidativas de impuestos. En este sentido deberá revisar aspectos formales de dichas declaraciones. Asimismo en un mediano plazo, cuando el municipio establezca convenios con Bancos que estos reciban y procesen declaraciones, el área de procesamiento deberá incluir en la cuenta integral tributaria la información recabada por los bancos.

e) A fin de recopilar la información de forma completa deberá realizar requerimientos de información cuando determine que existe información faltante o inconsistente.

f) Implementar en conjunto con el área de Planificación un sistema de declaraciones en línea o mediante un sistema informático creado para el efecto, mediante el cual los contribuyentes puedan realizar sus declaraciones autoliquidativas y enviarlas al municipio de forma digitalizada, lo cual facilitaría la labor de recopilación de información.

Es importante reseñar en este punto que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 122 faculta a la Administración para otorgar descuentos a los contribuyentes que utilicen medios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. A estos efectos dicha norma establece:

“(...) Sin perjuicio de que la administración pueda disponer el uso obligatorio de estos medios, estará autorizada para otorgar, a su discreción, incentivos a quienes los utilicen dentro de una escala de porcentajes de descuento del impuesto por pagar, diferenciada por rangos de contribuyentes, cuyo

porcentaje máximo de descuento no podrá exceder del cinco por ciento (5%).”

g) Remitir un informe trimestral al director de la Unidad Tributaria respecto de las labores realizadas y los objetivos cumplidos, así como de los impedimentos que se han sufrido en el desempeño de sus labores.

Ya en el plano de la estructura se recomienda la creación de un Área de Control:

Esta área será la encargada de ejercer la verificación de declaraciones emitidas por los contribuyentes. Recuérdese que las labores de fiscalización permitidas a las municipalidades son limitadas, por lo cual se deben enmarcar dentro de los parámetros del control tributario extensivo. Se subdivide en dos subáreas para una correcta asignación de funciones según el ámbito sobre el cual se dirijan las labores de control.

i. Subárea Control Formal

a) Establecer los procedimientos que se seguirán para la realización de los procesos de verificación de obligaciones formales.

b) Verificar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus deberes formales, y coordinar en conjunto con el área de procesamiento de declaraciones y registro tributario los requerimientos de información necesarios para verificar el cumplimiento de los deberes formales, así como organizar y desarrollar actuaciones dirigidas a lograr el cumplimiento de dichos deberes.

c) Efectuar la revisión de los formularios informativos que sean facilitados por terceros, como es el caso de la Dirección General de Tributación.

d) Verificar los formularios de inscripción, modificación y desinscripción de contribuyentes, y notificar al contribuyente cualquier inconsistencia detectada, a fin que la misma pueda ser corregida por el sujeto pasivo.

- e) Notificar a los contribuyentes cuando se determine que existen inconsistencias en sus declaraciones, a fin de que éstos procedan a realizar las correcciones pertinentes.
- f) Recibir y actualizar la cuenta integral tributaria de los contribuyentes, utilizando como insumo la información recibida por parte del área de Tesorería de la municipalidad.
- g) Comunicar al subárea de control material la recepción de algún pago ocurrido con ocasión de un proceso de comprobación, a fin que dicha subárea emita la resolución de cierre de actuaciones que corresponda.
- h) Recibir y tramitar las solicitudes de devolución y compensación que puedan ser remitidas por parte de los contribuyentes, incluyendo la resolución y notificación a los contribuyentes.
- i) Recomendar al área de planificación la información que debería ser requerida a otras entidades públicas a fin de verificar y corroborar el cumplimiento de deberes formales por parte de los sujetos pasivos.
- j) Verificar y procesar la información obtenida producto de los convenios inter-institucionales de intercambio de información tributaria que sean suscritos por el la municipalidad.
- k) Verificar la veracidad y congruencia de las declaraciones autoliquidativas presentadas por los contribuyentes ante el área de procesamiento de declaraciones y registro tributario.
- l) Remitir al subárea de Control Material los casos en los cuales se hayan detectado inconsistencias en las declaraciones autoliquidativas. Esta remisión deberá contener un detalle del error detectado, así como la información del contribuyente, periodo, tipo de impuesto, al cual se refiere la declaración en cuestión.

3.9 Control Material Tributario

Al lado de del proceso de control formal descrito, tenemos las actuaciones necesarias para verificar que los contribuyentes de los impuestos que administra el municipio cumplen conforme a las normas tributarias materiales.

Las funciones de control tributario atacan a quienes no declaran correctamente lo que deben declarar de acuerdo con la normativa. Para el desarrollo de estas funciones de control, la Administración tiene atribuidas potestades de comprobación e investigación. Estas potestades tienen como objeto la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales. Esta competencia se orienta a generar los procedimientos y directrices necesarias para la detección y corrección de los incumplimientos de obligaciones materiales que impliquen la comprobación abreviada o formal de la situación tributaria del sujeto pasivo. Asimismo, conlleva la generación de los procedimientos para la captura de información de trascendencia tributaria, sea por suministro o captación, que permita la elaboración de liquidaciones previas y establecer el procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones por infracciones tributarias (*esto sería aplicable cuando se concrete la respectiva reforma legal*), cuando en el curso de las actuaciones que le competen, descubra incumplimientos que lo ameriten.

El objeto de este tipo de control es el cumplimiento de los deberes de autoliquidación, a través del despliegue de las potestades de comprobación abreviada y formal, y mediante el uso de la información obtenida a partir de los deberes de colaboración de terceros.

En nuestro ordenamiento tributario, el artículo 103 CNPT establece que la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, precisando en el inciso b) que tiene la potestad de *“cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de*

análisis e investigación legales que estime convenientes, al efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente.”

Una manifestación básica de las potestades de comprobación e investigación es la posibilidad de requerir a los sujetos pasivos actuales o potenciales información sobre la propia situación tributaria, la cual viene recogida en el artículo 104 CNPT. *“Requerimientos de información al contribuyente. Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.”*

Implícito en este concepto está el de que son los hechos con trascendencia tributaria el objeto de la potestad comprobadora e investigadora. Por supuesto que en el caso de de las municipalidades el acceso a la contabilidad requerirá de reformas normativas.

Puede distinguirse entre “comprobación” e investigación:

- i) La Administración puede comprobar si la actuación de los administrados, al declarar o autodeterminar su obligación, se acomoda a los preceptos legales y a la realidad de los hechos. Se **comprueba** lo ya declarado.
- ii) La Administración puede investigar los hechos no declarados y los tributos no determinados. La Administración debe suplir la falta de actuación del contribuyente iniciando ella misma el procedimiento de determinación. Se **investiga** lo no declarado.

En síntesis, podemos decir que las actuaciones que se realicen con base en esta potestad tienen por objeto el conocimiento, por las autoridades tributarias, de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades

distintas a aquéllas, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

En este sentido, el estudio de Morales sobre la evaluación del sistema tributario municipal arroja la clara conclusión de que:

“No existe un plan de inspección y fiscalización que permita la detección de la elusión y evasión fiscal. La inspección se realiza sin criterios gerenciales. Una muestra tomada por la CGRCR, en conjunto con el órgano respectivo de la municipalidad, para evidenciar la eficiencia de la cobertura de la inspección en la Municipalidad de Alajuela arrojó los siguientes resultados: “Como parte del análisis, se efectuó una inspección 28 en 29 locales ubicados en los distritos de Alajuela Centro, San Antonio, Río Segundo y Desamparados, determinándose que 10 locales (un 34% de los casos visitados) no contaban con la patente comercial, y a esa fecha no habían sido notificados por la Municipalidad. Cabe señalar que ese día, el inspector municipal que participó en la visita, no pudo notificar a los infractores, dada la carencia de boletas de notificación en la unidad respectiva” (CGR 2008 b, Pags. 6 y 7)

Y la falta de un Plan Anual de Fiscalización queda evidenciada en la entrevista realizada en Curridabat donde se revela que esto se norma por los Planes Operativos Institucionales, sin que exista un diseño de control material exclusivamente tributario. Lo mismo se contesta en Belén y en San José, donde se indica que no hay plan anual sino criterios objetivos, metas a obtener, como por ejemplo cuantas fiscalizaciones van a sacar, o avalúos a obtener y a partir de esto se hacen estimaciones.

Otra deficiencia encontrada es en el manejo de los expedientes. En el caso de Curridabat a pesar de que avanzaron sustancialmente en el proceso de expediente electrónico, el problema está en que este es único, es decir, que los

aspectos relacionados con el control tributario material se mezclan con quejas, solicitudes y cualquier trámite que involucre a ese contribuyente. Sin embargo, hay casos como Belén y San José donde sí se lleva un expediente separado.

En general el control tributario material se expresa básicamente en inspecciones por medio de los inspectores municipales (que por lo demás realizan labores de notificador) y luego con la información recaba y confrontada con la que poseen de las distintas fuentes (Tributación, Registro Nacional) genera en muchos de los casos notificaciones de cobro, sin que el desarrollo de un procedimiento determinativo mínimo tendiente al resguardo del debido proceso.

Resulta llamativo que en un caso se indicó que la Unidad Tributaria manejaba la mayoría de los casos mediante acciones de cobro y que sólo en caso de que el contribuyente rechazara los ajustes realizados el caso pasaba al área legal de la municipalidad para entonces en ese contexto desarrollar un proceso administrativo. Sin embargo, algunas municipalidades si desarrollan un procedimiento determinativo que incluye la notificación del traslado de cargos y observaciones, la resolución determinativa contra la que el contribuyente puede interponer los respectivos recursos. No obstante, esta práctica es residual y el proceso de control tributario material requiere en la mayoría de los casos de ajustes esenciales.

Asimismo, el estudio revela y comprueba la tesis de desarticulación de la Administración Tributaria Municipal en feudos inconexos lo que genera una dispersión funcional indeseada. Un caso revelador se da con respecto a la Asesoría Legal. De las municipalidades consultadas ni una sola cuenta con un área de apoyo legal propia para efectos de confeccionar las resoluciones administrativas correspondientes al procedimiento determinativo, sino que a esta función de apoyo legal al proceso de control tributario material descansa sobre la asesoría legal institucional lo que no es deseable, dado que la Unidad Tributaria

debe contar con un grupo interdisciplinario conformado por abogados especialistas en materia tributaria.

Así las cosas, de nuevo, es requerido que las municipalidades cuenten con un Subárea Control Material que de forma preliminar tendrían las siguientes funciones:

a) Establecer los procedimientos que se seguirán para la realización de los procesos de comprobación material

b) Llevar a cabo los procesos de comprobación de obligaciones fiscales de los contribuyentes. Dichos procesos se realizarán tomando como base la información obtenida de la declaración presentada por el contribuyente, así como también información adicional que sea entregada por el mismo contribuyente ante un requerimiento realizado por esta subárea. Asimismo servirá de base para estas actividades de comprobación la información facilitada por otras entidades estatales, al amparo de los convenios inter-institucionales de intercambio de información que suscriba el municipio.

c) Preparar los expedientes para los procesos de comprobación (abreviada y plena). Dichos expedientes deberán contener al menos:

- Criterio utilizado para iniciar el proceso
- Hojas de trabajo
- Traslado de Cargos
- Propuesta de regularización
- Notificación al contribuyente
- Constancia de pago del contribuyente (cuando se verifique)
- Nota de remisión del expediente a la Área Normativa, subárea de resolución determinativa y sancionatoria.

d) Notificar a los contribuyentes la propuesta de regularización una vez concluido el proceso de comprobación.

Asimismo cada subárea deberá remitir un informe trimestral al director de la Unidad Tributaria respecto de las labores realizadas y los objetivos cumplidos, así como de los impedimentos que se han sufrido en el desempeño de sus labores.

Y respecto de la necesidad imperiosa de contar un área exclusiva de apoyo legal que no solo atienda el aspecto resolutorio sino que se encargue del tema normativo y de resolución de consultas. En cuanto a la parte resolutoria:

Subdivisión Resolutiva

- a) Conocer y resolver las impugnaciones a los traslados de cargos realizados por el área de control respecto de las comprobaciones plenas y abreviadas.
- b) Atender las consultas y dudas que pueda tener el Alcalde respecto de las resoluciones preparadas por esta subdivisión.
- c) Remitir al área de Servicio al Contribuyente las resoluciones y/u oficios emitidos, para que éstos sean incluidos en el Digesto.
- d) Realizar el análisis de factibilidad para determinar si procede continuar algún caso concluido ante el Tribunal Fiscal Administrativo en la vía contencioso administrativa y emitir las recomendaciones técnicas al Alcalde.
- e) Atender los casos que se tramiten en la vía contencioso administrativa.
- f) Remitir informes semestrales al director de la unidad tributaria en los cuales se detalle la cantidad, estado y expectativas de éxito de los casos que se encuentren en trámite en la vía contencioso administrativa.

3.10 Relaciones Tributarias Inter-institucionales como medio de captación de información necesaria para el control tributario material

Resulta un aspecto fundamental en el desarrollo de las municipalidades como Administración Tributaria, el establecimiento de relaciones inter-institucionales, donde dicho proceso entiende fundamental establecer relaciones hacia lo externo de la Administración.

Así, este sub-proceso entiende:

- Establecer los mecanismos de contacto, coordinación y cooperación con las organizaciones empresariales, organizaciones profesionales, las cámaras, instituciones del gobierno. Esto es especialmente importante dadas las limitaciones normativas que tiene el municipio respecto de la imposibilidad de hacer verdaderas auditorías fiscales y de aplicación del Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Servir de enlace entre los diferentes órganos de la administración tributaria con los poderes de la República para el apoyo de la gestión tributaria e impulso de iniciativas para su mejoramiento y la de representar al municipio en los grupos de trabajo afines con los procesos de integración, estudios y análisis relacionados con la compatibilización y armonización de tributos internos. Se parte aquí de la idea de que las relaciones con entidades representativas de sectores relevantes del contribuyente pueden ser útiles tanto para equilibrar las potestades administrativas con los derechos y garantías de los contribuyentes como para evitar la competencia desleal en materia tributaria, que hace que los agentes económicos que cumplen con sus deberes tributarios se encuentren en condición de desventaja respecto de los que incumplen. La coordinación con otras instituciones del gobierno es básica para **aprovechar fuentes de información con relevancia tributaria**, así como para concientizar que la mejora en la Administración tributaria beneficia las disponibilidades presupuestarias de todas las instituciones.
- La participación en instancias de análisis del ordenamiento tributario con otros sectores sociales y académicos constituye una experiencia que ha dado excelentes resultados en los países más exitosos en la materia.
- También se le atribuye a este sub proceso la función de gestionar y facilitar la asistencia mutua en materia técnica especializada, pasantías, asesorías e intercambio de conocimientos que permitan fortalecer el recurso humano institucional.

En este sentido, en el trabajo de campo se logró identificar la existencia de convenios de intercambio de información inter-municipales; en el caso de San José, se están realizando cambios en los formularios para el impuesto de patentes para identificar si los contribuyentes tienen actividades económicas en otros cantones.

Pues bien, ya hemos mencionado la importante suscripción de convenios de intercambio de información que la mayoría de Municipios ha suscrito con el Ministerio de Hacienda, lo que es un primer paso de gran valor en el cumplimiento de este parámetro. Sin embargo, se insiste en la necesidad de que dichos convenios amplíen su marco de acción, del sólo intercambio de información de trascendencia tributaria direccionado a las funciones de fiscalización de las administraciones tributarias municipales al intercambio de conocimiento y tecnología tendiente al fortalecimiento de la gestión tributaria integral que incluye la asistencia y ayuda a obligado tributario.

En cuanto a acuerdos o convenios existen varios tipos: los llamados *intermunicipales*, que permiten el intercambio de información entre los municipios, los llamados *interinstitucionales*, donde encontramos gran variedad de coadyuvantes, entre ellos: el Ministerio de Hacienda, la Caja Costarricense de Seguro Social, el Instituto Costarricense de Electricidad (y similares como la JASEC y la ESPH), Acueductos y Alcantarillados, Ministerio de Planificación y Censos, el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, el Instituto de Desarrollo Agrario, el Ministerio de Ambiente y Energía y Telecomunicaciones, el Instituto Costarricense de Turismo, los Bancos Estatales, en fin, todas aquellas instituciones a las cuales puede convenir el intercambio de información sobre contribuyentes, principalmente para efectos de localización de los mismos, o la prestación de servicios, como es el caso del IFAM, que es el encargado de darle mantenimiento y actualizar el sistema informático municipal²⁰². También puede

²⁰² Dentro de estos sistemas se encuentra el llamado SIM, Sistema Integrado Municipal, encargado de administrar la información y emitir las certificaciones de pendiente de cobro.

ofrecer capacitación en lo que a gestión tributaria se refiere; lo mismo sucede con los convenios con personas privadas, manejadoras de información sobre contribuyentes: los distribuidores de Internet, de televisión por cable o satélite, los Bancos y las entidades financieras privadas, colegios profesionales, etc.

Como una variación del convenio, existen relaciones que se encuentran tipificadas en la Ley. Su mejor ejemplo lo da el artículo 30 de la Ley de Bienes Inmuebles, y 47 del Reglamento de la misma ley, en ambos se establece una relación de intercambio de información entre los municipios, el Registro y el Catastro Nacional; sin embargo, esta relación no es gratuita, sino más bien de tipo prestataria de servicios, debido a que los municipios deben pagar un tres por ciento de lo que recauden anualmente por concepto del impuesto de Bienes Inmuebles, a cambio de que, ya sea el Catastro Nacional o el Registro Público (el Inmobiliario y el de Hipotecas es de especial interés para las corporaciones locales, al igual que el Mercantil, en lo que a personas jurídicas se refiere), brinden la información que necesiten.

En caso de inexistencia de estos convenios o imperativo legal similar a este, la Administración puede echar mano al requerimiento individualizado, del cual ya hemos hecho referencia y está estipulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, lo ideal es que las Municipalidades busquen la formalización de este tipo de convenios para facilitar sus labores en la búsqueda de la información.

4. SOBRE LA RECAUDACIÓN

4.1. Introducción

La recaudación tributaria consiste en el ***ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias***. Por su parte, el artículo 78 RGGFRT define la función de recaudación como "el conjunto de

actividades que realiza la administración tributaria destinada a percibir efectivamente el pago de todas las deudas tributarias de los contribuyentes, en cualquiera de sus etapas.

Es precisamente en este aspecto donde resulta importante el análisis de la información que tanto la Contraloría como los municipios revelan. Un panorama general revela mejorías en los niveles de recaudación y disminución de las carteras de morosidad, así como toma de conciencia (por presión de la CGR en muchos casos) de la necesidad de fortalecer los esquemas de recaudación voluntaria, requerida y forzada. Una Municipalidad como Curridabat ante nuestra pregunta de si llevan estadísticas de recaudación, indican que si las tienen y que la misma muestra el comportamiento en varios periodos respecto del grado de cumplimiento respecto de las estimaciones presupuestarias. De igual forma, indican que llevan control del pago dentro de los plazos legales y que las acciones respecto del atraso en su caso se expresa en notificaciones de cobro casi de inmediato con el fin de procurar una regularización pronta y sin desgaste administrativo. Esto los lleva según afirman a tener un control de la cartera de morosidad, con base en las estadísticas que manejan, junto con la información que la asesoría legal les traslada y que parte de plantear si un contribuyente fallece, si las propiedades están afectadas a régimen de patrimonio familiar o si ante notificaciones varias se logra determinar que no responden por que se fueron del cantón, etc.

Asimismo, resultó interesante que a nivel de la recaudación utilizan procedimientos de acercamiento amistoso con el contribuyente donde conforme el Reglamento de Cobro que tienen ofrecen una regularización y arreglos de pago hasta de 1 año.

Sin embargo, es importante notar que dentro de la unidad tributaria no se cuenta con un área de cobro, sino que esta función recae sobre el área financiera de la municipalidad.

Confirma el Director Tributario que sí cobran intereses por el atraso en el pago de las obligaciones tributarias y que cada 6 meses actualizan la tasa de interés con base en inflación.

Sin embargo, el tema aun reviste de importantes deficiencias respecto de las políticas de recaudación. Por ejemplo la Municipalidad de Alajuelita plantea para el 2011 una política de recuperación del 30% de la cartera de morosidad:

| MUNICIPALIDAD DE ALAJUELITA ADMINISTRACION TRIBUTARIA POLITICA DE RECUPERACION DEL PENDIENTE PRESUPUESTO 2011 POR CONCEPTO DE TRIBUTOS MUNICIPALES | | |
|---|-------------------------|--|
| Ingreso. | Morosidad al 31-12-2010 | Política Presupuestaria recuperación Del 30% del pendiente |
| Impuesto sobre bienes inmuebles | ¢78.390.624.48 | ¢ 23.517.000.00 |
| Patentes municipales. | ¢92.060.637.89 | ¢27.618.000.00 |
| Servicio de Aseo de vías y sitios públicos (Política del 20% recuperación Pendiente) | ¢15.362.067.77 | ¢3.072.000.00 |
| Servicios de recolección de basura | ¢159.904.506.94 | ¢47.971.000.00 |
| Mantenimiento cementerio | ¢7.805.638.82 | ¢ 2.342.000.00 |
| TOTAL (PENDIENTE 2011 ESTIMADO) | ¢353.523.475.90 | ¢ 104.520.000.00 |
| Observaciones: Solo el Programa de Aseo de Vías y sitios públicos se estableció la política de recuperación del 20%. | | |

La alta morosidad continúa siendo un obstáculo en el correcto desarrollo de las políticas municipales. Lo llamativo que representa el dato de Alajuelita es confirmado por el estudio de **Morales Quintero** que revela este aspecto al concluir que:

“El índice de morosidad de las deudas tributarias representa para todas las municipalidades, en promedio, el 34% de los ingresos propios. A pesar que le indicador es alto, se considera que existe altos niveles de elusión y evasión fiscal. Un ejemplo, de los casos reseñados por la CGRCR, indica que en la municipalidad visitada, de 38 cuentas morosas tomadas al azar, 9 contribuyentes, el 24%, no habían sido notificados, en 8 casos, el 21%, el atraso de los contribuyentes era superior a 51 trimestres”.

(...)

Las deficiencias en la gestión de la administración tributaria municipal se ven reflejadas en el impacto financiero que tiene las deudas tributarias por cobrar en todas las municipalidades de Costa Rica. Haciendo la advertencia de la posible subestimación de las cifras registradas por la contabilidad de las municipalidades, de acuerdo con la información del informe de la CGRCR 2008 sobre la gestión municipal (CGRCR 2009 b), el porcentaje de morosidad promedio con respecto a los ingresos propios recaudados de las alcaldías es de 34%, lo que indica un nivel bajo de eficiencia en el cobro (Ver Cuadro No. 15). Las limitaciones gerenciales en los procesos de fiscalización, inspección y cobro es una característica general las municipalidades, como se demuestra más adelante.

Cuadro No. 15

Costa Rica

Gobiernos Locales

Índice de Morosidad Tributaria Año 2008*

Millones de Colones

| Grupo I | Grupo II | Grupo III | Total | |
|--|-----------------|------------------|--------------|---------|
| Recursos Propios Recaudados (A) | 82.117 | 30.530 | 30.526 | 143.172 |
| Cuentas por Cobrar Morosas (B) | 30.523 | 10.120 | 8.381 | 49.023 |
| Porcentaje Morosidad (B/A) | 37% | 33% | 27% | 34% |

Fuente: CGRCR, Análisis y Opinión sobre la Gestión de los Gobiernos Locales del Período 2008 Cálculos Propios

* No incluye a 7 Federaciones Municipales y Concejos Distritales

118. El índice promedio de morosidad del Grupo I, del 37%, se distribuye con una dispersión amplia, desde los índices correspondiente a las municipalidades de Puntarenas 64%, Heredia 54%, Liberia 50%, San José 45% hasta los índices de Santa Ana 19%, Escazú 13% y Belén 9%.

119. El índice promedio de morosidad del Grupo II, del 33%, muestra una dispersión mucha más amplia, desde el 82% correspondiente a la municipalidad de Montes de Oca, 64% a Carrillo hasta los bajos índices de Aguirre con 15% y San Carlos con 9%.

120. Por su parte el Grupo III, con un índice promedio de morosidad del 27%, sin embargo muestra la dispersión más amplia que la anterior, con valores desde el 115% en la municipalidad de Guácimo, del 80% en Coto Brus, hasta el 9% en Osa y 3% en Bagaces.

121. La alta morosidad de la deuda tributaria por cobrar no es tan solo un signo de preocupación técnica, la propia CGR en sus informes alerta sobre el impacto moral de esta conducta en el comportamiento promedio de los contribuyentes, creando una suerte de moral relajada con respecto a las obligaciones tributarias. Harberger (1993) en su ensayo "The Other Side of Tax Reform", advierte que el éxito de las reformas fiscales descansan en la dimensión moral. A través de una expresión popular ilustra el tipo de justificación entre los evasores y la propagación de esta conducta en el resto de contribuyentes "No se puede ser tan tonto en pagar correctamente los impuestos, si el resto de la gente no lo hace".

El desarrollo de esta función presupone la existencia de obligaciones tributarias ya **determinadas y, por tanto, ya exigibles**. Es decir, para pasar a la fase de recaudación de las obligaciones tributarias se requiere la existencia de deudas tributarias líquidas y exigibles. Tal condición puede provenir, sea de una liquidación de oficio – por recibo, por resolución o por regularización-, sea de una declaración-autoliquidación practicada por el contribuyente, que puede ser una declaración original o una rectificación de una anterior. Debe precisarse que a efectos de esta función son relevantes todas las formas de extinción de la

obligación tributaria establecidas en el artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En este sentido, tenemos que una estructura ideal plantea un Área de Recaudación que al mismo tiempo cuenta con dos sub procesos denominados: Recaudación Administrativa y Cobro Ejecutivo.

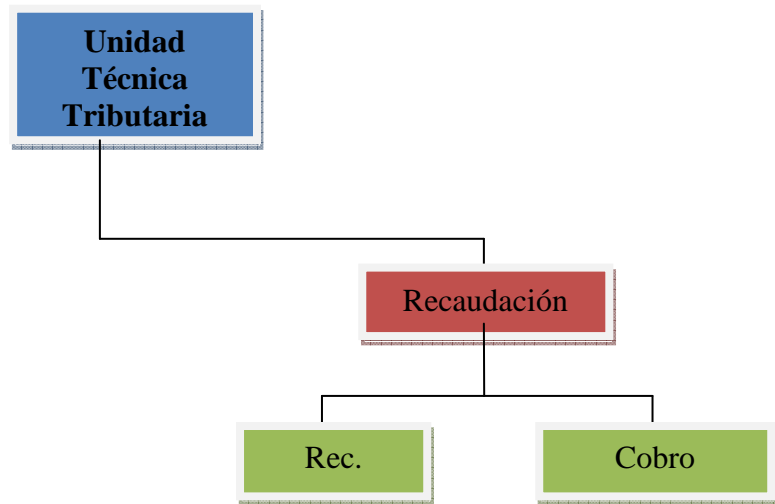


Figura 11

El proceso de recaudación administrativa desarrolla procedimientos de cobro persuasivo y arreglos de pago.

-Actividad recaudatoria en la etapa voluntaria: De conformidad con el artículo 78 RGGFRT,

“en la etapa voluntaria, el sujeto pasivo de la obligación tributaria cancelará sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, distinta de la necesaria para operar el sistema de recaudación, por medio de las oficinas de las entidades financieras y demás entes autorizados.”

Esta actividad presupone el cumplimiento voluntario por parte de los sujetos pasivos. En la definición reglamentaria, no se hace la distinción doctrinal entre “recaudación voluntaria” y “recaudación espontánea”: mientras la primera implica el pago de la deuda en los plazos legalmente establecidos para el pago, la segunda implica el pago fuera de plazo pero de manera espontánea, esto es, sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria. Así, la “etapa voluntaria” abarca ambas formas de recaudación, por lo que es característico que no se requiere del inicio de un procedimiento administrativo en sentido estricto, de modo que la Administración se limita, en principio, a desarrollar funciones de caja. Para lograr esto con mayor eficiencia se entiende necesario la firma con instituciones bancarias de acuerdos para la recaudación de los tributos administrados por los municipios.

-Actividad recaudatoria en la etapa administrativa: en la etapa administrativa, la Administración Tributaria efectuará un **requerimiento persuasivo** de pago a los sujetos pasivos morosos. Es decir, la Administración, en esencia, realiza una actividad de **requerimiento persuasivo** de pago, que de ser efectivo puede resultar en un pago efectivo o, bien, en un acuerdo de fraccionamiento y aplazamiento, de ahí entonces que en este sub proceso se tramiten dichas solicitudes conforme lo establecido en el artículo 38 del CNPT.

Es evidente que en este proceso (y en todos en realidad) resulta necesario el uso de la plataforma tecnológica y en particular de la Cuenta Integral Tributaria, donde se registran los movimientos (débitos – créditos) de cada contribuyente²⁰³.

En todo caso, un patrón organizativo debe ser coherente con la realidad del municipio y debe tener en cuenta la magnitud de este, puesto que existen municipalidades grandes, medianas y pequeñas, todas diferenciables entre sí por

²⁰³ Para el desarrollo de la presente sección relacionada con la recaudación nos hemos basado en el exhaustivo trabajo realizado por **MEJIAS RODRÍGUEZ C.J y QUESADA ALFARO C.** Hacia una propuesta integradora de la normativa procedimental y procesal de la recaudación de tributos municipales. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2009

su presupuesto y los insumos a disposición de la gestión tributaria. Cada municipio tiene diferentes índices de morosidad y de evasión, factores de extrema relevancia en la función de recaudación, indicadores que son variables, según el tiempo en que se analice.

Además, no debemos olvidar que la función tributaria local es un elemento de *política municipal*, es decir, cada Administración, ejecutará esta función con base en el plan político que se tenga en el momento de iniciar el período de administración, lo que establece otra variante por tener en cuenta.

Todos estos factores hacen palpable la necesidad de que cada municipio cuente con normativas de recaudación que se adapten a sus necesidades particulares y no lo contrario, que sea la Municipalidad la que tenga que adaptarse a un modelo absolutamente ajeno a ella.

A pesar de que existen en materia organizacional múltiples trabajos que han dado como resultado la creación de modelos de organización, algunos de ellos puestos en práctica por empresas e instituciones, que bien podrían ser aplicados en la organización a nivel municipal, utilizaremos como punto de partida para nuestro estudio la distribución de funciones propuesta por el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)²⁰⁴, en el material de apoyo elaborado para el VIII Programa de Formación de Autoridades Municipales 2006 – 2010, dada su utilidad para los fines que perseguimos.

El esquema apoyado por el IFAM, es de gran utilidad por dos razones: el IFAM es una institución especializada en materia municipal cuya misión es, fortalecer el régimen municipal a través de sus diferentes campos de acción, desde una perspectiva que esté acorde con la realidad del régimen municipal en nuestro país; por lo tanto, la especialización que posee la producción de esta institución no

²⁰⁴ Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (2006). Finanzas Municipales. La Gestión Tributarias Municipal. 34 dispositivas, col.

puede ser ignorada; en segundo lugar, el esquema propuesto por el IFAM brinda una idea clara de la distribución de las funciones esenciales de una Administración Tributaria, sin sujeción a un modelo organizativo restricto, por el contrario, dicho esquema permite a las municipalidades buscar formas de distribución de las funciones que según la realidad de cada municipio.

Adicionalmente, el modelo propuesto por el IFAM distribuye las funciones propias de la Administración Tributaria en tres “niveles” diferentes, donde se ubicarán los departamentos y las oficinas que cada municipio considere conveniente crear. El primer nivel, denominado “*nivel operativo*”, incluye las funciones administrativas tributarias de contacto directo con los contribuyentes, y conforma la base de toda la estructura administrativa; entre los componentes de este nivel, se encuentran: el registro de contribuyentes, el control de las obligaciones tributarias, las valorizaciones (determinaciones tributarias), las actualizaciones de las tasas y los precios públicos, la recaudación, el cobro (pasivo y activo), los procedimientos de notificación, inspección y servicio al contribuyente.

El segundo nivel, de carácter intermedio, es conocido como “*nivel decisorio*”, contiene las funciones de dirección, planificación, control, evaluación, resolución en primera instancia recursiva, gestión de transferencias y proposición de proyectos.

Por último, el tercer nivel, o tope de la estructura, llamado “*nivel aprobatorio*”, conoce los presupuestos, los planes estratégicos, las políticas, la emisión de regularización y la normativa, la aprobación de convenios, las resoluciones recursivas en segunda instancia, la proposición y aprobación de la creación, modificación o extinción de los tributos municipales.

Esta estructura piramidal se alimenta y retroalimenta en todos sus niveles. Así, si cada nivel funciona eficientemente y se genera una ejecución eficiente de las

funciones normativa, gestora, fiscalizadora y recaudadora tributaria, se tendrá un modelo eficiente de Administración Municipal.

A esto se deben agregar los llamados “coadyuvantes”, terceros que participan en los procedimientos tributarios, los cuales se convierten en piezas fundamentales para el cumplimiento de las funciones tributarias.

Luego de explicar la noción en estudio, se analizan las aplicaciones prácticas y reales de la estructura municipal vigente como Administración Tributaria Local.

4.2 Funciones ejercidas por órganos internos de la Administración Tributaria Local

a. Nivel aprobatorio

Es la cumbre de toda la estructura administrativa. Le compete la función elemental de determinar la política pública tributaria municipal, entendida ésta como el conjunto de reglamentos, directrices, orientaciones y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efectos de financiar la actividad del Municipio²⁰⁵. Como se había indicado, esto en términos de Administración Tributaria, se denomina “función normativa”, la cual está íntimamente relacionada con el principio de desconcentración operativa, que exige una concentración normativa.

Los órganos de éste nivel están encargados de unificar las interpretaciones normativas, de estandarizar los procedimientos y darles cohesión a los criterios utilizados para la toma de decisiones que afecten a los contribuyentes. También son los encargados de conocer en alzada, las actuaciones de los demás niveles,

²⁰⁵ Autores varios (2007). Política Tributaria Municipal. San José: Programa de Regulación de Catastro y Registro, Unidad Ejecutora, documento digital del Programa 1284/OC-CR, en coordinación con el IFAM. Pág. 4.

donde tendrán que garantizar la exactitud y la asertividad de los procedimientos tributarios.

Los órganos ubicados en este nivel son los encargados de planificar la forma en que las funciones tributarias serán satisfechas; y, consecuentemente, también poseen funciones de control para garantizar que dichos planes de trabajo se cumplan. Dentro de su función de planificación, se encargan de suministrar todos los implementos necesarios para que las acciones tributarias puedan ser cumplidas a cabalidad, por eso, son los encargados de las contrataciones de personal y de servicios, además de crear normativa e impulsar su creación, en fin, deben satisfacer todas las exigencias para que la Administración Tributaria funcione apropiadamente.

En resumen, los órganos integrantes de este nivel, son los que señalan el camino por seguir, establecen las metas por cumplir, brindan los suministros necesarios para llegar a tales fines, y controlan el fiel cumplimiento de los planes trazados.

La materialización de esta función se encuentra encarnada en las figuras de la Alcaldía y del Concejo Municipal.

i. Concejo Municipal

Es quien tiene la facultad exclusiva de iniciativa en cuanto a la creación de tributos municipales locales, y se requiere, para el caso de los impuestos, la aprobación legislativa, tanto para la creación como para la modificación de éstos; mientras que para los demás tributos municipales, solamente se requiere aprobación legislativa para su creación, siendo posible la modificación del tributo sin necesidad de requerir aprobación legislativa en ese sentido.

ii. Alcalde

Es el órgano máximo jerárquico administrativo, encarnado en la figura constitucional del ejecutivo municipal, conocido en la actualidad como Alcalde Municipal, que es el administrador general de la corporación local. El Alcalde es quien administra, supervisa y sanciona a los trabajadores municipales, por eso, en este funcionario se visualizan con mayor fuerza, las funciones de control y de planificación, puesto que tiene a su cargo todo el personal municipal, con las excepciones de ley.

Según lo estatuye el artículo 13 inciso a) del Código Municipal, le corresponde al Concejo Municipal, conforme al plan presentado por el Alcalde municipal, fijar las políticas y prioridades del Municipio, para el periodo de gobierno respectivo. Esto es de gran relevancia, ya que de manera legal, se estatuye el instrumento llamado *Plan de Gobierno*, que permite realizar una programación logística de la actividad municipal, entre las que se encuentran la Política Tributaria Municipal.

La política es un factor de gran relevancia en el tema de la recaudación. En muchas ocasiones, lamentablemente, los intereses políticos de los altos funcionarios, interfieren de manera negativa en la buena administración tributaria, así lo muestran las estadísticas del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, en el que se destacan como uno de los indicadores de la problemática de la gestión de recaudación, la falta de interés político²⁰⁶

El ejercer con mayor rigurosidad las potestades de recaudación que poseen los municipios, trae como consecuencia para las figuras políticas que los integran (regidores, síndicos, alcaldes) un alto *costo político*, entendido como aquél pesar o descontento que sienten los administrados por la implementación de un modelo tributario. Tal costo debe, necesariamente, ser compensado con un *Plan de*

²⁰⁶ **BUSTILLOS ROBLERO, W. y Otros.** Problemática de la Gestión de Cobro Municipal. San José: IFAM, Dirección de Gestión Municipal, Sección de Administración Tributaria. 2006. Pág. 22-28.

Desarrollo e Inversión; es decir, la política tributaria no es más que un instrumento para la obtención de recursos necesarios y suficientes para el verdadero fin de la institución municipal, que es, la prestación de servicios y el cuidado de los intereses locales.

Dichas políticas tributarias municipales deben tener al menos tres objetivos²⁰⁷:

“a) Contribuir, junto con la política económica general, a que se obtenga una asignación de recursos lo más eficiente posible desde el punto de vista social.

b) Proporcionar los recursos necesarios para cubrir los gastos fiscales en que se decida incurrir, sin generar déficit ni superávit que no sean conscientemente buscados para realizar políticas anti-cíclicas.

c) Contribuir a una mejor distribución del ingreso. Por la vía tributaria, en especial por los impuestos progresivos a la propiedad de las personas, es posible corregir en parte las desigualdades de ingreso.”

b. Nivel Operativo

Es la base del sistema e incluye una gran variedad de funciones, entre la que se destacan las funciones de gestión, de fiscalización y de recaudación.

Sin perjuicio de que existan algunas labores que se están dejando por fuera, en lo que respecta a la función de gestión, se trata del manejo de información de los contribuyentes, a su sistematización, a su actualización; a la atención a contribuyentes, a brindar información a los mismos; y a ejecutar los medios de control y comprobación del cumplimiento por parte de los contribuyentes y de los administrados. En cuanto a las labores de recaudación, se refiere a la recuperación de los montos adeudados al Municipio producto de la prestación de los servicios municipales, por impuestos (patentes, bienes inmuebles) y demás tributos en los cuales no existe un servicio de por medio; y la aceptación o rechazo de otras formas de extinción de las deudas tributarias diferentes al pago.

²⁰⁷ Autores varios. **Óp. Cit.** Pág. 7.

Algunos departamentos asociados tradicionalmente, con este nivel son: facturación, atención al cliente, cajas, departamento de cobros y de rentas y cobranzas, actualización y gestión de los registros de información de contribuyentes, exoneraciones, administración de arreglos de pago, inspecciones y notificaciones, entre otros.

El nivel operativo de la Administración Tributaria requiere estar en continua coordinación con los departamentos y encargados que se encuentran fuera de ella, y poder acceder a la información necesaria para realizar las funciones que le corresponden. Es de vital importancia la continua comunicación y transferencia de datos para que la Administración Tributaria cuente con toda la información que sea de importancia tributaria y así, mantener actualizado el conocimiento sobre los contribuyentes.

Un ejemplo de coordinación interdepartamental se da en el caso de la recolección de desechos sólidos, conocida como recolección de basura. Los funcionarios que prestan y administran dicho servicio, no dependen directamente de la Administración Tributaria, pero de la información suministrada por dichos funcionarios se extrae la identificación del obligado tributario, su domicilio, el tipo de tributo que le pesa a su cargo (si es basura residencial, comercial o industrial), la estimación del costo del servicio prestado (que sirve como base imponible para el cálculo del tributo), entre otros. Toda esta información es recopilada por la Administración Tributaria, para que los funcionarios ubicados en el nivel operativo, se encarguen de realizar la etapa de gestión y recaudación del tributo antes comentado. Los funcionarios municipales que prestan el servicio y detecten un cambio en un contribuyente (cambio de categoría de residencial a comercial, o de comercial a industrial, o alguna variación de éstas), lo deben reportar a la Administración Tributaria, para su reajuste respectivo.

Con respecto a la función de fiscalización, se ha discutido doctrinariamente, si las municipalidades poseen o no las mismas facultades de fiscalización que tiene el Gobierno Central. Podemos responder a esta interrogante, a la luz de lo establecido en el artículo 99 del CNPT, que determina las facultades de las Administraciones Tributarias, entre ellas la potestad de fiscalización. Dicha atribución se le otorga tanto al Fisco central, como a cualquier otro ente público que sea sujeto activo. Por eso, consideramos que la facultad de fiscalización está legalmente concedida a las municipalidades, y consecuentemente, los entes locales pueden realizar las inspecciones o fiscalizaciones tributarias que necesiten, todo con el objeto de hacer cumplir los fines tributarios de la Administración Local.

En resumen, los funcionarios ubicados en este nivel, tienen el deber de realizar las funciones de gestión, de atención al contribuyente, de fiscalización (cuando así se estime necesario), y de recaudación. Además, tienen la obligación de coordinar con los demás departamentos que posean información relevante para realizar sus deberes.

c. Nivel Decisorio

Es la etapa intermedia de toda la estructura administrativa tributaria; aquí se encuentran las instancias de jerarquía departamental, encargadas de realizar funciones de coordinación, dirección, planificación, control y evaluación, es decir, las labores propias de una jefatura.

Este nivel se encarga de ejecutar el Plan Político Tributario; de igual manera, se realiza las estadísticas y los controles administrativos sobre el nivel operativo, a través de la exigencia de informes, evaluaciones y rendiciones de cuentas a los funcionarios que se encuentran en el nivel operativo.

Aunque no está específicamente determinado por ley, aquí ubicamos al jefe de la Administración Tributaria, quien es esencial para cumplir con las labores que en este nivel se deben ejecutar.

Existen otros dos funcionarios que, aunque no son necesariamente parte de la Administración Tributaria, sí poseen puestos de jefatura dentro del municipio, y son de especial importancia para la primera, porque realizan tareas íntimamente relacionadas con las labores tributarias. Estos funcionarios son: el Contador Municipal y el Auditor Municipal; quienes también serán analizados dentro de este apartado.

i. Jefe o encargado de la Administración Tributarias o Rentas y Cobranzas

De esta figura emanan las directrices de dirección, organización y coordinación que rigen la práctica del nivel operativo. Es el superior inmediato de todo funcionario que se encuentra en el nivel operativo tributario, por lo que le competen las decisiones disciplinarias de control y sanción, lo que conlleva de igual manera, las funciones de evaluación administrativa.

