



Pronunciamientos de la PGR Sobre el Cobro de Multas e Intereses por Parte de las Municipalidades

Rama del Derecho: Derecho Municipal.	Descriptor: Hacienda Municipal.
Palabras Claves: Tributo Municipal, Impuesto Municipal, Multa, Intereses Mora. Procuraduría General de la República Dictámenes 15-00, 125-00, 176-02, 72-03, 101-09 y 334-11.	
Fuentes de Información: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha: 21/10/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA.....	2
Tributos Municipales: Multas e Intereses.....	2
PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.....	3
1. Cobro de Intereses Diferidos por Parte de la Municipalidad	3
2. Cobro de Multas e Intereses por el Pago Tardío del Impuesto de Bienes Inmuebles	8
3. Aplicación de las Disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en Cuanto a las Multas e Intereses por Pago Tardío de los Impuestos y Servicios Municipales.....	16
4. Concepto de Jurisprudencia Administrativa Aplicado a la Potestad de las Municipalidades de Cobrar Multas e Intereses	21
5. Sobre el Pago de Multas e Intereses Generados por los Ajustes Tarifarios de los Impuestos Pagados por Adelantado a la Municipalidad...	27
6. Un Caso Especial de Multa Generada en el Pago Tardío de Impuestos Municipales.....	33

RESUMEN

El presente informe de investigación contiene jurisprudencia administrativa sobre el **Cobro de multas por Parte de las Municipalidades**, considerando los supuestos del artículo 69 del Código Municipal, los cuales han sido desarrollados por medio de la Procuraduría General de la República en sus diversos pronunciamientos.

NORMATIVA

Tributos Municipales: Multas e Intereses

[Código Municipal]¹

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.

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Cobro de Intereses Diferidos por Parte de la Municipalidad

[Procuraduría General de la República]ⁱⁱ

C-015-2000
27 de enero del 2000

Señor
Lic. Gabriel Zamora Marqués
Alcalde
Municipalidad de San Pedro
Presente

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a sus oficios de 18 de octubre de 1999 y LIGAZ e-055-2000 de 13 de enero del año en curso.

Mediante el segundo de ellos se adjunta el criterio legal que le fuera solicitado mediante PGR-570-99 de 28 de octubre de 1999; requisito legal para proceder al trámite de la consulta planteada por usted el 18 de octubre del año próximo pasado.

Solicita usted nuestro criterio sobre la posibilidad jurídica de que la Municipalidad pueda realizar el cobro de los tributos que se le adeudan, pero dejar sujeto el pago de los intereses hasta saber si se aprueba en la Asamblea Legislativa una ley que se encuentra en trámite en este momento.

De seguido se pasará a analizar el asunto por usted planteado. Los artículos 4º.e y 69 del Código Municipal disponen: "Artículo 4.- (.) Dentro de sus funciones se incluyen: e) Percibir y administrar, en su carácter de administración tributaria, los tributos y demás ingresos municipales." "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 Consejo, 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 del tributos generará multas e interesemoratorios, que se calcularán según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios."

Es claro que, en tratándose de tributos de la Municipalidad, ésta actúa como administración tributaria, y así, en lo no previsto por el Código Municipal, resulta de aplicación el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Congruente con lo anterior, el artículo 1º del citado Código señala que sus disposiciones "son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial. No obstante lo indicado en el párrafo anterior, las disposiciones del presente Código son de aplicación supletoria en defecto de norma expresa."

Sobre el tema de los intereses, el Código de cita, en su artículo 57, contiene su regulación.

"ARTÍCULO 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica.

Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses, por lo menos. Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración." (Así reformado por el artículo 1º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999) De la lectura del numeral anterior se extrae, claramente, que la obligación de cancelar intereses surge directamente del hecho de no haber cancelado a tiempo el pago de la obligación correspondiente. Ahora bien, debe recordarse que para la Administración -concepto que engloba a las Municipalidades- rige el principio de legalidad contenido en los numerales artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública(1), que establece que la Administración se encuentra sujeta a todo el ordenamiento jurídico y sus funcionarios no pueden arrogarse facultades que la Ley no les concede.

NOTA (1): El artículo 11 de la Constitución Política, así como el numeral 11 de la Ley General de la Administración Pública, por su orden, establecen lo siguiente:

"Artículo 11.- Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y no pueden arrogarse facultades que la ley no les concede. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal de sus actos es pública."

"Artículo 11.- 1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.

2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa."

Sobre el particular, la Sala Constitucional -dentro de su reiterada jurisprudencia- ha manifestado que: "El principio de legalidad que se consagra en el artículo 11 de nuestra Constitución Política y se desarrolla en el 11 de la Ley General de la Administración Pública, significa que los actos y comportamientos de la Administración deben estar regulados por norma escrita, lo que significa, desde luego, el sometimiento a la Constitución y a la ley, preferentemente, y en general a todas las otras normas del ordenamiento -reglamentos ejecutivos y autónomos, especialmente-; o sea, en última instancia, a lo que se conoce como el "principio de juridicidad de la Administración". (2)

NOTA (2): Resolución N° 4310-92 de las 14:05 horas del 10 de noviembre de 1992.

Así, también ha señalado que:

"(...) en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en la que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a texto expreso -para las autoridades e instituciones públicas sólo está permitido lo que esté autorizado en forma expresa, y todo lo que no les esté autorizado les está vedado- (...)" (3)

NOTA (3): Resolución N° 1739-92 de las 11:45 horas del 1 de julio de 1992.

Al respecto, esta Procuraduría General de la República ha expresado que: "El artículo 129 de la Carta Magna, dispone, en lo que interesa, que las leyes son obligatorias y surten efectos desde el día que ellas designen, y a falta de ese requisito, diez días después de su publicación. Es de este numeral, que parte el principio de obligatoriedad de las normas con claridad meridiana, por lo que resulta innecesario realizar un estudio doctrinal sobre el tema.

Dicho principio, para efectos de esta consulta, hay que relacionarlo necesariamente con el principio de legalidad consagrado en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública. De conformidad con las citadas disposiciones, la Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo puede realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes." (4)

NOTA (4): Dictamen N° C-007-93 del 12 de enero de 1993.

Por último, y a manera de ilustración, la doctrina se ha referido al principio de legalidad de la siguiente forma: "Toda la actividad desarrollada por la administración pública debe encontrar siempre su sustento en normas jurídicas, cualquiera que fuera su fuente, sea constitucional, legislativa o administrativa; sea general, particular o individual. Las normas jurídicas regirán tanto su actividad interna como externa, por ser inherentes al principio de juridicidad. La voluntad particular del agente o funcionario, elevado o inferior, se encuentra erradicada en forma absoluta. Todo, absolutamente todo, debe sustentarse en normas jurídicas." (5)

NOTA (5): FIORINI, Bartolomé, Manual de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Editorial La Ley, primera parte, 1968, pág. 231.

"El principio de legalidad de la Administración, con el contenido explicado, se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente

sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción, confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como el ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente." (6)

NOTA (6): GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, FERNANDEZ, Tomás-Ramón, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Madrid, Editorial Civitas, 1989, págs. 440-441.

De lo expuesto se colige, que debe tenerse como norte que las actuaciones de los funcionarios públicos deben estar fundamentadas en norma expresa previa que habilite su actuación, prohibiéndole realizar todos aquellos actos que no estén expresamente autorizados. "Asimismo, deviene obligatorio el ejercicio de la competencia (artículo 66 LGAP), la cual debe ser ejercida por el titular del órgano respectivo, salvo caso de delegación, avocación, sustitución o subrogación, en las condiciones y límites que señala la Ley General (artículo 70 LGAP)." (7)

NOTA (7): Procuraduría General de la República, pronunciamiento N° OJ-061-98 de 16 de julio de 1998.

De esta forma, como existe la obligación de pago de los intereses por parte de los contribuyentes desde el mismo momento en que existe atraso del pago de la deuda tributaria, existe obligación de la Administración de realizar el cobro respectivo.

No existiendo una norma expresa que faculte a la Municipalidad para diferir el cobro de los intereses, es su deber proceder a realizarlo. Nótese que el hecho, eventual, de aprobación de una ley que exonere el pago de éstos, no puede justificar la desaplicación del principio de legalidad.

Se concluye, entonces, que la Municipalidad no puede realizar el cobro de los tributos que se le adeudan suspendiendo el cobro de los intereses hasta saber si se aprueba en la Asamblea Legislativa la ley que se encuentra en trámite en este momento.

Sin otro en particular, se despide de usted muy atentamente,

Ana Lorena Brenes Esquivel

Procuradora Administrativa

2. Cobro de Multas e Intereses por el Pago Tardío del Impuesto de Bienes Inmuebles

[Procuraduría General de la República]ⁱⁱⁱ

C-125-2000

San José, 1 de junio del 2000

Señor

Héctor Castillo Salmerón

Alcalde Municipal de Cartago

S.O.

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio AM-006-2000 del 4 de enero del año en curso, por medio del cual nos consulta acerca de la posibilidad de que la Municipalidad de Cartago cobre multas a aquellas personas que se atrasen en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles.

El criterio legal que se adjunta a la consulta (oficio AMJ-348-99, del 16 de diciembre de 1999) luego de indicar que no comparte la posición del Organo de Normalización Técnica, de la Dirección General de Tributación –el cual comunicó a esa Municipalidad, mediante Oficio DONT-11-99, del 22 de noviembre de 1999, la improcedencia de cobrar las multas que interesan– sostiene que sí es jurídicamente posible realizar tal cobro, fundamentándose para ello en el párrafo último del artículo 69 del Código Municipal. Dicha norma dispone, en lo que interesa, que "El atraso en los pagos de tributos generará multas e intereses moratorios, que se calcularán según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios".

Agrega el criterio legal aludido, que el Código Municipal vigente (Ley n.º 7794 de 30 de abril de 1998) es posterior a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (n.º 7509 de 9 de mayo de 1995), de manera tal que las disposiciones del primero privarían sobre las de la segunda, en caso de que se considere que entran en conflicto.

I. NATURALEZA JURIDICA DE LAS MULTAS E INTERESES:

Con la finalidad de tener un panorama más claro respecto al tema que nos ocupa, conviene precisar la naturaleza jurídica tanto de las multas que se cobran con motivo del pago tardío de un tributo, como de los intereses originados en esa misma circunstancia.

Al respecto, debemos indicar que la multa es una de las formas en que se manifiesta la potestad punitiva del Estado, y su finalidad básica –más que resarcir el daño causado– consiste en desincentivar una conducta que se considera inconveniente. Sobre este punto se ha expuesto:

"Lo que las normas sancionadoras fundamentalmente pretenden es, por tanto, que el daño no se produzca y para evitar ese daño hay que evitar previamente el riesgo, que es el verdadero objetivo de la política represiva" (Alejandro Nieto García, Derecho Administrativo Sancionador, Madrid, EditorialTecnos S.A., segunda edición, 1994, página 36).

Los intereses, por otra parte, tienen más bien naturaleza indemnizatoria, debido a que su objetivo es restituir al sujeto acreedor del tributo, las sumas que presuntamente le habría generado el dinero si hubiese sido cancelado a tiempo.

Sobre la naturaleza jurídica de los intereses, la Sala Constitucional ha indicado:

"... el artículo 57 del Código en comentario (se refiere al Código de Normas y Procedimientos Tributarios) establece la obligación del pago de intereses a cargo del contribuyente, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, hasta tanto no se verifique la cancelación de la obligación tributaria determinada, esto no lo es como sanción por la comisión de algún ilícito tributario, sino como la restitución, por parte del deudor, del lucro o rentas del capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley, sea oportunamente" (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución n.º 936-94 de las 15:21 horas del 16 de febrero de 1994. Lo escrito entre paréntesis no es del original).