Toda la información estadística y logística que emane de las labores de gestión y recaudación que sus auxiliares realicen debe ser de su conocimiento. Esta información es de gran importancia en el momento de redactar los informes que estén a su cargo.

Su regulación es de tipo reglamentaria, por lo que cada corporación local le designa funciones específicas. Vale la pena agregar que el denominado “Encargado de rentas y cobranzas” ha sido paulatinamente desplazado por la figura de “Jefe o encargado de la Administración Tributaria” que es mucho más amplia y especializada.

ii. Contador Municipal

Según la naturaleza de esta figura, su función es la de ser el financista municipal, auxiliar de la Alcalde municipal en la elaboración del presupuesto municipal, y la de ser el administrador de las cuentas municipales²⁰⁸.

Por otro lado, desde el punto de vista tributario, es un auxiliar de la Administración Tributaria, ya que de él emanan las certificaciones de deuda, vitales para la función recaudadora tributaria. A esta figura le corresponde realizar la denominada “*determinación tributaria*”, a la que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que, legalmente es la figura con la facultad de *certificar* las deudas municipales.

Su regulación está contenida en el artículo 71 del Código Municipal, que tiene que ser complementada con lo dispuesto en el artículo 65, párrafo segundo de la Ley General de Administración Pública, que al respecto dispone:

“2. La potestad de emitir certificaciones corresponderá únicamente al órgano que tenga funciones de decisión en cuanto a lo certificado o a su secretario.”

Sin embargo, desde la década de los setenta, con el anterior Código Municipal, el Tribunal Superior Civil de ese entonces, limitó y excluyó al secretario para efectos de emitir certificaciones contables, ya que dispuso:

“Toda certificación que se refiera a deudas por tributos municipales debe ser extendida necesariamente por el Contador o el Auditor y no por el Secretario, pues este tipo de certificaciones escapa de la competencia del último.

Las certificaciones que se extiendan serán fiel reflejo del estado real de la cuenta que se pone al cobro y por ello es necesario que se haga un desglose de las partidas que se certifican.”(Tribunal Superior Civil N° 707 de 22 de agosto de 1979)²⁰⁹

²⁰⁸ Código Municipal. Artículo 52.

²⁰⁹ INSTITUTO DE FOMENTO Y ASESORÍA MUNICIPAL. Óp. Cit. pág. 132.

La responsabilidad que conlleva esta función tributaria es excepcional, e incluso, la misma autoridad judicial lo destacó desde el año 1978 al decir:

“La suma que se indique forzosamente debe emanar de los libros que al efecto lleve la Corporación respectiva y en los que se asiente el saldo adeudado, ya que la facultad del certificar no puede ser irrestricta, en tanto podría prestarse a abusos o situaciones inconvenientes que no compaginan con el verdadero propósito de la Ley” (Tribunal Superior Civil No. 370 de 12 de mayo de 1978)

iii. Auditor Municipal

Según lo dispone el Código Municipal, todos los municipios deben contar forzosamente con un contador; sin embargo, solo aquellas municipalidades con un presupuesto superior a cien millones de colones tienen un Auditor interno propio²¹⁰. En la actualidad son pocos los municipios que están por debajo de dicho monto, de lo que podemos deducir, que está próximo el día en que todas las municipalidades cuenten con un auditor.

Inicialmente, las funciones del auditor se asimilaban mucho a las del Contador municipal, debido a que ambos se encuentran regulados en el Capítulo VI del Título III del Código Municipal. Esta situación cambió radicalmente con la introducción al ordenamiento jurídico de la llamada Ley de Control Interno²¹¹, que le brindó mayores facultades a la figura del auditor interno administrativo²¹², entre la que se destaca, la de ser fiscales y contralores de los fondos públicos de su institución²¹³.

Le corresponde al Auditor Interno, según lo dispone el artículo 22 inciso e) de la Ley de Control Interno, el autorizar la razón de apertura de los libros de

²¹⁰ Código Municipal. Artículo 51

²¹¹ Ley General de Control Interno. Ley 8292. Diario Oficial La Gaceta No. 169. San José, 4 de setiembre del 2002.

²¹² Ley General de Control Interno. Ídem. Artículo 20 a 38.

²¹³ Ley General de Control Interno. Ídem. Artículo 22 inciso a) y 33 inciso b).

contabilidad. También posee la facultad de certificar las deudas por tributos municipales.

Con la aseveración anterior, nace la duda de si el contador es quién ostenta prioritariamente, la función de certificación de deuda o si por lo contrario le corresponde al auditor. La solución a dicha interrogante nace de la interpretación armónica de las normas. Si bien es cierto, el citado numeral faculta a ambas figuras a certificar, lo cierto es que la figura del auditor, posee una serie de limitaciones que lo desplaza a un segundo plano, de carácter subsidiario, esto se extrae de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley de Control Interno, que dispone:

“Artículo 34. —Prohibiciones. *El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:*

- a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.”*

Esto nos permite concluir que, en principio, el auditor no debería emitir certificaciones, ya que dicha función es característica de la administración activa²¹⁴ municipal, por lo que las labores de certificación deben estar en manos de un funcionario autorizado para realizar labores propias de la administración activa, en este caso, el contador municipal. No obstante, si se analiza bien el citado numeral, podemos deducir que existen situaciones excepcionales, en las cuales el auditor sí puede realizar acciones de administración activa, específicamente “aquellas necesarias para cumplir su competencia”, entonces puede concluirse que el auditor puede certificar ante la falta, ausencia o incapacidad del contador municipal, por lo que se delega a una función supletoria.

²¹⁴ La propia Ley de Control Interno en su artículo 1º define Administración Activa como: “desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Desde el punto de vista orgánico es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan; incluyen al jerarca, como última instancia.”

2. Funciones ejercidas por terceros: coadyuvantes tributarios

Las funciones tributarias son muchas y no se agotan con las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria Municipal. En los apartados anteriores, se mencionaron las funciones y los funcionarios que forman parte de la estructura orgánica administrativa, por ello se les denominó órganos internos. Sin embargo, la Administración Tributaria va más allá de tales órganos, extendiéndose a terceros, quienes se convierten en coadyuvantes tributarios municipales, los cuales no son funcionarios del municipio.

A diferencia de lo que ocurre con las funciones ejercidas por los órganos internos, en el caso de los coadyuvantes, dichas funciones se limitan al nivel operativo, pues existe una verdadera reserva legal en lo que se refiere a los niveles decisorio y aprobatorio.

Como se desprende de las anteriores manifestaciones, las funciones ejercidas por los coadyuvantes, se limitan a ayudar en las tres funciones tributarias: gestionar, fiscalizar o recaudar, con la finalidad de mejorar el desempeño de la actividad desarrollada por la Administración Tributación del Municipio.

El Coadyuvante Tributario se puede definir como: “Aquella persona física o jurídica, pública o privada, que no posee una relación directa con la estructura orgánica de la Administración Tributaria, pero que, debido a su naturaleza y finalidad, facilitan alguna de las funciones de ésta, ya sea, brindándole servicios o facilitando información.”

Cabe aclarar que, en relación con el deber de brindar información, existen al menos dos tipos de sujetos compelidos a tal obligación. En primer lugar está el contribuyente, o sea, el obligado tributario, quien debe darle todos los elementos necesarios a la Administración Tributaria (deber de informar). En segundo lugar, se encuentra quien posee información de relevancia tributaria de algún

contribuyente (tercerización de la información); los coadyuvantes tributarios se ubican en esta última situación.

Esta obligación se encuentra contenida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en su artículo 105 dispone:

“ARTÍCULO 105.- Información de terceros. Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.”²¹⁵

Se puede concluir de artículo anterior, que pueden existir al menos dos formas de obtener información de terceros: la dada por el reglamento particular creado al efecto, o la obtenida por el requerimiento individualizado. A los anteriores, se puede agregar una tercera figura, la contratación, acuerdo o convenio entre dichas personas y la Administración Tributaria.

El requerimiento individualizado, regulado en los artículos 105 y siguientes del CNPT, se caracteriza por ser ocasional, de esta manera, entre el sujeto coadyuvante tributario y la Administración no existe una verdadera relación. La Administración Tributaria, en el ejercicio de su facultad de imperio, solicita a la persona cierta información de relevancia para sus intereses y objetivos, y el cumplimiento a tal solicitud es obligatorio. Una vez cumplido el requerimiento, se agota la relación entre el coadyuvante y la Administración. Este mecanismo tiene relación directa con las funciones de gestión y de fiscalización tributaria.

²¹⁵ Además, el mismo cuerpo normativo realiza un extenso desarrollo del requerimiento a éstas personas, al efecto se pueden consultar los artículos 105, 106, 107, 108, 109, 112, 113, 114, 115, todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La segunda modalidad, es la de pactos, convenios o acuerdos. Se encuentra regulada por los artículos 4 inciso f), 9, 11 y 13 inciso e) del Código Municipal, se caracteriza por ser de carácter *permanente*, es decir, su duración es en principio, ilimitada. Es característico de las relaciones intermunicipales o interinstitucionales, y puede servir tanto para el intercambio de información como para la prestación de servicios.

Por último, la modalidad de contratación, es regida por lo dispuesto en la Ley de Contratación Administrativa y su Reglamento, y por imperativo de ley. Si bien es cierto, todas las funciones que se desarrollan pueden ser realizadas por la propia Administración, por motivos de conveniencia, oportunidad y eficiencia, se pueden dejar en manos de los contratistas. Este tipo de relaciones es de carácter *temporal*, ya que su duración tiene un límite de cuatro años²¹⁶. Usualmente, esta clase de contrataciones tienen obligaciones adherentes para el coadyuvante tributario, que se encuentran previamente establecidas en un Reglamento Municipal elaborado al efecto.

La modalidad de contratación administrativa no se limita únicamente a contratos para obtener información, también se puede utilizar –y de hecho es muy frecuente– para las otras labores incluidas dentro de la gestión tributaria y para las funciones de recaudación.

“ARTICULO 167.- Integración de la Oficina de Cobros.

Para el cobro judicial o extrajudicial que le compete, la Oficina de Cobros debe estar integrada por:

[...] c) Un cuerpo de fiscales específicos, integrado también por abogados, que puede designar el Ministerio de Hacienda en el número que considere apropiado...”

²¹⁶ Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa. Decreto 33411. Diario Oficial “La Gaceta” número 210. San José 2 de noviembre de 2006. art. 163 párrafo quinto.

Como se puede deducir del articulado anterior, la contratación de terceros para realizar las funciones de recaudación, está legalmente autorizado para las administraciones tributarias.

Son muchas y muy complejas las funciones tributarias a cargo de los municipios, y en ocasiones, las Municipalidades no poseen el personal o este es insuficiente para poder cumplir con sus deberes. En este escenario, los coadyuvantes tributarios son verdaderamente importantes, como instrumentos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. También, puede que por razones de conveniencia, los entes locales consideren que es más ventajoso contratar a terceros para que realicen alguna de las actividades tributarias y buscar la optimización de sus labores, lo cual es totalmente válido.

Teniendo en claro los tipos de coadyuvantes tributarios y su forma de relacionarse con la Administración Tributaria, se analizará quiénes pueden ser coadyuvantes tributarios municipales, esto, sin pretender dar una lista taxativa, ya que, como se desprende de las modalidades explicadas, se trata de un sistema *numerus apertus*, por lo que es imposible realizar una lista taxativa de quienes ayudan en las funciones tributarias municipales.

a. Coadyuvantes en la función gestora

Son todas aquellas personas que, voluntaria o por requerimiento de parte, coadyuvan con la función gestora, principalmente en lo que a actualización de información tributaria, se refiere.

Se utilizan las tres modalidades: la de contratación, la de convenio y la de requerimiento individualizado. En el caso de la contratación, se refiere a aquellas personas, físicas o jurídicas que se encargan de “depurar” la información existente en la base de datos, y puede manifestarse de muchas formas; por ejemplo, en la contratación para la cogestión tributaria, que consiste en que el contratista realice

un análisis de la base de datos municipal para detectar multiplicación de cuentas, administrados fallecidos, quebrados o disueltos²¹⁷, bienes que han sido traspasados, segregados o sometidos a un régimen especial de propiedad²¹⁸, cambio de domicilio del contribuyente y otros.

b. Coadyuvantes en la función fiscalizadora

En el campo de los coadyuvantes tributarios, no es común ver contrataciones administrativas o convenios que faciliten la función fiscalizadora, sino que, los que se ven involucrados como coadyuvantes en las funciones de gestión y recaudación, actúan de manera indirecta, pero efectiva, como indicadores que les facilita a las corporaciones locales fiscalizar las obligaciones tributarias.

Dos ejemplos revelan este efecto “colateral” que los coadyuvantes gestores y recaudadores provocan. El primer ejemplo se da en la relación Ministerio de Hacienda y Municipalidad, ya que cuando esta última solicita las declaraciones de renta al primero, para efectos de corroborar la estimación de un patentado, puede salir a relucir desfases de la información, lo que provoca la modificación automática de la base imponible de la patente, suceso que ocurre en doble vía, pues el Ministerio de Hacienda puede realizar la misma función de fiscalización. Otra colaboración que existe entre el Ministerio de Hacienda y las municipalidades, se da a través de uno de los órganos especializados de la primera, nos referimos al Órgano de Normalización Técnica (ONT), el cual es el encargado de brindar apoyo técnico jurídico en los procesos de valoración de las Administraciones Tributarias.

El segundo caso es la relación entre la Municipalidad y el Registro Público; específicamente, los registros Inmobiliario e hipotecario, cuya información permite

²¹⁷ Dependiendo de si es persona física en el primer supuesto, o jurídica en los dos siguientes.

²¹⁸ Como lo puede ser la conversión de bien privado a público, o de propiedad simple a condominio.

fiscalizar los valores reportados del inmueble, para efectos de fiscalización en la base imponible en el registro de datos de Bienes Inmuebles y facilitar al Municipio, la realización de las modificaciones tanto automáticas, como ordinarias.

De lo anterior se puede deducir que la función de los coadyuvantes respecto de la función fiscalizadora es la generación de *controles fiscales cruzados*, con el fin de detectar incumplimientos, fraudes fiscales y anomalías tributarias.

Por último, se debe aclarar que las nociones anteriormente desarrolladas han sido parcial o totalmente recuperadas en los Modelos de Administración Tributaria, cuyo análisis se presentará en las próximas páginas, y el cual versa sobre las prácticas reglamentarias municipales vigentes.

c. Coadyuvantes en la función recaudadora

Hay que recordar que en lo que a recaudación se refiere, existen dos etapas recaudatorias: la voluntaria y la coactiva. En la primera, se utilizan los mecanismos ordinarios de recaudación y de percepción tributaria, donde la Administración promueve e incentiva el pago voluntario; aunque en esta etapa no se ejerzan acciones coercitivas, sigue existiendo una participación activa por parte del Municipio. En la segunda etapa, frente a la omisión del contribuyente, la Administración pasa a una posición más activa y utiliza los mecanismos de cobro administrativo, extrajudicial y judicial correspondientes.

El CNPT contempla expresamente, la posibilidad de utilizar fiscales específicos o coadyuvantes tributarios, para llevar a cabo la recaudación. En la etapa de recaudación voluntaria son comunes los convenios con los bancos y entidades financieras, que funcionan como cajas recaudadoras descentralizadas²¹⁹. Este tipo de relaciones se concretizan por medio de la instauración de sistemas

²¹⁹ Reglamento Regulador de la Gestión de los Fiscales Específicos para el Cobro Judicial. Decreto 28208. Diario Oficial “La Gaceta” número 222, Alcance 88-A. San José 16 de Noviembre de 1999.

informáticos de intercambio y consulta de las cuentas tributarias almacenadas en las bases de datos de la Administración Tributaria, a cambio de cierto porcentaje en las transacciones bancarias. Las ventajas de este tipo de coadyuvancia son muchas, entre las que se encuentran: la posibilidad de pagar las deudas municipales en cualquier sucursal de la entidad financiera en el país y la posibilidad de pago por vía electrónica, con lo que se habilita el pago las 24 horas del día, todos los días del año, e incluso, en caso de dificultad de pago, se puede tener acceso al crédito financiero²²⁰.

Por su parte, en la etapa coactiva los coadyuvantes son de dos tipos: los que funcionan como notificadores, y los abogados que realizan el cobro coactivo. Su forma de vincularse con la Administración Tributaria Municipal es por medio de la contratación Administrativa. En las dos primeras etapas, el cobro administrativo y extrajudicial consiste en una intimación al contribuyente para que se apersona a cumplir con sus deberes tributarios, por medio de una notificación en la que se le da un plazo de gracia para su cumplimiento. En el caso del cobro extrajudicial, la intimación es más agresiva, siempre con la finalidad de no recurrir a la etapa ejecutiva. Por lo general, en la vía reglamentaria, se establece la prohibición de los coadyuvantes de recibir dineros diferentes a los correspondientes al pago por concepto de sus servicios de cobro, en consecuencia, se está vedado para ellos pactar con el contribuyente moroso los pagos fraccionados, conocidos como “arreglos de pago”, ya que estas funciones (la de recaudar y gestionar), se encuentran exclusivamente dadas a los funcionarios municipales.

Como su forma de relacionarse con la Administración es la contratación de servicios, los coadyuvantes no se convierten en funcionarios municipales, ya que no existe relación laboral ni sujeción disciplinaria administrativa²²¹, lo que no

²²⁰ Explícitamente, el artículo 108 del Código Municipal, le autoriza a las Municipalidades a celebrar convenios de recaudación con cualquier ente del sistema financiero y bancario nacional.

²²¹ Ley de Contratación Administrativa. Ley 7494. Diario Oficial “La Gaceta” número 110. San José 8 de junio de 1995. art. 65.

quiere decir, que su conducta no pueda ser controlada y sancionada ante el incumplimiento, esto por parte de la corporación local contratante²²².

En el caso de la etapa ejecutiva judicial, las personas jurídicas o abogados contratados al efecto, se encargan del cobro coactivo de las deudas municipales mediante los mecanismos estatuidos en la Ley de Cobro Judicial.

Lo interesante de este tipo de coadyuvantes, es que el tipo de contratación conlleva lo que se conoce como *costo trasladado*, ya que la Municipalidad no tiene obligación de pagarle a estos coadyuvantes, pues los costos de operación los cubre el contribuyente moroso. Por lo que se puede concluir que la contratación con este tipo de coadyuvantes no conlleva una erogación por parte de la Administración Tributaria, y las obligaciones del Municipio se limitan a brindar la información necesaria para el cobro y cumplir con sus facultades y deberes de fiscalización sobre los coadyuvantes recaudadores contratados.

Según se puede observar, el modelo que utilizamos como base de análisis, está fundamentado en una organización por niveles. Con esto se vuelve más sencillo visualizar la forma en que las municipalidades se pueden organizar de acuerdo con los principios de especialización funcional y de desconcentración operativa, y distribirse así, las cuatro funciones básicas tributarias (normativa, gestión, fiscalización y recaudación), con el propósito de alcanzar su fin último: la función de asignación. De esta manera, contamos con un modelo que cumple con todos los requerimientos de una verdadera Administración Tributaria; que, además, es autóctono, específico para las Administraciones Descentralizadas y apoyado por un ente especializado en el tema municipal como lo es el IFAM, que no coarta la autonomía que poseen los entes locales para autogobernarse.

A continuación, realizaremos un análisis de las formas existentes empleadas por los municipios para la organización de la Administración Tributaria, utilizando

²²² Recordemos que existen las sanciones de incumplimiento contractual, ejecución de garantías de contratación, etc.

como base para tal estudio lo expuesto en este apartado, lo cual nos brinda una base sólida para realizar un diagnóstico de la situación organizativa de cada Municipio, y así, identificar las ventajas y desventajas de cada esquema organizacional.

4.3 APÉNDICE: MODELOS EXISTENTES DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA: ANÁLISIS DESDE UNA PERSPECTIVA ORGANIZATIVA

4.3.1 Introducción

Con este fin nos hemos dado a la tarea de recabar, a través de los sistemas de información en línea –por ejemplo la página de SCIJ, las páginas web oficiales que poseen estos entes municipales, para mencionar algunos– además de la consulta directa a las administraciones municipales, información sobre todos los reglamentos de recaudación existentes y vigentes relativos al cobro de tributos municipales, que fueran útiles para analizar la forma en que se organiza, sistematiza y regula el recaudo tributario de cada municipio en la actualidad.

Este examen reglamentario se extiende también a los ocho concejos municipales de distrito existentes en nuestro país, a los que por regla general, se les ha encomendado llevar a cabo la recaudación de los tributos municipales en su respectivo distrito.

Con este estudio, se pretende examinar, clasificar y sistematizar los tipos de reglamentos que actualmente, están siendo empleados por las municipalidades y los concejos municipales de distrito. A través de dicho examen, se pretende encontrar las similitudes, fortalezas y debilidades en cada uno de los tipos de modelos reglamentarios. Esta información será de gran valor para poder confeccionar nuestra propia propuesta organizativa.

4.3.2 Regulación Actual: Los modelos de recaudación existentes

Para iniciar el análisis sobre los modelos empleados en la recaudación de los tributos, hay que tener presente que en el caso de las Municipalidades de Alajuelita, Alvarado, Los Chiles, San José y Santo Domingo; no existe al momento de realizarse este trabajo, una regulación reglamentaria sobre la recaudación tributaria. La misma ausencia existe en los concejos municipales de distrito, con excepción del Concejo de Colorado. Por lo tanto, los otros concejos municipales de distrito, deberán utilizar los modelos recaudadores que posean las municipalidades a las que están adscritos. En el caso de muchas municipalidades, como Barva, San Isidro y Alajuelita, existen reglamentos para la recaudación de ciertos tributos, por lo que solamente existe una reglamentación parcial de la recaudación. En otros cantones lo que existe es una escueta normativa sobre la contratación de abogados externos para el cobro de tributos, que no puede considerarse en sentido estricto un reglamento sobre recaudación.

Lo anterior significa, que cerca de un veinte por ciento de estas instituciones, desaprovechan la oportunidad de poder dotar a su gestión recaudatoria de mayor coherencia y claridad a través de la implementación de un reglamento.

En las municipalidades donde sí existe reglamento, podemos señalar en términos generales, que los hemos agrupado según su semejanza normativa, además:

4. **Modelos Generales:** Existen seis tipos diferentes de reglamentos generalizados. Estos son implementados por varios entes municipales, con algunas modificaciones en la mayoría de los casos, pero que en lo sustancial mantienen una estructura organizativa y funcional común. A estos modelos los hemos denominado: Modelo predominante, Modelo desestructurado, Modelo de unidad de cobro reforzada, Modelo tripartito, Modelo de los cantones productores de banano y Modelo guanacasteco.

Estos modelos deben su nombre a alguna característica que encierra lo esencial de la estructura propuesta, o que está determinado por las Municipalidades que los emplean.

5. **Modelos Únicos:** Además de los seis modelos generales, existe una séptima agrupación que hemos denominado Modelos independentistas. Estos son siete reglamentos empleados únicamente por una municipalidad y que no poseen semejanza a los otros tipos de modelo. Dentro de esta clasificación tenemos los modelos de Abangares, Cartago, Curridabat, Goicoechea, Heredia y Tarrazú.

Se analizarán las características de cada uno de los modelos y se enfocará la parte organizativa de estos, cuyo análisis es el eje de este Título.

Para ello, primero realizaremos un acercamiento general al modelo de análisis, las municipalidades que lo emplean, su estructura organizativa básica, las atribuciones que se le da a cada departamento y/o funcionario (a). Posteriormente, se estudiará ampliamente cada uno de los niveles organizativos y los diferentes actores ubicados dentro de cada nivel, los deberes generales que encierra cada departamento o jefatura, las funciones que realizan y sus atribuciones.

Teniendo en cuenta que cada municipio toma el modelo general y lo adapta a su propia realidad, se hará mención a las modificaciones más relevantes que algunas municipalidad realizan al modelo general, y si tales cambios se consideran beneficiosas a innovadoras o si es todo lo contrario.

En lo que respecta al análisis de sus fallas, únicamente se hará una breve enumeración de los defectos encontrados para analizarlos ampliamente en la tercera parte de este capítulo, como se ha señalado en el inicio.

4.3.2.1 Modelo 1: Modelo Predominante

Es el modelo más empleado por los entes municipales, está orientado, principalmente, a regular la recaudación en la etapa de *cobro judicial*, aunque en algunas municipalidades, se ha incorporado de una forma más o menos exitosa el cobro administrativo y el cobro extrajudicial.

De dichos títulos, el de cobro judicial es el más relevante, ya que ahí, se estructura toda la parte organizativa y la distribución de funciones de cada departamento.

Un aspecto que define la forma de organizar la recaudación propuesta por este modelo, se basa en el hecho de que el cobro judicial y, en algunas ocasiones, el extrajudicial, será realizado en forma exclusiva por los abogados externos, contratados por las municipalidades para tales efectos.

En su estructura organizativa, el Departamento de Cobros se encarga de fungir como intermediario entre los abogados y la municipalidad, y se encarga de suministrar la información necesaria para que los litigantes realicen el respectivo cobro. Además, es el encargado de fiscalizar el desempeño de los profesionales en derecho.

El problema principal de este Modelo es que se concentra mayoritariamente en el cobro coactivo por la vía judicial, abarcándose solamente una de las posibilidades que contempla la legislación para que las Administraciones Tributarias recauden los tributos que les corresponden.

Este modelo a su vez se divide en dos grandes subtipos que, aunque poseen importantes similitudes en la parte estructural y conceptual, guardan diferencias sobretodo en la forma de regular las atribuciones y funciones de cada uno de los actores dentro del cobro de los tributos municipales.

i. Subtipo A

Este modelo es utilizado por las municipalidades de: Alajuela, Atenas, Bagaces, Buenos Aires, Carrillo, Colorado (concejo municipal de distrito), Corredores, Dota, El Guarco, Guatuso, Jiménez, La Unión, Monte de Oro, Moravia, Naranjo, Orotina, Osa, Paraíso, Parrita, Poás, , Puntarenas, San Mateo, San Rafael, Siquirres, Tibás, Tilarán, Turrialba, Upala y Valverde Vega.

A continuación, se hará un análisis de todos los sujetos involucrados en el procedimiento recaudatorio, según este primer subtipo:

a. Alcalde y Concejo Municipal o de Distrito:

Las funciones que realiza varían según la Municipalidad de que se trate, así, pueden otorgar a uno de ellos o establecer su participación en forma conjunta. Entre sus funciones y atribuciones están:

- i. Nombrar a los abogados externos para que realicen el cobro judicial.
- ii. Fungir como el órgano máximo de fiscalización de la función de los abogados externos, es decir, son los encargados de ordenar un procedimiento administrativo para determinar si el profesional en derecho cometió una falta, y en caso de tenerse por comprobada la desaplicación del reglamento, ordenar una sanción o una resolución del contrato con el abogado.
- iii. Dar el visto bueno a casos de excepción en lo referente a arreglos de pago.

b. Oficina de Cobros:

Recibe otros nombres como Departamento o Sección de Cobros, Oficina o Departamento de Gestión de Cobros, o Departamento de Rentas y Cobranzas.

Está bajo la supervisión del órgano aprobador, sea este el Concejo o el Alcalde, a quienes debe rendir informes sobre su función.

Dentro de sus funciones y atribuciones específicas están:

- Gestión de Cobro
 - Crear o implementar los mecanismos y controles necesarios para hacer efectivo el cobro y el correspondiente pago de las cuentas morosas, tanto administrativa como judicialmente.
 - Emitir un aviso de cobro a los deudores antes de enviar el caso a cobro judicial.
 - Recomendar la contratación de más profesionales en derecho para que lleven a cabo el cobro judicial.
- Control de la labor de los abogados externos
 - Entregar a los abogados externos, la documentación necesaria de las cuentas en estado de morosidad, para que procedan al cobro judicial.
 - Ejercer el control de la labor realizada por todos los abogados externos contratados, mediante la revisión de los informes mensuales que estos deben entregar, u otra información que decidan requerir; y en caso de irregularidades debe comunicarlas al órgano aprobador.
 - Distribuir equitativamente entre los abogados externos, los casos que irán a cobro judicial.
 - Recibir toda la documentación y los comunicados provenientes de las gestiones de cobro realizadas por los abogados externos.
- Arreglos de Pago
 - Realizar todos los trámites de arreglos de pago

Es importante tomar nota de que en la mayoría de los casos, los reportes de anomalías a los que está obligada esta sección, deben ser brindados directamente por la Jefatura de este departamento.

c. Comisión especial o municipal:

Algunos entes que emplean este modelo, establecen la creación de una comisión especial, encargada en un primer momento, de realizar la preselección de los abogados candidatos para que realicen el cobro externo, que luego serán nombrados por el órgano aprobador. Generalmente, cuando el órgano que va a contratar es el Concejo, la comisión está integrada por el Alcalde, un representante de cada una de las fracciones políticas presentes en el Concejo y, con menor frecuencia, también se incluye dentro de la comisión al Jefe del Departamento de Cobros.

En algunos reglamentos también le corresponde a esta comisión tomar la decisión de prescindir de los servicios del profesional, luego de que se haya comprobado que han infringido alguna disposición y que la falta amerite la rescisión del contrato.

Llama la atención que sea esta comisión y no el órgano que nombra al abogado, quien dicta la rescisión del contrato.

d. Abogados externos:

En algunas municipalidades, ya se concibe la idea de que el cobro de impuestos esté en manos de empresas especializadas en cobros, y no únicamente en los abogados. Según lo establecido en el propio reglamento, la relación entre los abogados y la municipalidad se debe regir bajo las normas de la contratación administrativa y no las laborales, aunque, como se verá más adelante, ésta línea divisoria no es clara en algunas ocasiones.

Entre sus deberes están:

- Requisitos previos
 - Poseer un bufete dentro del cantón, aunque en algunos casos, las disposiciones sobre la localización de la oficina del abogado son aún más estrictas. Además, no puede ausentarse de la oficina por más de cierto tiempo sin dejar a otra persona encargada.
 - Presentar una tabla de honorarios.
- Deberes durante la relación contractual
 - Cumplir con lo establecido en el Reglamento de Cobros y en cualquier otra directriz emanada del órgano aprobador.
 - Verificar que el trámite administrativo haya sido llevado de forma correcta.
 - Rendir informes de manera periódica a la Oficina de Cobros y cualquier otra información relacionada con el progreso de los casos, como las fotocopias de los escritos presentados.
 - Excusarse de llevar algún caso, cuando exista conflicto de intereses.
 - Rechazar los pagos dirigidos a la deuda que posee el contribuyente con la Municipalidad.
 - Seguir una serie de órdenes sobre plazos y otras disposiciones que van desde el inicio del proceso hasta la parte de ejecución y remate. Por ejemplo, cotejar el edicto antes y después de su publicación e informar con tiempo a la Municipalidad sobre el resultado del remate.
- Deberes al finalizar la relación contractual
 - Comunicar a la Municipalidad con antelación, su decisión de dejar de servir como abogado externo, si desea tal separación. Como resultado de esta decisión, en la mayoría de los casos, esto implica una inhabilitación para poder volver a concursar nuevamente.

e. Jefatura de Hacienda:

En varios reglamentos, se establece que este funcionario es quien el Departamento de Cobros debe dirigir sus reportes, en caso de observar anomalías y que, además, es un obligado directo para prestar ayuda técnica si la Oficina de Cobros lo requiere así.

f. Otros departamentos:

Gran variedad de departamentos trabajan junto con la Oficina de Cobros para poder realizar un correcto cobro de los impuestos, entre ellos, se mencionan al Departamento de Tesorería, para el caso de los arreglos de pago. También se menciona al Departamento de Contabilidad que es la encargada de confeccionar las certificaciones del contador municipal; al Departamento de Ingeniería y/o Catastro para que realice un avalúo de los bienes como un paso para solicitar el remate de los inmuebles.

En algunas ocasiones, también se menciona la participación del Asistente del Alcalde o del Jefe Administrativo Financiero, que actúan en coordinación con el Alcalde o en ausencia de éste.

1. Críticas al Modelo

Algunos de los defectos más relevantes que posee este modelo en lo que respecta a la parte organizativa del reglamento, son:

- Delegación inapropiada de funciones en los casos en que la Alcaldía y el Concejo no actúen de manera conjunta.
- Errores en la implementación de las potestades sancionatorias de la Municipalidad.

- Incorrecta determinación de la forma de pago de los servicios de los abogados externos.
- Exigencias desproporcionales por parte de la Municipalidad hacia el abogado externo.
- Creación irregular de comisiones.
- Laboralización de la relación contractual.

2. Particularidades de algunas Municipalidades

En el caso de la Municipalidad de Moravia, se incorporan tres secciones, una sobre cobro administrativo, que verdaderamente le viene a dar mayor claridad a las labores que debe realizar el Departamento de Cobros en esta etapa; una sección de control de labores de abogados contratados, que viene a repetir lo establecido por los demás reglamentos sobre este tema; una parte sobre procedimientos para el otorgamiento de aplazamientos y fraccionamiento de pagos, que, además de regular un tema que los reglamentos pasan por alto, viene a engrosar la lista de funciones propias del Departamento de cobros.

Lamentablemente, en el artículo 20 del reglamento de la Municipalidad de Moravia, se establecen mayores controles y una gran cantidad de deberes del abogado para con la Administración, lo que aumenta las posibilidades de que se llegue a tomar la relación Municipalidad – Abogado, como si se tratara de una relación laboral.

En los casos de las municipalidades de Buenos Aires y Orotina, se incluyen dos secciones: una sobre cobro administrativo y otra sobre el agotamiento de la vía administrativa que, al igual que sucede en el caso anterior, significan una mayor carga de funciones para la Oficina de Cobros.

ii. Subtipo B

Este subtipo es utilizado por las municipalidades de: Garabito, Golfito, Hojancha, León Cortés, Limón, Nandayure, Puriscal, Santa Bárbara y Turrubares.

En esta parte se hará un análisis comparativo sobre los aspectos que separan ambos subtipos del modelo predominante. Se inicia con los actores que participan en este modelo para lograr la recaudación tributaria:

▪ **Alcalde:**

En este subtipo, el único órgano aprobador que se menciona es al Alcalde, quien aunque es el encargado de terminar la relación contractual con el o los abogados, no se menciona de forma específica, que él sea el encargado de contratar a los abogados externos.

▪ **Oficina de Cobros:**

Una innovación de este subtipo, es especificar que la Oficina de Cobros es parte del Área de Administración Tributaria, lo cual implica, que las municipalidades que emplean este modelo, aunque sea de manera conceptual, reconocen que la recaudación de impuestos es únicamente, uno de los vértices de la Administración Tributaria a cargo de los Entes Locales.

Dentro de sus funciones y atribuciones específicas que se incorporan con este subtipo están:

- Realizar el cobro de manera oportuna.
- Emitir un aviso de cobro a los deudores, antes de enviar el caso a cobro judicial.

En cuanto a la distribución de los casos, se deja de lado la búsqueda de la equidad y se establece que la distribución se hará de manera aleatoria y en

algunas ocasiones a través de un sistema de cómputo. También pierde la posibilidad de recomendar la contratación de más profesionales en derecho.

- ***Jefe de la Oficina de Cobro:***

En este caso, se elimina la figura de la Comisión que existía en el Subtipo primero, y es esta jefatura la encargada de comunicar al Alcalde de las irregularidades que se presenten en el desempeño de los abogados externos.

- ***Abogados externos:***

Estos continúan con muchos deberes que mencionábamos en el subtipo pasado. Aquí, se mencionan algunas variaciones, comenzando por los nuevos deberes que se les confieren:

- Firmar un contrato de aceptación de las condiciones que imponga la Municipalidad, dentro de un término pactado.
- Serán responsables de la cartera de saldos deudores que les entregue la Municipalidad. Estos datos se deben personalizar e individualizar hasta lograr el pago respectivo.

Sobre la forma de contratación de los profesionales, se establece que debe ser mediante un concurso público y se instituye que el nombramiento se hará con cargo a una subpartida presupuestaria.

En lo referente a los honorarios de los abogados, se establece que estos se calcularán de acuerdo con el monto de las sumas pendientes de pago, además de los decretos de honorarios profesionales, y demás formas legales que establece el pago de los profesionales.

Es de gran importancia señalar que deberes como: poseer un bufete como mínimo dentro del cantón central, la sujeción a un tiempo para poder ausentarse de la oficina sin dejar a otra persona encargada, presentar una tabla de honorarios, la penalización por renunciar a ser un abogado externo; son abandonados por este subtipo del modelo.

- **Otros departamentos:**

Únicamente se hace mención del departamento encargado de emitir y realizar los avalúos antes de llevar la propiedad a remate.

1. Críticas al Modelo

Con la excepción de la creación irregular de comisiones, este modelo subtipo comparte todos los demás defectos que posee el primer subtipo, aunque en una menor medida, pues de hecho, se eliminan o se replantean muchos de los articulados que presentan problemas.

2. Particularidades de este Modelo

En la Municipalidad de Limón, se crea una disposición para los casos de arriendo y/o concesión, donde los abogados externos deberán tramitar los procesos de desalojo y/o de caducidad de concesión o arriendo.

Además, es la única Municipalidad que establece el contrato de cuota litis, como la forma de pago de los servicios brindados por los abogados externos.

Otras municipalidades optaron por adaptar de otra forma el presente modelo. Tal es el caso de la Municipalidad de León Cortés, que establece en forma corta y poco estructurada, el cobro extrajudicial en manos de los abogados externos.

Diferente es el caso de la Municipalidad de Golfito, que logra regular mejor que otras municipalidades que utilizan este modelo, lo referente a los avisos en la etapa de cobro administrativo y crea un acápite correspondiente a esta gestión.

La Municipalidad de Puriscal por su lado, establece un capítulo sobre formas de extinción de la obligación tributaria municipal, lo que implica nuevas funciones administrativas para la Oficina de Cobros, en lo que concierne a la tramitación de la compensación, de la condonación, de la devolución, etc. Esto, aunque puede tener su relevancia a nivel organizativo, no aporta nada a nivel operativo, pues únicamente, repite lo establecido sobre este tema en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por último, en la Municipalidad de Santa Bárbara, se prevé que el cobro judicial puede estar en manos de los propios abogados de la Municipalidad, a quienes se les imponen deberes y sanciones similares a las de los abogados externos. Con esto, se confirma que las municipalidades que utilizan este modelo, visualizan a los abogados externos como si fueran otro tipo de empleados municipales con características particulares.

4.3.2.2 Modelo 2: Modelo Desestructurado

Este modelo es utilizado por las municipalidades de Desamparados y de Flores. Su característica principal y por la cual lo hemos denominado “Modelo Desestructurado”, es la ausencia de una división en capítulos o títulos de los temas, así como la poca cantidad de articulados que poseen – en ambos casos se cuenta con veinte artículos nada más.

La gran diferencia entre ambos reglamentos radica en que mientras en la Municipalidad de Desamparados el cobro está a cargo de la Oficina de Cobro Administrativo, en la Municipalidad del Cantón de Flores, es la Oficina de Contabilidad la encargada de realizar la recaudación.

A continuación, se analizarán las atribuciones que se le otorgan a cada uno de los actores de la recaudación según la Municipalidad de Desamparados:

- **Departamento de Cobro Administrativo y Judicial:**

Este es la oficina encargada, como bien lo indica su nombre, del cobro judicial y administrativo, además de la dirección y el control de las acciones y las gestiones de lo que al cobro respecta. Para cumplir sus fines contará con el personal que requieran las necesidades del servicio. Dentro de sus funciones y deberes se encuentran:

- Atender la organización del cobro judicial y administrativo.
- Realizar las gestiones de cobro administrativo de las cuentas atrasadas.
- Distribuir entre los abogados, tomando en cuenta el rol alfabético que al efecto se establezca, los casos pasados a cobro judicial.
- Entregar la documentación necesaria de las cuentas en estado de morosidad a los abogados designados por la Administración para que procedan a su cobro por la vía judicial.

- ***Abogados externos:***

Se establece que entre la Municipalidad y estos profesionales no existe una relación laboral, ya que su contratación será regida por la Ley de Contratación Administrativa. Una vez nombrados para el cargo, y aceptado el mismo por el profesional, deben iniciar la dirección de los procesos, en un plazo establecido por el reglamento en cuestión. Dentro de las obligaciones, deberes y atribuciones que poseen los abogados externos podemos enumerar:

- Cobrar judicialmente los créditos a favor de la Municipalidad.
- Informar periódicamente el estado de los procesos a su cargo.

- Rechazar la dirección de un juicio, cuando tuviere vínculo de parentesco o incluso de amistad, lo cual comunicará por escrito a la oficina correspondiente.
- Rechazar cualquier tipo de arreglo con el deudor que no haya sido autorizado por la Administración, así como no recibir pagos o abonos a la deuda, con excepción de la cancelación de sus honorarios. El abogado director podrá realizar arreglos de pago debidamente autorizados por el Departamento de Cobro Administrativo y Judicial, Dirección Financiera o por el Alcalde Municipal. La Institución establece las directrices que se deben contemplar en estos casos.
- Rechazar casos de litigio en contra de la Institución, el no cumplimiento de esta disposición hace que su nombramiento quede revocado automáticamente.
- Comunicar a la Oficina de Cobros si por fuerza mayor no pudieran atender el cobro en el plazo dado por este reglamento y enviar la totalidad de los expedientes judiciales que tienen en su poder, a la Oficina de Cobro Administrativo.

A estos profesionales en derecho se les exige poseer experiencia en la tramitación de cobros judiciales y estar debidamente incorporados al colegio respectivo. El pago de los servicios de estos profesionales se realiza a través del cobro de honorarios que paga el contribuyente moroso, de acuerdo con la tarifa y las circunstancias dadas por la municipalidad. Las sumas por concepto de honorarios, los abogados las devienen de acuerdo con el mecanismo que establezca la municipalidad.

Si los profesionales incumpliesen las obligaciones de este Reglamento, violasen las disposiciones relativas a honorarios o incurran en cualquier otra falta contraria a las leyes, pueden ser sancionados con la rescisión del contrato, y la municipalidad se reserva el derecho de realizar las denuncias correspondientes.

- ***Oficina que controla ingresos o créditos municipales:***

Es la encargada de preparar las certificaciones del pendiente de pago del deudor o contribuyente moroso y ordena retirar los recibos de las oficinas recaudadoras. Esas certificaciones se envían de inmediato al Departamento de Cobro Administrativo y Judicial para los efectos del respectivo cobro.

A continuación se establecen las diferencias con respecto al modelo de la Municipalidad de Flores:

- ***Alcalde:***

Tiene a su cargo la Sección de Cobro Administrativo y Judicial. Además, a él se le deben entregar directamente las demandas para su firma. También es el encargado de autorizar al abogado para realizar arreglos de pago.

- ***Sección de Cobro Administrativo y Judicial:***

Esta oficina trabaja en coordinación con el Jefe del Departamento de Contabilidad y tiene a su cargo en teoría, la responsabilidad del cobro judicial y administrativo. Se dice, además, que contará con el personal que requiera para realizar el cobro.