En una sentencia posterior, la Sala precisó la naturaleza de los intereses en los siguientes términos:

"... la naturaleza jurídica de los intereses y la mora no es la de una sanción, sino más bien una medida compensatoria por el lucro o renta del capital adeudado por el sujeto pasivo de la obligación, que hubiera disfrutado la administración si el cumplimiento de la obligación se hubiese verificado oportunamente, pero que no se percibió, en vista de

la cancelación tardía del crédito fiscal". (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución n.º 1486-98 de las 17:39 horas del 4 de marzo de 1998).

En la primera de las resoluciones transcritas, la Sala Constitucional descartó la posibilidad de que el cobro de multas, conjuntamente con el de intereses, llevara consigo una doble sanción por una misma conducta. Lo anterior en razón de que se trata de dos figuras de naturaleza distinta:

"...contrario a lo que afirma el recurrente, los intereses que se vio obligado a satisfacer –con arreglo a lo dispuesto en el artículo 57 citado–, no constituyen una sanción más por haber incurrido en la conducta prevista en el inciso C) del artículo 68 del Código de cita –cuya sanción está contemplada en el 96 idem.–, pues no sólo las normas tributarias no señalan ese pago como tal (artículo 84 citado), sino porque dichos extremos económicos, como se apuntó, obedecen a la devolución del lucro o renta del capital –adeudado por el sujeto pasivo de la obligación– que hubiera disfrutado la Administración si el cumplimiento de la obligación se hubiese verificado oportunamente y que no percibió, habida cuenta de la cancelación tardía del crédito fiscal. Por las razones expuestas, la restitución de los beneficios económicos que debió haber disfrutado la Administración –con ocasión del pago oportuno del importe del tributo– y la imposición de la sanción prevista en el artículo 96 citado, no implican un doble castigo –habida cuenta de su naturaleza diversa– por el ilícito tributario cometido, como se acusa, motivo por el cual no se puede estimar quebrantado el principio constitucional del ‘Non bis in idem’ contemplado en el artículo 42 de la Carta Magna ...".

La distinción a que se ha hecho referencia resulta importante para el asunto bajo análisis debido a que la imposición de una multa –por tratarse, insistimos, del ejercicio de una función punitiva– está sujeta a reglas diferentes de las que rigen la imposición de intereses por el pago tardío de tributos. En el primero de los casos, son de aplicación los principios propios del derecho penal (entre ellos el de legalidad, el de tipicidad, el de debido proceso, etc.); mientras que en el segundo, basta con acreditar que el pago fue efectuado fuera de término, para que, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, surja la obligación de pagar, junto con el tributo adeudado, el interés correspondiente.

II. IMPROCEDENCIA DEL COBRO DE MULTAS POR EL PAGO TARDIO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES:

Como ya indicábamos, la naturaleza sancionatoria de la multa obliga a la Administración –y en particular, a sus operadores jurídicos– a abordar cuidadosamente

el tema de su procedencia frente a situaciones concretas, en las que el ordenamiento jurídico no sea todo lo claro que la materia exige.

Ya la doctrina, al abordar problemas similares a los que ahora nos ocupa, indicaba:

"La ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación en blanco a la Administración para que ésta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho penal. La potestad sancionatoria de la Administración no es, en efecto, un compartimento estanco frente al Derecho penal, sino una manifestación específica del genérico jus puniendi del Estado; debiendo acomodarse, por tanto, a los principios clásicos del ordenamiento penal en cuanto manifestación típica e históricamente consolidada de la disciplina del referido jus puniendi en el marco de un Estado de Derecho" (SANTAMARIA PASTOR (Juan Alfonso) y PAREJO ALFONSO (Luciano), Derecho Administrativo, La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., primera edición, 1992, página 199).

En la situación específica que se analiza, podría pensarse (ante la ausencia de disposiciones expresas que admitan el cobro de multas por el pago tardío del impuesto sobre bienes inmuebles) en dos supuestos para fundamentar jurídicamente la posibilidad de realizar dicho cobro:

1. La aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

El artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles dispone que, en lo no previsto en ella, se aplicará supletoriamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El código aludido, por su parte, en el Título III (artículos 65 y siguientes) prevé la posibilidad de cobrar multas por el pago tardío de las obligaciones tributarias.

De un análisis ligero de las normas citadas, podría llegar a concluirse que sí es posible, tratándose del impuesto sobre bienes inmuebles, el cobro de las multas a que se ha venido haciendo referencia. Sin embargo, ello no es así, en primer término, debido a la improcedencia de acordar la imposición de una sanción administrativa haciendo uso para ello de normas de naturaleza supletoria; y, además, porque el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios sólo autoriza a los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda (de los cuales no forman parte las municipalidades) para aplicar las sanciones previstas en el Título III citado.

Ya este Despacho, en sus dictámenes C-050-99 de 10 de marzo de 1999 y C-075-99 del 19 de abril de 1999 –de los cuales se remite copia– había analizado el punto que nos ocupa, arribando a las mismas conclusiones expuestas. En el segundo de los pronunciamientos mencionados se indicó lo siguiente:

"1- Las entidades municipales carecen de un régimen de infracciones y sanciones propio para conminar al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria que surge en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles. 2- El régimen de infracciones y sanciones establecido en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al cual remite la Ley N° 7509 no puede ser aplicado por las municipalidades, en virtud de que dicho régimen es propio para las administraciones tributarias adscritas al Ministerio de Hacienda, condición que no reúnen las municipalidades. Aparte de ello, en materia de infracciones y sanciones debe observarse el principio de tipicidad, lo cual implica que las entidades municipales no pueden aplicar normas supletorias. Consecuentemente el artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establece la mora como una sanción administrativa no puede ser aplicado por las municipalidades".

2. La aplicación del artículo 69 párrafo último del Código Municipal:

En el criterio legal que se adjunta a la consulta, se hace referencia a la posibilidad de cobrar multas por el pago tardío del impuesto sobre bienes inmuebles, fundamentándose para ello, en el último párrafo del artículo 69 del Código Municipal. Esa norma textualmente dispone:

"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".