Lo curioso de este modelo, es que aunque se crea esta sección, únicamente posee un objetivo general y no cuenta con ninguna otra función, es más, las funciones que, aparentemente, le corresponden cumplir, se superponen a las del Departamento de Contabilidad.

- ***Departamento de Contabilidad:***

A este se le otorgan las mismas atribuciones que le encomiendan en la Municipalidad de Desamparados al Departamento de Cobros, con las siguientes adiciones:

- Coordinar con los profesionales de derecho, sobre el estado de los procesos de cobro y los llamados arreglos extrajudiciales.
- Certificar los desgloses municipales.

- ***Contador Municipal:***

Es el encargado de:

- Firmar las certificaciones municipales y de distribuirlas entre los abogados.
- Firmar los arreglos de pago y, en ausencia del Alcalde, autorizar al abogado para que realice los arreglos de pago.
- Recibir los expedientes enviados por los abogados cuando estos se inhiben de llevar algún caso.

- ***Coordinador de Abogados:***

Para coordinación en el cobro, la Municipalidad nombra un coordinador entre los abogados, el que tendrá una relación directa con las distintas dependencias municipales y es el encargado de distribuir y de entregar la documentación pertinente.

- **Abogados externos:**

Poseen las mismas obligaciones y deberes que en la Municipalidad de Desamparados.

Un aspecto positivo que se incluye, es el reconocimiento expreso de la responsabilidad de la Municipalidad, de garantizarle al abogado que no se recibirá del contribuyente el pago a la deuda, sin el consentimiento previo del abogado cobrador.

Los honorarios del abogado son cargados al contribuyente moroso, conforme a lo establecido en el Reglamento de Servicio de Cobro Judicial complemento de este reglamento.

3. Críticas al Modelo

El mayor problema que presenta este modelo es la mala estructuración de las funciones de los órganos involucrados en la recaudación tributaria municipal por la confusión que existe entre las funciones de cada uno y los vacíos que deja el poco desarrollo de los articulados, que abarcan gran cantidad de temas.

4.3.2.3 Modelo 3: Modelo Unidad de Cobro Forzado

Se denomina a este modelo como de cobro reforzado, por la amplitud con la que se desarrolla el cobro desde la etapa administrativa, hasta la judicial.

A simple vista, se puede observar que este es un modelo mucho más desarrollado que los dos anteriormente analizados, ya que regula de una manera más completa, las diferentes etapas de un proceso de recaudación e incorpora nuevos elementos.

Este modelo es utilizado por las municipalidades de Pérez Zeledón, Santa Ana y San Carlos.

Se presenta a continuación, el estudio de los diferentes actores mencionados en este modelo que participan en la recaudación tributaria:

- ***Alcaldía:***

Es el jerarca máximo en lo que respecta a la Administración Tributaria, según el esquema organizacional de este modelo. Le corresponde la contratación de los abogados externos en coordinación con el Departamento de Recursos Humanos, así como la aplicación de sanciones e inclusive, puede ordenar la destitución del profesional en derecho. Además, posee una amplia capacidad discrecional para crear situaciones de excepción, por ejemplo:

- Decidir si la Municipalidad se adjudica los bienes en el primero, segundo o tercer remate.
- Variar el rol de asignación cuando por la naturaleza del asunto, así se requiera. Dicha designación puede realizarse a favor de uno o varios abogados externos y conforme mejor convenga para efectos de la tramitación del juicio según los criterios de eficiencia y de solidez de los resultados obtenidos al cobrar las cuentas.
- Ordenar la suspensión de un remate mediante resolución debidamente razonada.

- ***Oficina de Cobros:***

Luego del análisis detallado de sus funciones y para facilitar el análisis de estas, los deberes y las atribuciones de esta Oficina, se clasificarán por temas:

- **Planificación:**

-Establecer las políticas necesarias para el establecimiento de los procesos necesarios de funcionamiento de la unidad de cobro y la inspección necesaria para el cumplimiento de los objetivos de la unidad.

-Planear y dirigir el establecimiento de rutas de distribución de avisos. Se ordenarán en función de estas y se asignarán cuotas de entrega de recibos por periodos determinados.

-Diseñar métodos de trabajo apropiados para el funcionamiento de la unidad de cobros.

-Crear y poner en práctica los mecanismos y controles necesarios para la realización de todo procedimiento de determinación de los tributos adeudados, para hacer efectivo el cobro y correspondiente pago de las cuentas morosas tanto administrativos como judiciales.

-Realizar las gestiones del cobro administrativo de las cuentas atrasadas, mediante un plan de identificación y localización de los contribuyentes a través de diferentes criterios técnicos según convenga a la municipalidad.

▪ **Gestión de cobros:**

-Realizar las gestiones de cobro administrativo para la recuperación efectiva de las obligaciones tributarias documentadas y no documentadas o las deudas, según fuera el caso.

-Confeccionar un expediente administrativo por cada gestión de cobro, donde se consignan los datos más relevantes de la operación.

-Revisar periódicamente con el personal calificado, el número de expedientes y de registros que considere necesarios, acerca de las operaciones entregadas a cada abogado tomando como base la documentación en poder de la unidad de cobro.

-Elaborar informes periódicos del número de avisos distribuidos, e indicar la fecha de notificación, el nombre del contribuyente, el objeto de la comunicación, el detalle del (los) monto (s) adeudado (s) y cualquier otra información relevante.

-Dirigir, controlar y dar seguimiento a las gestiones de cobro judicial.

-Entregar la documentación necesaria de las obligaciones del contribuyente en estado irregular, a los abogados asignados por la Administración, para que procedan al cobro por la vía judicial.

-Valorar, discrecionalmente, las razones de conveniencia y de utilidad para la Administración, en caso de suspensión del cobro judicial de las cuentas.

-Girar la orden de suspensión provisional al abogado director, si se considera oportuno para la Administración.

-Informar al abogado director, en los casos en que la Municipalidad vaya a tomar posesión de un bien, sobre las calidades del funcionario que llevará a cabo tal acto en nombre de la Administración, esto en asocio con el *Área Legal Municipal*. Queda en manos de los funcionarios de la Unidad Administrativa y del Depositario Judicial, la custodia del bien rematado.

-Variar los procedimientos establecidos para el remate, siempre con el fin de proteger los intereses de la Municipalidad, y en todos los casos, es esta última oficina la que gira las instrucciones respectivas, en coordinación con el *Área Legal Municipal*.

-Analizar los casos en los que luego de realizada la inspección judicial, resultare que los bienes no fueron presentados por el deudor, tomando en cuenta la recomendación del profesional director del proceso, y dictar una resolución escrita sobre la decisión de iniciar o no la acción penal correspondiente, en coordinación con el *Área Legal Municipal*.

▪ **Control de la labor de los abogados externos:**

-Es responsable de la asignación de casos a los abogados, para lo cual debe confeccionar un rol de asignaciones, de acuerdo con el criterio de ordenamiento alfabético de los profesionales que han sido nombrados como abogados externos del municipio, y procurar la igualdad en la distribución de los montos asignados para cobro a cada profesional.

-Ejercer control y fiscalización de la labor realizada por los abogados directores en los procesos judiciales; mediante la revisión de los informes que estos profesionales deben presentar; según el requerimiento escrito o verbal. Queda facultada para solicitar a dichos profesionales, un informe sobre el avance de cada proceso o sobre una gestión particular del mismo; a través de la revisión de los expedientes respectivos en los juzgados, cuando a juicio de la Administración respectivo esto sea necesario.

-Aceptar o denegar el retiro de un proceso del abogado por razones de incobrabilidad o inhibitoria y queda a criterio de dicha Unidad si repone o no el caso asignado a otro abogado.

-Informar a las autoridades municipales respectivas, sobre las situaciones anómalas presentadas en los cobros entregados a los abogados.

-Accionar un procedimiento sancionatorio, en los casos en que los abogados encargados de las operaciones de cobro judicial, se muestren poco diligentes en la realización del trabajo a ellos encomendado.

-Cancelar, en coordinación con la *Tesorería Municipal*, los honorarios del profesional.

- **Fomentación del pago**

-Planear, dirigir y ejecutar las medidas y acciones tendientes a facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes municipales.

-Establecer los mecanismos para motivar al contribuyente en el pago de tributos y mejorar la recaudación de los ingresos que percibe la municipalidad mediante la disminución de la morosidad.

-Comunicar por la vía más expedita al contribuyente, su atraso en el pago de los tributos y el plazo para cancelar.

- **Arreglos de pago:**

-Recibir las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento presentadas por los contribuyentes.

-Dar seguimiento a la aplicación y cumplimiento de los arreglos de pago a los contribuyentes que se encuentren morosos en el pago de obligaciones por servicios municipales.

-Aceptar el reforzamiento de las garantías brindadas por el contribuyente, en caso de que haya incumplido con un aplazamiento o fraccionamiento anterior, o rechazarlo si la Unidad considera que existe un riesgo razonable de incumplimiento de las condiciones pactadas y/o en la ejecución de dichas garantías.

-Modificar los términos del aplazamiento o fraccionamiento cuando se determinen créditos a favor del interesado si este así lo solicitara.

-Confeccionar un oficio mensual con los datos de las cuentas que han formalizado arreglos de pago y remitirlo a la *Dirección de Hacienda*.

-Elaborar en forma mensual un estudio de las cuentas con arreglos de pago, e indicar las que están canceladas y las que se encuentran atrasadas en su pago.

▪ **Coordinación interinstitucional e interorgánica:**

-Coordinar y cruzar información con las instituciones públicas que posean bases de datos necesarios para la identificación de contribuyentes.

-Solicitar la colaboración de oficinas que tienen información sobre la identificación y la ubicación de los contribuyentes, para completar los datos necesarios en el envío de avisos de cobro administrativo. (catastro, bienes inmuebles, facturación etc.).

-Actualizar el conocimiento e instrucción de los integrantes de la unidad, sobre asuntos técnicos relacionados con los procedimientos por aplicar.

-Asistir a reuniones con sus superiores y subalternos con el fin de coordinar actividades, mejorar métodos y procedimientos y analizar problemas que se le presentan en el desarrollo de las labores y proponer los cambios.

-Atender y resolver consultas que le presentan sus compañeros y el público en general, relacionadas con las actividades a su cargo.

▪ **Jefe de la Unidad de Administración de Cobros:**

Este órgano que pertenece al nivel decisorio, es el encargado de tomar las decisiones más importantes relativas a los asuntos que conoce la Oficina de Cobros. Por ejemplo, es el encargado de aprobar o rechazar ciertas solicitudes, así como establecer excepciones de algunos procedimientos y accionar otros. Más específicamente, las funciones que le corresponden son:

-Reasignar los juicios no concluidos en el caso de que el abogado renuncie o sea separado de la Municipalidad, siguiendo el rol de asignaciones.

-Analizar los casos concretos donde se observe poca diligencia por parte del profesional en derecho para que en coordinación con el *Director de Hacienda*, se decida si procede el envío de una nota correctiva al profesional, o se le informe a la *Alcaldía Municipal* para que lo haga del conocimiento del profesional, si lo considera necesario.

-Aceptar de forma excepcional y de manera motivada, los arreglos de pago en la sede administrativa.

-Aceptar las promesas de pago o arreglos por escrito.

Aprobar o improbar el aplazamiento o el fraccionamiento de un procedimiento de cobro, luego del estudio y análisis del expediente del caso y emitir la correspondiente resolución.

- **Área Legal Municipal:**

Las funciones que se le atribuyen al área legal en lo relacionado con el cobro de tributos, son de asesoría, para que en coordinación con la Unidad de Cobros, se tomen la mayoría de las decisiones relacionadas con el proceso de recaudación en la etapa judicial.

- **Jefe del Área Legal Municipal:**

Este órgano del nivel decisorio, en el caso de que un proceso judicial sea suspendido, y dicha suspensión resulte perjudicial a los intereses de la municipalidad, deberá enviar una nota explicativa a quien la otorgó a fin de que la

modifique o acepte el riesgo apuntado, bajo su responsabilidad. También funge como asesor del Director de Hacienda en algunos casos, como lo veremos más adelante.

- **Director de Hacienda:**

Con funciones similares a las del órgano decisorio anterior, el Director de Hacienda trabaja en coordinación con la Unidad de Cobros, resolviendo lo relacionado con el control de las labores de los profesionales y en la retribución monetaria de estos. También, en algunas ocasiones, la propia Unidad de Cobros, debe brindarle informes en las siguiente situaciones:

- La Unidad de Administración debe informarle de cualquier anomalía o irregularidad observada, en el desempeño de la labor profesional de los abogados encargados del cobro judicial.

- La Unidad de Administración debe confeccionar un oficio periódicamente con la información de las cuentas que han formalizado arreglos de pago y remitirlo al Director de Hacienda.

También es el encargado de declarar el no seguimiento de un proceso, previa recomendación técnica de la Unidad Administrativa de Cobros y del abogado encargado.

- **Tesorería Municipal:**

Esta unidad en coordinación con la Unidad Administrativa de Cobro, será la encargada de cancelar los honorarios de los abogados de acuerdo a la normativa.

- **Abogado externo:**

Dentro de las obligaciones que deben cumplir los abogados externos ante la Municipalidad están:

- **Requisitos previos**

-Rendir una caución no menor al equivalente a tres salarios base, por el plazo del nombramiento.

- **Deberes durante la relación laboral**

-Atender y velar por los intereses de la Institución, en relación con las ejecuciones judiciales de otros acreedores sobre los mismos bienes que sirven de garantía municipal.

-Gestionar conforme a lo establecido en el reglamento y dentro de los plazos que este establece, las diferentes etapas del proceso judicial, como por ejemplo: el tiempo para presentar la demanda; cuyo incumplimiento conlleva a una sanción.

-Ofrecer toda la colaboración y brindar toda la información que requiera la Municipalidad. Así como, presentar ante la Unidad Administrativa correspondiente, un informe periódico sobre el estado de los casos.

-Buscar la recuperación de los créditos que se le adeudan a la Municipalidad. Como consecuencia, el abogado está obligado a: abrir un juicio sucesorio cuando exista un patrimonio que así lo justifique; si el bien adjudicado a la Municipalidad es un inmueble y este se encuentre ocupado por terceros, deberá dirigir el proceso de desahucio judicial o administrativo o cualquier otra gestión en tal sentido que sea necesaria.

-Rechazar los expedientes de cobros en los casos en que tengan algún tipo de parentesco por afinidad y/ o consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, con las partes por demandar, o algún género de representación o participación con la (las) persona (s) física (s) y/ o jurídica (s) involucrada (s), o bien un interés profesional o particular en el asunto. Asimismo, cuando existan circunstancias de legalidad que le impidan ser el director del proceso. En tales casos, el abogado debe notificar del impedimento a la oficina que le asignó el cobro, a fin de que proceda a nombrar a otro profesional para que se haga cargo del proceso judicial.

-Realizar las gestiones pertinentes para el trámite ágil y eficiente de los cobros judiciales que les fueren asignados; por lo tanto, serán responsables de cualquier pérdida o perjuicio para la Institución que se origine en errores, omisiones o negligencias atribuibles a ellos en la dirección de los casos. Así mismo, el abogado debe contar con los medios adecuados para la buena comunicación con las autoridades judiciales y con las administrativas.

-Rechazar la dirección profesional de un proceso, causa o reclamo en contra de la Municipalidad. Tampoco podrán actuar como asesores o consejeros de clientes o terceros que tengan derechos o intereses contrapuestos a los de la Municipalidad.

-Rechazar el pago de sumas de dinero de los deudores y/o fiadores, contra quienes la Municipalidad haya planteado procesos judiciales, para aplicarlos a créditos, honorarios o gastos. Todo pago será realizado por las vías judiciales o administrativas municipales.

Informar a la Unidad Administrativa de Cobros, cuando tenga que retirarse de su oficina, por cualquier motivo que fuere y por un plazo determinado por la municipalidad, además, debe dejar a otro abogado integrante del rol, para que asuma la dirección durante su ausencia.

-Asumir la responsabilidad de los casos reasignados

-Mantener sus deudas personales o de sus representadas directas o indirectas, al día; así como los requisitos relacionados con las mismas.

-Entregar a la municipalidad, como requisito indispensable para el reconocimiento de los honorarios a los abogados, el documento que demuestre la etapa en que se encuentra el juicio.

-Informar a la Administración, cuáles personas físicas o jurídicas no han podido ser notificadas dentro de cada uno de los procesos. Además, es el encargado de retirar y tramitar las comisiones para notificar, cuando estas estén listas.

-Brindar su opinión jurídica en los casos en que considere conveniente determinar si el proceso no debe continuar, o es incobrable, e informarlo sobre el costo-beneficio para la Institución. El abogado director no podrá suspender en forma definitiva, el proceso judicial hasta que se lo haya manifestado por escrito, la persona u órgano que autorizó el no seguimiento.

-Valorizar las razones de conveniencia y oportunidad para la municipalidad de requerir ciertas garantías. Encargarse del proceso de aceptación y formalización del gravamen sobre la garantía real.

-Solicitar el nombramiento de un ejecutor, en los casos en que corresponda; así como de la entrega de los bienes al funcionario que la municipalidad designe en su condición de depositario judicial.

-Cumplir con las siguientes obligaciones durante la etapa de remate: publicar el edicto a la Imprenta Nacional; verificar que el edicto esté acorde con los datos contenidos en el expediente; pedir la liquidación total de la deuda para asegurarse de que a la fecha del remate, la situación de la operación o la deuda se mantiene; solicitar por escrito las instrucciones para el día del remate, a efectos de ofrecer en caso de que existan postores, si no se recibe respuesta, se debe presentar a

gestionarla. Si una vez adjudicados los bienes, el producto de dicha adjudicación no alcanzare para cancelar el total adeudado, debe presentar la liquidación al juzgado, para que se fije el saldo al descubierto y proceder a incautarse otros bienes a los demandados; protocolizar las piezas del remate y presentar la escritura de protocolización al Registro de la Propiedad; entre otras obligaciones.

-Presentarse al acto de toma de posesión, previa coordinación con el ejecutor y con los funcionarios de la municipalidad, en los casos en que, firme el remate, la municipalidad sea la adjudicataria del bien. En caso de bienes muebles, coordinar con el ejecutor la captura y el traspaso a manos de los funcionarios de la Municipalidad.

1. Críticas al Modelo

Este modelo posee grandes ventajas organizativas. Es sin duda, uno de los mejores estructurados en cuanto a la determinación de las funciones de los diferentes componentes de la recaudación tributaria, y la coordinación que debe existir en todos los niveles con los órganos internos de la municipalidad, al igual que con sus coadyuvantes. Sin embargo, no deja de mostrar errores que en otras ocasiones, se han señalado en los pasados modelos y que, lamentablemente, una vez más se hacen presentes en este. Esos errores son los siguientes:

- Delegación inapropiada de funciones.
- Confusión entre las labores de un abogado y las de un notario.
- Errores en la implementación de las potestades sancionatorias de la Municipalidad.
- Incorrecta determinación de la forma de pago de los servicios de los abogados externos.
- Exigencias desproporcionales por parte de la Municipalidad hacia el abogado externo.
- Laboralización de la relación contractual.

4.3.2.4 Modelo 4: Modelo Tripartito

Este modelo lleva su nombre debido a la estructura tripartita de recaudación que propone: Depto. de Administración Tributaria Municipal, Oficina de Cobros y Abogados. Un aspecto negativo de este enfoque de organización, es que deja casi sin desarrollar la interacción que se da en la realidad, entre estos sujetos y los restantes participantes de la recaudación de tributos dentro de una municipalidad.

Una característica interesante acerca de la manera en que las diferentes municipalidades adoptaron este modelo, es la heterogeneidad con que lo hicieron. A pesar de que todos poseen una estructura semejante, muchos optaron por obviar ciertos articulados e inclusive, capítulos enteros. Por ello, el análisis del modelo como un todo, tuvo mayor dificultad que el estudio de los modelos anteriores.

Este modelo es utilizado por las Municipalidades de Acosta, Aguirre, Alfaro Ruiz, Aserrí, Belén, Cañas (sobre procedimiento de cobro), Escazú, Esparza, Grecia, Montes de Oca, Mora, Pococí, San Pablo, Santa Cruz y Talamanca.

A continuación, se presentará el análisis desde la perspectiva organizacional de este modelo:

- **Alcalde:**

En la mayoría de los casos, se le otorga a este, la potestad de contratar y de sancionar a los abogados externos. También, se le dan potestades directamente relacionadas con la Administración Tributaria, tales como:

- Condonar las obligaciones accesorias, bien sea que se trate de intereses, recargos o multas. Podrán ser condonadas únicamente,

cuando se demuestre que estas tuvieron como causa, un error imputable a la Administración.

- Emitir la resolución del saldo a favor del contribuyente, la compensación que le corresponda, el nuevo saldo a favor del sujeto pasivo, y la devolución respectiva.

- ***Comisión Especial:***

En varios reglamentos pertenecientes a este modelo, se crean comisiones especiales para:

- Aprobar, improbar y/o formalizar los arreglos de pago.
- Determinar la cantidad de abogados externos que la Administración requiera.
- Evaluar y contratar a los abogados externos que se requieran.

La composición de esas comisiones es variada pero, por lo general, significa la combinación o la inclusión total de los siguientes funcionarios: el alcalde, el director del departamento de asuntos jurídicos, representante(s) del Concejo Municipal, el director del departamento financiero y el director del departamento de administración tributaria municipal.

- ***Departamento de Administrativa Tributaria:***

En algunos casos, esta Dirección no existe, por lo que la Oficina de Cobros de las funciones que aquí se le atribuyen.

Su objetivo primordial es lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de la municipalidad, mediante el desarrollo de un conjunto de acciones, cuyo propósito es la implementación y la ejecución de sistemas y procedimientos eficientes de

planificación, coordinación y control. Dentro de este marco, le corresponderá todo lo relacionado con la gestión, recaudación y fiscalización de las obligaciones tributarias municipales o de administración municipal.

Entre sus deberes y atribuciones tenemos:

- Deberes con los contribuyentes:

- Mantener la confidencialidad de la información que tenga en su poder sobre los contribuyentes, a menos que legalmente esté obligado a suministrarla.

- Realizar sus actuaciones sin perturbar el desarrollo natural de las actividades de los contribuyentes, cuando los funcionarios de la Administración Tributaria ejecuten sus labores en el local del contribuyente, del responsable, del declarante o del tercero relacionado con estos.

- Deberes procedimentales en la Gestión de Cobros:

- Consignar sus actuaciones en un expediente administrativo, bajo reglas establecidas en el Reglamento.

- Notificar todas aquellas actuaciones de la Administración Tributaria Municipal, que sean susceptibles de ser recurridas por el interesado y aquellas que incidan en forma directa en la condición del contribuyente, frente a la Administración tributaria Municipal.

- Fundar sus actuaciones en hechos probados en el respectivo expediente como son: la determinación de los tributos, multas o intereses, y en general, toda decisión de la Administración tributaria Municipal.

- Administrar las bases de información que constituyen el censo de contribuyentes, verificando el cumplimiento que estos hagan de las obligaciones formales

establecidas por ley. Asimismo, deberán en virtud esta función, realizar tareas de divulgación en materia tributaria municipal, al igual que resolver las consultas que planteen los interesados.

-Comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente.

- **Sección de cobros:**

También es denominada Departamento de Cobro u Oficina de Cobro. Entre sus funciones, deberes y potestades podemos citar:

- Gestión de Cobro

-Efectuar en la etapa administrativa, un requerimiento persuasivo de pago a los sujetos pasivos morosos y/o podrá delegar total o parcialmente esta función, a los abogados externos, para trámite de cobro extrajudicial de los casos que considere pertinentes.

-Rendir informes al Alcalde Municipal o Dirección Financiera, según el modelo, sobre el estado de las obligaciones vencidas, que se encuentran en la etapa administrativa.

-Solicitar al Ingeniero *Topógrafo de la Oficina de Valoraciones* de la Municipalidad, el avalúo de los bienes inmuebles que garanticen las obligaciones vencidas, a efectos de determinar si en la fase de remate, la Municipalidad estaría interesada en solicitar la adjudicación del bien.

- Control de la labor de los abogados

-Trasladar las cuentas morosas a los abogados externos de la Municipalidad, contratados para el trámite de cobro administrativo extrajudicial. Si vencido el plazo indicado en la notificación, no se hiciere presente el sujeto pasivo a cancelar, la Unidad de Cobro Administrativo, elaborará el expediente para remitirlo a trámite de cobro judicial.

-Asignar los casos de cobro judicial.

-Ejercer las funciones de control y fiscalización sobre la actuación que ejerzan los abogados externos e internos si los hay.

- Arreglo de Pago:

-Aprobar o improbar la formalización de las solicitudes de arreglo de pago. Sobre este punto cabe agregar que, en algunas ocasiones, se utiliza una forma diferente para analizar la posibilidad de aceptar el arreglo de pago, puede ser mediante una comisión especial compuesta por varias jefaturas e inclusive por el alcalde, con el previo visto bueno de la dirección.

-Solicitar al Alcalde o a la Dirección de Administración, también denominada Unidad Tributaria, según el modelo, la aplicación de las sanciones que el Reglamento establece a los abogados externos que incumplan con sus obligaciones.

-Suspender la remisión de expedientes a los abogados externos que incumplan con su obligación de presentar informes a la Oficina de la Sección de cobros de la municipalidad y que no remitan copia de la demanda con su constancia de presentación ante la Autoridad Jurisdiccional respectiva; o que, cuando habiendo

acaecido el remate, no comuniquen el resultado del mismo a la Sección de cobros municipales.

- Deberes con los contribuyentes:

- Compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles que tenga en su favor con los de igual naturaleza del sujeto pasivo, siempre que se trate de obligaciones tributarias municipales.

- Declarar la prescripción, a petición de parte, y emitir la correspondiente resolución administrativa.

- Determinar el saldo a favor del contribuyente. Además, analizar si existen otras obligaciones tributarias municipales que puedan ser objeto de compensación y remitir la información al Despacho del Alcalde.

- ***Director del Departamento Financiero y Director de la Asesoría Jurídica:***

Estos son mencionados en algunos casos, como parte de una comisión que tiene potestades decisorias o de manera individual, con las mismas capacidades. En algunos casos, el Director Financiero es mencionado como un superior de la Sección de Cobros.

- ***Abogados externos:***

Son los encargados de desarrollar la etapa ejecutiva de la recaudación. En algunos casos, la Municipalidad también emplea abogados internos, quienes sí poseen una relación laboral subordinada. La designación de estos puede ser mediante la creación de una comisión especial al efecto, por decisión del Alcalde o

por decisión del Director Financiero, en los casos donde no exista un Departamento de Gestión Tributaria.

o Deberes durante la relación contractual:

-Rechazar la dirección de un proceso cuando se encuentre en alguna de las causas de impedimento, recusación o excusa.

-Presentar posterior al recibo del expediente administrativo, el proceso judicial respectivo ante la Autoridad Jurisdiccional competente, y remitir copia de la demanda con la constancia de presentación a la Autoridad Jurisdiccional respectiva. De incumplir el plazo indicado, al presentar la copia respectiva, debe adjuntar nota justificando los motivos de su atraso.

-Presentar informe a Sección de cobros de la municipalidad, sobre el estado de los procesos judiciales a su cargo.

-Cobrar directamente al sujeto pasivo, los honorarios del proceso ejecutivo, de conformidad con la tabla de honorarios respectiva.

-Asumir todos los gastos que se presenten por la tramitación del proceso judicial asignado a su dirección y debe cobrar los gastos procesales al sujeto pasivo.

-Comunicar a la Sección de Cobros, el nombre del profesional que dejen responsables en su lugar, de los procesos judiciales debido a su ausencia en su despacho, en los plazos establecidos.

-Realizar estudios de retenciones en los procesos que estén bajo su dirección, y solicitar cuando exista sentencia firme, la orden de giro correspondiente, a efectos de lograr el ingreso de dichos dineros a la caja municipal.

-Presentar la liquidación de las costas posterior a la sentencia, dentro de un plazo establecido y comunicarle por escrito el resultado del mismo, a la Sección de Cobros de la Municipalidad.

-Girar la factura en caso de pago de honorarios.

-Excusarse de realizar acciones judiciales o administrativas contra la Municipalidad.

-Respetar la confidencialidad de la información a la que tengan acceso en razón de los servicios que prestan, y estar sujetos a las mismas sanciones que contempla la ley para los funcionarios de la Administración tributaria Municipal.

-Solicitar los documentos faltantes, para completar el Expediente Administrativo y proceder de inmediato, a interponer la respectiva demanda judicial.

-Rechazar cualquier tipo de arreglo de pago con el sujeto pasivo.

○ Deberes al finalizar la relación contractual:

-Comunicar al Alcalde o a la Unidad Tributaria, según sea el caso, su decisión de dejar de servir a la Municipalidad.

-Al finalizar, remitir a la sección de cobros de la municipalidad, la totalidad de los expedientes judiciales junto a un informe del estado actual de los mismos y el documento respectivo de renuncia de la dirección del proceso, para que sea presentado por el nuevo abogado externo quien continuará con la dirección del mismo.

1. Críticas al Modelo

A pesar de que este modelo presenta una mejor estructura organizativa que la mayoría de los otros modelos, siguen cometiendo errores fundamentales, que amenazan la legalidad del reglamento. Estos son:

- Delegación inapropiada de funciones.
- Errores en la implementación de las potestades sancionatorias de la municipalidad.
- Incorrecta determinación de la forma de pago de los servicios de los abogados externos.
- Exigencias desproporcionales por parte de la municipalidad, hacia el abogado externo.
- Laboralización de la relación contractual.
- Creación irregular de comisiones.
- Otro error que se comete es que, aunque en una buena parte de los casos se permite delegar la recaudación en la etapa judicial en manos de abogados internos, se dejan sin regular los aspectos particulares de este hecho, que no se alcanza a solventar con la normativa creada para los abogados externos.

2. Particularidades de este Modelo

Existen tres casos especiales dentro de este modelo, el primero de ellos es el caso del Reglamento de la Municipalidad de Esparza, el cual incorpora una sección sobre remates, que no se da en ninguno de los otros modelos. Esto implica a su vez, más funciones para cada uno de los departamentos de la municipalidad y para los abogados externos. Pero más significativo aún, es el hecho de que esta municipalidad creara dos órganos diferentes que se reparten las mismas obligaciones establecidas en el modelo base, veamos:

“De la Unidad de Gestión Tributaria. Corresponde a la Unidad de Gestión Tributaria a través del Encargado de Cobros, lograr al máximo el cumplimiento voluntario... En la etapa voluntaria, el sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal cancelará sus obligaciones sin necesidad de actuación alguna por parte de la Unidad de Gestión Tributaria. En la etapa administrativa, la Unidad de Gestión Tributaria a través del Encargado de Cobros efectuará dos requerimientos...”²²³

Con lo anterior, Esparza implementó el modelo cuatro con un número más reducido de personal, que aparentan poseer el resto de las municipalidades que también lo utilizan.

En el caso de la Municipalidad de Santa Cruz, se incorporó un apartado sobre las acciones que debe desplegar la Oficina de Cobros, para realizar un efectivo control sobre los abogados externos:

*“a) Mediante la revisión de los informes que deberán rendir a la oficina respectiva.
b) Mediante requerimiento escrito que la Oficina de Cobro solicite sobre el avance de cada proceso... c) El encargado de la Unidad de Cobros deberá informar al Director Financiero de cualquier anomalía e irregularidad observada en el desempeño de la labor profesional de los abogados...”²²⁴*

Esto puede implicar una mejoría, pues brinda mayor claridad en la fiscalización que realiza la Oficina de Cobros sobre los abogados externos.

Por último, está el caso de la Municipalidad de Cañas, que incorpora aspectos novedosos, sobre temas como las obligaciones de la Unidad de Cobros, arreglos de pago y las obligaciones del abogado, a través de la suma de nuevos artículos,

²²³ Reglamento para el procedimiento de cobro administrativo, extrajudicial y judicial de la Municipalidad de Esparza. Diario Oficial “La Gaceta” número 101, San José, 30 de junio de 1986. Art. 3.

²²⁴ Reglamento para el procedimiento administrativo, extrajudicial y judicial de la Municipalidad de Santa Cruz. Diario Oficial “La Gaceta” número 123, San José, 27 de junio de 2006. Art. 21.

o de la modificación de otros. Pero, sin duda el aspecto más característico de este reglamento, es que la Oficina de Cobro se encuentra incorporada a la Unidad de Rentas, Inspecciones y Notificaciones del Departamento de Administración Tributaria, o sea, que es una sub-sub-sección del Departamento de Administración Tributaria, lo cual sin duda implica un análisis diferente de las obligaciones y los atributos de cada departamento.

4.3.2.5 Modelo 5: Modelo de los cantones productores de banano

Este modelo fue adoptado por los cantones donde la producción de banano es una actividad económica significativa, de aquí se deriva su nombre.

La característica más significativa para distinguir a este modelo de los demás, en cuanto a la forma de organizar la recaudación tributaria, radica en que únicamente trata el tema del cobro administrativo, el cual deja en manos de la Unidad de la Municipalidad creada para tal efecto. Es casi absoluta la ausencia del tema del cobro judicial, pues como bien se establece en el articulado del modelo:

“[...]El cobro administrativo al tener un efecto persuasivo, es un medio eficaz para incrementar la recaudación ya que un importante porcentaje de deudores regulariza su situación en la etapa administrativa previa al juicio al inducirlos al pago de sus obligaciones atrasadas o al acuerdo de facilidades de pago en los casos de dificultades económicas objetivamente verificables, por lo que implementando un sistema personalizado de cobro persuasivo ese porcentaje se vería notablemente incrementado; además, cumpliendo con el fin de la regularización de las obligaciones vencidas como consecuencia de la gestión persuasiva de cobro, se produciría una disminución significativa en la cantidad de casos que son derivados para el cobro compulsivo (juicios de apremio).”²²⁵

²²⁵ Reglamento de Gestión de Cobro Administrativo de la Municipalidad de Guácimo. Diario Oficial “La Gaceta” número 46, San José, 08 de marzo de 1999. Art. 1.

Por la forma de redacción del modelo y de lo que se desprende del articulado del mismo, pareciera que la regulación del cobro judicial fue dejada para ser tratada en otro reglamento, sin embargo, en este momento, tal normativa no existe.

Este modelo utilizado por las Municipalidades de Guácimo, Matina y Sarapiquí, a diferencia de lo que sucede con la mayoría de los modelos, fue adoptado por las municipalidades sin realizarle ningún cambio al momento de aprobarlo.

A continuación, se analizarán los diferentes actores mencionados en este modelo que participan en la recaudación tributaria, sus características y sus funciones:

- ***Alcalde:***

Este ejerce la supervisión inmediata de las actuaciones de la persona encargada de la oficina. También es el encargado de designar a los notificadores, así como supervisar y coordinar las labores de estos, junto con el encargado de la oficina.

- ***Unidad de Gestión de Cobros Administrativos:***

El objetivo de esta Unidad es recuperar los montos adeudados tanto por los servicios que brinda a la comunidad, como por concepto de impuestos. Está conformada por el encargado y los notificadores que la Administración contrate para tal efecto; los cuales asumen en forma personal, la responsabilidad por las gestiones de cobro que no realicen. Entre las funciones y potestades de la Unidad se encuentra:

-Gestionar el cobro dentro del plazo definido por la Administración Tributaria Municipal, a través del requerimiento formal de pago a los contribuyentes morosos.

-Recibir, tramitar y resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de los contribuyentes.

-Aplazar y fraccionar el pago de las deudas tributarias que los contribuyentes mantengan con la Municipalidad, si a juicio de la misma han sobrevenido circunstancias que tornen difícil el cumplimiento normal de la obligación, o que puedan dañar seriamente, la economía del deudor.

-Determinar los plazos de pago, en los casos en que se otorgue un aplazamiento y/o fraccionamiento, así como determinar del número de cuotas.

-Modificar los términos del aplazamiento o fraccionamiento, cuando se determinen créditos a favor del interesado si él así lo solicitara; o bien la Unidad de Cobro podrá modificar los términos del aplazamiento o fraccionamiento, en caso que se compruebe que se ha operado una variación en la situación económica del deudor o deterioro significativo de la garantía.

-Generar un listado de los contribuyentes que incumplan tanto con los arreglos de pago como con los avisos de cobro administrativo.

-Remitir el documento de garantía al gestor de cobro judicial para su ejecución, en el caso en que el contribuyente incumpla con el arreglo de pago.

▪ ***Encargado de la unidad:***

Este puesto demanda tener comunicación constante con personas tanto de la misma unidad, como con otros departamentos y, más importante aún, con los funcionarios de la Federación de Municipalidades de Cantones Productores de Banano²²⁶.

²²⁶ La Federación de Municipalidades de Cantones Productores de Banano está conformada por las Municipalidades de Matina, Pococí, Siquirres, Sarapiquí, Limón, Guácimo, Talamanca, Corredores, Parrita y Turrialba.

Su función primordial es la de dirigir la Unidad de Gestión de Cobros. Además posee otras funciones y deberes que a continuación, analizaremos:

- Coordinación con el Alcalde:

- Efectuar el planeamiento y organización de las labores de la Unidad junto con el Alcalde, en reuniones donde se definan las prioridades y las labores que deben realizar de acuerdo con las necesidades de la Unidad y la Municipalidad en conjunto.

- Rendir un informe periódico al Alcalde, sobre las actuaciones de la Unidad, la recuperación del pendiente de cobro y el estado de las obligaciones vencidas que se encuentran en la etapa administrativa.

- Proponer mecanismos al Alcalde, de mejoramiento de los métodos de trabajo, de procedimientos y otros, con el fin de asegurar la recuperación de los créditos vencidos.

- Coordinación interorgánica:

- Colaborar en la supervisión y el mantenimiento de la base de datos de los contribuyentes morosos, a fin de poder contar con una información veraz, ordenada y rápida para la recuperación de los pendientes.

- Verificar el listado de los contribuyentes morosos para determinar si han cancelado o realizado algún arreglo, a efectos de corregir el listado y excluir a los que están al día con sus obligaciones tributarias.

- Cobro administrativo:

-Iniciar el proceso de cobro administrativo a través de la revisión y el análisis de los listados de morosos; además, debe realizar las notificaciones para entregarlas al notificador.

-Elaborar un expediente de cada caso en particular, con el estudio de la morosidad de cada contribuyente.

-Analizar la procedencia de las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento y resolver cada solicitud. Además, debe emitir un documento de convenio de aplazamiento y fraccionamiento y aprobar la concesión de lo solicitado.

-Exigir una caución suficiente para respaldar la deuda del contribuyente que solicita un arreglo de pago, cuando lo estime conveniente.

-Atender y orientar a los usuarios sobre el cumplimiento de sus obligaciones.

- Cobro Judicial:

-Determinar los casos que serán pasados a cobro judicial, y solicitar la expedición de los certificados de adeudo al Contador municipal

-Preparar los expedientes administrativos para ser enviados al cobro judicial.

-Controlar y dar seguimiento de la gestión cobratoria de los casos enviados a cobros.

-Solicitar avalúos de los bienes inmuebles que garanticen las obligaciones vencidas al *Departamento de Ingeniería* y remitir los expedientes administrativos para su cobro judicial. Además, llevar el control de expedientes en cobro judicial

remitidos a este Órgano e informar sobre arreglos de pago, interrupción de deudas, rendición de garantías y otros actos o diligencias administrativas.

- Dirección de los Notificadores:

- Supervisar y coordinar las labores de los notificadores, en coordinación con el Alcalde.

- Brindar al notificador, dentro de sus posibilidades reales, todas las facilidades que requiera.

- Elaborar una "ruta de visitas" para los notificadores de acuerdo con el domicilio de los contribuyentes, según los casos asignados, a efecto de racionalizar el proceso de notificación personal. De acuerdo con esta, se procede a realizar la distribución de los casos entre los funcionarios auxiliares.

- **Notificadores:**

Son los funcionarios auxiliares de la Unidad de Gestión de Cobro Administrativo, quienes, bajo la supervisión del Encargado y designados por el Alcalde e investidos de fe pública, lleven a cabo el acto de notificación a los contribuyentes morosos para intimidarlos a pagar. Entre sus funciones podemos mencionar:

- Notificar a los contribuyentes morosos. Consecuentemente, están obligados a realizar investigaciones en el Registro Civil, el Departamento de Expediente Cedula para localizarlos a la mayor brevedad y exactitud. También debe revisar los asientos de inscripción de las personas jurídicas en el Registro Nacional o en otras dependencias estatales, y cualquier otra documentación que permita dar con el paradero del deudor.

-Recoger las notificaciones confeccionadas y llevar a cabo la notificación, y levantar el acta respectiva en el plazo establecido.

-Llevar un control diario y personal, a través de listas, de dichos documentos, los cuales se presentarán periódicamente ante el encargado de la Unidad para su corroboración.

-Archivar los documentos notificados dentro de los respectivos expedientes de la Unidad de Gestión de Cobro.

-Elaborar las constancias respectivas para los casos en que las diligencias no se puedan llevar a cabo. También deben describir la situación, firmarla y archivarla en el respectivo expediente, así como llevar un libro de registro en el que se anoten todas las diligencias realizadas.

▪ ***Gestor de Cobro Judicial:***

En este modelo únicamente, se menciona su participación para dirigir el proceso de cobro judicial, en caso de que el contribuyente incurra en un incumplimiento del arreglo de pago. No se menciona, por lo tanto, la posibilidad de remitir el expediente al gestor, en otra circunstancia que no sea donde haya un arreglo de pago insatisfecho.

▪ ***Departamento de Ingeniería:***

Este departamento es el encargado de realizar y suministrar los avalúos de los bienes inmuebles del cantón. Por la forma de redacción del único artículo que lo menciona, pareciera que también es el departamento encargado del cobro judicial, a donde la Unidad de Gestión de Cobro debe remitir el expediente administrativo, una vez que se ha tenido por infructuoso el cobro administrativo.

- **Contador:**

Cuando se verifique la falta de cancelación de la deuda por parte del contribuyente, el funcionario encargado de la Unidad, confeccionará un oficio para el contador municipal y adjuntará las certificaciones de adeudos para su firma.

1. Críticas al Modelo

Por la naturaleza particular de este modelo, y por poseer una estructura que no es similar a la de los modelos antes analizados, se expondrán las críticas al mismo, en este apartado, pues los errores en que incurre no guardan relación con los del resto de los modelos.

Se comparte la visión del reglamento, de desarrollar en forma amplia cada una de las etapas de la recaudación tributaria municipal; en este caso en particular, el reglamento desarrolla los procedimientos para el cobro administrativo.

Sin embargo, el mayor problema de este modelo radica en que no existe otro que lo complemente, y que trate el aspecto judicial. La única parte donde se da una luz sobre la forma en que debe seguirse el cobro judicial es confusa, pues contempla el cobro por vía judicial sólo para aquellos casos donde existe un incumplimiento de arreglo de pago, lo cual, por supuesto, contraviene la ley y es contrario a los mejores intereses de la municipalidad. Además, el encargado de llevar a cabo el cobro es el gestor bajo el mando del Departamento de Ingeniería, lo cual es absolutamente inconveniente por no responder a una estructura orgánica lógica.

4.3.2.6 Modelo 6: Modelo Guanacasteco

Como lo deja ver este título, el modelo es utilizado por las municipalidades Guanacastecas de Liberia y Nicoya, las cuales de la misma forma en que sucede en el modelo anterior, se aplican de forma idéntica en ambas.

Estructura Básica

I. Disposiciones generales

II. De la sección de cobro administrativo

III. Del cobro extrajudicial y judicial

VI. De los procedimientos de cobro

V. De los abogados externos

VI. Del pago de los honorarios

VII. Del contrato de la tramitación administrativa extrajudicial y judicial

Su forma de organizar la Administración Municipal para darse a la tarea de recaudar impuestos, es la siguiente:

○ *Alcalde:*

Aunque por ley sabemos las facultades y deberes que posee el Alcalde, en este reglamento, únicamente se menciona que es el encargado de firmar las certificaciones municipales, lo cual contraviene expresamente el Código Municipal, pues esta función está encomendada al Contador Municipal, o en su defecto, al Auditor Municipal únicamente.

○ *Sección de Cobros Administrativos:*

Es la oficina encargada del cobro administrativo de los tributos y de los servicios municipales. Se dice que esta Sección contará con el personal que requiera, según las necesidades del servicio para cumplir su objetivo.

-Atender la organización del cobro de las obligaciones tributarias a favor de la Municipalidad.

-Realizar las gestiones de cobro administrativo directo de las cuentas atrasadas, así como coordinar el cobro extrajudicial y judicial.

-Entregar la documentación necesaria de las cuentas en estado de morosidad al Departamento de Cobro Externo.

o *Departamento de Cobro Externo:*

Este departamento, está sujeto a la dirección de la Sección de cobros administrativos. Además, todos sus deberes y potestades están relacionados con los abogados externos y su control:

-Coordinar con la empresa contratada al efecto o los abogados externos, la tramitación coercitiva de la gestión de cobros municipales; estos podrán ser administrativos en segunda instancia, extrajudiciales o judiciales.

-Entregar la documentación necesaria de las cuentas en estado de morosidad a los abogados autorizados y designados para la gestión de cobro judicial, una vez agotada la vía administrativa. Igualmente, el Departamento dará toda la cooperación necesaria para poder realizar de manera efectiva, el cobro ya sea administrativo, extrajudicial o judicial.

-Revisar los informes trimestrales que estos profesionales deben presentar a la oficina respectiva.

-Solicitar mediante requerimiento escrito o verbal, a la empresa o a los profesionales contratados, la información sobre el avance de los procesos administrativos autorizados, extrajudiciales y judiciales a su cargo.

-Realizar una revisión de los expedientes respectivos en los juzgados, cuando a juicio de la Administración Municipal o del funcionario encargado, sea necesario verificar el estado de los mismos.

-Informar al Alcalde sobre las gestiones anómalas presentadas en los cobros externos asignados.

-Comunicar la suspensión del proceso o procedimiento al abogado a cargo del cobro, así como, informar periódicamente sobre el estado del pendiente de cobro y la situación legal de cada caso ante su jerarca superior.

o *Jefe del Departamento de Cobro Externo:*

En el texto del reglamento, únicamente se menciona que es el encargado de autorizar la suspensión del procedimiento, sea esta una suspensión definitiva, o una suspensión provisional.

o *Abogados Externos:*

Los diferentes órganos de la municipalidad, están en la obligación de brindar su colaboración a la empresa encargada del cobro o a los abogados contratados individualmente, para que estos puedan llevar a cabo sus deberes, entre los que están:

-Hacer el primer comunicado al contribuyente moroso, ya sea, por medio de volantes, cartas u otros.; en los casos de Cobro Administrativo Autorizado.

-Llevar a cabo el cobro extrajudicial y judicial, para la recuperación de las obligaciones de los contribuyentes dejadas de pagar y después de agotados los trámites de cobro administrativo.

-Realizar la tramitación de la demanda, en el caso de cobro judicial, dentro del plazo dado por este reglamento.

-Presentar un informe al Departamento de cobros externos periódicamente. En caso contrario, dicho departamento procederá a informar oportunamente a la autoridad competente para lo que proceda.

-Mantener contacto permanente con la oficina encargada del cobro.

-Rechazar la dirección de un juicio, cuando tuviere vínculo de consanguinidad o afinidad, incluso de amistad, con el contribuyente moroso; lo cual comunicará por escrito a la oficina correspondiente.

-Rechazar cualquier tipo de arreglo con el deudor que no haya sido autorizado por la administración municipal, así como recibir pagos o abonos a la deuda, los cuales deben hacerse directamente en las oficinas autorizadas por la Municipalidad; con excepción de la cancelación de sus honorarios y gastos directos.

-Evitar llevar acciones judiciales o administrativas en contra de la Municipalidad que los haya contratado. El no cumplimiento de esta disposición hará que su nombramiento quede revocado automáticamente.

-Comunicar a la administración con la debida anticipación, los casos que por fuerza mayor no pueden atender y enviar la totalidad de los expedientes judiciales que tienen en su poder a la oficina de cobro.

-Presentar por escrito, en los casos en que hay imposibilidad para dirigir alguna gestión de cobro que le haya sido asignada, una justificación, a fin de que se analice la situación y se le sustituya por otra persona.

Se establece que entre la municipalidad, la empresa cobradora o el profesional en derecho contratado de manera individual, no existe ninguna relación laboral ordinaria; y por lo tanto, la relación entre ambas partes será meramente de

carácter contractual y será regida por los términos dispuestos en la Ley de Contratación Administrativa. Además, los abogados externos están bajo la coordinación y vigilancia del Departamento de Cobro Externo, pero no se indica específicamente, quién es el encargado de realizar la contratación.

Estos profesionales en derecho, para ser contratados en el cargo, deben tener experiencia en la tramitación de cobros administrativos, extrajudiciales y judiciales y deberán estar debidamente incorporados al colegio respectivo.

Los abogados externos devienen honorarios profesionales los cuales deben ser cancelados de forma exclusiva por el contribuyente. Sin embargo, en este modelo también se utiliza una tabla de honorarios establecida por el propio reglamento, para determinar el cobro de honorarios en caso de arreglos de pago.

El abogado tiene que poseer una cuenta bancaria donde el deudor deposite los honorarios de previo a realizar los pagos en la Municipalidad, o bien mediante otro mecanismo según lo establezca la Municipalidad.

- *Oficina de Control de Ingresos o Créditos:*

Es la encargada de preparar el desglose del pendiente de pago del deudor moroso y junto con la respectiva certificación se incluirá la clave del sistema de cómputo para restringir el acceso al pago directo de los contribuyentes.

- *Contador:*

Es el encargado de emitir las certificaciones de cuenta, así como de elaborar un informe sobre los estados de las cuentas de los contribuyentes.

Críticas al Modelo

El mayor problema que presenta este modelo es la mala estructuración de las funciones de los órganos involucrados en la recaudación tributaria – municipal. También existe una incorrecta determinación de la forma de pago de los servicios de los abogados externos.

5 APENDICE 2: Procesos auxiliares de la gestión tributaria municipal

Como se ha desarrollado en estas líneas, los pilares sobre los que descansa una Administración son la atención e información al contribuyente por una parte y el control formal y material por el otro. Ambos, a partir de una plataforma tecnológica avanzada que permita desde el mismo momento de ingreso de la información de trascendencia tributaria alimentar los procesos de la Administración.

Ahora bien, como se observa en la figura 2, estos pilares están permeados de procesos que llamaremos auxiliares, porque participan de forma unificadora tanto en la atención e información al contribuyente como en el control tributario, hablamos del: proceso normativo, recaudación y planificación.



- **5.1 NORMATIVA**

A partir de este parámetro de funcionalidad auxiliar, tenemos que este proceso consta de 3 sub procesos claramente diferenciados: Consultas 119, Sub área resolutoria y el área de análisis normativo. Veamos cada una.

Consultas 119

Como apuntamos, encontramos una primera diferencia entre los dos regímenes desde el punto de vista orgánico: mientras que la consulta del artículo 119 CNPT es competencia principal del Alcalde Municipal, con el apoyo del Área Normativa, que deberá tramitar y analizar las consultas y elaborar el proyecto de contestación, las consultas informales son en principio competencia del Área de Servicio al Contribuyente, aunque debe realizarse una consulta interna a Normativa.

Dispone el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado. La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución. Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto. Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución

que en el futuro dicte la Administración. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.”

Por su parte el Reglamento General de Gestión, en su artículo 124 dice respecto de los requisitos de la consulta tributaria:

“Las consultas deberán cumplir, además de lo señalado por el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con los siguientes requisitos:

- a) Plantear la situación de hecho concreta y actual, sobre datos exactos.*
- b) Exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta.*
- c) Indicar el nombre del o los interesados en el caso.*
- d) Indicar el o los tributos afectados, con sus respectivos períodos fiscales.*
- e) Expresar la opinión fundada del consultante.*
- f) El escrito en que se formule la consulta deber ser presentado con copia fiel de su original, el funcionario de la Administración Tributaria que la reciba, deberá acusar recibo de la misma estampando el sello de la oficina indicación de la fecha de presentación y su nombre y apellidos, tanto en la copia que deberá devolver al interesado como en su original”.*

Así, en nuestro ordenamiento jurídico se abre la posibilidad de que el contribuyente acuda a la Administración Tributaria con el fin de obtener la interpretación jurídica oficial respecto de una “norma jurídica” tributaria que por naturaleza representa un supuesto de hecho general que tiene una consecuencia jurídica de relevancia fiscal.

Es claro que estos artículos regulan un procedimiento de consulta que es de iniciativa del obligado tributario que se inicia a través de una solicitud.

Ahora bien, estas consultas formales deben de cumplir con una serie de requisitos que la ley establece y que deben de estar desarrolladas en el reglamento que se debe de promulgar por parte la municipalidad para instrumentalizar esta importante figura.

Análisis Normativo.

Un elemento fundamental en los procesos normativos de una Administración Tributaria es ***velar por mantener la unidad de criterio doctrinal y legal en materia de resolución tributaria.***

Esta función se expresa básicamente en:

- Elaborar y canalizar los proyectos de circulares, resoluciones, “directrices” interpretativas, para la aprobación del Director Ejecutivo.
- Redactar los proyectos de decretos y leyes, así como reformas a la normativa tributaria vigente, relacionada con materia técnica jurídica de la función de su competencia, contando con la aprobación del señor Ministro(a).

Como consecuencia de la condición de Administración Tributaria, **el artículo 99 CNPT** señala que el órgano respectivo puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Esta función, puede ser ejercida a través de las llamadas **“resoluciones generales”**, que como un ejemplo son recogidas en el elenco de “fuentes” recogido en el artículo 2, inciso f) del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

- **Área resolutive**

Precisamente por su clara especialización en el campo jurídico el Área Normativa es la encargada de entrar a analizar y redactar los proyectos de resoluciones de todo tipo que generan los diferentes procesos de la Administración Tributaria.

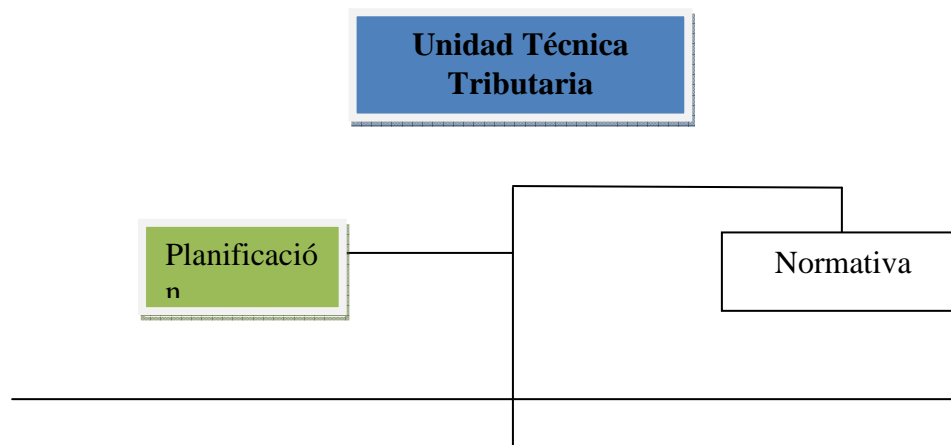
Por ejemplo, será esta área la que redactará las resoluciones determinativas. Es un acto que determina el importe de la deuda tributaria, no siendo por tanto un acto de mero trámite sino que manifiesta la voluntad de la Administración respecto al importe de la deuda, aunque, en sentido, estricto, debe ser una declaración de la voluntad de la ley.

Es una resolución que exige un requisito material de **motivación** y una serie de requisitos formales, regulados en el artículo 147 CNPT. La regulación anterior a la Ley 7900 señalaba que la ausencia de cualquiera de los requisitos de la resolución **vicia de nulidad el acto**. No obstante, requisitos como el de la apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas y de los fundamentos de la decisión forman parte esencial del elemento motivo del acto administrativo y, por tanto, deben necesariamente estar presentes so pena de nulidad. Por ello, es necesario dictar esta resolución aun en ausencia de impugnación del traslado.

Tiene eficacia declarativa y no constitutiva (ver, por ejemplo, Sala Primera de la C.S.J. No. 71 de 14:40 horas del 29 de mayo de 1991) y, al devenir firme, tiene como efecto la exigibilidad de la deuda tributaria y el inicio de la fase de recaudación.

Contra la resolución determinativa caben los recursos de revocatoria y apelación en subsidio de conformidad con el artículo 156 CNPT, siendo que es misma área la que establecería el borrador de la resolución del recurso de revocatoria.

5.2. Planificación



Un aspecto que el diagnóstico reveló fue la carencia de herramientas de planificación y control adecuadas para lograr la maximización de los procesos tributarios en un mediano y largo plazo, con independencia de la injerencia política.

De ahí que, la “**Planificación tributaria**”, se crea con la idea de implementar un Sistema de Planificación y Gerencia Tributaria para asegurar que los sistemas de gerencia reflejen los estándares de rendición de cuentas e incorporen los controles para asegurar la legalidad en todos los programas de actividades propios de la Administración Tributaria.

5.2.1 Diagnóstico:

En este sentido, hemos tomado información de las herramientas de campo y de la información proveniente de los informes de la Contraloría, tenemos que no existe un sistema de planificación exclusivamente tributario, sino que los objetivos de planificación se integran a los PAO institucionales. Una muestra de la forma en que se miden los índices de eficiencia por ejemplo por parte de la Contraloría es cuando se dice en el informe del **Índice de Gestión Municipal** que “de acuerdo con los resultados obtenidos, 48 de las 88 instituciones municipales bajo estudio

elaboran y emiten los estados financieros periódicamente y 29 han desarrollado un manual de procedimientos contables, así como un plan general contable. (...) Se indica además que, de las “ 88 organizaciones municipales elaboraron los informes de ejecución presupuestaria de forma trimestral durante el periodo 2011; no obstante, 25 ayuntamientos no acataron la directriz relativa a la inclusión de la información real y presupuestaria en el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP).

En lo relativo a la gestión financiera y presupuestaria, los resultados del IGM-2011 evidenciaron que las municipalidades lograron recaudar, en promedio, un 93,2% del total presupuestado de ingresos, de los cuales principalmente un 59,2% se deriva de la gestión de recaudación propia y un 25,2% proviene del financiamiento con recursos de vigencias anteriores (superávit libre y específico).

5.2.2 Recomendaciones

Para esto, cada municipalidad como Administración Tributaria debería de generar circulares y lineamientos que permitan medir el desempeño de la organización, elaborar el manual de procedimientos del sistema de planificación y gerencia **tributaria**, el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos en los planes funcionales operativos anuales y en los planes de acción o de apoyo. Este proceso es consistente en planear, dirigir, organizar, coordinar, evaluar y supervisar el funcionamiento de la Administración Tributaria, bajo un enfoque de planeación estratégica, debiendo definir las estrategias, objetivos estratégicos, políticas, y prioridades requeridos para alcanzar la misión y visión institucional, aprobar el plan estratégico, planes operativos, planes tácticos, programas y proyectos de Administración Tributaria, así como dirigir, coordinar y dar seguimiento a la ejecución de los planes, programas, proyectos e instrucciones.

Se le atribuyen en ese sentido las funciones de, entre otras:

- a) analizar, evaluar y controlar el avance de la gestión tributaria de los diferentes procesos que conforman la Administración Tributaria municipal y proponer las acciones a implementar para corregir desviaciones, mediante un sistema y/o herramientas que permitan y faciliten efectuar diagnósticos, análisis y toma de decisiones oportunas, para adecuarse a los cambios y a las demandas del entorno tributario y lograr el máximo de eficiencia y calidad de los servicios;
- b) formular, implementar y administrar el sistema de indicadores tributarios y estándares de rendimiento, mediante el análisis de información de trascendencia tributaria que permita monitorear la eficiencia, eficacia, productividad de los objetivos, acciones o proyectos de la gestión tributaria;
- c) establecer y administrar los mecanismos para la formulación, análisis, integración y divulgación de los planes estratégicos, tácticos, operativos y de proyectos especiales;
- d) asegurar que de conformidad con lo establecido en el Plan estratégico se desarrollen los proyectos prioritarios para la Administración Tributaria del de cada municipio de conformidad con la normativa establecida en la materia, dar seguimiento y evaluarlos una vez concluidos;
- e) establecer e implementar procedimientos para el seguimiento, evaluación y control del desarrollo de la gestión tributaria, mediante instrumentos que permitan monitorear y asegurar el logro de los objetivos y acciones trazadas en la Administración Tributaria municipal, con el propósito de fortalecer el sistema tributario;
- f) velar por la correspondencia y prioridad de proyectos, planes y programas operativos con los objetivos y estrategias institucionales;
- g) desarrollar compilaciones estadísticas acompañadas por explicaciones analíticas concernientes a actividades tributarias;
- h) identificar oportunidades de mejora tanto en los planes y procedimientos como en la legislación aplicable a la materia de su competencia y presentar ante las instancias que corresponda para su valoración, las necesidades o los proyectos de reforma;

- i) elaborar el plan táctico de Gestión Integral Tributaria de conformidad con el plan estratégico de la Administración Tributaria;
- j) elaborar el plan anual operativo de Gestión Integral Tributaria;
- k) establecer y actualizar sus propios indicadores de gestión, y estándares de rendimiento para la planificación y seguimiento del desempeño.

5.2.3 Evaluación de procesos.

El control gerencial de esta importante función plantea dentro de las funciones de **planificación** el **evaluar** los distintos procesos.

En esta línea tenemos que IGM evalúa algunas actividades sustantivas y de apoyo consideradas relevantes en el quehacer municipal y está conformado por un total de 61 indicadores¹, los cuales se agregan en cinco ejes; a saber: 1) Desarrollo y Gestión Institucional; 2) Planificación, Participación ciudadana y Rendición de cuentas; 3) Gestión de Desarrollo Ambiental; 4) Gestión de Servicios Económicos y 5) Gestión de Servicios Sociales. Para el año 2011, se evaluó la gestión realizada por un total de 88 gobiernos locales durante el periodo 2011, excluyéndose únicamente la Municipalidad de Golfito que no logró concluir el proceso de digitación en la forma y plazos establecidos.

El resultado de esta evaluación por parte de la CGR se resume según lo dice el documento que contiene dicho estudio en que:

“De acuerdo con los resultados del IGM del periodo 2011, los ayuntamientos evaluados obtuvieron una calificación promedio de 47,3%, levemente superior a la obtenida por los 69 gobiernos locales evaluados en el año 2010 que ascendió a 46,9%.

Con excepción del Eje 3 Gestión de Desarrollo Ambiental, los restantes cuatro ejes mostraron una mejora en las calificaciones promedio, siendo el Eje 2 Planificación, Participación ciudadana y Rendición de cuentas el que

mayor avance reflejó, pero aún distante del ideal pretendido con los indicadores que lo conforman.

Una vez ponderados los indicadores del IGM del periodo 2011, los primeros cinco lugares le correspondieron a las municipalidades de San Carlos, Goicoechea, San Rafael de Heredia, Belén y Heredia, según el orden indicado. Los gobiernos locales que registran las calificaciones más bajas son Peñas Blancas, Lepanto, Cervantes, Tucurrique y Dota con notas que no superan los 20 puntos”.

Pero claramente estos valiosos indicadores son generales respecto del desempeño municipal en sus diferentes ámbitos generales, por lo que desde la visión de Administración Tributaria Propuesta, los indicadores debería replantearse desde una perspectiva meramente tributaria, con lo que debería de medirse la gestión tributaria de los municipios con base en una metodología especial. Para esto con base en los indicadores internacionales consultados, nuestra **propuesta de indicadores**:

| Áreas o procesos clave relacionados | Ejemplos de indicadores | Clasificación de los indicadores |
|-------------------------------------|---|----------------------------------|
| Asistencia contribuyente | Cantidad de funcionarios en relación con el número de contribuyentes. | Eficiencia |
| | Uso de la red bancaria para la presentación de declaraciones y pagos de los impuestos correspondientes. | Eficiencia |
| | Cantidad de consultas realizadas en el Digesto Tributario Electrónico del web site. | Eficiencia |
| Asistencia al contribuyente | Evolución del número de contribuyentes atendidos en las Oficinas, o por llamada telefónica, correo electrónico u otro | Eficiencia |

| Áreas o procesos clave relacionados | Ejemplos de indicadores | Clasificación de los indicadores |
|---------------------------------------|---|----------------------------------|
| | medio. | |
| | Disponibilidad de programas informáticos de ayuda para el llenado de declaraciones tributarias. | Eficacia |
| | Tiempo promedio de prestación de los servicios. | Eficiencia |
| Asistencia al contribuyente | Satisfacción de los contribuyentes con los servicios prestados (pesquisas de opinión para los diversos tipos de servicios: oficinas, telefónico, Internet, etc) | Eficacia |
| | Proporción de declaraciones recibidas por vía electrónica. | Efectividad |
| Control Tributario (ocultos) | Número de nuevos contribuyentes incorporados al RUT a través de cruces de información previamente disponible en el sistema informático | |
| | Número de nuevos contribuyentes incorporados al RUT a través de cruces de información de información no disponible previamente en el sistema informático | |
| Control Tributario (omisos) | Tasa de declaración dentro del plazo | |
| | Número de contribuyentes o declarantes que declaran como resultado de actuaciones administrativas | |
| Control Tributario (inexactos) | Existencia o no de procesos de control de incumplimiento (de información | |

| Áreas o procesos clave relacionados | Ejemplos de indicadores | Clasificación de los indicadores |
|-------------------------------------|--|----------------------------------|
| Recaudación | proveniente de los cruces captados mediante herramientas informáticas) | |
| | Porcentaje de realización de liquidaciones previas programadas | |
| | Nivel de aceptación de las diferencias encontradas en el proceso de control tributario | |
| | Tasa de pago dentro del plazo | |
| Recaudación (coactiva) | Tasa de recaudación lograda por procedimiento amigable | |
| | Proporción entre el cobro y la deuda pendiente | |
| | Tasa de incobrabilidad | |
| Recursos humanos | Antigüedad de deuda en cobranza coactiva | |
| | Proporción de la capacitación en el presupuesto | |
| | Proporción de empleados ingresados por concurso que valore el conocimiento tributario | |
| | Nivel de profesionalización del personal de la Administración Tributaria | |
| | Número de funcionarios técnicos por cada funcionario administrativo | |

➤ **Al aumento de la recaudación como meta.**

En la experiencia internacional los cambios en las estructuras y legislación tributarias, ha generado importante cambios a mediano y largo plazo que afectan de forma positiva la hacienda pública.

5.3 Comunicación Institucional

A pesar de que algunas Municipalidades pueden ser consideradas administraciones tributarias “pequeñas” su manejo de los tributos afecta a sectores de relevancia pública, por lo que es recomendable generar políticas de manejo de la información hacia los medios de comunicación.

Este sub-proceso involucra básicamente:

- Coordinar con los responsables de Prensa del Despacho del Ministro el suministro de información a los medios de comunicación,
- Actuar como facilitador de información sobre la Administración Tributaria de cada municipalidad, ante los medios de comunicación que así lo soliciten, mediante la coordinación con las diferentes secciones-procesos para el suministro de dicha información,
- Generar información periodística de interés sobre el quehacer de la Administración Tributaria Municipal, y propiciar espacios informativos en los medios de comunicación para dar a conocer las diferentes acciones de ésta.
-

La asistencia e información colectiva se debe decantar en estas áreas:

- Prensa escrita, radial y televisiva
- Campañas de información con espacios contratados
- Elaboración de folletos y trípticos
- Elaboración de cartillas y manuales
- Publicaciones
- Cartas masivas
- Charlas de difusión y orientación
- Pasacalles
- Mensajes a través de correo electrónico
- Asistencia a través de la *web* de la Administración Tributaria

- Portales tributarios para diferentes segmentos de contribuyentes
- Portal tributario del inversionista extranjero
- Portal tributario con administraciones tributarias relacionadas

A manera de conclusión general: la visión moderna de las Municipalidades como Administración Tributaria dista mucho del escenario actual revelado en el ejercicio de diagnóstico. La propuesta que se ha planteado parte de reflejar en “pequeña escala” si se quiere una Administración Tributaria moderna, conforme a los parámetros internacionales (principio de especialidad funcional y centralización normativa), donde sus dos pilares fundamentales, la atención al contribuyente y el control tributario se expresan en diferentes procesos, que aunados a las tareas de recaudación y desarrollo normativo pretenden optimizar la obtención de recursos.

5.3.1 HACIA EL DESARROLLO DE UNA CULTURA TRIBUTARIA

En relación directa con el tema de la comunicabilidad de la Administración Tributaria Municipal con los contribuyentes está el tema de la generación de una cultura tributaria.

Como plantea **Peñaranda Iglesias**²²⁷ la “generación de conciencia tributaria es un objetivo imprescindible en toda estrategia orientada a promover de manera sostenida el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Para esto es necesario generar en la sociedad el convencimiento de la necesidad de contribuir con el pago de impuestos. El cumplimiento tributario voluntario es una conducta social condicionada por diversos factores, entre ellos lo de la transparencia del Estado, la racionalidad del gasto, la dotación de servicios adecuados y fundamentalmente los valores adquiridos. Se requiere, con tal propósito, enfocar la acción inmediata en el establecimiento de actividades

²²⁷ **PEÑARANDA IGLESIAS, ALAN.** *Política, Estructura E Instrumentos Para La Asistencia Al Contribuyente.* Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Perú. Instituto de Estudios Fiscales. 2008

conjuntas con los diversos sectores y entidades involucradas en el ámbito de la conciencia y formación de los ciudadanos, tales como ministerios, medios de comunicación, gremios, entre otros, con el fin de lograr una presencia concreta y sostenida de la Institución.

Lo que se debe buscar es promover una nueva cultura tributaria vinculada al ejercicio de una ciudadanía responsable, mejorar la recaudación e incrementar la formalidad a partir del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sensibilizar a la población para que asuma como propios los objetivos de la lucha contra la evasión y el contrabando. Por ejemplo, condenar la evasión y la informalidad, proyectar una imagen institucional positiva de la Administración Tributaria, resaltando que además de cumplir con sus funciones de recaudar y fiscalizar, la institución se preocupa por informar y educar a la población.

Los programas de educación tributaria buscan incluir en el currículo escolar los temas tributarios ya que son elementos constitutivos de la ciudadanía y están en íntima relación con la incorporación de valores. La escuela es un espacio fundamental para desarrollar en los jóvenes actitudes de responsabilidad y compromiso frente al bien común. Por ello, un objetivo fundamental de toda administración es incorporar el tema de conciencia tributaria dentro de la línea de acción educativa, para que su aplicación sea obligatoria en la estructura curricular de todas las modalidades y niveles del sistema educativo; esto es: inicial, primaria, secundaria, técnico, universitaria.

Ya algunas administraciones tributarias han incluido dentro de sus planes estratégicos contribuir con el desarrollo de una cultura tributaria, desarrollando su accionar por quienes en el futuro tendrán a su cargo los procesos de toma de decisiones: los niños”.

CONCLUSIONES DEL ESTUDIO:

A partir del análisis expuesto con anterioridad hemos llegado a las siguientes conclusiones:

Respecto del capítulo I:

1. Tanto en el diagnóstico como en las soluciones del problema del financiamiento de nuestros municipios debemos dar un giro total, a efecto de encuadrarlos en el contexto de un análisis integral que parta de los principios básicos de la teoría del federalismo fiscal: la autonomía financiera, la corresponsabilidad fiscal, la coordinación financiera, la suficiencia y la solidaridad financiera.
2. La teoría del federalismo fiscal nos enseña que la autonomía de los entes públicos locales o regionales no necesariamente debe abarcar todos los conceptos del poder financiero, sino que más bien es necesario limitarla para que se pueda conciliar con los otros principios de la Hacienda local a que me referiré en breve. De los distintos aspectos del poder financieros indicados, es la autonomía presupuestaria la verdaderamente esencial para que un ente local tenga un nivel aceptable de autonomía, pues es a través de ésta que los municipios pueden decidir, en el momento presupuestario, los límites cuantitativos y cualitativos que van a caracterizar su presupuesto, ordenando sus prioridades respecto de las necesidades públicas a satisfacer.

Para que un ente local pueda ejercer esta forma de autonomía, sus fuentes de financiamiento deben ser tales que no impliquen que la decisión de “en qué gastar” ya venga predeterminada desde el nivel central. Por ello, se requiere que los municipios se financien, por ejemplo, con tributos propios –esto es, aquellos en que en el establecimiento de sus elementos esenciales el municipio tiene algún grado de participación-, con tributos cedidos o

afectados- esto es, aquellos que si bien son establecidos por el nivel central conllevan la cesión de su administración y/o de su recaudación al ente local, sin condicionar en qué se debe gastar esta última- o con sistemas de transferencias estatales no condicionadas.

Para evitar el paternalismo y la presión de los dirigentes locales por financiamiento sin incurrir en el costo político de cobrar tributos a sus residentes, parte del financiamiento debe correr a cargo del esfuerzo fiscal de los propios residentes o habitantes, con el correspondiente costo político que conlleva para las autoridades (corresponsabilidad fiscal). La autonomía tributaria se vuelve importante respecto de la corresponsabilidad fiscal, al requerir que los entes locales ejerzan potestades normativas.

3. En el ordenamiento vigente, los entes locales tienen participación en la configuración normativa de los tributos, si bien con ciertos vacíos normativos y una cierta yuxtaposición entre los distintos mecanismos en que se aquella se ejerce. Así, el artículo 121,13 de la Constitución Política señala que corresponde a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales, a través de un procedimiento especial de creación legislativa en que la Municipalidad, a través de un Acuerdo del Concejo, tiene iniciativa para proponer a la Asamblea Legislativa la creación de impuestos municipales, la cual solo puede aprobar o improbar el proyecto municipal.

Este procedimiento se ha considerado exclusivo para los “impuestos”, no para las otras figuras tributarias como la tasa y la contribución especial: en el caso de éstas, el espacio para la potestad normativa de la Municipalidad también existe: la Ley del Estado-el Código Municipal en este caso- establece la potestad de los municipios de cobrar tasas y contribuciones especiales, señalando las reglas generales de hecho generador y modo de cuantificación, quedando al desarrollo

normativo municipal, con la tutela de la Contraloría General de la República, la precisión de sus detalles.

También encontramos un mecanismo consistente en la existencia de una ley estatal que deja un espacio para la integración normativa municipal, como fue el caso del texto original de la Ley 7509, se establecía una tarifa variable a fijar por acuerdo municipal, entre un 0.25% y un 1%. Sin embargo, por Ley 7729 se eliminó esa disposición, quedando la tarifa fija en el 0.25%.

4. Según el principio de coordinación, las funciones clásicas de la Hacienda Pública –asignación, redistribución y estabilización- deben ser distribuidas adecuadamente entre el Estado y los entes subcentrales. En esencia, es la función de asignación, que implica la provisión de bienes públicos que el mercado falla en asignar, la que debe ser estar en el centro de las competencias hacendarias de los entes locales y regionales, dejando las funciones de redistribución de la riqueza y de la estabilización de la economía en manos del ente central.

El principio de coordinación exige que se garantice un orden económico y jurídico general, así como una mínima unidad del ordenamiento jurídico, pero no a tal punto de bloquear la autonomía.

En materia tributaria ello exige que los aspectos materiales, procedimentales y sancionadores tengan una regulación uniforme para efectos de los distintos municipios, lo que implica que las normas generales aplicables a los tributos del Estado deberían ser aplicables también a los municipios, sin perjuicio de ciertas particularidades que resulten necesarias. Asimismo, no debería existir diferencias en estos aspectos en la regulación que afecte a los distintos municipios.

Claras violaciones en nuestro ordenamiento a este principio de coordinación las encontramos en la falta de una regulación general en una norma estatal de las reglas para distribuir el poder tributario de los municipios respecto de los impuestos de patente en los casos en que un mismo contribuyente realiza actividades económicas en distintos municipios. Asimismo, en la limitación constitucional que tienen los municipios para la realización de actuaciones de fiscalización tributaria que impliquen acceso a la contabilidad de los contribuyentes, o en la no aplicación del sistema sancionador previsto en el Código Tributario a las Administraciones Tributarias municipales. La proliferación de procedimientos determinativos de los tributos distintos para la aplicación de los impuestos de patentes, producto de que se incluyen aspectos procedimentales en cada ley de impuesto de patentes aprobada por la Asamblea, constituye también una violación del principio de coordinación.

La única manera de respetar este principio es que se entienda que el poder tributario de las municipalidades es derivado y no originario, pues está limitado no solo por la Constitución sino por las leyes del Estado. La jurisprudencia de la Sala Constitucional ha sido dubitativa a este respecto, al no dejar claro que la Ley del Estado puede definir los aspectos centrales del tributo, y cómo este modelo coexiste con el establecido en el artículo 121,13. El Proyecto de reforma a los artículos 121,13 y 175 parece orientarse correctamente hacia un modelo en que el Estado establece en sus elementos básicos el impuesto, dejando al Municipio la integración de algunos de esos elementos. Pero sería deseable una aclaración en cuanto a que, por una parte, las normas estatales serán tanto sustantivas como procedimentales, esto es, que regularán los aspectos materiales básicos de los impuestos y contribuciones, dejando un margen adecuado para el ejercicio de la autonomía municipal; por otra parte, en cuanto a que los límites contenidos en dicha normativa estatal estarán orientados a garantizar la coordinación y unidad de la política económica y social, así como la igualdad en todo el territorio nacional.

En dicha ley pueden establecerse tributos obligatorios y facultativos, en que los municipios puedan decidir si los ponen en vigencia o no; permitir a los municipios fijar los aspectos cuantitativos, entre ciertos márgenes; impedir que un municipio pueda gravar las riquezas de otro; o establecer barreras arancelarias.

5. El Proyecto de Código Tributario Municipal que se discute actualmente la Asamblea Legislativa, desafortunado en términos generales, es criticable en tanto incluye una norma que establece que las normas regulatorias de las materias establecidas en el artículo 5 como propias de la reserva de ley (creación, modificación, supresión de tributos, hecho generador, sujeto pasivo, base imponible, monto del tributo o alícuota aplicable, exenciones, beneficios, privilegios y garantías, medios de extinción) no pueden ser suplidas por vía de reglamentación, lo que impediría el ejercicio de la autonomía tributaria municipal debidamente coordinada con la Hacienda estatal. Asimismo, para evitar situaciones de doble imposición, el Proyecto, autoriza para establecer un sistema de convenios intermunicipales, regionales o nacionales destinados a establecer las pautas necesarias para gravar aquellas actividades que se desarrollen en más de una jurisdicción municipal o pueda crear problemas de interpretación del origen de la fuente de los recursos. Si bien esta norma intenta sintonizar con el principio de coordinación, no es una solución adecuada, pues en lugar de establecer los criterios de atribución propiamente en la ley, lo remite a la incierta posibilidad de convenios intermunicipales, regionales o nacionales.
6. Respecto del principio de suficiencia, los tributos propios de los municipios presentan importantes deficiencias técnicas, tanto respecto de su regulación específica como respecto del marco de Derecho tributario general que disciplina la aplicación de esos tributos, lo cual sin duda dificulta que estas fuentes de ingreso contribuyan efectivamente a la suficiencia recaudatoria.

En efecto, la regulación de figuras de tanta relevancia en el ámbito municipal comparado como las tasas y contribuciones especiales es deficiente en nuestro medio. En el caso de las tasas, su falta de distinción adecuada con los precios públicos, algunos de sus hechos generadores con riesgo de ser declarados inconstitucionales por representar servicios indivisibles, y sus problemas de cuantificación tanto por su regulación como por la tendencia a una subvaloración por parte de los municipios, restan efectividad recaudatoria a esta figura. La contribución especial carece de regulación detallada para que pueda cumplir con su exquisito rol de poner a contribuir a los que más se benefician de las obras públicas municipales, tanto en el propio Código Municipal como a nivel reglamentario, lo que la hace una fuente de extraordinario potencial sencillamente inoperante en la práctica.

7. Impuestos centrales como los de patentes y el de bienes inmuebles también presentan deficiencias. Los primeros carecen de una regulación uniforme técnicamente correcta, tanto a nivel de su hecho generador –debería gravarse toda actividad económica, empresarial, profesional o artística- como de los aspectos formales, que relacione adecuadamente los sistema de determinación de la base imponible por base cierta (ingresos brutos reales) con sistemas objetivos que operen como estímulo para declarar los primeros o como mecanismos de estimación provisional. En efecto, en muchas leyes no está clara la relación entre el sistema de autoliquidación con base en ingresos brutos y el de asignación de una categoría de monto fijo ¿Es el primero principal y el segundo subsidiario? ¿O son opcionales? ¿Es el segundo provisional?

El impuesto de bienes inmuebles ha arrastrado históricamente problemas en la actualización de los valores, si bien progresivamente la función del Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación, con el apoyo del Proyecto de Catastro desarrollado por el Ministerio de Hacienda con fondos del Banco Interamericano de Desarrollo ha ido logrando proveer los

parámetros adecuados para dicha actualización en la mayoría de los municipios. No obstante, subsisten aun lagunas que enturbian la correcta y fluida relación entre el ONT y los municipios.

8. En cuanto a los problemas de regulación general, si bien el Código de Normas y Procedimientos Tributarios es de aplicación supletoria a los municipios, en defecto del Código Municipal y las leyes específicas de impuestos municipales, hay aspectos de éste que no les son aplicables. Esto limita sustancialmente la función de éstos como verdaderas Administraciones Tributarias. Tal el caso de la restricción en las funciones de fiscalización que pueden desarrollar los municipios, pues tales funciones implican acceso a la contabilidad de los contribuyentes.

De ahí que se requiere la aprobación de una ley con mayoría calificada que otorgue estas facultades a los municipios.

Si bien son aplicables a los municipios las potestades de información previstas en el Código Tributario, éstas se ven limitadas por la inaplicabilidad de sanciones por su incumplimiento, lo que resulta de otro problema general cual es que el Título III de dicho cuerpo normativo, que contiene el sistema sancionador, no es aplicable a los municipios. Esto ha hecho que hoy día los municipios dependen, para poder gestionar sus tributos, del intercambio de información con la Administración Tributaria estatal, a través de convenios que un buen número de municipalidades ha suscrito con la Dirección General de Tributación.

Se ha intentado resolver este problema de la no aplicación del sistema de sanciones a través de las leyes de impuesto de patentes, que introducen sus propias sanciones o, bien, remiten al Título III del Código. Sin embargo, esta no es la mejor vía, tanto por razones del principio de coordinación como por la falta de aplicación a todos los tributos de administración municipal.

Como resultado de estos vacíos, las Administraciones Tributarias municipales, y los entes que las apoyan, como el IFAM, no se han desarrollado con base en principios modernos de gestión tributaria, abarcando las distintas funciones que esta implica: servicio al contribuyente, control tributario extensivo e intensivo, con el apoyo de las tecnologías de información moderna.

Una manifestación clara de estas carencias es que prácticamente todos los estudios que se hacen sobre la gestión de las Administraciones Tributarias municipales se limitan al aspecto de la morosidad, dejando de lado todos los demás aspectos indicados.

Estas limitaciones, que impiden el contar con un coherente y adecuado marco tributario general para la aplicación de los tributos municipales, están a la base del Proyecto de Código Tributario Municipal que actualmente conoce la Asamblea Legislativa. Sin embargo, a nuestro juicio, el intento es radicalmente desafortunado: casi toda la regulación es reiteración de lo ya normado en el CNPT, lo cual resulta innecesario. Para colmo, se plantean retrocesos en algunos temas hoy correctamente regulados en la norma estatal. Además, el sistema de ilícitos es incoherente y desproporcionado. No se incluyen los conceptos modernos de la Administración Tributaria: principios del cumplimiento voluntario y autoliquidación, de imparcialidad administrativa, servicio al contribuyente, control tributario extensivo (formal y material) e intensivo (material), ni una regulación adecuada de los deberes de información.

El principio de solidaridad interterritorial tuvo alguna manifestación en nuestro ordenamiento en la primera Ley del Impuesto de Bienes Inmuebles. Sin embargo, la Ley 7729, derogó el artículo 29, que era el que fijaba precisamente los criterios de inversión de los recursos.

Se establecía así en nuestro ordenamiento un sistema de transferencias tendentes a tratar el tema de la solidaridad interterritorial, propiciando la

redistribución hacia los territorios más pobres y de menor desarrollo. Se trataba de transferencias condicionadas en bloque, orientadas a proyectos de inversión. La modalidad de compensación financiera interterritorial se planteaba como de carácter horizontal, en que unos entes contribuyen con otros y no de carácter vertical (u horizontal indirecto, como también se denomina), en que el Estado sería el que dota el Fondo y lo distribuye según determinados criterios.

Una reestructuración y puesta en vigencia de un Fondo de este tipo parece necesario en una verdadera reforma integral del régimen municipal. Mientras que el esquema de participación en ingresos del Estado conforma el núcleo de lo que se ha dado en llamar el “bloque de suficiencia”, un fondo de compensación interterritorial conformaría el “bloque de solidaridad”.

La ocasión y el ambiente generado por el Proyecto de Código Tributario Municipal debería ser aprovechado para reencauzar la discusión y, más allá de las falencias de concepto que arrastra la versión presentada a la Asamblea Legislativa, permitir un salto cualitativo en el tema de la descentralización fiscal de los municipios.

En esta dirección, es menester abordar algunos temas centrales que deberían ser abordados en una Ley General de Tributación Municipal –o Código Tributario Municipal, si se quiere:

- Mejor regulación de las tasas (distinción con servicios públicos, exclusión de servicios indivisibles y su adaptación como impuestos asignativos, cuantificación de las tasas, devengo, aspectos procedimentales).
- Regulación de las contribuciones especiales (hecho generador, sujeto pasivo, base imponible, cuota devengo, colaboración ciudadana).
- Previsión de impuestos propios de los municipios, facultativos u obligatorios, con una regulación básica para asegurar la coordinación en el ámbito nacional.