Considera esta Procuraduría, sin embargo, que existen al menos dos razones por las cuales no es posible realizar el cobro que interesa con base en esa norma:

La primera de ellas, consiste en que la disposición recién transcrita presenta el mismo problema apuntado con anterioridad en relación con la aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a saber, que no tipifica el hecho punible, ni la sanción a imponer (como tampoco lo hace la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles) limitándose a hacer una remisión genérica a aquél Código. De igual forma, no se toma en cuenta que el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios sólo autoriza –como ya indicamos– a los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda, para aplicar las

sanciones por los "hechos ilícitos tributarios" previstos en el Título III de ese mismo Código.

La otra razón para considerar inaplicable el artículo 69 del Código Municipal al asunto en estudio, radica en que dicha norma se refiere únicamente a los tributos municipales, no a los nacionales, dentro de los que se encuentra el impuesto sobre bienes inmuebles. En ese sentido, hay que recordar que el de bienes inmuebles es un impuesto nacional, aprobado por ley de la República y no mediante el procedimiento previsto para la aprobación de los tributos municipales. Si bien es cierto, el artículo 1° de la Ley n.° 7509, ya citada, dispone que las municipalidades son el sujeto acreedor de tal impuesto, ello no tiene la virtud de modificar el carácter nacional del tributo.

La posición que se ha expuesto, resulta, en todo caso, acorde con los criterios que deben orientar el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, regida, como ya hemos dicho, por los principios propios del derecho penal.

III. PROCEDENCIA DEL COBRO DE INTERESES POR EL PAGO TARDIO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES:

Si bien no forma parte de la consulta el determinar la procedencia o no del cobro de intereses por el pago tardío del impuesto sobre bienes inmuebles, ésta Procuraduría considera importante referirse al punto, con la finalidad de evitar confusiones innecesarias.

Sobre el tema, debemos indicar que el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, prevé la posibilidad de cobrar intereses cuando existan retrasos en la cancelación del importe respectivo, para lo cual, remite a lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La norma aludida dispone:

"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 calendario. Se determinará sobre el valor de cada inmueble y estará a cargo del sujeto pasivo.

El impuesto anual determinado conforme se dispone en el párrafo anterior, se debe pagar anual o semestralmente o en cuatro cuotas trimestrales, 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.

La falta de cancelación oportuna generará el pago de intereses, que se regirá por lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios". (El subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece:

"Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo: Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no (sic) 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".

De la relación de las normas transcritas, se desprende que las municipalidades sí están habilitadas para cobrar intereses en los casos en que el contribuyente incurra en atrasos en el pago del importe respectivo.

La razón por la cual es posible el cobro de intereses y no el de multas, consiste en que los primeros –como se explicó– no son de naturaleza sancionatoria, sino indemnizatoria, de manera tal que sí es posible admitir en ese supuesto la remisión que hace el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Nótese además que el artículo 57 de referencia, no está ubicado dentro del Título III de dicho Código, donde se regulan los ilícitos tributarios, como sí lo están las normas relacionadas con el cobro de multas. Por esta última razón, las municipalidades, en su papel de administraciones tributarias (aunque no adscritas al Ministerio de Hacienda) sí podrían implementar el cobro de los intereses respectivos.

IV. CONCLUSION:

De conformidad con lo expuesto, esta Procuraduría arriba a las siguientes conclusiones:

1. Las municipalidades no están jurídicamente habilitadas para cobrar –en ejercicio de su potestad sancionatoria– multas a los contribuyentes del impuesto sobre bienes inmuebles que se atrasen en el pago de ese tributo. Ello, por cuanto la omisión que en ese aspecto presenta la ley que regula el impuesto, no puede ser corregida con la aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en particular de su Título III, relacionado con los hechos ilícitos tributarios.

2. Tampoco es posible, con base en el artículo 69 del Código Municipal, imponer dicha sanción administrativa, pues esa norma lo que hace es remitir también al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aparte de que su ámbito de aplicación abarca únicamente los tributos municipales, siendo el de bienes inmuebles, un impuesto nacional.

3. Al no constituir los intereses originados en el pago tardío del impuesto sobre bienes inmuebles una sanción administrativa, sino más bien, un cargo de naturaleza indemnizatoria, las municipalidades sí están facultadas para proceder a su cobro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en relación con el numeral 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Del señor Alcalde Municipal de Cartago, atento se suscribe;

Lic. Julio Mesén Montoya

Procurador Adjunto

3. Aplicación de las Disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en Cuanto a las Multas e Intereses por Pago Tardío de los Impuestos y Servicios Municipales

[Procuraduría General de la República]^{iv}

C-176-2002
5 de julio de 2002

Señor
Jovel Arias Ortega
Alcalde Municipal
Municipalidad de Tilarán
S. D.

Estimado Señor:

Con aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio PHM-094-2002, del 10 de junio del 2002, mediante el cual solicita el criterio técnico jurídico de la Procuraduría General de la República con relación a si en el caso del pago atrasado de tributos municipales, como por ejemplo el impuesto de patentes, servicios de recolección de basura y el aseo de vías, resulta aplicable o no el cobro de multa de conformidad con el artículo 80 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 del Código Municipal. Previo a evacuar la consulta planteada, es conveniente realizar algunas consideraciones tanto de la naturaleza jurídica de los intereses y de la multa a que refieren los artículos 57, 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS INTERESES Y LAS MULTAS

El artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece en lo que interesa:

"Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo: Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no (sic) 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". (Lo resaltado no es del original)

En relación con los intereses regulados en el artículo de cita, la Procuraduría General de la República ha manifestado que el cobro de tales intereses es el producto de una " (...) *lesión que se ocasiona en el patrimonio del acreedor, como consecuencia de la falta de pago oportuno por parte del deudor de la obligación tributaria (...)*" (Dictamen de la Procuraduría C-220-99). Ello implica que su naturaleza **es indemnizatoria**, cuyo objetivo es el resarcir al sujeto acreedor del tributo, por el daño causado a raíz del incumplimiento o cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias.