- Regulación que resuelva de manera directa los problemas de exportación fiscal y de ejercicio de actividades económicas en varios municipios.
 - Regulación de la “*Ordenanza fiscal*” como norma que pone en vigencia tasas, contribuciones especiales, regula impuestos aprobados en la propia Ley o Código.
9. Por otra parte, las carencias apuntadas en materia normativa general tributaria podrían abordarse bajo dos lineamientos: a) una técnica de remisión a la regulación estatal; b) incorporación de algunas normas de ajuste en temas puntuales.

CONCLUSIONES CAPÍTULO II:

1. Imposición sobre actividades económicas

Para la reforma de la imposición municipal sobre las actividades económicas podrían seguirse las siguientes opciones:

1. Un impuesto sobre las ventas monofásico en fase minorista, sería en principio trasladable, por lo que gravaría el consumo y, por tanto, compensaría la función de disfrute. Lo mismo sucedería con un recargo en el impuesto estatal sobre el valor agregado que opere sólo en fase minorista. En ambos casos, las diferencias entre los distintos municipios producto del ejercicio de su autonomía deben estar delimitadas por una ley general, a través de un sistema de bandas, para impedir problemas de competencia fiscal y el efecto en la localización de las empresas.

En Costa Rica, quizá lo más práctico sería la alternativa del recargo sobre el impuesto general sobre las ventas en fase minorista. Sin embargo, esta opción choca con las limitaciones propias de dicho impuesto, especialmente en cuanto a que no todos los servicios están gravados, lo cual provocaría

distorsiones de equidad y recaudación en los municipios. Por ello, una transformación del impuesto de patentes en un impuesto que recaee sólo en la fase minorista sería una alternativa, y siempre que se graven las ventas del ejercicio corriente y no las del anterior, para así facilitar la traslación del impuesto.

2. Un impuesto sobre la renta neta personal local, según un criterio de residencia, no sería en principio trasladable, por lo que compensaría la función reproductiva. El impuesto debe ser de tipos moderados para no generar exceso de gravamen en relación con el impuesto de renta estatal, así como de progresividad inexistente o moderada, para no atribuirle funciones redistributivas. Asimismo, las diferencias entre localidades deben ser moderadas, para evitar la movilización del domicilio interjurisdiccional. Alternativas a lo anterior son los recargos en el impuesto de renta estatal o la atribución de potestades normativas en relación con una participación porcentual en el impuesto de renta estatal.

En Costa Rica, este modelo choca con el problema de que no contamos con un verdadero impuesto unitario sobre la renta personal, basado además en el criterio de residencia. Así, luciría un poco extraño que el impuesto local sobre la renta tuviera una naturaleza distinta a la imposición sobre la renta estatal.

3. Un impuesto sobre la renta neta de personas físicas y jurídicas, según un criterio territorial, también compensaría la función reproductiva. El actual impuesto de patentes podría evolucionar hacia este esquema mediante el cambio de la base imponible de renta bruta a renta neta. Asimismo, podría estructurarse en términos análogos al impuesto de utilidades de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que grava rentas empresariales, profesionales y de capital obtenidas de inmuebles o de operaciones individuales de financiamiento, según un criterio de territorialidad. Esta opción implica

acarrear los defectos del modelo cédular de imposición sobre la renta estatal, pero tiene la ventaja de que la reforma tributaria municipal vaya sintonizada con el ritmo de desarrollo de la estatal.

4. El actual modelo de impuesto sobre renta bruta, calculada según la renta del ejercicio anterior, puede cumplir una función análoga si partimos de que este elemento impediría la traslación del impuesto.
5. La función reproductiva de los servicios municipales también puede ser compensada mediante un impuesto sobre los factores productivos, el cual constituye una mejor aproximación al gravamen de la manifestación de goce que el simple criterio de renta bruta.
6. Las distintas leyes de impuestos de patentes actualmente vigentes no son claras en cuanto a si el concepto de “actividad lucrativa” en éstas recogido coincide con o es más estrecho que el concepto recogido en el impuesto de utilidades (renta). En la interpretación usual, puede decirse que siempre se ha considerado que el concepto de “actividad lucrativa” en el impuesto sobre patentes es más estrecho que el del impuesto sobre la utilidades de las empresas. Por una parte, en cuanto excluye las operaciones individuales de préstamo, así como el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles ejercido en forma no empresarial (esto es, como pura renta de capital). Por otra, en cuanto a si las actividades profesionales están gravadas. Todo esto debe regularse con claridad en una ley del Estado y no quedar a expensas de cada ley particular.
7. La tendencia internacional en este tipo de impuestos es gravar las actividades profesionales y hasta las artísticas, siempre que impliquen una cierta organización de medios. La nota relevante es la “ordenación por cuenta propia” de la actividad, que hace referencia al concepto de

autonomía, como contraposición al concepto de *ajeneidad* propio de los trabajadores por cuenta ajena.

8. Hay también casos de exención en el impuesto sobre las utilidades (*no sujeciones denomina la Ley 7092 con clara imprecisión conceptual*) en que se ha planteado la duda sobre la sujeción a los impuestos de patente. Es el caso de las cooperativas. Así, por ejemplo, el Dictamen de la Procuraduría General de la República C-153-1999 ha establecido que si realizan actividades extracooperativas, con terceros, realizan el hecho generador del impuesto de patente.
9. En cuanto a los sujetos del hecho generador, prácticamente ninguna Ley de Patentes le atribuye la condición de contribuyentes a entes colectivos como los regulados por el artículo 17, incisos b) y c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (fideicomisos, sociedades de hecho, cuentas en participación, etc.), lo que es fuente de problemas en la práctica y de inequidades. Así, tenemos, el problema de un grupo económico que, a través de sociedades separadas, realizan los procesos de fabricación y comercialización, registrándose dos niveles de venta: el primero, del fabricante relacionado a la distribuidora relacionada; el segundo, de la distribuidora a clientes no relacionados. Con la normativa actual, el monto del impuesto se determinará y pagará individualmente tanto en el primero como en el segundo nivel. Sin embargo, para evitar un exceso de imposición sobre la misma manifestación de disfrute de los servicios públicos, debería optarse por un tratamiento “integrado” como un único contribuyente a estos sujetos, librando de imposición el primer nivel de transacción (la que se da al interno del grupo).
10. En el aspecto espacial del hecho generador la regulación de los impuestos de patente se presenta particularmente deficiente. En la práctica totalidad de las leyes de patentes, el parámetro utilizado son los ingresos brutos o

netos tal como se calculan para efectos del impuesto sobre la renta, que reflejan la renta nacional, lo cual plantea el problema de aquellos sujetos pasivos que obtienen dicha renta mediante el ejercicio de actividad en diversos municipios.

11. Alguna confusión presenta el hecho de que las distintas leyes incluyen como base imponible del impuesto sea los ingresos brutos, la renta neta (llamada líquida gravable) o una combinación de ambos, sin especificar que debe ser una base atribuible a la actividad desarrollada al interno del cantón y sin, por consiguiente, establecer un método o criterio con base en el cual hacer la correspondiente atribución.
12. El concepto de renta bruta o neta para efectos de los impuestos de patentes no es el mismo que para efectos del impuesto sobre la renta. Y ello no es así porque el hecho generador del impuesto de patentes es el ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa, en el cantón respectivo, mientras que el hecho generador del impuesto sobre la renta es, en cambio, el ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa **en todo el territorio nacional**. Esto implica que si parte de la actividad lucrativa que desarrolla un contribuyente afincado en un cantón determinado se desarrolla sustancialmente fuera de ese cantón, necesariamente debe acudirse a algún criterio razonable para atribuir la parte que se desarrolla dentro y la que se desarrolla fuera.
13. Por lo anterior, la referencia a los controles cruzados con la Dirección General de Tributación a que suelen referirse las distintas leyes de patentes no tienen carácter sustantivo, sino meramente procedimental.
El problema es que muchas de las leyes de patentes no tienen una solución de este tema. Algunas leyes –como las de impuestos de patente de San José y Alajuela - permiten un ajuste cuando la actividad lucrativa se

desarrolle en distintas municipalidades, pudiendo hacerse una atribución proporcional de los ingresos conforme un informe porcentual aclaratorio.

Por su parte, la Ley de Cañas (art. 13), en caso de actividades distribuidas en uno o más cantones, aparte del cantón de Cañas, deben determinar qué proporción del volumen de sus negocios se genera en el cantón de Cañas.

La falta de una norma de este tipo en las demás leyes puede ser un motivo de inconstitucionalidad, por introducir un método de imposición incoherente con la naturaleza local de los servicios públicos que fundamentan el impuesto y por generar una plurimposición con potenciales efectos confiscatorios y discriminatorios.

No obstante, si bien las normas del tipo de las citadas en las Leyes de San José y Alajuela constituyen un avance en el tratamiento del problema planteado, es insuficiente por varios motivos: en primer lugar, es una norma local, válida para los impuestos de patentes de San José y Alajuela, por lo que nada garantiza que las otras municipalidades carentes de una norma similar deban aceptar la distribución porcentual; en segundo lugar, la norma sólo plantea la hipótesis de que la actividad principal se desarrolle fuera del cantón central de San José y del de Alajuela, mas no la hipótesis contraria, a saber, que la actividad principal se desarrolle en San José o Alajuela y se tengan sucursales, agencias o similares en otros cantones; en tercer lugar, la regulación para determinar la distribución porcentual es claramente vaga e imprecisa.

Una posibilidad de solución general podría ser adoptar en una ley estatal el sistema argentino del Impuesto a los Ingresos Brutos:

1. El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
2. El 50% en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o cosignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

Una opción alternativa es considerar el lugar donde se desarrolle una actividad generadora ingresos como el lugar de realización de la actividad. Así, si se incurre en gastos fuera de ese lugar, éstos no implican una exportación de la fuente, pues serían gastos necesarios para la generación de renta de **la fuente municipal donde se generan ingresos**. Parafraseando lo que sucede en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se trataría de una situación análoga al de una empresa costarricense que incurrir en gastos en el exterior que son necesarios para la generación de renta de **fuentes costarricense**.

Siempre en relación con este aspecto espacial, ha planteado problemas prácticos la determinación de cuándo se puede considerar que se realiza actividad lucrativa en un determinado cantón. La pregunta es si el hecho de realizar una venta final en un determinado cantón de bienes que se distribuyen desde otro cantón implica la realización de la actividad en el primer cantón. Su respuesta no aparece clara ni en el Código Municipal ni en las leyes de patentes.

Entendemos que la interpretación correcta y que debería recogerse en una norma estatal general, es que si una empresa “exporta” de un cantón a otro, la fuente es exclusiva del cantón de la “exportación.” Ahora, en el caso de una empresa en que las ventas se hacen una parte en un determinado cantón y el resto por medio de sus vendedores en todo el país por medio de la actividad de venta de estos (*agente dependiente*) quienes obtienen las órdenes de compra, que luego se despachan desde el cantón de origen, debe entenderse que se da una actividad de fuente en cada cantón, donde estos vendedores en nombre de la empresa realizan ventas sujetas al impuesto de patentes de cada uno de los cantones.

14. En la práctica totalidad de las leyes de impuesto de patentes se establece un sistema de autoliquidación, en que el impuesto se determina por el propio contribuyente, quien debe hacer una declaración jurada en la que aplique los distintos tipos impositivos previstos en las distintas leyes,

normalmente sobre las ventas o ingresos brutos, definidas como el volumen de las ventas una vez deducido el impuesto general sobre las ventas. Sin embargo, algunas leyes contienen disposiciones ambiguas y contradictorias con este sistema.

15. También existe confusión en cuanto al objeto de los ajustes que pueden hacer las Administraciones municipales. Por ejemplo, en la Ley de San José no queda claro en el artículo 9 si las potestades de la Administración municipal para “recalificar” se refieren a los ingresos brutos o al sistema de categorías del artículo 17. Es decir, si puede ésta recalificar mediante la determinación de una renta bruta diferente o si puede recalificar mediante la asignación de una categoría diferente que conlleve, por lo tanto, una cuota tributaria también diversa.

16. Tampoco queda claro las relaciones entre los dos métodos de fijación del tributo: si el primero es principal y el otro subsidiario; si el contribuyente puede optar entre ellos; si debe aplicarse forzosamente el sistema de categorías o si es opcional de la Municipalidad en caso de incumplimiento del deber de declarar y, por tanto, provisional en caso de optar por éste. A nuestro entender, el método objetivo no es opcional para el contribuyente, pero sí para la Municipalidad, pero en tal caso es de carácter provisional. Sería importante redefinir también los montos de cuota por categoría, así como ampliar y particularizar las categorías: más categorías, con subclasificaciones o epígrafes al interno. Adicionalmente, si un objetivo es persuadir al contribuyente a aplicar correctamente el método principal, la elevación de los montos de categoría es un instrumento importante.

Alguna Municipalidad tiene en su ley un sistema de rentas presuntivas similar a la que prevé el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para profesionales, con la diferencia de que no se condiciona su aplicación a incumplimientos formales, como debería ser.

17. En cuanto al concepto de renta bruta, las leyes de patentes no son claras en cuanto a si éste debe entenderse en el mismo sentido de “renta bruta” para efectos del impuesto de utilidades en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Fundamentalmente, es de observar que falta una remisión explícita a dicho concepto, si es que se pretende adoptar dicha técnica. Esto presenta el problema de qué sucede con las reformas que, con posterioridad a la Ley de Patentes, se operen en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
18. En relación con el impuesto sobre la renta estatal, el impuesto de patentes es gasto deducible, pero cabría plantearse si la mejor solución debería ser su deducción de la cuota de ese impuesto.
19. En materia de procedimientos determinativos, algunas leyes tienen su propio procedimiento, distinto del del Código Tributario nacional, mientras que otras, al no contar con uno específico, deben aplicar el regulado en dicho cuerpo normativo. Esto plantea el problema con el último cambio normativo en el Código Tributario, en que se admite que la deuda se haga exigible con la emisión de un acto de liquidación de oficio, sin que la interposición de recursos suspenda la ejecución. De este modo, de manera imperceptible, se ha introducido un sistema de violación del derecho de defensa que en materia municipal tiene un aspecto negativo adicional: mientras que es probable que el Ministerio de Hacienda reglamente una instancia de defensa en el contexto del procedimiento de fiscalización, ello no sería posible en el caso municipal, en que técnicamente no hay un procedimiento de fiscalización en sentido estricto, al no haber acceso a la contabilidad. Por ello recomendamos a los municipios emitir sus propios reglamentos para introducir alguna instancia que asegure el debido proceso de previo a dictar el acto determinativo o de liquidación.

Cuando la Municipalidad inicia un procedimiento con base en una incongruencia entre los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta y los declarados en el impuesto de patentes, el hecho de que el contribuyente rectifique su declaración en el impuesto sobre la renta no debe impedir a la Municipalidad seguir basándose en la información anterior, si la considera la correcta. Esta interpretación, sostenida por la Administración de San José, debe ser acogida por la totalidad de las Municipalidades.

Independientemente de que una empresa haya o no pagado impuestos de patentes en los otros cantones del país, una determinada Municipalidad no puede cobrar los impuestos de patentes que corresponden a esos otros Municipios. Ello no impide, sin embargo, que la Municipalidad solicite información a los contribuyentes de los pagos a esos municipios, como lo ha venido haciendo la Municipalidad de San José. Resulta claro que la consecuencia de no demostrar que en determinados cantones en que se realiza actividad no se ha declarado y pagado no puede ser que entonces deba pagarse en la Municipalidad que pide la información, porque se trataría de ingresos atribuibles a otra jurisdicción municipal, correspondiendo a esos otros Municipios velar por el cumplimiento de los deberes tributarios de su representada en su respectivo cantón. De no ser así y pretender obligar a demostrar que se pagó impuestos en otros cantones que para efectos de este impuesto, son “extraterritoriales”, sería como que un contribuyente en el impuesto de utilidades genere rentas extraterritoriales y Tributación le solicite información sobre los impuestos pagados por dichas rentas en otros países para admitir su condición de rentas extraterritoriales. En consecuencia, este problema solo se puede resolver a través de la intensificación de los intercambios de información entre los municipios, práctica que ya se ha empezado a dar pero que debe sistematizarse y profundizarse.

20. Los incumplimientos en la declaración y pago de los impuestos de patentes tienen como consecuencias el pago del principal, de los intereses

devengados a partir de la fecha en que ha debido pagarse adecuadamente, mas no de las multas reguladas en el Título III del Código Tributario. No obstante, hay leyes específicas de patentes que han introducido una norma expresa para remitirse a tales multas. Consideramos que esta remisión no implica un cambio automático del sistema sancionatorio de los impuestos de patentes de esos municipios por la reforma introducida por la Ley 9069 al Código Tributario. A nuestro entender, las leyes mencionadas han echado mano en su momento a la técnica de remisión a la normativa en ese momento vigente, por lo que no cabría interpretar que ha dado un cambio automático en las sanciones municipales por la mera reforma del Código Tributario. Esto obliga a replantear, en una eventual reforma al Código Municipal o en el contexto de un Código Tributario Municipal, la estructuración de un sistema tributario sancionador global.

21. Asimismo, debemos considerar los casos como el de la sanción del artículo 10 de la Ley de Patentes de la Municipalidad de San José, de acuerdo con la cual se sanciona la omisión de la presentación de la declaración jurada dentro del término establecido con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) del impuesto pagado en el año anterior. Al respecto podemos observar:

-Esta sanción tiene visos de inconstitucionalidad por no aplicarse mediante un procedimiento previo y con respeto de los principios constitucionales del Derecho penal (Voto 3929-95 de la Sala Constitucional).

-Es insuficiente pues no considera una sanción en función de lo que se llegue a determinar mediante los procedimientos fiscalizadores y determinativos de la Administración municipal, al estilo de la sanción del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

22. Quizá la mejor vía de reforma sería establecer una aplicación en bloque del nuevo Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo cual requiere una reforma expresa, pues este Título autolimita su aplicación a los ilícitos sobre tributos administrados por órganos del Ministerio de Hacienda.

2. Impuesto de construcciones

1. Las Municipalidades dentro del marco constitucional y legal expuesto anteriormente, tienen competencia para regular y fiscalizar toda obra que se realice dentro de su jurisdicción territorial. Este control se va a ejercer mediante el otorgamiento de la licencia respectiva.

El otorgamiento de esta licencia genera el cobro de “derechos”. Se trata de un rubro diferente al impuesto de construcciones, por el mero otorgamiento de la licencia municipal. Sin embargo, tal y como se ha venido interpretando en nuestro país, se entiende por “pago de derechos” el pago del impuesto de construcciones, por lo que no se otorga la licencia si no se hace el ingreso correspondiente al impuesto de construcciones y en consecuencia, no se paga por el mero otorgamiento de la licencia.

Pese a esta práctica, el cobro de esta tasa debería ser totalmente independiente del impuesto de construcciones, pues este último, no está condicionado cuantitativamente por la actividad administrativa, aunque la necesidad de licencia delimite generalmente su hecho imponible o generador, ya que se justifica por la manifestación de riqueza que expresa el sujeto que realiza una obra, o el propietario de la obra. En cambio, la tasa por licencia de construcción tiene que gravar teóricamente la provocación de un costo que genera la concesión de la licencia administrativa. Por tanto, es una manifestación de riqueza conectada con una determinada actividad administrativa, la cual condiciona la cuantía de la tasa, según el costo del servicio. En este sentido, estamos ante dos hechos imposables distintos, que al margen de su regulación específica no crean una duplicidad impositiva.

2. En cuanto a la propuesta de reforma, debe determinarse la procedencia del cobro de esta tasa y se ha de regular el plazo de vigencia de la licencia municipal de construcciones.

3. También se regula una tasa para sufragar el servicio de visado de planos de construcción realizado por la Oficina Centralizadora de Visado de Planos de Construcción de la Dirección de Urbanismo, en cuanto es prestado para analizar planos de proyectos que pretenden ejecutarse en el Cantón respectivo. En esta tasa Municipalidades serán los sujetos pasivos, y el sujeto activo lo es la Dirección de Urbanismo. Sin embargo, no se indica la cuantía de esta tasa ni el criterio de reparto. Igualmente, se establece la posibilidad de cobrar contribuciones especiales, lo cual es redundante con lo ya establecido en el Código Municipal, por lo que se propone que aquí se prevea la posibilidad de las Municipalidades de recibir donaciones.

4. El impuesto de construcciones propiamente tal tiene una finalidad extrafiscal relacionada con el control sobre las construcciones que se realicen en las diferentes poblaciones de la República, de ahí su estrecha relación con la “licencia de construcción” regulada en el artículo 74 de la Ley de Construcciones

Este tipo de impuestos es de difícil justificación teórica. Por una parte, no refleja el beneficio del servicio de expedición de licencias de obras o urbanísticas, por cuanto existen tasas que sí tienen este fundamento, lo cual puede predicarse de nuestro ordenamiento, en que puede entenderse que existe la autorización para cobrar tasas o “derechos” por la concesión del permiso de construcción. Por otra parte, no grava la posesión o titularidad de un elemento patrimonial como en el caso del impuesto de bienes inmuebles, precisamente porque se trata de un impuesto que se paga por una sola vez

Al tratarse de un impuesto que intenta gravar la capacidad económica del dueño de la obra o construcción, parece más bien un impuesto que grava el consumo en los bienes y servicios que conforman la obra o construcción, con lo cual se configura como un impuesto indirecto sobre el consumo. Ahora, el problema es que se trataría de un gravamen especial sobre el consumo –esto es, que grava un único tipo de consumo-, sin que exista una justificación clara

de por qué gravar este tipo de consumo y no otros. Se concluye así que detrás de este impuesto lo que hay razones estrictamente recaudatorias y de extrafiscales de contribuir a lograr en el Cantón, las condiciones necesarias de seguridad, salubridad, comodidad y belleza de sus vías públicas, edificios y construcciones, de ahí que se espera que las Municipalidades realmente destinen los ingresos que perciban por concepto de este impuesto a satisfacer dichas necesidades, lo que lo convierte también en un impuesto de destino específico.

5. El Impuesto sobre Construcciones es un impuesto de carácter potestativo, y en consecuencia es expresión de la autonomía local.

Es potestativo, en efecto, por cuanto se autoriza a las Municipalidades a ponerlo en vigencia, sin que estén obligadas a ello. Es decir, cada Municipalidad deberá, en uso de su poder tributario, determinar si pone en vigencia o no el impuesto. Además, no se establece una alícuota definida, sino que se deja a los Ayuntamientos para que la fijen dentro de una banda que no puede pasar del 1% del valor de la construcción.

A pesar de que se indica expresamente que se trata de una autorización a las Municipalidades, y que ésta lo que regula es una banda, para que sea el Municipio el que cobre hasta un 1 % del valor de las construcciones y urbanizaciones, las Municipalidades han venido aplicando el impuesto de un 1 % del valor de la obra, sin entrar a reglamentar el impuesto.

Si las Municipalidades reglamentaran este impuesto, tendrían que seguir necesariamente el procedimiento para poner en vigencia los denominados actos externos de las Municipalidades, que establece los siguientes pasos;

- a) Tomar un acuerdo municipal en el que se establece cuál va a ser el porcentaje a cobrar por parte de la Municipalidad, que podría ir de un 0 a un 1 %.
- b) Publicar en el Diario Oficial La Gaceta, el proyecto de determinación del porcentaje a cobrar por razón de este impuesto, otorgándose a todo interesado un plazo de diez días hábiles para presentar oposiciones.

- c) Tomar el acuerdo definitivo, una vez vencido el plazo para oír oposiciones, y habiéndose modificado o no el respectivo Proyecto.
 - d) Publicar el proyecto definitivo en el Diario Oficial La Gaceta, y siendo que no hay norma especial entraría a regir una vez publicado, al día siguiente o bien, en la fecha que el mismo acuerdo establezca.
6. El elemento subjetivo del hecho generador no viene claramente definido en el artículo 70 LPU, pero éste se puede inferir del verbo utilizado para establecer el impuesto: construcciones y urbanizaciones “que se realicen”. En ese sentido, el sujeto que realiza el hecho generador es aquel “que realice construcciones y urbanizaciones”. Esta definición es muy ambigua pues quien realiza una construcción no es normalmente el dueño de la obra, sino una empresa que se dedica habitualmente a la construcción. Esta falta de claridad incide en la estructuración de los sujetos pasivos deudores del impuesto, pues no queda claro si el obligado es la empresa que construye o el dueño de la obra. Se sugiere que el dueño de la obra sea un contribuyente y quien la realiza sea un agente de percepción.
7. El aspecto material del elemento objetivo del hecho generador del impuesto de construcciones, lo va a constituir la realización de construcciones y urbanizaciones en el Cantón respectivo.
8. De ahí que habría que concluir que, en el caso de una obra provisional, si bien requiere licencia, no implica el pago del impuesto. Esto conlleva también reconocer que el hecho generador no incluye a todas las obras sujetas a licencia. Para resolver este problema, una reforma podría ampliar el impuesto a todas aquellas obras que requieran licencia municipal. Asimismo, podría seguirse el modelo español en cuanto a introducir los vocablos “instalación u obra” además del de “construcción”, lo cual haría más amplia y clara la cobertura del impuesto.

9. La normativa no es clara sobre si se genera el impuesto aun cuando se haya construido sin licencia. De la propia regulación del artículo 70 LPU parece desprenderse la tesis de que la sujeción a licencia no forma parte del hecho generador. Sin embargo, si hay sanción de demolición, no debería generarse el impuesto.

Por lo tanto, la reforma del impuesto puede optar entre estas posibilidades:

- a. Que las construcciones y urbanizaciones sujetas al impuesto sean sólo aquellas que requieran de licencia municipal. En tal caso, por ejemplo, todas las construcciones realizadas por el Gobierno de la República u otras dependencias del Estado estarían excluidas del impuesto, independientemente de que se trate de obras de interés social. Asimismo, las construcciones ilícitas no estarían sujetas, independientemente de las sanciones correspondientes como la demolición de la obra ilegal con cargo al sujeto pasivo. En cambio, si alguien realiza una construcción lícita, pero no solicita la licencia, el impuesto siempre se genera.
- b. Que las construcciones y urbanizaciones sujetas al impuesto sean cualesquiera, estén o no sujetas a licencia municipal.

10. El impuesto de construcciones es de carácter instantáneo. La Ley no es clara en cuanto a si se devenga en el momento de la solicitud de la licencia o si, por el contrario, se devenga en otro momento, como sería el inicio o la conclusión de la obra. La práctica es, sin embargo, que las Municipalidades exigen el impuesto en el momento de la solicitud del permiso o licencia de construcción.

La reforma debe optar por:

- a) El devengo al plantear la solicitud, con lo cual el hecho generador debe transformarse para ser “la solicitud de licencia de una construcción o urbanización”. Esta opción tiene el inconveniente que deja sin gravar a quien realiza una construcción sujeta a licencia pero no la solicita.

b) El devengo al iniciarse la obra, sin perjuicio de que se dé una liquidación provisional en el momento de la solicitud de la licencia, como luego exponemos. Esta opción tiene la ventaja de que el contribuyente, desde el inicio de la obra, sabe la normativa que se le va a aplicar para la determinación definitiva del impuesto.

c) El devengo al finalizar la obra, sin perjuicio tampoco de la liquidación provisional en el momento de la solicitud de la licencia. El inconveniente de esta solución es precisamente la ventaja de la opción anterior.

11. La Ley también es omisa en cuanto a establecer que la construcción o urbanización debe realizarse dentro del territorio del Cantón respectivo, lo cual debería corregirse.

12. Las exenciones que benefician, por una parte, a las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social y, por otra, a las construcciones de las instituciones de asistencia médico-social o educativas, lucen imprecisas en su regulación, al no aclarar quien califica si se reúnen los requisitos de interés social o de constituir instituciones de asistencia médico-social o educativas, ni si se incluyen las entidades privadas. Una reforma debe aclarar estos aspectos.

13. Al ser el impuesto de construcciones un tributo municipal, es objeto de la exoneración contenida en el artículo 20, h) de la Ley de Régimen de Zona Franca.

14. En cuanto a los sujetos pasivos, la normativa es poco clara. Por ello debe precisarse bien la figura del contribuyente, incluyendo algunas modalidades de titularidad del inmueble distintas del derecho de propiedad: usufructo, fideicomitente en un fideicomiso de garantía, etc. Adicionalmente, podría establecerse una presunción relativa –esto es, que admita prueba en

contrario- en el sentido de que se presumirá que el dueño del inmueble es el dueño de la obra si no se demuestra lo contrario.

También es interesante plantearse la posibilidad de incluir una modalidad de responsabilidad por adquisición, en el sentido de que los sucesivos dueños que pueda tener la construcción sean responsables solidarios, con el contribuyente o sustituto, por los impuestos no pagados.

Igualmente, quien realice la obra o solicite el permiso sin ser contribuyente, debe considerarse agente de percepción o sustituto.

15. La base imponible de este impuesto está constituido por el valor de la construcción, remodelación, instalación, urbanización, u obra a realizar por el contribuyente.

La norma del artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana no es clara en cuanto a qué se entiende por “valor de las construcciones y urbanizaciones”. En principio, habría que interpretar que se trata del valor real o costo efectivo, y no un valor estimado del proyecto, pues para que fuera estimado la norma debió ser explícita. No obstante, la práctica ha sido que se aplica el impuesto sobre el valor estimado en la solicitud de licencia o permiso de construcción, lo cual no es correcto.

Para mantener el esquema de que con la solicitud se pague en función del valor estimado, podría acudirse al mecanismo de la liquidación provisional, con una posterior liquidación definitiva.

El artículo 70 establece una banda de alícuotas dentro de la que cada Municipalidad puede fijar la alícuota aplicable. Esa banda va del 0.01% al 1%. Se trata de una alícuota proporcional, no progresiva, lo que significa que el Municipio puede fijar una sola alícuota, aplicable cualquiera que sea el valor de la base imponible. Como se dijo, en la práctica, sin norma municipal integradora, se aplica el 1%, lo cual es altamente cuestionable en cuanto a su legalidad.

Si bien algunas Municipalidades han entendido que frente a la liquidación del impuesto realizada inicialmente con base en un valor estimado, que puede ser impugnada, cabe una determinación de oficio posterior que se base en el valor efectivo, conviene una reforma basada en los conceptos de liquidación provisional y liquidación definitiva.

La reforma podría seguir una orientación similar:

- a) una primera liquidación provisional a cuenta de la obligación tributaria, que nace con el inicio de la construcción. Si hay régimen de autoliquidación, habría que idear un procedimiento muy sumario y con una caducidad reducida para que la Municipalidad la recalifique. Si hay régimen de liquidación municipal, el sujeto pasivo debería tener un medio muy sumario de impugnación en caso de discrepancia con el valor estimado por éste. La otra opción sería eliminar cualquier posibilidad de discutir el valor estimado si éste viene visado por el Colegio Profesional de Ingenieros y Arquitectos.
- b) una liquidación definitiva que en todo caso deba hacer la Municipalidad con la entrega de la obra y con vista en su costo efectivo. Esta liquidación debería tener recurso de revocatoria ante el Departamento correspondiente y apelación ante el Alcalde, quien agotaría la vía administrativa. Esta liquidación definitiva podría suplirse mediante el régimen de autodeterminación o autoliquidación, en cuyo caso la Municipalidad podría, en el plazo de prescripción, realizar una determinación por resolución, aplicando supletoriamente el procedimiento que establece el artículo 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- c) en caso de que se trate de una construcción iniciada sin la licencia respectiva, podría dársele a la Municipalidad la opción de practicar también una liquidación provisional ya no de una obligación a cuenta, sino de la propia obligación tributaria. Sin perjuicio, claro está, de la posterior liquidación definitiva.

En cuanto a las multas específicas establecidas para este impuesto, se considera que debido al carácter sancionatorio de estas multas, deben estar reguladas de forma más estricta, estableciéndose lineamientos más objetivos para su

determinación adecuada, así como un procedimiento administrativo que proteja el debido proceso, tanto procedimental como sustantivo.

3. Impuesto sobre bienes inmuebles

JOL

4. Tasas

1. El Código Municipal no distingue entre tasas y precios públicos, tratándolos indistintamente.

En relación con esta distinción la Sala Constitucional y la Procuraduría General de la República, bajo una interpretación restrictiva del artículo 4 del Código Tributario, que establece que no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios **no inherentes** al Estado, y siguiendo en buena medida las explicaciones de los autores del Modelo de Código Tributario OEA-BID, en el que se inspiró nuestro Código Tributario, han entendido que solo son inherentes al Estado los actos de imperio del Estado, como los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia (las llamas “necesidades absolutas”). Se dejan así por fuera las funciones propias del Estado intervencionista, que asume un papel activo en la satisfacción de las necesidades públicas relativas, que son aquellas que atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, transportes, comunicaciones). El resultado: la Sala Constitucional, con el eco de la Procuraduría General de la República se ha decantado por la consideración como precios públicos de los pagos por servicios de los entes públicos como los cánones de la zona marítimo terrestre, las tarifas aeroportuarias, portuarias, etc. Por lo mismo ha considerado precio público y no tasa, el canon de vertidos.

Asimismo, se ha negado la existencia de un “concepto constitucional de tasa”, dejando la distinción a la discrecionalidad del legislador, en sentido

diametralmente contrario al de otros tribunales constitucionales como el español, el mexicano, el italiano y el colombiano.

Por último, la jurisprudencia de la Sala y los pronunciamientos de la Procuraduría General de la República se han encargado de vaciar el concepto de tasa misma. Así, involucrando, se ha llegado hasta negarle la condición de tasas a los pagos por los que se denominan “servicios administrativos”, que son precisamente los que de acuerdo con los redactores del Modelo OEA-BID deben ser considerados “inherentes al Estado”, cruzando así la frontera que nos deja el concepto de tasa completamente vacío.

El Tribunal Constitucional español estableció como condiciones para que exista un precio público:

La prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

- Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

De lo contrario, estaríamos ante una tasa, por más precio público que le ponga el legislador o el gobierno como nombre.

En fin, puede decirse que la concepción del Tribunal español intenta proteger al ciudadano en la hipótesis de que, formal o sustancialmente, se vea obligado a consumir ciertos servicios del Estado, protección que se relaciona fundamentalmente con la garantía de la reserva material de ley.

2. Consideramos que la Constitución costarricense da base suficiente para que la Sala Constitucional sostuviera una tesis similar a la de su

homólogo español, reinterpretando el concepto de “inherencia” a la luz del entramado constitucional, que sin duda encomienda al Estado costarricense la satisfacción de un importante rango de necesidades públicas relativas.

Reproducir en el ámbito municipal un concepto de tasa basado en la “inherencia” de los servicios respecto del Municipio en el sentido tradicional expuesto implicaría reducir el ámbito de la tasa a los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general –siempre que sean divisibles-, pues habría que excluir de plano el servicio de administración de justicia como inherente a los municipios. Si analizamos el artículo 74 vigente del Código Municipal, nos encontramos que éste establece tasas por los servicios de “alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, mantenimiento de parques y zonas verdes y cualquier servicio municipal urbano o no urbano que se establezcan por ley, en tanto se presten, aunque ellos no demuestren interés en tales servicios”. Estos servicios parecen exceder el concepto de “inherencia” en su versión más radical, argumento que nos lleva a cuestionar si éste debe reiterarse en materia local.

Esta cadena de desaciertos de nuestra jurisprudencia constitucional y pronunciamientos de la Procuraduría debería ser revertida. Esto justificaría una reforma en el Código Municipal (o la introducción en un Código Tributario Municipal) que delimitara el concepto de tasa según el enfoque constitucionalista del Tribunal Constitucional Español. En particular, el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público debe en todo caso dar lugar a tasa y no a precio público.

Si bien es cierto que buena parte de esta discusión tiene que ver con que a la tasa, como tributo, se le debe exigir su sujeción a la reserva material de ley, es interesante tomar en cuenta un matiz de gran relevancia que ha sido introducido por el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, al sostener que las tasas locales no

requieren de ley formal, sino que basta la ordenanza fiscal, acordada por el Pleno del Concejo del municipio. El fundamento de esta tesis es que en la tasa y en la contribución especial la reserva de ley debe relativizarse aún más que en el caso de los impuestos, hasta llegar a concebir esta posibilidad, por cuanto estas figuras están estrechamente ligadas a un beneficio individual y divisible. De encaminarnos hacia la aceptación de esta tesis, habría que concluir que la diferencia entre tasa y precio público adquiere relevancia práctica solo si se traslada el problema de la reserva de ley hacia el interno de la estructura de la Municipalidad. Esto significa que, dentro de esa estructura, el Alcalde haría las veces del Poder Ejecutivo, ya que el concejo haría las veces del Poder Legislativo, Así, el Alcalde podría establecer precios públicos, nunca tasa, que serían del resorte exclusivo del Concejo.

Esta posibilidad le daría una mayor dosis de autonomía a las municipalidades, que podrían, por ejemplo, introducirse en el inexplorado espacio de las tasas ambientales de ámbito local.

3. Como opción intermedia, que es la que reflejamos en la propuesta que hemos hecho en el trabajo, puede incluirse por ley dos tipos de tasas: obligatorias (esto es, que necesariamente deben poner en vigencia las municipalidades) y las facultativas (esto es, que podrían por Acuerdo del Concejo poner en vigencia y desarrollar). De este modo, se esperaría aumentar el ámbito para que los municipios exploten al máximo esta figura.
4. El artículo 74 del Código Municipal luce importantes defectos en relación con la divisibilidad del servicio como nota característica de las tasas, fundamentalmente por incluir como hechos generadores de tasas servicios que son indivisibles. Para empezar, ya la inclusión del servicio de policía municipal costó la declaratoria de inconstitucionalidad de la tasa de policía, mediante sentencia 10.134-99 de las 11 horas del 23 de diciembre. El servicio de alumbrado público no es un servicio divisible, por lo que también podría no resistir el juicio de la Sala Constitucional.

5. La regla central para cuantificar las tasas contenida en el artículo 74 del Código Municipal es la de que éstas se fijarán tomando en consideración el costo efectivo más un diez por ciento (10%) para desarrollarlos. Esta norma es criticable pues el establecimiento o la ampliación de un servicio podría ser financiado, aunque sea parcialmente, con contribuciones especiales, sin perjuicio de que luego su prestación sea financiada con tasas.
6. La reforma operada mediante Ley 8839 de 2010 introduce una norma específica para el servicio de recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, autorizando a las municipalidades a establecer el modelo tarifario que mejor se ajuste a la realidad de su cantón, siempre que este incluya los costos, así como las inversiones futuras necesarias para lograr una gestión integral de residuos en el municipio y cumplir las obligaciones establecidas en la Ley para la gestión integral de residuos, más un 10% de utilidad de desarrollo.
7. En general, la cuantificación de una tasa debe estar inspirada en el llamado principio de la razonable equivalencia con el costo del servicio. Este principio es importante pues evita que la cuantificación de la tasa se desvincule del servicio que constituye su hecho generador. La norma del Código Municipal establece que la tasa no solo debe cubrir el costo del servicio sino excederlo en un 10%, cuando la tendencia internacional es que el costo del servicio sea el límite máximo, para permitir incluir exenciones por razones de capacidad contributiva de los usuarios de un servicio.
8. El Código Municipal no es específico en cuanto a qué elementos integran el “coste del servicio”. En contraste, cabe citar el artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, de acuerdo con la cual “Para la determinación de dicho coste se tomáran en consideración los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio o de la actividad, incluso los de

carácter financiero, amortización e inmovilizado y generales que sean de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales...”

9. El artículo 74 del Código Municipal indica la forma de cálculo de la cuota tributaria respecto de las específicas “tasas” (hemos dicho que no todas lo son) establecidas en dicho artículo por los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, mantenimiento de parques y zonas verdes y otros servicios municipales urbanos o no urbanos que se establezcan por ley: cobro proporcional entre los contribuyentes del distrito **según el valor de la propiedad**. Esto representa un cambio positivo, introducido mediante la Ley No. 8839 de 24 de junio del 2010, que establecía el cobro proporcional **según la medida lineal de frente de propiedad**. No hay duda que el valor de la propiedad es un mejor índice en relación con el interés o beneficio de los vecinos en los servicios indivisibles. Es decir, este criterio de cuantificación (por valor de la propiedad) no es propio de una tasa, pues no revela el nivel de uso individual de los servicios, por una elemental razón: la mayoría de los indicados servicios son indivisibles, por lo que no deberían dar lugar al cobro de tasas.

En el método de cuantificación indicado del artículo 74, es clarísimo que se calcula primero la cantidad del servicio, que es constante y única para todos los contribuyentes, y luego se diferencian las cuotas a pagar por dicha idéntica cantidad de servicio. Es decir, se aplica rigurosamente el esquema de los servicios indivisibles.

10. La conclusión es que estos tributos –incluyendo la resurrección del tributo de “policía”- deberían estar configurados como impuestos. Ahora, el que el valor de la propiedad podría ser un índice más o menos razonable del disfrute de estos servicios públicos indivisibles está claro en cuanto a un servicio como el de policía o, parcialmente, el de alumbrado público (que atienden a la función conservativa de los patrimonios, aunque el segundo también a la función de apoyo al disfrute y a la producción). No tanto para el mantenimiento de parques,

que debería relacionarse con un índice de disfrute, como sería un impuesto de ventas de fase minorista o un recargo del IVA estatal en fase minorista.

Esta línea de configuración como impuestos incluye un elemento típico de la tasa cual es que su cuantía global es función del coste del servicio: es decir, se trataría de impuestos en que primero se cuantifica el valor del servicio; luego, se utilizan índices aproximativos para fijar la cuota tributaria. Así, por ejemplo, si se utiliza como índice aproximativo el valor del inmueble, la cuota tributaria de cada uno se calcularía dividiendo el valor total del servicio en forma proporcional según el valor del inmueble de cada uno.

11. Dentro de los servicios incluidos en el artículo 74, la recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios sí puede ser considerada de carácter divisible y, por tanto, puede generar correctamente una tasa. Antes de la reforma operada por Ley 8839 cabía cuestionarse si el sistema de los metros lineales era un mecanismo adecuado para cuantificar la cuota tributaria. La reforma faculta a las municipalidades para establecer sistemas de tarifas diferenciadas, recargos u otros mecanismos de incentivos y sanciones, con el fin de promover que las personas usuarias separen, clasifiquen y entreguen adecuadamente sus residuos ordinarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley para la gestión integral de residuos. Con esta redacción, se abre la posibilidad de incorporar criterios de progresividad ambiental, según los tipos de desechos que produzcan los habitantes del municipio o según el comportamiento de separación en contenedores según el tipo de basura (orgánica, plástico, vidrio). Sin embargo, no es esta la vía seguida por una Municipalidad como la de San José en un reglamento de reciente publicación.

12. El uso de la tributación para efectos de protección medioambiental tiene un amplio espacio de crecimiento a nivel local. Ello exige, en materia de tasas, delimitar nuevas modalidades de hecho imponible o generador:

-Servicio de medición de contaminación para efectos de otorgar o no una licencia, así como el servicio de licencia mismo.

-Servicio de licencia con tolerancia administrativa de un cierto nivel de contaminación (en el aire)

-Concesión de aprovechamiento especial del dominio público (aguas), el costo de contaminarlo.

13. También deben considerarse otros casos cuya delimitación como tasa puede ser discutible: es el caso de un servicio de depuración que se costea a cargo de los contaminantes en función de ciertos parámetros objetivos de contaminación. Más parece una contribución especial o un híbrido impuesto-tasa en que (a) se cuantifica el costo del servicio de depuración; (b) se reparte proporcionalmente el costo entre los que contaminan, según sus niveles de contaminación. Para esto se pueden aplicar soluciones como las que sugerimos más adelante para los casos actuales de tasas inconstitucionales.

14. En cuanto a la cuantificación, el coste social producido o la utilidad del causante de la contaminación debe ser central. Es decir, la cuantificación de la tasa debe relacionarse con el coste de evitar la contaminación. La tasa ecológica implica aceptar que su cuantificación puede fácilmente quedar por encima del costo del servicio como tal (la tolerancia es omisiva, pero el costo externo es la clave). El ordenamiento costarricense actual impide la posibilidad de tasas ecológicas: como hemos visto, el artículo 74 del Código Municipal dice que es el costo del servicio más un 10% para el desarrollo, norma no pensada para las tasas ambientales. No se incluye el concepto de “valor de la prestación recibida” de los artículos 19,2 de la Ley de Tasas y Precios Públicos española y 24,2 de la Ley de Haciendas Locales.

15. Nada establece en forma expresa el Código Municipal sobre el “devengo” de la tasa, esto es, cuando se considera “nacida” la obligación tributaria. Este tema no debe confundirse con el de la determinación y exigibilidad de la obligación.

Siendo normalmente un tributo instantáneo, no periódico, el devengo debe coincidir siempre con la existencia del elemento material del hecho generador, es decir, con la realización completa del hecho generador. No obstante, como en algunos casos de tasa el hecho generador constituye un servicio que se realiza de modo continuado en el tiempo, podría apreciarse algún rasgo de los tributos periódicos, con lo que podría ubicarse el devengo en un momento en que el servicio no se ha completado aun.

Podría pensarse, como línea de reforma, en fijar el devengo en el momento en que se presta el servicio, si éste es instantáneo. Si éste tiene una cierta duración en el tiempo, la tasa se devengaría en el momento en que se inicie la prestación o en el que se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente. Si la tasa es periódica, podría indicarse como fecha de devengo el inicio del período o su finalización. Dentro de las tasas comprendidas en el artículo 74 del Código Municipal, éste sería el caso de la tasa por recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios.

16. En cuanto a los sujetos pasivos de las tasas, también nuestra legislación es vaga e imprecisa, pudiendo derivarse de la regulación del artículo 74 que únicamente se ha pensado en la categoría del “sujeto pasivo contribuyente”, que recaería en los “usuarios” del servicio.

De una técnica considerablemente superior luce lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales española, que distingue entre dos tipos de sujetos pasivos: los contribuyentes y los sustitutos. Una norma de este tipo sería bien recibida por nuestro ordenamiento, con la aclaración de que el término “sustituto” debería dar paso al de “agente de recepción”, según la figura regulada en el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

17. El sistema determinativo y recaudatorio de las tasas recogido en el artículo 74 del Código Municipal está diseñado pensando en figuras cuya naturaleza de tasas hemos dicho que es totalmente discutible. Se trata de un sistema aceptable si de determinar y cobrar tributos periódicos se trata, pero extraño a la determinación y cobro de las tasas instantáneas.

18. La excepción es el caso de las “tasas periódicas”, en las que un sistema de este tipo sí tiene sentido. Un ejemplo de tasa periódica es la que se cobra por el servicio de recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, prevista en el propio artículo 74 del Código Municipal. Así, siguiendo el régimen actual, la tasa se determina concomitantemente con su puesta al cobro, al emitirse el recibo. La regulación no es clara en cuanto al momento en que puede considerarse “notificado” el sujeto pasivo, sobre todo para efectos de impugnación. En esa dirección caben dos posibilidades: o proceder a notificaciones colectivas publicadas; o tomar como fecha de notificación un día determinado del plazo para el pago voluntario: por ejemplo, el primer día de ese plazo, quince días hábiles luego de ese primer día, etc.

En cambio, en el caso de las tasas instantáneas, la determinación y cobro debería fijarse en forma consistente con las normas del devengo. Incluso podría preverse, como en el ordenamiento español, el depósito previo del pago.

Como línea de reforma, se plantea la posibilidad de que se establezca la determinación y pago de las tasas según un régimen de autoliquidación, el cual será factible en la medida de que el sujeto pasivo cuente con la información relevante para cuantificar la cuota. Este régimen de autoliquidación puede ser “provisional”, en el sentido de que, si el servicio consiste en una autorización o concesión de licencia o trámite administrativo análogo, dentro de ese mismo procedimiento se debe practicar una liquidación de oficio, pudiéndose producir una liquidación

complementaria, cuyo requerimiento de pago puede interrumpir los plazos para el otorgamiento de la autorización o licencia. La autoliquidación también podría utilizarse respecto de las tasas periódicas.

5. Contribuciones especiales

1. El artículo 77 del Código Municipal incluye dentro de los tributos propios del municipio a las contribuciones especiales, si bien con una regulación muy escueta.
2. Esta escasa regulación viene acompañada con una práctica ausencia de reglamentación por cada municipio de esta figura y, por tanto, de su escasa relevancia en el financiamiento de las obras y la instalación de servicios municipales. Así, la contribución especial carece de regulación detallada para que pueda cumplir con su exquisito rol de poner a contribuir a los que más se benefician de las obras públicas municipales, tanto en el propio Código Municipal como a nivel reglamentario, lo que la hace una fuente de extraordinario potencial sencillamente inoperante en la práctica.
3. La contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al sujeto pasivo, sino en la obtención por parte de éste de un beneficio particular o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento (por primera vez) o ampliación de servicios públicos que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos.
4. A diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la previsión del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo, sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública. No obstante, la contribución especial podría combinarse con la tasa: el establecimiento del servicio de bomberos podría financiarse parcialmente con contribuciones especiales, sin perjuicio de que su posterior mantenimiento se costee en buena parte a través de tasas.

5. Los elementos que deben ser tomados en cuenta a la hora de fijar una contribución especial son:
 1. Costo total de la obra.
 2. Parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales.
 3. Criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales.

En la regulación de los artículos 90 y siguientes del Código Municipal anteriormente vigente, se establecía un procedimiento de fijación de las contribuciones especiales que únicamente toma en consideración los elementos 1 y 3, ignorando el 2, con lo cual obvia el hecho de que la obra producirá beneficios generales y difusos, además de los especiales. Ello hacía que la contribución especial así definida se acercara al concepto de impuesto.

El error parece corregido con la definición más genérica del actual artículo 77 del Código Municipal, que establece que la cuantificación de la contribución debe hacerse con respeto de los principios constitucionales que rigen la materia, lo que bien interpretado implicaría una cuantificación de la contribución que abarque los tres elementos expuestos.

Sin embargo, ni en el Reglamento de la Municipalidad de Santa Bárbara ni en el de San José observamos que no es esta la línea interpretativa adoptada, pues éste establece el costo efectivo de la obra como parámetro para calcular las contribuciones, sin dar el paso de cálculo del beneficio privado. Esto debería causar, sin más, la inconstitucionalidad de estos Reglamentos.

La definición del Código Municipal parece circunscribir la figura a las obras cuyos beneficios se manifiesten respecto de bienes inmuebles, cuando tales beneficios pueden manifestarse de muy diversas maneras. Así, por ejemplo, las compañías de seguros podrían beneficiarse especialmente de un servicio de bomberos.

6. Ciertamente en el Derecho comparado encontramos formulaciones más amplias de la figura de la contribución especial para efectos locales. Así, por ejemplo, el artículo 28 de la Ley de Haciendas locales de España señala como sujetos pasivos (contribuyentes) de contribuciones especiales a los propietarios en los casos de contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, pero también establece en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, son sujetos pasivos las personas titulares de éstas.

En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados –preferiblemente en los casos en que éstos no estén asegurados-, pueden ser sujetos pasivos las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.

Igualmente se incluyen contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, siendo los sujetos pasivos en este caso las empresas suministradoras que deban utilizarlas. Se trata de obras realizadas con el único fin de que empresas suministradoras de aguas, gas, electricidad, etc. puedan efectuar sus suministros.

En Colombia encontramos contribuciones especiales por contratos de obra pública.

7. En la formulación del artículo 77 del Código Municipal el círculo de los sujetos pasivos se restringe a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles, tema que está reservado a la ley de conformidad con el artículo 5 del Código Tributario. De ahí que, por ejemplo, no podría por vía reglamentaria establecerse una contribución especial a cargo de compañías de seguros.

Resulta también necesario aclarar cuándo el sujeto pasivo es el propietario y cuando el poseedor. Tampoco es clara la redacción del artículo 77 en

cuanto a cómo resolver el problema de los sujetos pasivos en otras situaciones jurídicas respecto de los inmuebles, como puede ser el caso de las propiedad horizontal, las concesiones – tanto de obra pública como en la zona marítimo terrestre- así como ciertos supuestos de dominio dividido como el usufructo y la copropiedad.

La delimitación del círculo de los beneficiados también representa un elemento central en la contribución especial, respecto de lo cual el Código Municipal es omiso también. Al respecto hay dos métodos: a) aplicación lineal, “que consiste en afectar un espacio delimitado por el conjunto de terrenos, edificios, o locales con fachada a la vía pública a la que físicamente se refiera la obra, y por otro, la aplicación zonal, que consiste en considerar que existe beneficio especial para los sujetos pasivos comprendidos en un espacio construido por un perímetro equidistante de las obras, delimitador de una superficie donde se considera se percibe, en mayor o menor medida, el influjo beneficioso de la actuación municipal.” Lógicamente el primero es más simple, pero menos preciso; el segundo es más complejo, pero más preciso. Consideramos que una reforma debería prever ambos, y ser utilizados en cada caso según los principios constitucionales que rigen la materia (principio del beneficio) sí, pero con los matices determinados por las exigencias de practicabilidad administrativa. En el caso de la Municipalidad de Santa Bárbara, el Reglamento utiliza como criterio de reparto la medida frontal del inmueble, pero no nos dice si únicamente por aplicación lineal o zonal, lo que da espacio a que sea en cada caso que se precise.

8. El Código Municipal carece de regulación del devengo de las contribuciones especiales. Lo lógico sería fijar el devengo de la contribución cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación). No obstante, se pueden fijar, de manera anticipada, cuotas provisionales que deban pagarse como “anticipos”. Puede suceder que al concluirse la obra o instalación del servicio el “anticipador” no tenga la condición de

sujeto pasivo, en cuyo caso caben dos soluciones: o que el ente deba devolver lo pagado al anticipador y cobrar la totalidad al sujeto pasivo en el momento del devengo; o que se le pueda cobrar a éste la diferencia, con derecho de reembolso por parte del anticipador. Nos inclinamos por la primera, tal como lo ha hecho el legislador español, que exige poner en conocimiento del ente municipal la transmisión efectuada.

9. La regulación del Código Municipal en cuanto a la cuantificación de la contribución especial es inexistente. En el Derecho comparado, la tendencia es tomar primero el coste total presupuestado, pero debe ajustarse al real para efectos de cuantificar la cuota de contribución especial. Asimismo, el coste real debe ser disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio.

Una vez que se tiene este monto, es preciso determinar la parte correspondiente al *beneficio privado especial*. El Código Municipal es omiso en esto. En España, por ejemplo, se establece un límite máximo del 90% del costo, debiendo cuantificarse el porcentaje exacto en cada caso por el ente local, en ejercicio motivado de su autonomía. Se trata no de una “base imponible” en sentido estricto, porque no es individual para cada sujeto pasivo, sino que es una “base imponible global”, que luego se distribuye entre los sujetos pasivos para llegar a la cuota, según determinados parámetros. Igualmente, sobre estos parámetros es omiso el Código Municipal (y el Código Tributario también). El Reglamento de la Municipalidad de Santa Bárbara de Heredia utiliza como parámetro la medida frontal del inmueble, que por sí solo no refleja necesariamente un reparto equitativo.

Se sugieren los siguientes criterios, a ponderar por el ente local en cada caso:

- a) Con carácter general, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.

b) Si se trata del establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios, podrán ser distribuidas entre las Entidades o Sociedades que cubran el riesgo por bienes sitos en el Municipio de la imposición, proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en el año inmediatamente anterior.

c) Si se trata de galerías subterráneas, el importe total de la contribución será distribuido entre las compañías que hayan de utilizarlas en razón al espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de las mismas.”

10. Serán los municipios los que, en ejercicio de su autonomía, deberán determinar la aplicación conjunta o aislada de los criterios generales.

11. Asimismo, debe contemplarse el caso en que un sujeto pasivo subvencione o done una parte, lo que deberá reducir a prorrata el monto de cada cual.

12. Dentro de los parámetros existentes hoy día en el Código Municipal y en la Ley de Planificación, las municipalidades tienen el espacio abierto para reglamentar la imposición (esto es, la constatación de que una obra o servicio genera beneficios o ventajas particulares y la decisión de financiarla (o) mediante contribuciones especiales) y ordenación (esto es, el desarrollo de los elementos estructurales de la contribución especial, a saber, costo previsto de las obras y servicios, cantidad a repartir entre los beneficiarios y criterios de reparto) de esta figura. Lógicamente, para ampliar la cobertura del hecho imponible de las contribuciones y el círculo potencial de sujetos pasivos, son necesarias reformas legislativas en los sentidos que hemos ido indicando atrás.

13. La imposición y la ordenación de las contribuciones especiales debe hacerse por Acuerdo del Concejo. Es recomendable abrir la posibilidad a la constitución de Asociaciones de Contribuyentes (véase el artículo 36 de LRHL española) que puedan tener la iniciativa de propuesta de adopción de este tipo de Acuerdos municipales.

Es importante introducir mecanismos participativos de audiencia a los eventuales afectados, a través de un mecanismo de exposición al público del acuerdo de ordenación (art. 36 LRHL).

14. En cuanto al contenido de los Reglamentos, es recomendable que estos contengan estos aspectos esenciales:

- a) Definición del hecho generador, respetando el ámbito del hecho generador actual, que solo puede responder a obras o servicios respecto de los cuales sea razonable atribuir una ventaja particular a propietarios y poseedores.
- b) Definición de los sujetos pasivos, desarrollando el concepto de “propietarios y poseedores” según lo expuesto.
- c) Elementos de cuantificación: resulta esencial adoptar la tesis de que no es el costo total del servicio lo que se va a financiar con contribuciones especiales, sino una parte razonablemente ligada a los beneficios particulares, que no debería exceder el 90% (para adoptar el parámetro español). Debe precisarse los componentes del costo total, distinguir entre el costo provisional y el real, así como la necesidad de que el coste real sea disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio. Los criterios de reparto deben ser amplios y con la posibilidad de combinarlos: metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.
- d) Prever mecanismos de pago anticipado a cuenta y la solución para el caso de mutación del sujeto pasivo para cuando se devengue la contribución.
- e) Definición del momento del devengo: cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación).
- f) Plazos de pago y posibilidades de fraccionamiento.

Respecto del Capítulo III: Estado actual de la gestión tributaria municipal y del modelo de administración tributaria, así como la identificación de sus deficiencias:

1. El centro gravitacional de la gestión tributaria en las municipalidades y en general de todas las instancias públicas que participan en el proceso de administración de la Hacienda Pública es **la recaudación y fiscalización**. Con esto en mente, el foco de fortalecimiento de las relaciones inter-institucionales termina por decantarse por el control tributario y en última instancia por la recaudación, por lo que se deja de lado la interacción necesaria para el desarrollo de la gestión tributaria integral que entiende que no sólo es fiscalizar y recaudar, sino ofrecer mecanismos de ayuda al obligado tributario y en general, mejorar la estructura organizacional de las Administraciones Tributarias Municipales.
2. El reto primordial en la modernización de las Municipalidades como Administración Tributaria parte de crear una estructura organizacional basada en los conceptos básicos de una Administración Tributaria Moderna, es decir, bajo el centro gravitacional del **servicio al contribuyente y control tributario**. En esta dinámica transformadora, se plantea un elemento transversal (*que permea todos los ámbitos funcionales*) y es el uso de las *tecnologías de la información*. En este aspecto se concluye que se debe reforzar la idea de utilizar los mecanismos de *cooperación interinstitucional* para aprovechar los desarrollos tecnológicos que otras instituciones públicas usan en las diferentes funciones relacionadas con el quehacer de la Hacienda Pública.
3. Las municipalidades están en su mayoría realizando inminentes esfuerzos para entrar en la era digital por medio de Internet, sin embargo, se requieren de mayores avances en digitalización de los trámites propios de la función de asistencia al contribuyente, lo que a la postre también afectaría de forma positiva el control tributario. Es decir, que el desarrollo de herramientas tecnológicas e información en la web no corresponde a todas las municipalidades del país, siendo que algunas o no tienen del todo

página web “propia” o teniendo una es totalmente básica, sin acceso a la información y trámites por Internet.

4. Ninguna de las Municipalidades cuya página web se analizó tienen un enlace a un Digesto Tributario propio que brinde a sus contribuyentes información sobre las resoluciones y oficios en que consten los ***criterios sustantivos*** de la Administración Tributaria Municipal, lo que es una deficiencia en el esquema deseable de Administración Tributaria moderna.
5. En relación con lo anterior, se concluye que no existe a nivel de las Municipalidades un proceso de captación de criterios tributarios por parte de la Unidad Tributaria, lo que se debe a que no existe una coordinación inter-institucional que ordene a los participantes de los distintos procesos tributarios a alimentar una base de datos que sirva de insumo para el desarrollo de una plataforma de Digesto Tributario. Este sin duda es una asignación pendiente por parte de prácticamente -para no decir la totalidad- de las municipalidades del país.
6. La mayoría de las municipalidades no han desarrollado una cultura del manejo de la información con su necesaria política de transparencia, lo que no es coherente con el *parámetro de uniformidad de criterio* propio de la asistencia certera al contribuyente y como expresión del principio de seguridad jurídica.
7. Resulta necesario incentivar los convenios inter-municipales con el fin de que las municipalidades (y con el Ministerio de Hacienda) que van a la delantera en el desarrollo de herramientas y procedimientos de asistencia al contribuyente, transfieran conocimiento y desarrollos informáticos a aquellas que por su poco desarrollo se ven impedidas de acceder a esta plataforma básica en nuestros días.
8. Respecto del derecho del contribuyente a realizar consultas tributarias, las municipalidades y los *ciudadanos* en general²²⁸, no han desarrollado una percepción de este derecho a la información que por aplicación supletoria

²²⁸ Esta conclusión se extrae del hecho de que los funcionarios municipales entrevistados indican que raramente algún contribuyente realiza una consulta formal ante la Municipalidad.

del Código de Normas y Procedimientos Tributarios sería de acatamiento obligatorio para las municipalidades.

9. Respecto de la consulta tributaria, las municipalidades en general no tienen desarrollado un proceso de forma deliberada al no estar integrado en la estructura de la Unidad Tributaria por ejemplo porque las consultas se atiende en una plataforma general de servicios municipales o en un área separada de la Unidad Tributaria y, en general, porque como reveló una de las entrevistas los directores tributarios reconocen que la atención de consultas es mínima. En fin, la respuesta a consultas resulta de un proceso reactivo y bastante empírico, sin diseño de procesos.
10. Uno de los elementos fundamentales en el control tributario es la calidad de la información. En este sentido, se observó una deficiencia sincrónica, dado que la relación existente respecto del desarrollo tecnológico de las municipalidades se refleja en la calidad de la información, sus mecanismos de captación, procesamiento y depuración, que por lo general son realizados en páginas de Excel “a pie” sin procedimientos y aplicaciones automatizadas. En fin, tarea pendiente sin duda.
11. En muchas de las municipalidades el control tributario formal (revisión de declaraciones) es escaso o nulo, lo que evidentemente es una deficiencia estructural.
12. Hay deficiencias en la estructuración de la función de control tributario que resulta ser básicamente deficiente por falta de personal, falta de capacitación (a excepción de unas pocas municipalidades), falta de depuración de la información y en general porque es una función residual aplacada por la de recaudación.
13. La totalidad de las municipalidades revisadas manejan un Registro de Contribuyentes. Sin embargo, el contraste en las herramientas para llevar el mismo sí que es disímil, dado que hay casos donde el mismo se lleva en una hoja de Excel con datos básicos, y en otros municipios más avanzados en el campo tecnológico se lleva en un software diseñado para tal propósito. Asimismo, **no se puede hablar de un registro “único”** de

contribuyentes dado que por ejemplo en las municipalidades sometidas a entrevista se revela que la Sección de Bienes Inmuebles está separada de la Unidad – Administración Tributaria y cuenta con su propio registro de contribuyentes que alimentan básicamente de información proveniente del Registro Nacional y la Dirección General de Tributación (Impuesto Solidario). Así las cosas, es notoria que la especialización en el diseño de un registro único tributario es tarea pendiente y que en fin no es más que una expresión más del diseño de la estructura de la Administración Tributaria Municipal que aun no termina de integrar todos componentes funcionales de una Administración Tributaria Moderna: gestión, fiscalización y recaudación, bajo un solo techo.

14. Asimismo, resultó revelador el hecho de que la mayoría de las municipalidades no cuenta con un *formulario de inscripción, desinscripción y modificación* de datos, sino que esta tarea se nutre de las campañas de control tributario.
15. Una importante limitación respecto del control tributario es el acceso por parte de las Municipalidades de la contabilidad de los contribuyentes (aspecto que contemplamos en el apartado de reformas legales) y que obliga a tomar como fuente primaria de información, la declaración de impuesto sobre la renta que suministra el patentado o que mediante convenio le da el Ministerio de Hacienda se obtiene.
16. Resulta revelador la firma reciente de convenios de intercambio de información entre prácticamente todas las municipalidades del país y el Ministerio de Hacienda. Este es un insumo importante más no suficiente en la determinación de las cargas tributarias de los obligados tributarios municipales.
17. En fin, el desarrollo de sistemas tecnológicos de control (uso de GPS por ejemplo) se da en municipios con alta concentración de riqueza y no así con los de zonas rurales que no cuentan con estos recursos, con lo que el diagnóstico de la situación del control extensivo tributario se decanta por

entender que hay básicamente dos vertientes de desarrollo del control tributario.

18. De las entrevistas realizadas se concluye que las municipalidades no desarrollan sus actividades de conformidad con un Plan Anual de Fiscalización, sino que las actividades de las unidades tributarias se expresan en términos de los Planes Operativos Institucionales, sin que exista un diseño de control material exclusivamente tributario.
19. En general el control tributario material se expresa básicamente en inspecciones por medio de los inspectores municipales (que por lo demás realizan labores de notificador) y luego con la información recaba y confrontada con la que poseen de las distintas fuentes (Tributación, Registro Nacional) genera en muchos de los casos notificaciones de cobro, sin el desarrollo de un procedimiento determinativo mínimo tendiente al resguardo del debido proceso.
20. En relación con la llevanza de los expedientes como elemento identificativo del nivel de especialización procesal de la Administración Tributaria, encontramos que algunas municipalidades sí llevan expedientes tributarios por separado, pero en otros municipios el control tributario material se mezcla con quejas, solicitudes y cualquier trámite que involucre a ese contribuyente, lo que no es deseable.
21. El estudio revela y comprueba la tesis de desarticulación de la Administración Tributaria Municipal en feudos inconexos lo que genera una dispersión funcional indeseada. Un caso revelador se da con respecto a la Asesoría Legal. De las municipalidades consultadas ni una sola cuenta con un área de apoyo legal propia para efectos de confeccionar las resoluciones administrativas correspondientes al procedimiento determinativo tributario, sino que a esta función de apoyo legal al proceso de control tributario material descansa sobre la asesoría legal institucional lo que no es deseable, dado que la Unidad Tributaria debe contar con un grupo interdisciplinario conformado por abogados especialistas en materia tributaria.

22. Como parte de la desarticulación citada es importante notar que respecto de las municipalidades revisadas, resulta muy llamativo que la unidad tributaria no cuenta con un área de cobro, sino que esta función recae sobre el área financiera de la municipalidad.
23. Un panorama general revela mejorías en los niveles de recaudación y disminución de las carteras de morosidad, así como toma de conciencia (por presión de la CGR en muchos casos) de la necesidad de fortalecer los esquemas de recaudación voluntaria, requerida y forzada.
24. A nivel de la recaudación algunas municipalidades utilizan procedimientos de acercamiento amistoso con el contribuyente donde conforme el Reglamento de Cobro que tienen ofrecen una regularización y arreglos de pago hasta de 1 año, lo que es un aspecto positivo de cara al objetivo de promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias al menor coste posible.
25. La alta morosidad continúa siendo un obstáculo en el correcto desarrollo de las políticas municipales.

Respecto del apéndice sobre los Modelos existentes de la gestión tributaria: análisis desde una perspectiva organizativa:

1. En el caso de las Municipalidades de Alajuelita, Alvarado, Los Chiles, San José y Santo Domingo; no se identificó al momento de realizarse este trabajo, una regulación reglamentaria sobre la recaudación tributaria. La misma ausencia existe en los concejos municipales de distrito, con excepción del Concejo de Colorado.
2. En el caso de algunas municipalidades, como Barva, San Isidro y Alajuelita, existen reglamentos para la recaudación de ciertos tributos, por lo que solamente existe una reglamentación parcial de la recaudación.

3. En otros cantones lo que existe es una escueta normativa sobre la contratación de abogados externos para el cobro de tributos, que no puede considerarse en sentido estricto un reglamento sobre recaudación.
4. De modo que, cerca de un veinte por ciento de estas instituciones, desaprovechan la oportunidad de poder dotar a su gestión recaudatoria de mayor coherencia y claridad a través de la implementación de un reglamento.
5. Las municipalidades que cuentan con reglamento se puede agrupar en seis grupos, según su semejanza normativa: modelo predominante, modelo desestructurado, modelo de unidad de cobro reforzada, modelo tripartito, modelo de los cantones productores de banano y modelo guanacasteco.
6. Asimismo, existen modelos únicos que no poseen semejanzas con los otros modelos, como es el caso de los municipalidad de Abangares, Cartago, Curridabat, Goicoechea, Heredia y Tarrazú.
7. En cuanto al modelo predominante, este está orientado a regular la recaudación en la etapa de cobro judicial, el cual es realizado por abogados externos.
8. En cuanto al modelo desestructurado no hay una clara distribución de funciones entre los órganos involucrados en la recaudación municipal.
9. En cuanto al modelo unidad de cobro reforzado, el mismo regula de una forma más completa las diferentes etapas del proceso de recaudación, reforzando el cobro desde la etapa administrativa. A pesar de que este modelo posee grandes ventajas organizativas, presenta problemas en la delegación de funciones, errores en la implementación de las potestades sancionatorias de la Municipalidad, entre otros.

10. Respecto del modelo tripartito éste implementa una estructura tripartita de recaudación: Departamento de Administración Tributaria Municipal, Oficina de Cobros y Abogados. Sin embargo, presente serios problemas que cuestionan su legalidad como delegación inapropiada de funciones, errores en la implementación de las potestades sancionatorias municipales, creación irregular de comisiones, entre otros.
11. En cuanto al modelo de los cantones productores de banano, en dichos reglamentos solamente se regula el cobro administrativo, el cual es realizado por una unidad dentro de la municipalidad. Se hace necesario complementar el reglamento de cobro administrativo con uno que regule el cobro judicial.
12. Por su parte el llamado modelo guanacasteco tiene como su mayor problema la mala estructuración de las funciones de los órganos involucrados en la recaudación tributaria – municipal. También existe una incorrecta determinación de la forma de pago de los servicios de los abogados externos.

RECOMENDACIONES

Recomendaciones al Poder Ejecutivo

- A Ministerio de Hacienda promover la ampliación del objeto de los convenios de intercambio de información o firmar nuevos acuerdos con las Municipalidades del país para el intercambio de tecnologías de la información y capacitación respecto del área de servicio y atención al contribuyente, lo que incluye el traspaso de los código fuente de los sistemas informáticos que posee esta institución.

- Promover la ampliación del objeto de los convenios de intercambio de información o firmar nuevos acuerdos con las Municipalidades del país, en los siguientes puntos:
 - Intercambio de información de los valores declarados para efectos de impuesto de bienes inmuebles e impuesto solidario a las casas de lujo.
 - Proporcionar información por suministro de los valores registrales de hipotecas y compraventas (incluyendo en estas últimas, las compraventas de acciones de sociedades que impliquen traspaso inmobiliario)

Recomendaciones al Poder Legislativo

Discutir y aprobar un Código Tributario Municipal con el siguiente contenido:

- Mejor regulación de las tasas (distinción con servicios públicos, exclusión de servicios indivisibles y su adaptación como impuestos asignativos, cuantificación de las tasas, devengo, aspectos procedimentales).
- Regulación de las contribuciones especiales (ampliación del hecho generador para permitir otras formas de contribución que vayan más allá de la realización de obras, extendiéndose al establecimiento o ampliación de servicios, sujeto pasivo (extendiendo más allá de los propietarios y poseedores –con precisión de distintas hipótesis como condominios, copropiedad, usufructo, arrendamiento-, incluyendo a titulares de explotaciones empresariales, compañías de seguros, base imponible-con la precisión de que no todo el costo de la obra debe ser objeto de reparto sino solo la parte atribuible a beneficios especiales, cuota-con la inclusión de criterios varios más allá de la medida lineal, como la superficie, el volumen edificable y el valor catastral-, devengo, colaboración ciudadana, .
- Previsión de impuestos propios de los municipios, facultativos u obligatorios, con una regulación básica para asegurar la coordinación en el ámbito nacional.
- Aprobar una reforma al impuesto de construcciones, según las recomendaciones propuestas en este informe.

- Regulación que resuelva de manera directa los problemas de exportación fiscal y de ejercicio de actividades económicas en varios municipios.
- Regulación de la “*Ordenanza fiscal*” como norma que pone en vigencia tasas, contribuciones especiales, regula impuestos aprobados en la propia Ley o Código.
- Remisión al Código Tributario nacional e inclusión únicamente de normativa especial relevante y particular para los municipios. En particular, debe aplicarse por mayoría calificada e incluir la atribución de potestades de fiscalización a los municipios. Asimismo, debe introducir un procedimiento determinativo único para todos los municipios, con mayores garantías del debido proceso que la última reforma del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dentro de la remisión cabe incluir la aplicación del régimen sancionador del propio Código Tributario Nacional en su nueva versión.
- Discutir, mejorar y aprobar un Código de Normas y Procedimientos Tributarios Municipales que:
 - permita la realización de un control tributario intensivo, con acceso a la contabilidad y documentación relevante de los contribuyentes de los tributos que administran las municipalidades.
 - Establecer un capítulo de Ilícitos Tributarios que permita de una vez por todas darle a las municipalidades un aparato sancionador adecuado.
 - Aprobar una reforma legislativa de las siguientes normas en el sentido indicado para cada una de ellas:

ARTÍCULO 1.- Interpretación auténtica del inciso d) del artículo 190 del Código Notarial, Ley N° 7764. Interpretase auténticamente el inciso d) del artículo 190 del Código Notarial, en el sentido de que el numeral de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que se derogó es el “Artículo 29.- Inscripción de Bienes Inmuebles.

ARTÍCULO 2.- Interpretación auténtica del artículo 187 del Código Notarial, Ley N° 7764. Interpretase auténticamente el artículo 187 del Código Notarial, en el sentido de que el artículo que adicionó dicha norma a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el número 40.

ARTÍCULO 3.- Interpretación auténtica del inciso d) del artículo 2 de la Ley N° 7729. Interpretase auténticamente el inciso d) del artículo 2 de la Ley N° 7729 del 15 de diciembre de 1997, en el sentido de que el artículo que dicha norma añadió a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles fue un artículo 34 y no un artículo 32.

ARTÍCULO 4.- Corríjase la numeración de los capítulos de la ley a partir del capítulo V adicionado por la Ley N°7729. A partir del mismo córrase la numeración de los capítulos subsiguientes.

ARTÍCULO 5.- Sustitúyase la denominación del capítulo II de la ley, que en lo sucesivo se denominará de la siguiente manera: “Capítulo II. Bienes exentos”.

ARTÍCULO 6.- Sustitúyanse en el texto de la ley, las palabras y numerales siguientes: en el artículo 10 de la ley, sustitúyase “artículo 15”, por “artículo 17”; en el artículo 15 de la ley, sustitúyase “artículo 14” por “artículo 16”; en el artículo 16 de la ley, sustitúyase “los artículos 12 y 13” por “los artículos 14 y 15”; en el artículo 33 de la ley, sustitúyase “artículo 28” por “artículo 30”; y en el “Transitorio VI” de la ley, sustitúyase “artículo 14” por “artículo 16”.

ARTÍCULO 7.- Modificaciones. Modifícanse los artículos 1, 3, 8, 9, 12, 13, 16, 19, 22, 23, 24, 28, 37, 39, los incisos a), b), c), e), g), h), i), j) y l) del artículo 4, y el inciso e) del artículo 6, todos de la Ley N° 7509 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que en lo sucesivo dirán así:

“Artículo 1.- Establecimiento del impuesto y hecho generador. Se establece un impuesto municipal, cuyo hecho generador es la titularidad de derechos de goce y disfrute sobre bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente ley.”

“Artículo 3.- Competencia de las municipalidades. Para efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán 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, el tributo que genera la presente Ley. Podrán disponer para gastos administrativos hasta de un diez por ciento (10%) del monto que les corresponda por este tributo.

Para el caso de los inmuebles ubicados en dos o más cantones, la cuota tributaria se distribuirá en forma proporcional al valor de la extensión y de las instalaciones o construcciones fijas y permanentes que existan en los municipios donde se encuentren ubicados. Las Administraciones Municipales podrán celebrar convenios de atribución de las potestades administrativas de gestión, fiscalización y recaudación para estos casos.

Las municipalidades distribuirán entre los sujetos pasivos una fórmula de declaración, la cual obligatoriamente será de recibo de la administración tributaria y, con base en ella, elaborarán un registro que deberán mantener actualizado. La declaración que presente el sujeto pasivo no tendrá el carácter de declaración jurada."

“Artículo 8.- Responsabilidad de los sujetos pasivos. Los sujetos pasivos responden por el pago del impuesto, los respectivos intereses y la mora que pesan sobre el bien. El término de prescripción para cobrar las sumas a que se refiere este artículo será de cuatro años contados a partir del 1 de enero del año correspondiente, y se extenderá a diez años en los casos en que el inmueble no esté inscrito en el catastro municipal, o el obligado no haya presentado declaración o cuando la presentada sea calificada como fraudulenta,

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

Los convenios celebrados entre particulares sobre el pago del impuesto, no son aducibles en contra de la Administración Tributaria. Quien cancele el impuesto sin tener obligación, podrá subrogar los derechos del obligado al impuesto.”

“Artículo 9.- Base imponible para calcular el impuesto.

La base imponible para el cálculo del impuesto será el valor del inmueble registrado en la Administración Tributaria, al 1 de enero del año correspondiente. Dicho valor registrado se determinará mediante la aplicación de un factor de corrección o coeficiente de relación al mercado, que será de 0,5 sobre el valor de mercado del inmueble.

Se entiende como valor de mercado el precio que se pagaría por el inmueble en una hipotética venta caracterizada por las siguientes notas:

- vi) El comprador y el vendedor presentan un interés normal o corriente.
- vii) La compraventa se entiende producida en un mercado abierto y libre. Si el bien no es transmitido a este comprador, el mercado siempre proveerá por otro igualmente motivado. Tanto uno como otro se consideran bien informados y aconsejados.
- viii) Ni el comprador ni el vendedor presentan urgencias de tiempo en el comprar o en el vender. Si no se transmite en una fecha determinada se hará en otra.
- ix) Se entiende que la compra del bien se realiza para destinarlo a su uso más completo y apropiado.

La Administración Tributaria tendrá a su cargo las funciones de gestión, fiscalización y recaudación tributarias, salvo aquellas potestades expresamente atribuidas por la ley al Órgano de Normalización Técnica.”

“Artículo 12.- Creación del Órgano de Normalización Técnica. El Órgano de Normalización Técnica, adscrito al Ministerio de Hacienda con desconcentración mínima (o bien adscrito al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal), tendrá las siguientes atribuciones:

- a) Tendrá una función técnica especializada, cuya finalidad es facilitar la equidad y homogeneidad en la determinación de los valores de los inmuebles en todo el territorio nacional. En cumplimiento de esta función:
 - i) Establecerá las disposiciones generales de valoración para el uso común de las municipalidades.
 - ii) Suministrará a las municipalidades las tipologías constructivas y los planos de valor que se utilizarán en la valoración.
 - iii) Proporcionará los factores técnicos y económicos a considerar en la valoración de un inmueble en concreto, tales como la topografía, ubicación, descripción, equipamiento urbano y servicios públicos del terreno.
- b) Será asesor de las municipalidades para optimizar la administración del impuesto. En cumplimiento de esta función:
 - i) Sin carácter vinculante, expondrá su criterio técnico en las consultas que le sean presentadas por las municipalidades.
 - ii) Proporcionará capacitación a los funcionarios municipales encargados de la administración del tributo.

Para conocimiento de los sujetos pasivos, las municipalidades deberán publicar anualmente, en el diario oficial La Gaceta y en un diario de circulación nacional, las disposiciones emitidas por el Órgano de Normalización Técnica a que se refiere el inciso a) anterior.”

“Artículo 13.- Asignación y utilización de recursos. *El Ministerio de Hacienda tomará las provisiones presupuestarias para el adecuado funcionamiento y desarrollo del Órgano de Normalización Técnica. Las municipalidades transferirán al Ministerio de Hacienda el uno por ciento (1%) de lo que recauden por este impuesto, que podrá ser utilizado únicamente para los fines específicos de esta ley. El Ministerio creará un renglón presupuestario al que girará este porcentaje. La Contraloría General de la República fiscalizará el uso y destino de dichos recursos y rendirá cuentas anualmente a las municipalidades.”*

“Artículo 16.- Declaraciones de inmuebles. Los sujetos pasivos de bienes inmuebles deberán declarar por lo menos cada cinco años el valor de sus bienes a la municipalidad donde se ubican.

Deberán asimismo presentar tal declaración, cuando ocurra un fraccionamiento del inmueble.

El valor declarado se tomará como base del impuesto sobre bienes inmuebles, si dentro del plazo de un año natural contado a partir de la fecha de presentación de la declaración, no le es notificado al sujeto pasivo el traslado de cargos y observaciones en el que se le comunique la propuesta de modificación de valor, ello sin perjuicio de que la base imponible se modifique de conformidad con lo establecido en los artículos 14 y 15 de la presente Ley.

Si la Administración Tributaria cambiare el valor, la municipalidad lo trasladará al interesado mediante los procedimientos de notificación de la Ley de Notificaciones, Citaciones y otras Comunicaciones Judiciales, No. 7637 del 21 de octubre de 1996. La notificación contendrá, en detalle, las características del inmueble y los factores o modelos que sirvieron de base para el avalúo con el desglose, en su caso, de lo correspondiente a terreno o construcción. El funcionario municipal designado para este fin queda investido de fe pública para hacer constar, bajo su responsabilidad, la diligencia de notificación cuando se niegue el acuse de recibo.

En este último caso, deberá incorporarse al expediente administrativo, el comprobante de correo certificado o el del medio utilizado cuando se procedió a notificar a la dirección señalada o, subsidiariamente, a la del inmueble.”

“Artículo 19.- Recursos contra la valoración y el avalúo. En todas las municipalidades, se establecerá una oficina de valoraciones que deberá estar a cargo de un profesional capacitado en esta materia incorporado al colegio respectivo. Esta oficina contará con el asesoramiento directo del Órgano de Normalización Técnica.

Cuando exista una valoración general o particular de bienes inmuebles realizada por la municipalidad, y el sujeto pasivo no acepté el monto asignado, este podrá aportar una valoración pericial contradictoria efectuada por un perito particular, y dispondrá de quince días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, para presentar formal recurso de revocatoria ante la oficina de valoraciones. Esta dependencia deberá resolverlo en un plazo máximo de quince días hábiles. Si el recurso fuere declarado sin lugar, el sujeto pasivo podrá presentar formal recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de la oficina, de conformidad con lo establecido por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El citado Tribunal deberá resolver en un plazo máximo de cuatro meses contados desde la interposición del recurso.

Mientras el Tribunal no se pronuncie sobre el fondo del asunto en resolución administrativa, continuará aplicándose el avalúo anterior y conforme a él se cobrará. Una vez dictada esta resolución y notificadas las partes, se dará por agotada la vía administrativa.

Agotada la vía administrativa la municipalidad podrá cobrar los montos adeudados con base en el valor declarado en firme por la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo.

La resolución podrá recurrirse ante el Tribunal Superior Contencioso-Administrativo, de acuerdo con el artículo 83 y siguientes de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.”

“Artículo 22.- Características del impuesto. El impuesto establecido en esta Ley es anual. El período se inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.

El impuesto se debe pagar anual, semestral o trimestralmente, según lo determine cada municipalidad, la que podrá incentivar el pago de las cuotas que aún no estuvieren al cobro mediante descuentos no mayores que la tasa básica pasiva existente en el momento del pago, según determinación del Banco Central de Costa Rica.

Los pagos se acreditarán, en primer lugar, a los períodos vencidos. Si la cuenta está al cobro judicial o en arreglo de pago, el contribuyente puede pagar, también por su orden, las cuotas originadas después del cobro o el arreglo.

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 municipalidad fijará la tasa del interés, que deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, pero 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.”

“Artículo 23.- Porcentaje del impuesto. El porcentaje del impuesto será de un cuarto por ciento (0,25%) y se aplicará sobre el valor del inmueble registrado por la Administración Tributaria.

Mediante acuerdo del Consejo Municipal podrá aumentarse o disminuirse el porcentaje del impuesto mencionado en el párrafo anterior, en un 25%. El porcentaje así acordado no podrá aplicarse por un período menor al del período del impuesto señalado en el artículo anterior, y el respectivo acuerdo deberá ponerse en conocimiento de los sujetos pasivos con al menos 3 meses de antelación al inicio de dicho período mediante publicación en el diario oficial La Gaceta y en un diario de circulación nacional.

El Consejo Municipal podrá acordar la aplicación de porcentajes inferiores al porcentaje general por un período máximo de tres años, para aquellos inmuebles que se encuentren en cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) Aquellos inmuebles cuya base imponible se haya modificado en forma automática de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley;
- b) Aquellos inmuebles en los que se haya producido un aumento de valor superior al veinticinco por ciento, como consecuencia de una declaración individual, o superior al cincuenta por ciento, como consecuencia de una valoración general.