En igual sentido, la Sala Constitucional ha señalado que: "*... el artículo 57 del Código en comentario establece la obligación del pago de intereses a cargo del contribuyente, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, hasta tanto no se verifique la cancelación de la obligación tributaria determinada, esto no lo es como sanción por la comisión de algún ilícito tributario, sino como la restitución, por parte del deudor, del lucro o rentas del capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley, sea oportunamente*" (SCV N.º 936-94. Lo resaltado no es del original).

Al tener los intereses por pago tardío carácter indemnizatorio, a la Administración Tributaria le bastará tan solo con acreditar que el pago fue efectuado en forma tardía, para que sin ninguna otra actuación, surja la obligación de pagar el interés correspondiente.

Por su parte, las multas e intereses por mora, generados por pago tardío de tributos, establecidas en el artículo 80 y 80 bis del Código Tributario, **tienen por disposición expresa del legislador naturaleza sancionatoria** y como tal, se encuentran establecidas bajo el Capítulo II del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios referente a los Ilícitos Tributarios, cuyo fin es crear en el contribuyente una percepción de riesgo, tendiente a desincentivar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria de realizar conductas en perjuicio del Fisco. En virtud de ese carácter sancionatorio, necesariamente la multa se encuentra regida por reglas distintas a las que regulan lo concerniente a los intereses corrientes, debiendo sujetarse a principios que son propios del derecho penal, tales como el de legalidad (tipicidad) y debido proceso, entre otros. Dice en lo que interesan los artículos 80 y 80bis:

"Artículo 80.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria. Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, **deberán liquidar y 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 y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos, (.)"* (Lo resaltado no es del original)

*"**Artículo 80 bis. Morosidad en el pago del tributo.** Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, **deberán liquidar y pagar una multa** equivalente a uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente. Esta **sanción** se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo, y en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma.(...)"* (Lo resaltado no es del original).

II. SOBRE EL FONDO.

Partiendo de la autonomía que ostentan las entidades municipales por disposición del artículo 170 de la Constitución Política, se afirma que éstas están dotadas de Poder Tributario, el cual tal y como reiteradamente lo ha manifestado la Sala Constitucional, permite a dichos gobiernos locales *"procurarse los ingresos necesarios y para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de los gobiernos locales, siempre que cumplan con los procedimientos legales necesarios, y se manifiesten en tributos que se sujeten a los principios constitucionales propios de esa materia."* (SCV-10357-2001. Lo resaltado no es del original).

Al lado de esa potestad tributaria, las municipalidades gozan de competencia tributaria para poder hacer efectivos los tributos de los cuales son acreedores, actuando para ello como administración tributaria a la luz del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa dispone:

"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. (...)"

Se puede decir entonces, que las entidades municipales, en su condición de administración tributaria, tienen competencia para la recaudación y administración del tributo, y por ello ostentan el poder-deber de exigir a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria correspondiente.

Ahora bien, entratándose 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.

Sin perjuicio de lo expuesto, el legislador en el párrafo 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece el pago de intereses a cargo del contribuyente cuando el pago del impuesto no se realice en las fechas establecidas para ello, y para tal efecto remite al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la fijación de los mismos. Dice al respecto el párrafo 4°:

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

Por su parte, el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios - como bien se indicó- regula lo concerniente al pago de intereses a cargo del sujeto pasivo del impuesto cuando el pago ha sido efectuado fuera de los términos establecidos, mismos que son de naturaleza indemnizatoria. Ello permite afirmar entonces que, tratándose del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, las municipalidades están legitimadas para cobrar los intereses previstos en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando el tributo no se cancele dentro de las fechas establecidas. Pero tales intereses no deben confundirse con la multa prevista en los artículos 80 y 80bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

III. CONCLUSION:

Con fundamento en lo expuesto, la Procuraduría General de la República es del criterio de que:

Las entidades municipales no pueden aplicar la multa por mora en el pago de los tributos (impuesto de patente, tasas por recolección de basura y alumbrado público, impuesto sobre bienes inmuebles) prevista en los artículos 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada; Con toda consideración, me suscribo atentamente.

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Tributario

4. Concepto de Jurisprudencia Administrativa Aplicado a la Potestad de las Municipalidades de Cobrar Multas e Intereses

[Procuraduría General de la República]^v

C-072-2003

13 de marzo del 2003

**Señora
Rosa María Ceciliano Fallas
Secretaria Municipal
Municipalidad de Pérez Zeledón
S. O.**

Estimada señora:

Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio OFI-031-03-USM de fecha 12 de febrero del 2003 mediante el cual - por disponerlo así el Concejo Municipal en sesión ordinaria número 041-03 celebrada el 11 de febrero del 2003 – formula tres interrogantes a la Procuraduría General de la República, que surgen con ocasión del dictamen C-176-2002 referente a la posibilidad legal que tienen las municipalidades del país para cobrar multas. Agregan como antecedente el criterio jurídico vertido por la Unidad de Asesoría Legal de la municipalidad. Las interrogantes formuladas son:

1. ¿Cuál fecha debe entenderse por extinguida la potestad para el cobro de multas?
2. ¿Es este pronunciamiento de acatamiento obligatorio para todas las municipalidades?
3. ¿Existe en nuestro marco jurídico alguna norma que faculte el cobro de este concepto, al menos en algunos tributos?

A efecto de evacuar la presente consulta, debemos retomar lo resuelto por la Procuraduría General de la República en el dictamen C-176-2002 de 5 de julio de 2002, mediante el cual se resolvió una consulta similar presentada por la Municipalidad de Tilarán. En dicha oportunidad la Procuraduría manifestó en lo que interesa:

"I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS INTERESES Y LAS MULTAS"

El artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece en lo que interesa:

"Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo: Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no (sic) 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". (Lo resaltado no es del original)

En relación con los intereses regulados en el artículo de cita, la Procuraduría General de la República ha manifestado que el cobro de tales intereses es el producto de una " (...) *lesión que se ocasiona en el patrimonio del acreedor, como consecuencia de la falta de pago oportuno por parte del deudor de la obligación tributaria (...)*" (Dictamen de la Procuraduría C-220-99). Ello implica que su naturaleza **es indemnizatoria**, cuyo objetivo es el resarcir al sujeto acreedor del tributo, por el daño causado a raíz del incumplimiento o cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias.