En cualquier caso el porcentaje a aplicar deberá encontrarse comprendido entre las bandas mínima y máxima, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior.”

“Artículo 24.- Percepción del tributo. Para facilitar la percepción del tributo, el estado y sus instituciones, autónomas y semiautónomas, que paguen salarios, dietas, pensiones, jubilaciones o cualquier otra renta semejante, podrán retener, en cada período de pago, la suma que los interesados voluntariamente indiquen, para cubrir el monto del impuesto al que se refiere esta Ley, cuando sean sujetos pasivos de él.

Los agentes retenedores deberán remitir el dinero a las municipalidades en los primeros diez días del mes siguiente al que correspondan las remuneraciones. Vencido este término, se cobrarán los intereses conforme se estipula en esta Ley.

“Artículo 28.- Deudas por impuesto sobre bienes inmuebles. Las deudas por concepto de impuesto sobre bienes inmuebles constituyen hipoteca legal preferente sobre los respectivos inmuebles, de conformidad con el artículo 83 del Código Municipal.”

“Artículo 37.- Anualmente, las municipalidades deberán girar, a la Junta Administrativa del Registro Nacional, el tres por ciento (3%) del ingreso anual que recauden por el impuesto sobre bienes inmuebles. La Junta estará obligado a mantener actualizada y accesible al información registral y catastral; además, deberá brindar el asesoramiento requerido por las municipalidades. Las municipalidades supervisarán el cumplimiento de las metas relativas a esta obligación. El Registro Nacional deberá informar anualmente, de los resultados de su gestión, por los medios a su alcance, entregará el diciembre de cada año la información correspondiente a cada municipalidad.”

“Artículo 39.- Reglamentación. La Administración Tributaria dictará los reglamentos necesarios para la aplicación de la ley, en ejercicio de la potestad reglamentaria que le reconoce la Constitución.

Para que las normas reglamentarias sean eficaces, deberán ser publicadas en el diario oficial La Gaceta y en un diario de circulación nacional, con al menos tres meses de antelación al inicio del período del tributo en que se aplicarán, salvo en los casos en que las mismas beneficien al contribuyente.

Dos o más municipalidades, previo acuerdo de sus respectivos Consejos, podrán dictar reglamentos conjuntos intermunicipales.

“Artículo 4.- Inmuebles exentos del impuesto. Están exentos del pago de éste impuesto:

- a) Los inmuebles del Estado y los de las instituciones autónomas y semiautónomas que por ley especial gocen de exención.
- b) Los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas o que hayan sido declarados por el Poder Ejecutivo como reserva forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar, refugio de vida silvestre, de interés histórico-arquitectónico, los que se encuentren en la situación prevista por el artículo 49 de la Ley de Uso, Manejo y Conservación de Suelos, N°7779 de 30 de abril de 1998; los que se encuentren en las situaciones previstas por los artículos 22, 23 y 29 de la Ley Forestal N° 7575 de 13 de febrero de 1996.
- c) Los inmuebles de las instituciones públicas de educación y salud.
- d) ...
- e) Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma.
En caso de condueños o coposeedores, cada uno de ellos gozará proporcionalmente de la exención de que disfruta el inmueble.
El concepto de "salario base" usado en esta Ley es el establecido en el artículo 2o. de la ley No. 7337 del 5 de mayo de 1993.
- f) ...
- g) Los inmuebles, exclusivamente destinados al culto, de la Iglesia Católica, y de otras iglesias u organizaciones religiosas debidamente inscritas en el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.

- h) Los inmuebles cuyo titular sea una misión diplomática o consular, con las limitaciones derivadas del principio de reciprocidad.
- i) Los inmuebles cuyo titular sea un organismo internacional cuyo convenio de sede, aprobado por ley, contenga una exoneración general de tributos o específica del establecido en esta ley.
- j) Los inmuebles de la Cruz Roja o de los bomberos.
- k) ...
- l) La Administración Tributaria podrá otorgar una exención de hasta el 50% del monto del tributo, a aquellas fundaciones y asociaciones sin fines de lucro declaradas de utilidad pública por las autoridades correspondientes, cuyo objetivo principal coincida con las finalidades de asistencia social o de desarrollo que el Consejo haya declarado como incentivables en su territorio.

Los sujetos pasivos deberán plantear la solicitud correspondiente ante la Administración Tributaria, a la cual deberán adjuntar copia certificada de la declaratoria, expedida por la autoridad que la haya emitido.

La aplicación de la exención podrá ser retroactiva a la fecha de presentación por parte de la asociación o fundación, de la solicitud de declaratoria de utilidad pública ante la autoridad correspondiente.

“Artículo 6.- Sujetos pasivos. ...

- e) Los parceleros del IDA, después del quinto año y si el valor de la parcela es superior al monto fijado en el inciso e) del artículo 4 de esta Ley.

De conformidad con este artículo, la definición del sujeto pasivo no prejuzga sobre la titularidad del bien sujeto a imposición. En caso de conflicto, la obligación tributaria se

exigirá al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma.”

ARTÍCULO 8.- Adiciones. Adiciónense dos incisos m) y n) así como un párrafo final al artículo 4, un inciso f) al artículo 6, un inciso g) al artículo 14, y los artículos 22 bis y 22 ter, a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los cuales dirán así:

“Artículo 4.- Inmuebles exentos del impuesto. ...

m) Tendrán una exención parcial los sujetos pasivos patronos por las mejoras o construcciones que efectúen en beneficio de los trabajadores. La exención consistirá en una disminución en la base imponible del 50% del valor de tales mejoras o construcciones.

n) Los inmuebles destinados a la construcción de edificaciones destinadas al arrendamiento de viviendas de carácter social, de conformidad con lo dispuesto por la Ley General de Arrendamientos Urbanos y Suburbanos”

Las nuevas exenciones del pago del impuesto sobre bienes inmuebles que se establezcan en otras leyes, deberán en lo sucesivo incluirse expresamente en el presente artículo mediante la adición legal correspondiente.

“Artículo 6.- Sujetos pasivos. ...

f) La condición de sujeto pasivo del impuesto puede recaer sobre entes colectivos sin personalidad jurídica a los cuales otras ramas del ordenamiento les atribuyan la calidad de sujeto de derecho, siempre y cuando constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio propio y tengan autonomía funcional. Se incluyen entre tales entes a los fideicomisos, las quiebras y concursos, las sociedades en liquidación, las sucesiones y los Fondos de Inversión Inmobiliaria.”

“Artículo 14.- Modificación automática de la base imponible de un inmueble. ...

g) Anualmente el Consejo podrá decidir un aumento general de bases imponibles en un porcentaje no mayor al determinado anualmente por el Órgano de Normalización Técnica. El porcentaje establecido por este último

organo no podrá exceder a la variación porcentual anual en el índice de precios al consumidor.

Tal variación, para ser aplicable en un período fiscal, deberá ser publicada en el diario oficial La Gaceta y en un diario de circulación nacional por la municipalidad respectiva, con al menos tres meses de anticipación a la fecha de inicio del período.

“Artículo 22 bis.- Pagos en exceso. Los sujetos pasivos tienen acción para reclamar la restitución, o la compensación con nuevas deudas tributarias, de lo pagado indebidamente por concepto de impuesto, sanción por mora e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna. La Administración Tributaria comunicará estas circunstancias dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito, por medio de publicación en «La Gaceta». El acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo anterior, que correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente.

La acción para solicitar la devolución o compensación prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago.”

“Artículo 22 ter.- Morosidad en el pago. Los sujetos pasivos que paguen el impuesto fuera del plazo anual, semestral o trimestral fijado por cada municipalidad para su territorio, deberán pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.”

ARTÍCULO 9.- Derogatorias. Deróganse los artículos 5, 25, 30, incisos e) y f) del artículo 14, el inciso c) del artículo 15 y el párrafo final del artículo 17, todos de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Recomendaciones al sector descentralizado y municipal

- Emitir reglamentos en materia de contribuciones especiales con el siguiente contenido:
-

- Definición del hecho generador, respetando el ámbito del hecho generador actual, que solo puede responder a obras o servicios respecto de los cuales sea razonable atribuir una ventaja particular a propietarios y poseedores.
- Definición de los sujetos pasivos, desarrollando el concepto de “propietarios y poseedores” según lo expuesto.
- Elementos de cuantificación: resulta esencial adoptar la tesis de que no es el costo total del servicio lo que se va a financiar con contribuciones especiales, sino una parte razonablemente ligada a los beneficios particulares, que no debería exceder el 90% (para adoptar el parámetro español). Debe precisarse los componentes del costo total, distinguir entre el costo provisional y el real, así como la necesidad de que el coste real sea disminuido en las subvenciones o transferencias condicionadas recibidas por el ente local para la construcción de la obra o servicio. Los criterios de reparto deben ser amplios y con la posibilidad de combinarlos: metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.
- Prever mecanismos de pago anticipado a cuenta y la solución para el caso de mutación del sujeto pasivo para cuando se devengue la contribución.
- Definición del momento del devengo: cuando se terminan las obras o cuando se comienza a prestarse el servicio (que es cuando concluye su instalación).
- Plazos de pago y posibilidades de fraccionamiento.
- Al IFAM / Municipalidades: crear un modelo de Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.
- A las municipalidades centralizar las modificaciones al catastro de contribuyentes, además de con la información recibida por intercambio de

información con el Poder Ejecutivo (véase supra) con la información proveniente de declaraciones o solicitudes de permisos de construcción.

- Adquisición de servicios de parametrización satelital que permitan la adecuada fiscalización de los valores de los inmuebles del cantón. En su defecto, usar herramientas gratuitas como Google Earth y Google Map para este propósito.
- Contratar personal estacional (en particular ingenieros) para los procesos masivos de declaración quinquenal.
- Al IFAM, ampliar su espectro de intervención identificado como de financiamiento, al de asesoría municipal en la implementación de una reforma integral de los diferentes modelos de administración tributaria a partir de los diferentes estudios realizados al respecto y en alianza con otras entidades gubernamentales que incluya:
 - la modernización de las Municipalidades como Administración Tributaria a partir de una estructura organizacional basada en los conceptos básicos de una Administración Tributaria Moderna, es decir, bajo el centro gravitacional del **servicio al contribuyente y control tributario**
 - Buscar y utilizar los mecanismos de *cooperación interinstitucional* para aprovechar los desarrollos tecnológicos que otras instituciones públicas usan en las diferentes funciones relacionadas con el quehacer de la Hacienda Pública.
 - Implementar un programa de capacitación en materia tributaria formal tendiente a formar funcionarios idóneos técnicamente hablando.
- A la Universidad de Costa Rica: establecer un convenio con el IFAM y/o Municipalidades para la creación de programas académicos en materia tributaria.
 - A la Contraloría General de la República: ampliar su espectro de intervención y recomendaciones a las municipalidades realizando

revisiones de los procesos relacionados con asistencia al contribuyente, digesto tributario, acceso a información por parte de los contribuyentes por medios convencionales y páginas web, etc...

- A las municipalidades, reglamentar un procedimiento determinativo que garantice un plazo para que el contribuyente pueda defenderse y ofrecer pruebas y alegatos de previo al dictado de los actos de determinación o liquidación. Debe procurarse que sea un único procedimiento para todas las Municipalidades.
- Al IFAM, plantear un procedimiento uniforme en el sentido dicho para que sea adoptado por todas las municipalidades.
- Al IFAM y las instancias de colaboración municipal, coordinar entre las Municipalidades la discusión y adopción un modelo uniforme de Ley de Impuestos sobre Actividades Económicas.

Recomendaciones a otras instituciones del sector público

- A la Contraloría General de la República: promover un proceso de divulgación del presente informe y de discusión entre las autoridades municipales de los distintos temas, con el fin de adoptar medidas encaminadas a la implementación de las distintas recomendaciones.

ANEXOS

ANEXO I: Cuadro de análisis de páginas web municipales

| Municipalidad | Página Web | Normativa | Información | Programas |
|----------------------|---|--|---|---|
| San José | Esta municipalidad sí cuenta con una página web, con la | Sí cuenta con una sección con normativa interna y externa. | Tiene una sección de información municipal. La cual presenta novedades, y noticias, e | Cuenta con un sistema de Declaración Jurada del Impuesto de Patentes en línea (SIDEPA). En la página se puede |

| | | | | |
|----------------|--|---|--|--|
| | <p>dirección: www.msj.gob.cr</p> <p>Además cuenta con una página en la red social Facebook.</p> | | <p>informa al contribuyente. Actualmente se puede encontrar un anuncio del vencimiento del plazo de los impuestos municipales, los requisitos para declarar bienes muebles, y un cambio en el programa de declaraciones juradas en el impuesto de patentes que empieza a regir en el 2013.</p> | <p>descargar un manual explicativo de cómo realizar este procedimiento</p> <p>Se ofrece la posibilidad de consultar deudas con la Municipalidad y de obtener el formularios como por ejemplo: el de actualización de datos del contribuyente, la declaración jurada para el impuesto de patentes, entre otros.</p> |
| Bagaces | <p>En Bagaces la municipalidad cuenta con la siguiente página web: www.bagaces.go.cr/</p> | <p>No se encontró referencia a la normativa utilizada por esta municipalidad. Sin embargo tiene una</p> | <p>Cuenta con una sección para descargar formularios (requisitos para solicitar patentes, sobre bienes inmuebles etc) Además cuenta con un</p> | <p>Ofrece la posibilidad de cancelar los impuestos por internet a través del Banco Nacional, re-direccionando al contribuyente a la página del Banco.</p> |

| | | | | |
|------------------|--|---|---|--|
| | | sección con sitios de interés de las diferentes páginas de instituciones de gobierno. | calendario de pagos que le indica al contribuyente las fechas en las cuales debe cancelar los diferentes impuestos. El sitio de preguntas frecuentes se encuentra en construcción. | |
| Limón | No se encontró pagina web | | | |
| Talamanca | No se encontró página web | | | |
| Carrillo | La municipalidad tiene la siguiente página | Se encontró con normativa nacional, pero la | La página informa a través de su página web: por ejemplo la fecha de cancelación | Cuenta con un programa que facilita revisar los estados de cuenta con la municipalidad, con el uso de una cédula y |

| | | | | |
|----------------|--|--|--|--|
| | <p>web: www.municarrillo.go.cr/</p> | <p>misma no cuenta con una sección propia, sino que se encuentra ubicada en diferentes lugares, principalmente en la sección de formularios, requisitos y solicitudes.</p> | <p>del impuesto de patentes de 2012 y su multa por cancelación tardía. Cuenta con una sección de formularios, requisitos y solicitudes</p> | <p>un código de acceso.</p> |
| Golfito | <p>Sí cuenta con página web en la siguiente dirección: www.muni degolfito.go.cr Además de una página en las redes sociales</p> | <p>Se encuentra muy poca normativa relacionada. Únicamente se encontró la ley de impuesto sobre bienes</p> | <p>Cuenta con un catálogo de servicios, requisitos, tarifas y formularios donde se puede descargar el formulario de declaración de patentes entre otros. Tiene una sección llamada</p> | <p>No se encontró ningún programa o similar relacionado con el tema.</p> |

| | | | | |
|---------------------|---|--|--|---|
| | Facebook y Twitter. | inmuebles | Gestión Tributaria y Presupuesto. La sección enseña conceptos básicos como tasa y tributo, sin embargo se encuentra un poco abandonada y está escasa de información. Ahí mismo se encuentra un calendario con información sobre las fechas a cancelar los diferentes impuestos | |
| Buenos Aires | Si cuenta con página web: www.municipios.buenosaires.gov.ar | Cuenta con una sección de normativa, en donde facilita el descargar las diferentes normas. | Cuenta con una sección de Gestión Tributaria y presupuestos. Ahí se indica normativa relacionada, es explica brevemente | No se encontró algún proyecto o programa desarrollado por esta municipalidad relacionado a los temas aquí investigados. |

| | | | | |
|---------------|---|--|--|---|
| | | | como calcular el tributo, y se establecen las fechas de pago de los diferentes tributos. | |
| Flores | Sí tiene página web: http://www.flores.go.cr Además cuenta con páginas en las redes sociales Facebook y Twitter. | Cuenta con la sección: Marco Normativo, donde se pueden descargar diferentes leyes, reglamentos y el plan regulador del cantón. Además anunciaba una sección de jurisprudencia sin embargo, no sirvió a la hora de utilizarlo. | Cuenta con un calendario de pago, y una sección de Gestión Tributaria y Presupuesto, esta sección enseña conceptos básicos como tasa y tributo, sin embargo contiene muy poca información. | No se encontró algún proyecto o programa desarrollado por esta municipalidad relacionado a los temas aquí investigados. |

| | | | | |
|-----------------------|---|--|--|---|
| <p>Barva</p> | <p>Esta municipalidad sí cuenta con página web: www.municipal.gov.co/barva</p> <p>Además cuenta con una página en la red social Facebook.</p> | <p>Cuenta con una sección de descarga de documentos en donde se encuentra normativa tanto interna como externa y clasificada según los temas de interés.</p> | <p>Hay una sección llamada Pago de Impuestos y Servicios: sin embargo esta sección únicamente indica el lugar de pago y la existencia de los 2 tipos de pago: total (anual) o parcial (trimestral)</p> | <p>La página facilita el pago de los tributos a través del Banco Nacional, y redirecciona a los contribuyentes a la página del Banco.</p> |
| <p>Cartago</p> | <p>Esta municipalidad sí cuenta con página web: www.municipal.gov.co/cata</p> | <p>Cuenta con una sección de Marco Normativo, sin embargo, dicha sección únicamente aparece una viñeta para</p> | <p>Cuenta con una sección de Gestión Tributaria y Presupuesto, sin embargo en esta sección hay muy poca información y de escasa relevancia. En la sección se Preguntas</p> | <p>No se encontró algún proyecto o programa desarrollado por esta municipalidad relacionado a los temas aquí investigados.</p> |

| | | | | |
|-----------------|--|---|---|---|
| | | Reglamentos, y la misma presentó problemas de funcionamiento. | Frecuentes, se encuentra bastante información. Además se encuentra un catálogo completo, que se descarga de la página en la cual se mencionan los diferentes tributos, su normativa y su pago correspondiente. El mismo contiene información muy puntual. | |
| Alvarado | Sí cuenta con página web www.muni.alvarado.go.cr/ Sin embargo la misma presenta | No se pudo corroborar por mal funcionamiento de la página | No se pudo corroborar por mal funcionamiento de la página | No se pudo corroborar por mal funcionamiento de la página |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | problemas, pues la mayoría de sus secciones no pueden ser accesadas , y la misma se se encuentra en latin. | | | |
|--|--|--|--|--|

ANEXO 2

LABOR DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Principalmente, la labor de la Contraloría General de la República se ha enfocado en evaluar la recaudación municipal, enfocada en la gestión de cobro de los tributos. Sin embargo, se deja de lado la relación de la Municipalidad con el contribuyente, es decir, no existen informes sobre la asistencia al contribuyente en las Municipalidades y sobre la información que se le brinda a los mismos, cuestiones que son de gran importancia para mejorar la recaudación y que son altamente deficientes a nivel municipal.

En este sentido, puede verse el siguiente cuadro con una descripción del objeto de algunos informes elaborados por la Contraloría General de la República:

| Informe | Objeto |
|--|---|
| DFOE-DL-IF-5-2012 de 12 de julio de 2012 | Informe acerca de la gestión de cobro de la Municipalidad de Liberia: <i>El objetivo fue verificar el cumplimiento de disposiciones emitidas en el informe DFOE-SM-117-2006 del 30 de agosto de 2006 a la Municipalidad de Liberia, asociadas con el mejoramiento de la gestión de cobro y la efectividad de las acciones emprendidas para mejorar la recaudación en patentes municipales, en el impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles y en el servicio de recolección de basura.</i> |
| DFOE-DL-IF-13-2012 de 28 de setiembre del 2012 | Informe sobre debilidades en la calidad de la información para el cobro de tributos de la Municipalidad de Heredia: <i>Debilidades en la calidad de la información, referidas a problemas de integridad de los datos almacenados en el denominado Sistema de Información e Integración Municipal de la Municipalidad de Heredia, ante la ausencia de controles de validación que permitan detectar y corregir oportunamente errores u omisiones de digitación.</i> |
| DFOE-SM-IF-14-2010 de 30 de setiembre de 2010 | Informe acerca de la gestión de cobro de la Municipalidad de Santa Cruz: <i>El estudio consideró la revisión de actividades que efectúa la Municipalidad de Santa Cruz para realizar el cobro administrativo y para la coordinación del cobro judicial de todos</i> |

| | |
|--|--|
| | <p><i>los tributos municipales, por lo que se revisaron expedientes de contribuyentes y otros archivos con información relacionada con ese tema.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-IF-33-2010 de 17 de diciembre de 2010</p> | <p><i>Informe sobre gestión de cobro de los tributos municipales y del Impuesto sobre Patentes Municipales (Cartago): El estudio permitió determinar que a pesar de mejorar la recaudación de ingresos y disminuido la morosidad de los tributos municipales, aún persisten debilidades en los temas del seguimiento sobre los arreglos de pago y sobre el proceso de cobro judicial que deben ser atendidas por la Administración Municipal, como parte del fortalecimiento de la gestión de cobro de los tributos municipales, las cuales deben ser complementarias con las acciones que ejecute en atención a las disposiciones dadas en el informe Nro. DFOE-SM-IF-26-2010 sobre la evaluación de la calidad de la información relevante contenida en las bases de datos para el cobro de los tributos en la Municipalidad de Cartago. (...)Adicionalmente, como parte del presente estudio se visitaron 30 establecimientos comerciales por parte de inspectores municipales conjuntamente con funcionarios de la Contraloría General, ubicados en cuatro distritos del cantón central de la provincia de Cartago (San Nicolás, Corralillo, Quebradilla y Guadalupe), determinándose la existencia de establecimientos que están funcionando sin la respectiva licencia municipal (16%), aún cuando tenían algún tiempo de ejercer su actividad, otros no contaban con el permiso de funcionamiento de salud o lo tenían vencido (36%), o esos documentos no se encontraban visibles.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-218-2006 de 19 de diciembre de 2006</p> | <p><i>Informe sobre el estudio realizado en la Municipalidad de Vásquez de Coronado acerca de algunos aspectos relacionados con la Administración de las patentes municipales: El capítulo de resultados incorpora dos temas, el primero referido a que una cantidad significativa de negocios de ese Cantón no han renovado el permiso sanitario de funcionamiento que exige el Ministerio de Salud, por lo que están operando con la licencia</i></p> |

| | |
|--|--|
| | <p><i>municipal vencida, debido a que la obtención de dicho permiso sanitario es uno de los requisitos para renovarla. En igual condición, o sea con patente vencida, se encuentran otros establecimientos que no cumplen con la Ley de Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad, N° 7600; así como algunos restaurantes que no han cumplido con una orden municipal para eliminar las denominadas “barras”, al considerar ese Gobierno Local que la existencia de esa estructura es un indicio de que la venta de licores se está convirtiendo en su actividad principal. El segundo tema, alude a que la Municipalidad ha venido autorizando la instalación de ciertos negocios básicos en sectores del Cantón cuyos usos no están permitidos expresamente en el Plan Regulador y el Reglamento de Zonificación, y sin considerar los requisitos que para realizar ajustes a esa normativa prevé el artículo 17 de la Ley de Planificación Urbana.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-15-2008 del 17 de octubre del 2008</p> | <p>Informe sobre los sistemas tributario y financiero, el proceso de adquisiciones y la organización y la gestión del recurso humano en la Municipalidad de San Ramón: <i>El informe se origina por la poca recaudación de dicha municipalidad y se enfoca en la gestión tributaria con énfasis en los tributos de bienes inmuebles, construcciones y el correspondiente al ejercicio de actividades lucrativas, (patentes municipales). Y llega a la conclusión de que existen debilidades en materia de gestión tributaria, que se ven agravadas por la carencia de un sistema que le permita ejercer un control efectivo sobre la localización y valor de las propiedades de los contribuyentes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; la falta de revisión de los porcentajes que aplica esa Municipalidad para calcular el Impuesto por Patentes; la ausencia de políticas y procedimientos para el cobro de oficio a los patentados que no declaran; la falta de un manual de procedimientos sobre los componentes del Sistema de Administración Financiera (SAF) y de procedimientos escritos que normen los asuntos relacionados con el Sistema de</i></p> |

| | |
|---|---|
| | <i>Administración Tributaria (SAT); la carencia de un sistema de contabilidad de partida doble sobre la base de devengo debidamente consolidado, entre otros.</i> |
| DFOE-SM-142-2008 de 19 de diciembre de 2008 | <i>Informe sobre los sistemas tributario y financiero, la organización y la gestión del recurso humano en la Municipalidad de Coto Brus: el estudio se centra en la deficiente gestión de cobro de los impuestos municipales, originadas por serias debilidades en el registro, inspección y cobro de los permisos de construcción, información poco confiable y escasa respecto de los contribuyentes municipales, inadecuado seguimiento de los arreglos de pago, ineficiente cobro de los patentados morosos, débil proceso de inspección municipal. Se concluye que la Municipalidad de Coto Brus debe fortalecer los procesos y las unidades responsables de la determinación, recaudación, supervisión, control y cobro de los tributos locales, acompañada de un fortalecimiento de la normativa específica que establezcan las actividades de control y los niveles de responsabilidad de los funcionarios.</i> |
| DFOE-SM-21-2008 de 7 de noviembre de 2008 | <i>Informe sobre los problemas de gestión en la Municipalidad de Tibás: el estudio se origina por la dificultad de esta municipalidad de cumplir sus objetivos y el impacto negativo de la calidad y suficiencia de los servicios y el desarrollo de la infraestructura cantonal. Se indica que dichos problemas se deben a una deficiente planificación institucional, problemas en la estructura organizacional y la gestión del recurso humano, falta de una unidad de coordinación financiera, deficiencias referentes al cobro administrativo y judicial de los impuestos y tasas, deficiencia en el uso de los Sistemas de Tecnologías de Información, entre otras.</i> |
| DFOE-SM-5-2008 de 30 de julio de 2008 | <i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Puntarenas: Dicho estudio reveló que los sistemas con que cuenta la organización para la administración y control de las principales actividades relacionadas con esos impuestos, resultan poco funcionales, lo cual le resta capacidad de</i> |

| | |
|--|---|
| | <p><i>respuesta tanto a lo interno como a lo externo, afecta la atención de las demandas de la comunidad y consecuentemente limita el cumplimiento de sus obligaciones para generar el desarrollo local. Además de serias debilidades relacionadas principalmente con la carencia de una unidad que asuma las funciones de revisión de las declaraciones del impuesto sobre bienes inmuebles, así como los procesos para modificar la base imponible por hipotecas o avalúos de las propiedades. Otras debilidades se refieren al trámite, otorgamiento y cálculo del monto imponible para establecer el monto a cobrar por concepto de patentes comerciales y deficiencias en cuanto al trámite, registro (sistemas de información) y labores de inspección para las distintas actividades de la gestión tributaria. También se determinó la ausencia de reglamentos y de manuales de procedimientos para las actividades de la administración tributaria y finalmente una ineficiente gestión de cobro, tanto administrativo como judicial.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-8-2008 de 8 de agosto de 2008</p> | <p><i>Informe sobre la Gestión Tributaria de la Municipalidad de Alajuela: el estudio indica que esta Municipalidad ha realizado grandes esfuerzos para mejorar la gestión de las actividades relacionadas con los impuestos de bienes inmuebles y patentes. Sin embargo, existen debilidades que aún no han sido resueltas: en relación con el impuesto de bienes inmuebles se debe mejorar el procesos de fiscalización de las declaraciones y actualización sobre la base imponible, en cuanto al impuesto sobre patentes debe ponerse especial atención a la inspección, gestión de cobro y control de patentes. Además, se determinaron serias limitaciones en el control y recuperación de tributos que le adeudan los contribuyentes morosos.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-25-2008 del 13 de noviembre de</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Parrita: En materia del impuesto sobre bienes inmuebles se determinó que la plataforma de valores de los terrenos del cantón está desactualizada y contiene inconsistencias y errores, lo que</i></p> |

| | |
|--|--|
| 2008 | <p><i>dificulta identificar un número significativo de propietarios con el fin de determinar su condición como contribuyentes de dicho tributo. Acerca del impuesto sobre construcciones se evidenció una débil gestión de inspección, debido a la ausencia de supervisión y a las limitaciones existentes para efectuar una revisión técnica de las obras. Además, las funciones para el otorgamiento, aprobación, tasación, gestiones de cobro, traspaso, renunciaciones, traslados, registro y control de las licencias para la realización de las actividades lucrativas están concentradas en un solo funcionario; la base de datos de los patentados no ha sido objeto de depuración. El pendiente de cobro por los tributos de bienes inmuebles y patentes se ha venido incrementando de manera sostenida durante los últimos años.</i></p> |
| DFOE-SM-40-2007 de 22 de noviembre de 2007 | <p><i>Informe referente a la gestión tributaria de la Municipalidad de Carrillo: se refiere al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el cual se destacan una serie de debilidades relacionadas con existencia de un 78% del total de posibles contribuyentes, que no han declarado el valor de sus bienes inmuebles (omisos); valores desactualizados de las propiedades sujetas al tributo; la carencia de un profesional que se dedique a la valoración de los bienes inmuebles; desactualización de la base imponible de las propiedades hipotecadas y la ausencia de resoluciones sobre las exoneraciones del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En cuanto al Impuesto sobre las Construcciones se destaca la carencia de mecanismos de control efectivos para cumplir con las obligaciones de fiscalización en este campo. Sobre el Impuesto de Patentes se revelan deudas importantes por licencias que se explotan en la zona pública de la Zona Marítimo Terrestre; el ejercicio de actividades lucrativas sin permiso sanitario de funcionamiento, inconsistencias en las bases de datos sobre las patentes municipales, concentración de funciones incompatibles en la gestión de las patentes municipales, debilidades en la determinación de los montos a</i></p> |

| | |
|---|---|
| | <p><i>cobrar, el ejercicio de actividades lucrativas sin licencia municipal. Por último, la la Unidad de Cobro no genera información financiera, administrativa o de gestión sobre los trámites que realiza con respecto a las operaciones relativas al cobro de las cuentas morosas.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-66-2007 de 6 de diciembre de 2007</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Curridabat: a pesar de que existe un gran crecimiento comercial del cantón, los niveles de morosidad de los principales impuestos son elevados, que se genera por debilidades en la gestión de cobro y recuperación de deudas por tributos municipales. La municipalidad no dispone de políticas y estrategias tendientes a promover una efectiva gestión tributaria, fortalecida con inspección municipal. Tampoco dispone de un sistema de información integrado para la gestión tributaria, sino que se cuenta con sistemas independientes para el registro y control de los tributos. En materia de exoneraciones tributarias, éstas se han autorizado respecto del pago del Impuesto sobre Construcciones sin el debido respaldo, y otras se otorgaron en un porcentaje superior al establecido. Sobre las exoneraciones del IBI, la sustentación y justificación documental es incompleta, y no en todos los expedientes queda evidencia del funcionario que otorga la exoneración al contribuyente.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-89-2007 de 10 de diciembre de 2007</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Siquirres: presenta serias debilidades relacionadas principalmente con la carencia de una unidad que asuma las funciones de revisión de las declaraciones del Impuesto de Bienes Inmuebles, los procesos para modificar la base imponible por nuevas construcciones, hipotecas o avalúos de las propiedades, así como el control del acceso a los sistemas de información de dicha actividad. Otras debilidades se refieren al trámite, otorgamiento y cálculo del monto imponible para establecer la base imponible por concepto de patentes comerciales y deficiencias en cuanto al trámite, registro y</i></p> |

| | |
|--|---|
| | <p><i>labores de inspección en materia de construcciones. También se establecieron importantes debilidades en cuanto al sistema de archivo de la información, ausencia de reglamentos y de manuales de procedimientos para las actividades de la administración tributaria y finalmente una ineficiente gestión de cobro, tanto administrativo como judicial lo que originó que algunas cuentas prescribieran.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-136-2008 de 19 de diciembre de 2008</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Heredia: En relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se han realizado esfuerzos por fortalecer la gestión, como es la asesoría directa al contribuyente en la presentación de las declaraciones; no obstante, existen situaciones que se deben corregir relacionadas con la falta de inclusión de hipotecas en la base imponible, no se ejerce un riguroso control y seguimiento de los contribuyentes que no presentan la declaración del Impuesto, ni sobre el cumplimiento de requisitos. También la gestión del Impuesto sobre Patentes requiere atención en cuanto al proceso de inspección sobre las actividades lucrativas, la necesidad de promover la presentación de la declaración del Impuesto sobre Patentes y sobre el cobro de la multa por la falta de presentación oportuna de la citada declaración. La municipalidad no dispone de un adecuado sistema de información no solo para el control de los tributos y su respectiva gestión de cobro, sino para la gestión municipal, ni de los respectivos manuales de procedimientos.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-142-2007 de 20 de diciembre de 2007</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Limón: En cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, cabe destacar que la Municipalidad no ha ejercido un riguroso control y seguimiento de los contribuyentes que no presentan la declaración de ese impuesto, pues no ha emprendido acciones efectivas para incentivar a los contribuyentes a cumplir con su obligación de declarar los bienes sujetos a dicho tributo. No se verifican los requisitos que deben cumplir los contribuyentes al</i></p> |

| | |
|--|---|
| | <p><i>presentar sus declaraciones. La municipalidad no cuenta con un mecanismo de control para obtener la información sobre la constitución de hipotecas. Para el momento la municipalidad no había procedido a emitir el reglamento a la Ley de Patentes Municipales, No. 6717 (el mismo fue emitido en el 2009). se comprobó que esa corporación municipal carece de manuales o instructivos específicos en algunas unidades administrativas y técnicas que tienen a su cargo la ejecución cotidiana de los procesos y las actividades, relativas a la gestión de cobro, a las labores de inspección, a la valoración de bienes inmuebles y a las patentes municipales, debidamente actualizados y aprobados por las autoridades superiores y no cuenta con un adecuado sistema de archivo de la documentación que respalda las gestiones de los contribuyentes.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-143-2008 de 19 de diciembre de 2008</p> | <p><i>Informe sobre la gestión tributaria y financiera de la Municipalidad de Buenos Aires: El estudio reveló que no hay un adecuado control sobre el desarrollo urbanístico que sustenta el cobro del impuesto sobre construcciones. Se determinaron debilidades en el control y recuperación del pendiente de cobro de los tributos adeudados,</i></p> |
| <p>DFOE-SM-144-2007 de 20 de diciembre de 2007</p> | <p><i>Informe referente a la gestión tributaria de la Municipalidad de Esparza: En relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se determinó: falta de un sistema de información que permita determinar las fechas de recepción y vencimiento de las declaraciones; desactualización de las tablas de valores que se utilizan para estimar y fijar los valores de las propiedades; hay alrededor de 7268 propiedades no declaradas o con su declaración vencida; la base de datos sobre los bienes inmuebles del cantón de Esparza, contenidos en el sistema de facturación municipal, muestran diversas inconsistencias. En cuanto al impuesto para ejercer actividades lucrativas (patentes municipales), se revela fundamentalmente lo siguiente: algunas empresas operan sin licencia municipal; la tasación de oficio no se respalda con documentos e información acerca de los</i></p> |

| | |
|---|--|
| | <p><i>factores que se consideraron; y no se exige como condición para conservar o renovar la licencia municipal el permiso sanitario de funcionamiento. En lo referente al Impuesto sobre Construcciones, no se utiliza el sistema de facturación para generar automáticamente los recibos por concepto de este tributo y el informe que genera ese sistema acerca de los permisos de construcción aprobados carece de información importante. Sobre la gestión de cobro que para las labores de inspección municipal no se dispone de las políticas y procedimientos para realizar de manera técnica, ordenada y eficiente esas funciones; falta de información clara y precisa sobre las características de los arreglos de pago, problemas con las notificaciones, entre otros.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-149-2007 de 20 de noviembre de 2007</p> | <p>Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Goicoechea: <i>Los niveles de morosidad de los principales impuestos son elevados. La municipalidad no dispone de políticas o estrategias tendentes a promover una efectiva gestión de cobro tanto administrativo como judicial. Además, existen debilidades en la inspección municipal, iniciando por la falta de capacitación de los inspectores. No se dispone de un sistema de información integrado para la gestión tributaria. En cuanto a la determinación del IBI, la revisión o verificación para constatar la validez y exactitud de los valores y demás información que se consigna en las declaraciones que brindan los contribuyentes, no garantiza la correcta percepción de ese tributo, además de que no se ejerce un estricto control sobre los contribuyentes que no han declarado, o que la declaración presentada haya perdido su vigencia. En materia de prescripción de impuestos se han autorizado peticiones que no corresponden, además de que no hay evidencia de apertura de procedimientos administrativos tendentes a determinar eventuales responsabilidades de funcionarios por prescripción de tributos municipales. En cuanto a la aplicación y cobro del</i></p> |

| | |
|--|--|
| | <p><i>Impuesto sobre Construcciones, la municipalidad no dispone de un detalle de los permisos de construcción aprobados. Asimismo, no existe un control efectivo de los permisos pendientes de cobro, se aplica la exoneración a las viviendas de interés social, a toda la construcción y no al monto señalado en la declaratoria extendida por la entidad autorizada.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-128-2008 de 15 de diciembre de 2008</p> | <p><i>Informe relacionado con la gestión del Impuesto sobre Construcciones de la Municipalidad de Alajuela: se señalan debilidades en el control sobre las construcciones ejecutadas en ese cantón, la carencia de métodos para exigir el cumplimiento del bloque de legalidad correspondiente, y particularmente se ha hecho referencia a construcciones sin permiso municipal o que no cumplieron con todos los requisitos. Situaciones que ya habían sido advertidas en años anteriores, y no se corrigieron. Aunado a lo anterior, no se cuenta con un registro integrado y actualizado de las solicitudes recibidas y de permisos concedidos y denegados, no se han definido por escrito las directrices sobre el seguimiento a las solicitudes de permisos de construcción aprobadas pero no retiradas por los interesados, existen deficiencias en el control, valuación y registro de las garantías de cumplimiento correspondientes a proyectos de urbanización y no se dispone de espacio suficiente y adecuado para el archivo de los documentos que se generan en la organización.</i></p> |
| <p>DFOE-DL-IF-14-2012 de 28 de setiembre de 2012</p> | <p><i>Informe acerca de las debilidades en la calidad de la información relevante contenida en la base de datos para el cobro de los tributos en la Municipalidad de San Carlos: Se encuentran debilidades en la calidad de la información, inconsistencias en la información personal de los contribuyentes. Respecto de la información de bienes inmuebles se encontraron datos desactualizados y diferencias en las características y valores de las propiedades que inciden directamente en la facturación, gestión de cobro y recaudación de dicho tributo. Las bases de</i></p> |

| | |
|--|--|
| | <p><i>datos mantienen 18.277 propiedades valoradas en montos inferiores al millón de colones. El cúmulo de debilidades asociadas a la calidad de la información referidas en el presente informe, obedecen, en su gran mayoría, a la obsolescencia de los sistemas informáticos en operación de esa Municipalidad, dado que esa Administración no ha logrado consolidar exitosamente la implementación de proyectos que persiguen la modernización</i></p> |
| <p>DFOE-SM-IF-21-2012 de 15 de noviembre de 2010</p> | <p><i>Informe sobre la evaluación de la calidad de la información relevante obtenida en las bases de datos para el cobro de los tributos en la Municipalidad de Desamparados: El estudio permitió determinar que existen problemas de integridad de la información que afectan directamente el pendiente de cobro y la fiscalización tributaria, se carece de controles de validación y se presentan datos incompletos, erróneos, duplicados y omisos. Las bases de datos presentan información desactualizada, un alto riesgo de prescripción de tributos e inconsistencias respecto de la base fiscal de bienes inmuebles.</i></p> |
| <p>DFOE-SM-IF-22-2010</p> | <p><i>Informe sobre la evaluación de la calidad de la información relevante contenida en las bases de datos para el cobro de los tributos en la Municipalidad de Talamanca: Se determinaron problemas de integridad de la información que afectan el pendiente de cobro y el control y la fiscalización tributaria.</i></p> |

ANEXO 3
Recomendación de redacción de la Ley de Impuesto de actividades económicas

**LEY DE IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA
MUNICIPALIDAD DE SAN JOSE**
N°

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA

DECRETA

CAPITULO I

ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO

Artículo 1. Se establece para la Municipalidad de San José el impuesto sobre actividades económicas a que se refiere el artículo 79 del Código Municipal.

CAPITULO II

HECHO GENERADOR

Artículo 1 bis: 1.El hecho generador es el ejercicio de cualquier tipo de actividad empresarial, profesional o artística a título oneroso, se ejerzan o no en local determinado y cualquiera sea el resultado obtenido, en el Cantón Central de San José, por parte de personas físicas o jurídicas, incluyendo las que no tienen finalidad de lucro, así como los fideicomisos, los fondos de inversión, las cuentas

en participación y las sucesiones mientras permanezcan indivisas, estén o no domiciliadas permanentemente en Costa Rica.

2. Para los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de actividades empresariales las que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas:

- a) Agricultura y Ganadería: INCLUIR LO QUE PREVE EL ARTICULO 14 a) ACTUAL.
- b) Industria (manufacturera o extractiva): INCLUIR LO QUE PREVE EL ARTICULO 14 b) ACTUAL.
- c) Comercio: INCLUIR LO QUE PREVE EL ARTICULO 14 c) ACTUAL , incluyendo el comercio con local o ambulante.
- d) Servicios: Comprenderá los servicios prestados al sector privado o al sector público o a ambos. Incluirá, entre otros, profesionales, el transporte, el almacenaje, las comunicaciones, los establecimientos privados de enseñanza y los de esparcimiento, los hoteles y hospedaje de todo tipo, los estacionamientos de vehículos, las agencias, los representantes de casas extranjeras, las barberías y establecimientos de belleza o estéticas, las agencias de publicidad, las agencias inmobiliarias de venta y alquiler, servicios bursátiles, de administración de fondos de inversión y financieros, servicios técnicos, informáticos, telecomunicaciones, y cualquier tecnología que se este abriendo o dando en el mercado.

Tendrán la consideración de actividades profesionales las realizadas de forma independiente y que consisten en servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente prestación, se ejerza sea como persona física o jurídica.

Tendrán la consideración de actividades artísticas las realizadas de forma independiente y relacionadas con el cine, el teatro, el circo, el baile, la música y el deporte.²²⁹

Artículo 2.- Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad podrá ser permanente u ocasional. Por actividad ocasional se entiende la que, reuniendo los requisitos indicados, se agota en la realización de eventos de duración limitada. Tal duración podrá ser incluso inferior a las veinticuatro horas.