En igual sentido, la Sala Constitucional ha señalado que: *"... el artículo 57 del Código en comentario establece la obligación del pago de intereses a cargo del contribuyente, sin necesidad de actuación alguna de la Administración, hasta tanto no se verifique la cancelación de la obligación tributaria determinada, esto no lo es como sanción por la comisión de algún ilícito tributario, sino como la restitución, por parte del deudor, del lucro o rentas del capital que hubiera percibido la Administración Tributaria si el importe del crédito fiscal hubiese sido satisfecho en el momento que marca la ley, sea oportunamente"* (SCV N.º 936-94. Lo resaltado no es del original).

Al tener los intereses por pago tardío carácter indemnizatorio, a la Administración Tributaria le bastará tan solo con acreditar que el pago fue efectuado en forma tardía, para que sin ninguna otra actuación, surja la obligación de pagar el interés correspondiente.

Por su parte, las multas e intereses por mora, generados por pago tardío de tributos, establecidas en el artículo 80 y 80 bis del Código Tributario, **tienen por disposición expresa del legislador naturaleza sancionatoria** y como tal, se encuentran establecidas bajo el Capítulo II del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios referente a los Ilícitos Tributarios, cuyo fin es crear en el contribuyente una percepción de riesgo, tendiente a desincentivar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria de realizar conductas en perjuicio del Fisco. En virtud de ese carácter

sancionatorio, necesariamente la multa se encuentra regida por reglas distintas a las que regulan lo concerniente a los intereses corrientes, debiendo sujetarse a principios que son propios del derecho penal, tales como el de legalidad (tipicidad) y debido proceso, entre otros. Dice en lo que interesan los artículos 80 y 80bis:

"Artículo 80.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria.

*Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, **deberán liquidar y 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 y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos, (.)" (Lo resaltado no es del original)*

"Artículo 80 bis. Morosidad en el pago del tributo. Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, **deberán liquidar y pagar una multa** equivalente a uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

*Esta **sanción** se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo, y en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma.(...)" (Lo resaltado no es del original).*

II. SOBRE EL FONDO.

Partiendo de la autonomía que ostentan las entidades municipales por disposición del artículo 170 de la Constitución Política, se afirma que éstas están dotadas de Poder Tributario, el cual tal y como reiteradamente lo ha manifestado la Sala Constitucional, permite a dichos gobiernos locales *"procurarse los ingresos necesarios y para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de los gobiernos locales, siempre que cumplan con los procedimientos legales necesarios, y se manifiesten en tributos que se sujeten a los principios constitucionales propios de esa materia."* (SCV-10357-2001. Lo resaltado no es del original).

Al lado de esa potestad tributaria, las municipalidades gozan de competencia tributaria para poder hacer efectivos los tributos de los cuales son acreedores, actuando para

ello como administración tributaria a la luz del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa dispone:

"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.(...)"

Se puede decir entonces, que las entidades municipales, en su condición de administración tributaria, tienen competencia para la recaudación y administración del tributo, y por ello ostentan el poder-deber de exigir a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria correspondiente.

Ahora bien, entratándose 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.

Sin perjuicio de lo expuesto, el legislador en el párrafo 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece el pago de intereses a cargo del contribuyente cuando el pago del impuesto no se realice en las fechas establecidas para ello, y para tal efecto remite al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la fijación de los mismos. Dice al respecto el párrafo 4°:

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

Por su parte, el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios - como bien se indicó- regula lo concerniente al pago de intereses a cargo del sujeto pasivo del impuesto cuando el pago ha sido efectuado fuera de los términos establecidos, mismos que son de naturaleza indemnizatoria. Ello permite afirmar entonces que, entratándose del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, las municipalidades están legitimadas para cobrar los intereses previstos en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando el tributo no se cancele dentro de las fechas establecidas. Pero tales intereses no deben confundirse con la multa prevista en los artículos 80 y 80bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...)"

Según lo resuelto en el dictamen de referencia, debe quedar claro, que las entidades municipales no pueden aplica por la vía supletoria, como lo dispone el artículo 69 del

Código Municipal, la sanción prevista en los artículos 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Partiendo de lo resuelto en el dictamen transcrito, procederemos a dar respuesta a las interrogantes planteadas.

En cuanto a la primera interrogante, referente a ¿Cuál fecha debe entenderse por extinguida la potestad para el cobro de multas?, habría que concluir que siendo el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal el órgano asesor por excelencia de las entidades municipales, conforme deriva de la Ley N° 4716 de 4 de mayo de 1970, la fecha a partir de la cual la municipalidad consultante debe aplicar lo resuelto en el dictamen C-176-2002 **es a partir de 12 de agosto de 2002 en que la Dirección Jurídica del IFAM emitió el oficio DJI-1229-2002, con carácter de circular**, para que los Concejos Municipales de todas las municipalidades del país tomaran nota de lo resuelto por la Procuraduría General en el dictamen de referencia.

Respecto a la segunda interrogante, de si ¿Es este pronunciamiento de acatamiento obligatorio para todas las Municipalidades?, valga indicar que siendo consecuentes con lo resuelto reiteradamente por la Procuraduría General de la República y teniendo en cuenta que de conformidad con el artículo 2 de nuestra Ley Orgánica (Ley N° 6815 27-9-82) los dictámenes emitidos constituyen jurisprudencia administrativa - misma que de conformidad con el artículo 7 de la Ley General de la Administración Pública permite interpretar, integrar y delimitar el ordenamiento jurídico- el dictamen C-176-2002 deviene en obligatorio para todas las entidades municipales del país, por cuanto resulta evidente que la prohibición de aplicar la sanción prevista en los artículos 80 y 80 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios deriva expresamente de dicho cuerpo normativo, al excluir de la aplicación del régimen sancionatorio previsto en el Título III, a todas aquellos órganos que no estén adscritos al Ministerio de Hacienda, y no precisamente del dictamen emitido por esta Procuraduría, mediante el cual, simplemente se aclaró el error en que estaban incurriendo las municipalidades al aplicar las disposiciones normativas de referencia.