Artículo 3. Cuando la actividad empresarial, profesional o artística sea ejercida por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones municipales, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí, incluyendo las efectuadas a través de sucursales, agencias, oficinas administrativas y similares, o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia, únicamente se tendrá por ejercida en el Cantón de San José la parte proporcional a los ingresos brutos obtenidos y a los gastos realizados en este Cantón, según se dispone en el artículo.....²³⁰ Para estos efectos, el hecho generador se entenderá realizado si se ubica o se da, según el caso, en San José:

²²⁹ Se aclara que el impuesto de espectáculos públicos recae sobre la empresa que organiza el espectáculo. El impuesto sobre las actividades artísticas recae sobre el "artista".

²³⁰ Se recomienda fuertemente mantener la referencia a los gastos, pues la relación entre ambos conceptos es lo que permite respetar el principio de que el poder tributario de unas jurisdicciones no invada riquezas que realmente se generan en otras. Además, sólo si manejan ambos conceptos podría pensarse en que el modelo de Ley para San José sea de aplicación general, en tanto modelo, a todos los municipios del país.

Actividades empresariales:

- a) La sede principal²³¹
- b) La industrialización o la comercialización, total o parcialmente
- c) La radicación de la dirección y administración
- d) La realización de ventas o compras²³²
- e) La realización de operaciones o prestaciones de servicios respecto de personas, bienes o cosas radicadas o utilizadas económicamente.

Actividades profesionales:

- a) El local
- b) En ausencia de local, el domicilio fiscal.

Actividades artísticas:

El domicilio fiscal.

Para la determinación del domicilio fiscal, se seguirán las reglas previstas en la Sección cuarta del Capítulo III del Título II del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.²³³

²³¹ Una definición más precisa tal vez sea materia reglamentaria. No obstante, visto que se trata de conceptos que intentan ser omnicomprensivos, lo que no es sede principal, califica en cualquiera de los otros conceptos, por lo que habría sujeción en las distintas jurisdicciones. La verdad es que el hecho de ser sede principal y no una oficina no principal no tiene relevancia, pues podría darse el caso que, de la aplicación de las normas sobre ingresos y gastos, la renta atribuible a la sede no principal sea mayor. Es decir, el ser “sede principal” no significa que la mayor imputación de ingresos brutos necesariamente se deberá hacer respecto de ésta.

²³² En relación con la duda de si los puntos b y d no significan lo mismo, me permito decir: podría haber industrialización sin ventas; podría haber industrialización en un lugar con ventas en otro lugar, pero sin que se dé verdadera comercialización. De modo que se trata de conceptos complementarios.

²³³ Estas reglas resuelven el problema de las personas domiciliadas en el extranjero: el domicilio es el del representante legal; a falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria. Así, por ejemplo, un artista que viene de visita y realiza un evento en la Municipalidad de San José, se entendería que el domicilio fiscal es San José y, por tanto, aquí pagaría impuesto. (Ver artículo 28 CNPT).

Artículo 4. El impuesto se generará durante todo el tiempo en que se ejerza la actividad, aun cuando se haya hecho sin la previa licencia e inscripción en el Registro de Contribuyentes. Asimismo, si cesa la actividad pero no se tramita la renuncia de la licencia y la desinscripción en el censo de contribuyentes, la obligación se seguirá generando mientras subsista la licencia.

Artículo 4 bis. Cuando en un solo local se ejerza más de una actividad por varios sujetos pasivos, se generará un impuesto por cada sujeto pasivo. Si un mismo sujeto pasivo ejerce distintas actividades, el hecho generador se entenderá realizado en forma independiente por cada actividad.

Artículo 5. No constituye hecho generador en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades:

1. La enajenación de bienes ajenos al tráfico mercantil de la empresa que enajena, integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal activo fijo con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, así como la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor, siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.
2. La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.
3. La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento.
4. Cuando se trate de venta al por menor, la realización de un solo acto u operación aislada, de modo que ni siquiera pueda concebirse la presencia de una actividad ocasional.

CAPITULO III: LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Sección I: Sujetos pasivos

Artículo 6: 1. Son sujetos pasivos de este impuesto en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo...de esta Ley, siempre que realicen en territorio municipal cualquiera de las actividades que originan el hecho generador.

2. Son sujetos pasivos de este impuesto en calidad de responsables agentes de percepción los que reglamentariamente se establezca para el caso de los contribuyentes no domiciliados permanentemente en el país que realicen una actividad ocasional.

Sección II: Elementos cuantitativos de la obligación tributaria

Subsección I: Base imponible

Artículo 7. Salvo los casos en que esta ley determina un método diferente para fijar el monto del impuesto de patentes, la base imponible estará constituida por las ventas o ingresos brutos que los contribuyentes devenguen o perciban, según el método contable que apliquen para efectos del impuesto sobre las utilidades de las empresas regulado en la Ley 7092, durante el ejercicio económico anterior al período que se grava. Se entiende por ingresos brutos aquellos que provienen directamente de la actividad empresarial, profesional o artística ejercida, una vez deducido el impuesto que establece la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, cuando éste sea aplicable.

Artículo 8 . No se considerarán ingresos brutos²³⁴:

- a. Los intereses provenientes de inversiones pasivas, siempre que la inversión generadora de intereses no se desarrolle como actividad empresarial o profesional. Para estos efectos, los rendimientos hechos a través de puestos de bolsa se considerarán generados por el inversionista y no por el puesto, sin perjuicio de las comisiones y honorarios profesionales que éstos perciban como sus ingresos brutos.
- b. Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, siempre que no provengan de inversiones que se desarrollen como actividad empresarial o profesional.
- c. Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, cunague se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.
- d. Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual. Para efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, y ala que dedica la mayor parte del tiempo.
- e. Las herencias, los legados, y los bienes gananciales.
- f. Los premios de las loterías nacionales.
- g. Las donaciones.
- h. Los intereses provenientes de operaciones individuales de préstamo no ejercidas empresarial o profesionalmente.

²³⁴ No se recomienda eliminar la mayoría de las exclusiones pues a lo que tienden es a que el impuesto sobre actividades económicas grave las actividades que generan rentas empresariales, profesionales o artísticas, no de capital, ganancias de capital o ingresos gratuitos. Es una cuestión de coherencia entre el hecho generador y la base imponible.

- i. Los alquileres u otras contraprestaciones por el uso de bienes inmuebles, siempre que no se trate de una actividad empresarial de alquiler inmobiliario.
- j. Los ingresos por beneficios fiscales, subvenciones o cualquier forma de beneficio derivado de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos.

Artículo 9. 1. En caso de que el contribuyente realice actividades en más de una jurisdicción municipal de conformidad con el artículo 3 anterior, la base imponible del impuesto estará conformada por la parte de los ingresos brutos totales gravables que resulte de distribuir la totalidad de los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones municipales así: el cincuenta por ciento de los ingresos brutos en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción municipal; el cincuenta por ciento en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias, u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia.

2. Los gastos a tomar en cuenta son los que se originan por el ejercicio de la actividad, Así, se computarán como gastos, entre otros:

- a) los sueldos, jornales y toda otra remuneración;
- b) combustible y fuerza motriz; reparaciones y conservaciones;
- c) alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc.
- d) las amortizaciones ordinarias admitidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta para efectos del impuesto sobre las utilidades de las empresas.

3. No se computarán como gastos:

- a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración de las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuera, que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;
 - b) El costo de las obras o servicios que se contratan para su comercialización
 - c) Los gastos de propaganda y publicidad;
 - d) Los tributos estatales y municipales;
 - e) Los intereses;
 - f) Los honorarios y sueldos de directores y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento de la utilidad del balance comercial. Los gastos de transporte se atribuirán por parte iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.
4. Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en San José cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo, de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos , jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren. Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza a una jurisdicción municipal determinada, si son de pequeña significación se distribuyen en la misma proporción de los demás. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlos mediante estimación razonablemente fundada. Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho generador.

5. La Municipalidad, por disposición general, podrá establecer regímenes especiales motivados por la especial naturaleza de las actividades de que se trate, a fin de determinar qué ingresos y gastos deben considerarse efectivamente obtenidos y soportados en la jurisdicción de San José.

6. El contribuyente deberá acompañar a la declaración un informe porcentual aclaratorio en que aparezcan los ingresos totales discriminados por jurisdicciones municipales y de los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas.

Artículo 10. Tratándose de actividades ocasionales, la base imponible estará constituida por los ingresos brutos efectivamente obtenidos en la actividad.

Subsección II: Alícuota aplicable y cuota tributaria

Artículo 11. Para la cuantificación del impuesto se aplicará el cero coma cuarenta por ciento (0,40%) sobre la base imponible. La suma que así resulte, dividida entre cuatro, determinará el impuesto trimestral por pagar.

Sección III: Período impositivo y devengo

Artículo 12. El período impositivo del impuesto es anual y corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. El impuesto se devengará el 1 de enero de cada año. Si la actividad se inicia con posterioridad al 1 de enero de un año, el primer período impositivo correrá desde la fecha de inicio hasta el 31 de diciembre de ese año. En tal caso, el impuesto se devengará el primer día de inicio de la actividad.

Artículo 13. Tratándose de actividades ocasionales de duración inferior al período fiscal anual, el período impositivo será coincidente con la duración efectiva. El impuesto se devengará el primer día de inicio de la actividad.

Subsección I:

Sección IV: Extinción de la obligación tributaria

Artículo 14. El impuesto se pagará en cuotas trimestrales adelantadas en los meses de enero, abril, julio y octubre. El atraso en la cancelación generará el pago de intereses al mismo tipo determinado por la Dirección General de Tributación de conformidad con el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios²³⁵.

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

Artículo 15. Todos los demás pagos por concepto de impuesto de patente resultantes de resoluciones determinativas dictadas por la Administración Tributaria municipal 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 las cuotas de impuesto debieron pagarse, de conformidad con esta Ley.

CAPÍTULO IV: GESTION Y DETERMINACION DEL IMPUESTO

²³⁵ Me parece de correcta técnica legislativa el citar el artículo y no reproducirlo. Es la técnica de remisión, que evita hacer leyes sobrecargadas y repetitivas. No debe olvidarse que el ordenamiento tributario debe ser un “sistema”. Será un problema de capacitación que los funcionarios se muevan dentro del “sistema” como peces en el agua.

Artículo 16. 1. Nadie podrá ejercer actividades empresariales, profesionales o artísticas, con o sin establecimiento o local sin contar con la respectiva licencia municipal, de conformidad con los artículos 80, 81 y 81 bis del Código Municipal. Para ello los interesados deberán solicitar la licencia municipal, la cual se obtendrá mediante la presentación completa y a derecho de todos y cada uno de los requisitos solicitados por el Departamento de Patentes.

2. Junto con la solicitud de licencia, deberá presentarse una declaración de inscripción en el registro de contribuyentes de este impuesto que deberá llevar la Municipalidad, dentro de la solicitud o en formulario aparte, según lo determine administrativamente la Municipalidad. Asimismo, deberán presentarse declaraciones de modificación de información relevante o de desinscripción, según lo determine la Municipalidad por disposición general.

3. La renuncia de la licencia y la desinscripción del Registro de Contribuyentes se hará a través de una declaración de desinscripción, que no requerirá aprobación de la Municipalidad, y que tendrá efectos desde el día de su presentación, salvo que la actividad de hecho continúe con posterioridad.

Artículo 17. : 1. El impuesto se determina por el sujeto pasivo a través del sistema de declaración jurada con autoliquidación. Para esos efectos, cada año, quince días naturales después de cerrado el plazo para presentar la declaración del impuesto sobre las utilidades de las empresas, los contribuyentes a que se refiere el artículo primero de esta ley, siempre que ya hayan cerrado un período fiscal completo en el mencionado impuesto, presentarán, ante la Municipalidad de San José, una declaración jurada que indique el monto de las ventas o los ingresos brutos y liquide el impuesto trimestral que deba pagar,

conforme al artículo de esta ley.²³⁶ Si el día quince resulta ser inhábil, el fin del plazo se trasladará al siguiente día hábil.

2. El sujeto pasivo podrá rectificar su declaración en cualquier momento cuando de ésta resulte un impuesto mayor que pagar, sin que sea necesario pronunciamiento administrativo alguno. En caso en que se pretenda una reducción del impuesto, la rectificación de la declaración debe ser solicitada a la Municipalidad, la cual deberá pronunciarse mediante una resolución que cumpla con los requisitos del artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 18. Los sujetos pasivos deberán cumplir, para efectos de este impuesto y en lo procedente para la determinación de los ingresos brutos, los deberes contables previstos para el impuesto sobre las utilidades de las empresas de acuerdo con la Ley 7092 y su Reglamento.

Artículo 19. 1. Al iniciarse la actividad empresarial, profesional o artística, el contribuyente deberá presentar una declaración provisional en que estime sus ingresos brutos del primer período fiscal, y con base en esta estimación determinará el impuesto y pagará la cuota que ya esté al cobro. Sin esta declaración no se le concederá la licencia respectiva. Dentro del mes siguiente a la conclusión del primer período fiscal, el contribuyente deberá ajustar el impuesto determinado provisionalmente con base en los ingresos efectivamente obtenidos, para lo cual presentará una declaración en que practicará la liquidación definitiva. Según el resultado de esta liquidación, deberá pagar la diferencia o podrá solicitar la devolución o acreditación de cualquier saldo a su favor.

²³⁶ Insistimos que si un contribuyente incumple con la presentación de la declaración, es preferible para la Municipalidad que resuelva el incumplimiento aunque sea fuera de plazo. De otra manera, el contribuyente se quedaría sin pagar el impuesto a menos que la Municipalidad actúe de oficio. Además, si le corren intereses desde el momento en que debió presentar la declaración, estar imposibilitado a remediar el incumplimiento y condenado a esperar a que actúe la Municipalidad lo obligarían a acumular intereses sin razón.

2. Al iniciar el primer período fiscal completo, el contribuyente presentará, en los plazos respectivos, una declaración en que determinará el impuesto anual con base en los ingresos brutos reales obtenidos en el primer período fiscal, o en parte de él. De no haberse ejercido la actividad en el período fiscal completo, los ingresos obtenidos deberán anualizarse según el promedio mensual de esos ingresos.

Artículo 20. 1. Tratándose de una actividad ocasional de duración inferior al período fiscal ordinario, el contribuyente deberá presentar, junto con la solicitud de licencia, una declaración provisional en que estime sus ingresos brutos correspondientes a la actividad y liquide el impuesto respectivo. Dentro de los quince días siguientes a la conclusión de la actividad ocasional, deberá ajustar el impuesto determinado provisionalmente con base en los ingresos efectivamente obtenidos, para lo cual presentará una declaración en que practicará la liquidación definitiva. Según el resultado de esta liquidación, deberá pagar la diferencia o podrá solicitar la devolución o acreditación de cualquier saldo a su favor.

2. Si se trata de un contribuyente no domiciliado permanentemente en Costa Rica, estas obligaciones serán cumplidas por el agente de percepción que reglamentariamente se establezca, sin perjuicio de que lo haga el propio contribuyente.

Artículo 21. 1. La Municipalidad tendrá potestades para comprobar e investigar la existencia y cuantía de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, para lo cual le serán de aplicación las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributarias o cualquier otro cuerpo que reglamente o desarrolle dicho cuerpo legal, incluyendo las resoluciones generales de la Dirección General de Tributación. No obstante, la aplicación de estos reglamentos y disposiciones generales queda supeditada a la inexistencia de disposiciones municipales que

desarrollen de manera diversa las potestades y deberes regulados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para los efectos de sus labores de gestión, fiscalización y recaudación, la Municipalidad podrá obtener información de la Dirección General de Tributación, de la Caja Costarricense del Seguro Social, de las otras Municipalidades y de otros entes públicos que tengan funciones de Administración Tributaria.

2. Asimismo, cuando la Dirección General de Tributación inicie un procedimiento de determinación de oficio contra un contribuyente inscrito en la Municipalidad de San José en el Registro de Contribuyentes del impuesto de actividades económicas, deberá comunicarlo de oficio a la Municipalidad para lo que corresponda.

Artículo 22. La información suministrada por los contribuyentes y terceros a la Municipalidad de San José tiene carácter confidencial. Para esos efectos, serán de aplicación las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sujetarán a todos los funcionarios y empleados municipales, incluyendo los miembros del Concejo. No obstante, el carácter de confidencial no impedirá el intercambio de información con otras Administraciones Tributarias.

Artículo 23. 1. En los casos de actividad ocasional, la Municipalidad podrá optar por realizar una fiscalización simultánea con el desarrollo de ésta. Con fundamento en esta fiscalización, podrá realizar una liquidación definitiva por recibo. Independientemente de la impugnación de esta liquidación, una vez practicada la Municipalidad podrá aplicar como medidas cautelares las siguientes:

a. Ordenar la retención de cualquier remuneración o crédito en dinero efectivo que deba percibir o de que fuera acreedor el contribuyente.

b. Decretar y practicar embargo administrativo sobre toda clase de bienes del deudor, incluyendo, cuando proceda, la taquilla recaudada en la actividad.

2. Asimismo, estas medidas cautelares podrán aplicarse desde el momento en que se detecte unos ingresos brutos mayores que los estimados en la declaración provisional.

3. La resistencia del contribuyente a soportar las medidas fiscalizadoras y cautelares implicará la suspensión inmediata de la licencia y la interrupción, incluso con el uso de la fuerza pública, de la actividad.

4. De aplicarse una liquidación de oficio por recibo, ni el contribuyente ni el agente de percepción deberán practicar los ajustes a que se refiere el artículo 20.

5. La liquidación de oficio podrá ser impugnada ante el Jefe del Departamento de Patentes dentro de los quince días hábiles siguientes a su notificación y será resuelta med

Artículo 24. 1. La Municipalidad podrá realizar la determinación de oficio por resolución con o sin fiscalización directa. En el primer caso, deberá seguir un procedimiento fiscalizador como paso previo al inicio del procedimiento determinativo y la liquidación de oficio que finalmente se produzca impedirá una nueva revisión del período fiscal a que se refiera. En el segundo caso, la

Municipalidad, a través de su Departamento de Patentes, podrá iniciar directamente el procedimiento determinativo con base en la información que tenga en su poder producto del intercambio de información con otras administraciones tributarias o de información de terceros. En tal caso, la liquidación de oficio que finalmente se produzca no impedirá la fiscalización posterior, dentro del período de prescripción, del período fiscal a que se refiera.

2. El procedimiento determinativo iniciará con un traslado de observaciones y cargos firmado por el inspector respectivo del Departamento de Patentes. Dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación del traslado, el sujeto pasivo podrá impugnar el traslado, aportando sus argumentos y la prueba correspondiente, la cual se regirá por lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La impugnación será resuelta por el Jefe del Departamento de Patentes mediante resolución determinativa que deberá respetar los requisitos previstos en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 25. Para la determinación de la obligación tributaria mediante resolución, la Municipalidad podrá optar entre las siguientes posibilidades:

- a) Utilizar, en su caso, la determinación realizada por la Dirección General de Tributación, con las debidas adaptaciones de conformidad con las normas establecidas en esta ley relativas a la base imponible.
- b) Aplicar directamente una determinación sobre base cierta.
- c) Si concurren los requisitos previstos en los incisos a), b) o c) del artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, podrá optar entre la aplicación de un método de base presunta o, bien, la aplicación de la renta presuntiva prevista para las liquidaciones provisionales por recibo a que se refiere el artículo 26.

Artículo 26. 1. En caso de que se haya omitido presentar la declaración jurada dentro del término establecido, la Municipalidad, sin perjuicio de sus facultades ordinarias de determinación de oficio por resolución, podrá realizar una determinación provisional de oficio por recibo, mediante la aplicación de un porcentaje igual a la variación del índice de precios al consumidor del año inmediato anterior al monto de impuesto del período inmediato anterior.

2. Si solamente existieran determinaciones de impuestos de períodos previos al inmediato anterior, el monto provisional de impuesto se calculará sobre el monto que resultaría para el período inmediato anterior si se aplicara el porcentaje indicado, en forma sucesiva, al último monto determinado con que se cuente. El monto determinado por recibo será exigible inmediatamente y generará intereses y sanción de mora desde el vencimiento del plazo para el pago voluntario.

3. El contribuyente podrá solicitar la rectificación de esta determinación tendente a la reducción del impuesto mediante la presentación de la correspondiente declaración jurada, solicitud sobre la que la Municipalidad se pronunciará mediante una resolución determinativa con los requisitos del artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

4. El derecho a solicitar la rectificación caducará en el plazo de un año a partir del vencimiento del plazo para el pago voluntario. En tal caso, la determinación hecha por recibo devendrá en definitiva, salvo que la Administración realice una determinación de oficio por resolución dentro del período ordinario de prescripción.²³⁷ La presentación de la solicitud no interrumpirá el cobro del monto determinado provisionalmente.

²³⁷ Establecer la imposibilidad que el contribuyente rectifique presentando la correspondiente declaración convierte al 20% en una sanción que debería ser tratada como tal, lo cual le quita la agilidad de cobro que espera la Administración.

Artículo 27.²³⁸ 1. En los casos en que el sujeto pasivo nunca haya declarado y que, por ello, no haya base para la aplicación de la renta presuntiva del artículo 26, la Municipalidad podrá optar sea por realizar una determinación de oficio con base en los ingresos brutos reales, sea por realizar una determinación de oficio por recibo basada en la siguiente tarifa:

Categoría

Impuesto Trimestral

1.

2.625.000,00 (ingresos brutos presuntos de 3.000.000.000 colones)

2.

2.187.500 (ingresos brutos presuntos de 2.500.000.000 colones)

3

1.750.000, 00 (ingresos brutos presuntos de 2.000.000.000 colones)

4.

1.312.500,00 (ingresos brutos presuntos de 1.500.000.000 colones)

5.

875.000, 00 (ingresos brutos presuntos de 1.000.000.000 colones)

²³⁸ LA OPCION QUE SE HA MANEJADO CONSISTE EN MANTENER EL ACTUAL ARTICULO 17. VARIANDO LOS MONTOS DE LAS CATEGORIAS A PARTIR DEL MONTO DE VENTAS BRUTAS PROPIAS DE UN GRAN CONTRIBUYENTE, ASI COMO PREVER UN MECANISMO DE INDEXACION. DE ESTE MODO, EL TRABAJO DE CLASIFICACION SE HARIA SOLO UNA VEZ. ES DECIR, FRENTE AL CONTRIBUYENTE ABSOLUTAMENTE MOROSO, LA IDEA ES QUE LA MUNICIPALIDAD PUEDA OPTAR ENTRE UNA DETERMINACION DE OFICIO DE LOS INGRESOS BRUTOS O UNA DETERMINACION DE OFICIO QUE SOLO VERIFIQUE LOS ELEMENTOS EXTERNOS DE CLASIFICACION EN UNA CATEGORIA, LO CUAL PUEDE SER MAS SENCILLO QUE LO PRIMERO. HECHA ESTA CLASIFICACION, DE AHI EN ADELANTE SE LE PODRIA APLICAR EL INDICE DE INFLACION YA INDICADO EN EL ARTICULO 10 Y LAS MULTAS POR NO DECLARAR. LA PERSISTENCIA EN MANTENERSE BAJO ESTA CLASIFICACION DEBE SER UN INDICE DE SELECCION PARA INSPECCION. ESTA DETERMINACION SERIA SIN PERJUICIO DE UNA DETERMINACION DE OFICIO POR RESOLUCION.

6.

437.500,00 (ingresos brutos presuntos de 500.000.000 colones)

7.

218.750,00 (ingresos brutos presuntos de 250.000.000 colones)

8.

87.500,00 (ingresos brutos presuntos de 100.000.000 colones)

9.

43.750 (ingresos brutos presuntos de 50.000.000 colones)

10.

17.500,00 (ingresos brutos presuntos de 20.000.000 colones)

2. Los montos de esta tarifa serán actualizados anualmente con base en la variación del Índice de Precios al Consumidor. No obstante, esta actualización será incompatible con la aplicación de la renta presuntiva del artículo 10.

3. La Municipalidad aplicará esta tarifa tomando en consideración el tipo de actividad, la ubicación del establecimiento, la condición física del local, los inventarios de existencias, materiales, maquinaria y materia prima, y el número de empleados, principalmente por analogía o comparación con establecimientos que ejerzan la misma actividad. Para efectos de realizar esta clasificación, el contribuyente deberá suministrar a la Municipalidad la información relevante, sin perjuicio de las inspecciones que ésta pueda realizar directamente por apersonamiento u otros medios.

4. Para procurar justicia tributaria, la Municipalidad clasificará los establecimientos sujetos a patentes, según una metodología en que se defina técnica y objetivamente, la categoría a que pertenece cada uno. Para aplicar esta metodología, se procederá de conformidad con lo dispuesto en las siguientes tablas:

Artículo 28. El impuesto determinado de conformidad con el artículo 27 anterior podrá ser rectificado mediante una determinación de oficio por resolución en cualquier momento. La rectificación por declaración del sujeto pasivo que pretenda una reducción del impuesto deberá ser solicitada a la Municipalidad dentro del término de un año, so pena de caducidad, la cual se pronunciará mediante resolución determinativa con los requisitos indicados en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 28 bis. Toda persona física o jurídica que sea titular de una licencia de actividad lucrativa extendida por la Municipalidad, debe estar al día en el pago de este impuesto, sea de su obligación tributaria, para efectos de traslado y traspaso de la licencia y también, así como para efectos de la cancelación de la licencia.

Artículo 29. La Municipalidad tendrá potestad reglamentaria para dictar el reglamento correspondiente orientado a hacer eficaz el cumplimiento de la presente ley, así como la potestad de dictar medidas administrativas convenientes a una adecuada fiscalización.

CAPÍTULO V: RECURSOS

Artículo 30. Las resoluciones determinativas y las que resuelvan sobre solicitudes de rectificación, que deberán ser dictadas por el Jefe del Departamento de Patentes, tendrán recurso de apelación para ante el Alcalde dentro del término de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, quien

agotará la vía administrativa. La resolución del Alcalde hará exigible el cobro de la obligación tributaria.

Artículo 31. Agotada la vía administrativa, podrá interponerse un proceso contencioso administrativo según las normas del Código Procesal Contencioso

Artículo 32. La clasificación en una de las categorías del artículo 27 será impugnabile ante el Jefe del Departamento de Patentes dentro de los cinco días hábiles a partir del vencimiento del plazo para pagar el recibo de la primera cuota que se cuantifique con este sistema. Contra la resolución del Departamento de Patentes no cabrá recurso alguno ni se contará con acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, vistas las opciones con que cuenta el contribuyente para rectificar con base en el método principal de gravamen sobre los ingresos brutos.

Artículo 33. La liquidación de oficio por recibo en el caso de actividades ocasionales llevadas a cabo por no domiciliados, practicada con base en una fiscalización simultánea, tendrá recurso de revocatoria ante el Jefe del Departamento de Patentes, con apelación en subsidio ante el Alcalde dentro del término de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, quien agotará la vía administrativa.

CAPITULO VI: SANCIONES

Sección I: Disposiciones generales

Artículo 34. La Administración Tributaria municipal deberá imponer las sanciones establecidas en este capítulo con apego a los principios de legalidad, culpabilidad y debido proceso. Para esos efectos, serán aplicables las disposiciones generales a la infracciones y sanciones administrativas previstas en el Capítulo II del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 35. Para la aplicación de sanciones se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 36. Para los efectos de las sanciones establecidas en este Capítulo, se entenderá el concepto de salario base según se define en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

Sección II: Infracciones y sanciones administrativas

Artículo 37. El atraso en el pago del impuesto determinado será sancionado con una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrida desde el vencimiento del plazo. Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará al veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 38. La omisión o inexactitud de la autoliquidación de la obligación tributaria, según resulte de resoluciones determinativas será sancionada con una multa equivalente al veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar liquidado en la determinación de oficio y el monto declarado por el contribuyente o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. Esta sanción se aplicará también en los casos de solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes. En los casos en que la Administración Tributaria municipal determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%) de la diferencia indicada.

Artículo 39. Si los comportamientos infractores descritos en los dos artículos anteriores no son corregidos dentro de un término de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la intimación administrativa que deberá hacer la Municipalidad, podrá decretarse la suspensión de la licencia hasta que el contribuyente regularice su situación. Para esos efectos, en el caso de la mora en el pago de obligaciones determinadas, la intimación podrá hacerse en cualquier momento una vez vencido el plazo para pagar. En el caso de la omisión o inexactitud de la autoliquidación de la obligación tributaria, la intimación podrá hacerse en cualquier momento una vez agotada la vía administrativa en que se determine una diferencia a pagar.

Artículo 40. La omisión de presentación de la declaración de inscripción conllevará una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes desde el inicio efectivo de la actividad, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base. La misma sanción operará si el sujeto pasivo no presenta una declaración de modificación de información relevante o de desinscripción.

Artículo 41. Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación del impuesto dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.

Artículo 42. Serán sancionados con una multa equivalente a un salario base quienes incurran en las siguientes infracciones:

- a) No llevar libros de contabilidad
- b) No tener legalizados los libros de contabilidad.
- c) No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarios lo exijan.
- d) Mantener los libros con un atraso superior a los tres meses.

Impuesta una sanción en virtud de alguna de las causales anteriores, no podrá volverse a sancionar por la misma causal en un plazo de dos meses.

Artículo 43. La falta de suministro de la información necesaria para clasificar al contribuyente en las categorías a que se refiere el artículo 27 conllevará una sanción equivalente a dos salarios base; si la información solicitada se presenta con errores de contenido o no corresponde a lo solicitado, la sanción será de un salario base.

Artículo 44. La divulgación de la información confidencial a que se refiere el artículo 22 conllevará la comisión del delito de violación de secretos previsto en el artículo 339 del Código Penal.

Transitorio I: Los profesionales y artistas tendrán 3 meses a partir de la publicación de esta Ley para inscribirse en el registro de contribuyentes. De hacerlo, gozarán una exención del impuesto por los 3 períodos impositivos siguientes a la publicación de esta Ley.

Anexo 4

FUENTES DE INFORMACIÓN

Para la presente investigación esta firma acudió a las siguientes fuentes de información:

Libros

ALONSO GONZALEZ L.M. Devengo del tributo y período impositivo, Marcial Pons, Madrid, 1997

BERLIRI L.V. El impuesto justo, tr. castellana de F. Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986

BULLIT GOÑI E. G., Impuesto sobre los ingresos brutos, 2ª. Edición, Depalma, 1994, Buenos Aires

BUSTILLOS ROBLERO, W. y otros. Problemática de la Gestión de Cobro Municipal. San José: IFAM, Dirección de Gestión Municipal, Sección de Administración Tributaria. 2006

CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)”, 5ª. Edición, Civitas, Madrid, 2001

CASAS J.O. Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, Derecho tributario, T. X, Buenos Aires, 1995

CORNICK, JORGE. La reforma del sistema tributario en Costa Rica 1994-1997. Ed. Eureka Comunicación, San José, Costa Rica, 1998.

CORS MEYA F. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, en la obra colectiva coordinada por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Tratado de Derecho Financiero y Tributario local, Marcial Pons, Madrid, 1993

CORTÉZ HERNÁNDEZ (W) Y RODRÍGUEZ SOLÍS (M). Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y su Reglamento, Investigaciones Jurídicas, S.A

EVANS MARQUEZ, R. Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano. Mc Graw Hill, Caracas, Venezuela, 1998

FAJARDO G. Principios Constitucionales de la Tributación, 1ª. edición, Editorial Juricentro, San José, 2005

FALCON Y TELLA R. La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986

FERREIRO LAPATZA J.J. Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas, Relatoría General al Tema 1 de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006

FERREIRO LAPATZA, J.J. Curso de Derecho Financiero español, 19 ed. Marcial Pons, Madrid, 1997

GARCÍA NOVOA, C. “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones”, en la obra colectiva Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, dirigida por **J.J. FERREIRO LAPATZA,** Marcial Pons, 1993

GONZÁLEZ LEAL, J.L. Contribuciones Especiales y Cuotas Urbanísticas, 1ª. Edición, Editorial Bayer Hnos., S.A., Barcelona, 2008, cit. por **G. GUTIERREZ,**

HERRERA MOLINA P., Derecho Tributario Ambiental, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000

IRALA J.A. Y OTROS, La gestión, inspección y doctrina administrativa del impuesto sobre actividades económicas, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1996

JUAN LOZANO ANA M. La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF, Ed. Civitas, Madrid, 1996

JARACH D. Finanzas públicas y Derecho tributario, 2ª. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996

JARACH D. El hecho imponible, 3ª. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982

JIMÉNEZ B., M. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Atamiri, S.A., San José, 1998

LÓPEZ DÍAZ, A. “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión”, en la obra colectiva Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, dirigida por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Marcial Pons, 1993

MAFFEZZONI F. Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, UTET, Turín, 1970

MARONGIU, G. La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte Costituzionale, Diritto e pratica tributaria, 1978

MARTÍN QUERALT, J. Curso de Derecho financiero y tributario, 6 ed., Madrid, Tecnos, 1995

MARTINEZ-ECHEVERRIA R., Los nuevos tributos municipales, Ed. Dykinson, Madrid, 1992, p.

MERINO JARA, I. Contribuciones especiales, Editorial Aranzadi, Navarra, 2002

MONASTERIO ESCUDERO C. y SUAREZ PANDIELLO J., Manual de hacienda autonómica y local, Ed. Ariel, Barcelona, 1996

MOSCHETTI, F. Il principio della capacita contributiva, CEDAM, Padua, 1973

MORALES QUINTERO, M. “Evaluación del Sistema Tributario y la Administración Presupuestaria y Financiera de los Gobiernos Locales. Alternativas Para Su Fortalecimiento”. Banco Interamericano de Desarrollo.2010.

MORALES QUINTERO, M “Taller Finanzas Municipales en Países Unitarios Pequeños” Banco Interamericano de Desarrollo.2010 (presentación PPT)

MUSGRAVE R. y P., Hacienda Pública teórica y aplicada, 5ª edición, tr. De J. F. Corona, J.C. Costas y A. Díaz, McGraw-Hill, México, Buenos Aires, Madrid y otros, 1991

OREAMUNO LINARES, J.M. (en obra de Torrealba Navas, Adrián) El Financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica: Reflexiones para una Reforma, Ed. Universidad de Costa Rica, San José, 2004

PEÑARANDA IGLESIAS, A. Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.2008

PEREZ ROYO F. Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 5ª. Edición, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1995

POVEDA BLANCO F. El impuesto sobre actividades económicas, Ediciones Deusto, Madrid, Barcelona, Bilbao, 1993

PITA GRANDAL A., “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección”, en la obra colectiva coordinada por **J.J. FERREIRO LAPATZA**, Tratado de Derecho Financiero y Tributario local, Marcial Pons, Madrid, 1993

TORREALBA NAVAS, A. Y OTROS. El Financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica: Reflexiones para una Reforma, Ed. Universidad de Costa Rica, San José, 2004

TORREALBA NAVAS, A. Derecho Tributario. Parte General. Tomo I, Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, 2009

TORREALBA NAVAS, A., “Tasas y precios públicos en el ordenamiento costarricense”, en Modelo Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de Tributación, Ruth Yamile Salcedo coordinadora, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010

TORREALBA NAVAS, A. La imposición sobre la renta en Costa Rica. Con la colaboración de Modesto Vargas Castillo. 2012. Versión digital en www.impositus.com

SAINZ DE BUJANDA F., Lecciones de Derecho Financiero, 10^o. Edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993

SAINZ DE BUJANDA F., Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, Hacienda y Derecho, VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973,

STEFANI, G. L'assoggettamento dei redditi di lavoro autonomo all'ilor, Bolletino Tributario di Legislazione e Giurisprudenza

RAMALLO MASSENET, J. Y PEÑUELAS REIXACH, L. de las ponencias de Gran Bretaña, Estados Unidos, Suecia, Francia, Austria, Nueva Zelanda y Holanda presentadas al XLV Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Barcelona, 1991. Ponencia general en Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, volumen LXXVI Deventer, Holanda

VALDÉS COSTA R., Curso de Derecho Tributario, 2ª. Edición, Depalma, Buenos Aires, Marcial Pons, Madrid, 1996

Revistas especializadas

CORS MEYA F., “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 51, julio-setiembre 1986

FERREIRO LAPATZA J.J., Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 13

MARTIN QUERALT J. “Tasas y precios públicos”, Revista de Hacienda Autonómica y Local, n. 57, set.-dic., 1989

OREAMUNO LINARES, J.M., Las consultas tributarias según la Procuraduría. Revista Tributaria de Faycatax. Junio 1999.

RAMALLO MASSANET J., “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, Revista Española de Derecho Financiero, n. 60, 1988

SIMON ACOSTA E. “El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, Revista de Hacienda Local, núm. 57, 1989

SIMON ACOSTA, E. “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, Hacienda Pública Española, n. 35, 1975

Artículos de prensa

JIMENEZ, M. “¿Precio público o tributo?”, El Financiero, No. 265, 12-18 de junio del 2000.

Trabajos de investigación (tesis)

GUTIERREZ CASTRO, GABRIEL. Las contribuciones especiales y su potencial para las Municipalidades en Costa Rica. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2011

MEJIAS RODRÍGUEZ C.J y QUESADA ALFARO C. Hacia una propuesta integradora de la normativa procedimental y procesal de la recaudación de tributos municipales. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2009

Jurisprudencia

➤ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia

Voto 1631-91

Voto 2153-93

Voto 5305-93

Voto 5700-93

Voto 3493-94

Voto 4496-94

Voto 1269-95

Voto 3929-95

Voto 3379-96

Voto 3923-96

Voto 6497-96

Voto 4205-96

Voto 4205-96

Voto 5966-97

Voto 5445-99

Voto 9170-06

Voto 7813-11

➤ **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia**

Resolución de las 14:30 horas del 20 de noviembre de 1984

Resolución No. 112 del 12 de julio de 1991

Resolución No. 71 de 14:40 horas del 29 de mayo de 1991

➤ **Tribunal Superior Contencioso Administrativo**

Sentencia, Sección Segunda, No. 1327 de las 11:16 horas del 16 de marzo de 1984

Sentencias Nos. 211-2000 y 316-2000 de la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial de San José

➤ **Procuraduría General de la República**

Dictamen C-011-82

Dictamen C-004-2004

Dictamen C-225-2004

Dictamen C-128-2006

Dictamen C-064 2008

Dictamen C-173-2008

Dictamen C-151-2007

Dictamen C-267-2007

Dictamen C-268-2009

Dictamen C-315-2009

Dictamen C-234-2012

➤ **Instituto de de Fomento Municipal**

Oficio del Departamento Legal de 6 de julio de 1990

Oficio de 22 de marzo de 1995

➤ **Dirección General de Tributación**

Oficio DGT-1568-05, del 29 de setiembre de 2005

Oficio DGTD- 746 de 25 de mayo de 1998

➤ **Contraloría General de la República**

Contraloría General de la República. Informe acerca de la gestión de cobro de la Municipalidad de Liberia No. DFOE-DL-IF-5-2012. 12 de julio de 2012.

Contraloría General de la República. Informe sobre debilidades en la calidad de la información para el cobro de tributos de la Municipalidad de Heredia No. DFOE-DL-IF-13-2012. 28 de setiembre de 2012.

Contraloría General de la República. Informe acerca de la gestión de cobro de la Municipalidad de Santa Cruz No. DFOE-SM-IF-14-2010. 30 de setiembre de 2010.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión de cobro de los tributos municipales y del Impuesto de Patentes Municipales (Cartago) No. DFOE-SM-IF-33-2010. 17 de diciembre de 2010.

Contraloría General de la República. Informe sobre el estudio realizado en la Municipalidad de Vásquez de Coronado acerca de algunos aspectos relacionados

con la Administración de las patentes municipales No. DFOE-SM-218-2006. 19 de diciembre de 2006.

Contraloría General de la República. Informe sobre los sistemas tributario y financiero, el proceso de adquisiciones y la organización y la gestión del recurso humano en la Municipalidad de San Ramón No. DFOE-SM-15-2008. 17 de octubre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre los sistemas tributarios y financiero, la organización y la gestión del recurso humano en la Municipalidad de Coto Brus No. DFOE-SM-142-2008. 19 de diciembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre los problemas de gestión en la Municipalidad de Tibás No. DFOE-SM-21-2008. 7 de noviembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Puntarenas No. DFOE-SM-5-2008. 30 de julio de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Alajuela No. DFOE-SM-8-2008. 8 de agosto de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Parrita No. DFOE-SM-25-2008. 13 de noviembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe referente a la gestión tributaria de la Municipalidad de Carrillo No. DFOE-SM-40-2007. 22 de noviembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Curridabat No. DFOE-SM-66-2007. 6 de diciembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Siquirres No. DFOE-SM-89-2007. 10 de diciembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Heredia No. DFOE-SM-136-2008. 19 de diciembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Limón No. DFOE-SM-142-2007. 20 de diciembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria y financiera de la Municipalidad de Buenos Aires No. DFOE-SM-143-2008. 19 de diciembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe DFOE-SM-144-2007 de 20 de diciembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe sobre la gestión tributaria de la Municipalidad de Goicoechea No. DFOE-SM-149-2007. 20 de noviembre de 2007.

Contraloría General de la República. Informe relacionado con la gestión municipal del Impuesto sobre Construcciones de la Municipalidad de Alajuela No. DFOE-SM-128-2008. 15 de diciembre de 2008.

Contraloría General de la República. Informe acerca de las debilidades en la calidad de la información relevante contenida en las bases de datos para el cobro de los tributos en la Municipalidad de San Carlos No. DFOE-DL-IF-14-2012.. 28 de setiembre de 2012.

Contraloría General de la República. Informe sobre la evaluación de la calidad de la información relevante obtenida en las bases de datos para el cobro de tributos en la Municipalidad de Desamparados No. DFOE-SM-IF-21-2012. 15 de noviembre de 2010.

Contraloría General de la República. Informe sobre la evaluación de la calidad de la información relevante contenida en las bases de datos para el cobro de los tributos de la Municipalidad de Talamanca No. DFOE-SM-IF-22-2010. 15 de noviembre de 2010.

Normativa

➤ Constitución Política de la República de Costa Rica

➤ Leyes

Ley 833

Ley 4240

Ley 4755

Ley 6717

Ley 7052

Ley 7119

Ley 7124

Ley 7176

Ley 7246

Ley 7248

Ley 7279

Ley 7317

Ley 7548

Ley 7509

Ley 7527

Ley 7555

Ley 7575

Ley 7729

Ley 7764

Ley 7794

Ley 7779

Ley 7972

Ley 8582

Ley 8801

Ley 9023

Ley 9071

Ley 9068

Ley 9069

➤ **Reglamentos**

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

Reglamento para el Control Nacional de Fraccionamientos y Urbanizaciones No. 3391

Proyectos de ley

Proyecto de Código Tributario Municipal

Proyecto de Reglamento de Patentes de la Municipalidad de Flores

Entrevistas

Lic. Edgar Sandoval, gerente financiero de la Municipalidad de San José.

Lic. Gonzalo Zumbado, Director Tributario de la Municipalidad de Belén.

Lic. Rodrigo Cordero, Director Tributario de la Municipalidad de Curridabat.