Finalmente en relación con la tercera interrogante de si ¿ Existe en nuestro marco jurídico alguna norma que faculte el cobro de ese concepto, al menos en algunos tributos? , debe indicarse que ello depende de si la norma que crea el tributo a favor de la entidad municipal tipifica tal de sanción; de modo que corresponde al operar jurídico realizar el análisis correspondiente.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Lic. Juan Luis Montoya Segura
PROCURADOR TRIBUTARIO

5. Sobre el Pago de Multas e Intereses Generados por los Ajustes Tarifarios de los Impuestos Pagados por Adelantado a la Municipalidad

[Procuraduría General de la República]^{vi}

C-101-2009
3 de abril de 2009

Señor
José Manuel Ulate Avendaño
Alcalde Municipal
Municipalidad de Heredia

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio AMH-0362-2009 de fecha 17 de marzo del año en curso, mediante el cual requiere el criterio técnico-jurídico de la Procuraduría General sobre las siguientes interrogantes:

1. ¿Si un contribuyente paga voluntariamente – no por disposición del Gobierno Local – por adelantado en el primer trimestre el monto anual correspondiente a una tasa por servicios públicos que brinda el Municipio en los términos del artículo 74 del Código Municipal, se encuentra obligado o no al pago de los ajustes tarifarios que se aprueben por dichas tasas con posterioridad a ese pago adelantado y los eventuales intereses moratorios que se generen?
2. ¿Dentro de los incentivos tributarios facultados en el artículo 69 del Código Municipal, se puede contemplar la exención del pago de una tasa por servicios públicos municipales o de sus ajustes tarifarios?

En cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General, adjunta el oficio N° DAJ-768-2008 del 13 de noviembre del 2008 que corresponde al criterio jurídico de la Dirección Jurídica de la Municipalidad; y en el cual se concluye "...que el pago por adelantado de tasas por servicios municipales que hagan los contribuyentes, no impiden al Municipio cobrar los aumentos o los ajustes que posteriormente realice en los términos del artículo 74 del Código Municipal."

A efecto de evacuar la presente consulta, resulta menester analizar la normativa jurídica relacionada con el tema. El Capítulo II del Código Municipal regula lo concerniente a los ingresos municipales. Así del artículo 68 del Código Municipal en relación con el 169 y 170 de la Constitución Política, deriva la potestad tributaria de las corporaciones municipales, que le permite dotar a las corporaciones municipales de los ingresos necesarios para el cumplimiento de los fines que le son propios. Dispone el artículo 68:

“La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. Solo la municipalidad previa ley que la autorice, podrá dictar exoneraciones de los tributos señalados.”

El artículo 69 por su parte, regula no sólo la forma en que deben ser efectuados los pagos por concepto de tributos municipales, sino que incorpora una sanción administrativa por el incumplimiento del deber formal de pagar la obligación tributaria en tiempo, y faculta a las entidades municipales para otorgar incentivos a los contribuyentes que cumplan la obligación tributaria en tiempo. Dice al respecto el 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 cancelaran 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 los tributos generará multas e intereses moratorios, que se calcularán según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

El artículo 74 dispone cuales servicios municipales quedan afectos al pago de tributo, y regula la forma en cómo se fijarán las tasas y precios de dichos servicios públicos que preste. Dice al respecto el artículo 74:

“Por los servicios que preste, la municipalidad cobrará tasas y precios, que se fijarán tomando en consideración el costo efectivo más un diez por ciento (10%) de utilidad para desarrollarlos. Una vez fijados, entrarán en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.

Los usuarios deberán pagar por los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección de basuras, mantenimiento de parques y zonas verdes, servicio de policía municipal y cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano que se establezcan por ley, en el tanto se presten, aunque ellos no demuestren interés en tales servicios.

*Se cobrarán tasas por los servicios *(de policía municipal), y mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios. Los montos se fijarán tomando en consideración el costo efectivo de lo invertido por la municipalidad para mantener cada uno de los servicios urbanos. Dicho monto se incrementará en un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo; tal suma se cobrará proporcionalmente entre los*

contribuyentes del distrito, según la medida lineal de frente de propiedad. La municipalidad calculará cada tasa en forma anual y las cobrará en tractos trimestrales sobre saldo vencido. La municipalidad queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente, que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar de cada tasa.”

**(Por Resolución de la Sala Constitucional N° 10134-99, de las 11:00 horas, del 23 de diciembre de 1999, se anula de este párrafo la frase entre paréntesis)*

De la normativa transcrita interesa destacar los siguientes aspectos:

1. Que corresponde a las entidades municipales fijar los precios y tasas de los servicios municipales.
2. Que los servicios municipales se pagan por períodos vencidos por cuanto se parte del principio de prestación efectiva del servicio y deben cancelarse en un solo recibo para facilitar la labor de cobro.
3. Que el cálculo de las tasas se fijarán en forma anual, considerando el costo efectivo del servicio más un diez por ciento de utilidad para desarrollarlos y se puede cobrar en tractos trimestrales sobre saldos vencidos.
4. Que el pago de los tributos municipales fuera de los plazos establecidos por la municipalidad constituyen una infracción administrativa sancionada con el pago de una multa e intereses moratorios.
5. Que la municipalidad puede otorgar incentivos a los contribuyentes por pronto pago.

Teniendo en cuenta los anterior y a fin de dar respuesta la primera interrogante planteada por la municipalidad, debemos preguntarnos sí con fundamento en el anterior marco normativo, las municipalidades pueden cobrar a los contribuyentes que han pagado lo correspondiente a un período anual los ajustes de las tasas que hubiere realizado durante el año.

Si nos atenemos a la normativa analizada podemos advertir que no existe norma expresa que autorice a las entidades municipales a cobrar a los contribuyentes que hubieren pagado un período completo por concepto de servicios municipales, los ajustes de tasas que hubieren sido acordados con posterioridad. No obstante, si partimos del principio de que el precio de los servicios se calcula teniendo en cuenta el costo efectivo más un diez por ciento de utilidad para su desarrollo, y que dicha tasa debe ser calculada en forma anual y que se puede cobrar en cuotas trimestrales sobre saldo vencido, podemos afirmar entonces que tales ajustes puedan ser cobrados a quienes hubieren pagado el período completo, siempre y cuando el incremento o

ajuste en las tasas hubiera sido sometido a aprobación de la autoridad respectiva con anterioridad al período correspondiente y que al momento del pago no estuviere sido aprobado.

Debe tenerse presente sin embargo, que el no pago de tales ajustes al momento cancelar un período completo no puede ser imputable al contribuyente y por ende no puede catalogarse como incumplimiento de un deber formal a fin de aplicar las sanciones previstas en el artículo 69 del Código Municipal. Tales sanciones – a juicio de esta Procuraduría - se generarían si la entidad municipal hubiera realizado el cobro de los ajustes al contribuyente una vez aprobados, y éste rehusara pagarlos en el plazo otorgado.

En cuanto a la segunda interrogante, mediante la cual se pretende aclarar si dentro de los incentivos facultados por el artículo 69 del Código Municipal, se puede contemplar la exención del pago de una tasa por servicios públicos municipales o de sus ajustes tarifarios, procede el siguiente análisis:

Un incentivo tributario no necesariamente conlleva una exención, pues la exención constituye solamente uno de los instrumentos de política fiscal, que puede ser utilizado por la administración tributaria, a fin de incentivar actividades o conductas, con el propósito de alcanzar metas de naturaleza socioeconómica. En este sentido, a nivel doctrinal se ha indicado:

"En efecto, se puede ser exento, sin que el status consagre incentivo alguno, como incentivado tributariamente, sin tener la posición de exento, como ser incentivado mediante exenciones, por lo que en este último supuesto, la exención resulta conjugada y al adquirir relevancia práctica, consume el incentivo confundiéndose con éste.

...Los incentivos tributarios, procuran una conducta, una respuesta, un comportamiento, para lo cual utilizan medios, uno de los cuales, puede ser el de las exenciones, sin excluir a las bonificaciones, a los reintegros, a las reducciones de tasas, a la disminución de las bases de cálculo, a los pagos diferidos de las detracciones, a las inversiones, a las no sujeciones por exclusión de supuestos fácticos. (WASHINGTON LANZIANO. Teoría General de la Exención Tributaria, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979, pág.240).

Con la interrogante planteada, salta a la vista que la Municipalidad pretende motivar a los contribuyentes a la cancelación adelantada de sus obligaciones tributarias, otorgando como incentivo, la exención del pago de una tasa por servicios municipales, o de sus ajustes tarifarios. Sin embargo, a juicio de la Procuraduría General dicho incentivo no puede ser asimilado a una exención, toda vez que una de las características esenciales de la exención tributaria es que, aún produciéndose los supuestos fácticos establecidos por el ordenamiento como generadores de la

obligación tributaria (pago), ésta no llega a surgir. La doctrina mayoritaria es coincidente en afirmar que la exención es el resultado de ciertas normas que enervan el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, Sainz De Bujanda considera que la exención supone:

"1. La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria, y

2. La existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición".(SAINZ DE BUJANDA Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1986, pág.185). (El subrayado es nuestro).

En esta misma dirección, Washington Lanziano estima que:

"La exención tributaria, es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aún dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no le sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma". (WASHINGTON LANZIANO, Teoría General de la Exención Tributaria, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1979, pág.13).

Tampoco puede ignorarse que otras de las características esenciales de la exención tributaria es su naturaleza excepcional y al mismo tiempo general. Así, al establecerse una exención, no podrían considerarse exentos todos los sujetos o actividades que conforman el presupuesto de hecho que da lugar a la norma que crea el tributo, pues ello implicaría su desaparición, pero tampoco se debe caer en la particularización de los sujetos exentos, pues en este caso estaríamos frente a un privilegio. En este punto, resulta oportuno citar nuevamente a Washington Lanziano, quien al referirse a estas características señala:

"En consecuencia, someramente, se puede afirmar que se es exento, no por no devenir deudor de un tributo, ni porque lo diga sacramentalmente la ley que consagra la exención, sino cuando a raíz de una disposición legal excepcional, emerge para algunos el status con generalidad, exentivación que adquiere mayor trascendencia al producirse los soportes fácticos tributarios y no quedar sujetos y donde los mismos supuestos fácticos, puedan atribuirse a otros sujetos, cuya producción les hace nacer la obligación tributaria"(Ibid. P.259).

Si bien el artículo 69 del Código Municipal faculta a las entidades municipales para que otorguen incentivos a los contribuyentes que cancelen por adelantado los tributos municipales; en el caso de la propuesta Municipal, podemos afirmar que la exención del pago de una tasa no enervaría el nacimiento de la obligación tributaria, de forma

que los contribuyentes que cancelen los tributos correspondientes a todo el año en el primer trimestre, no pierden, por solo ese hecho su condición de sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, de personas obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 Código de Normas y Procedimientos Tributarios). No se produce tampoco el supuesto de la excepcionalidad, pues eventualmente todos los contribuyentes podrían resultar beneficiados, en tanto satisfagan el presupuesto de hecho señalado como requisito para disfrutar del beneficio, a saber: pagar las obligaciones tributarias de todo el año por adelantado.

No podemos interpretar entonces, que la potestad otorgada por el artículo 69 del Código Municipal a las entidades municipales les permite otorgar exenciones a determinados contribuyentes, por cuanto como bien lo dispone el artículo 68 del Código Municipal las exoneraciones pueden ser otorgadas por las municipalidades si hay una ley que lo autorice.

En el caso del artículo 69 el legislador en orden a la autonomía municipal y consecuentemente al poder con que esos entes cuentan para manejar los intereses locales y hacer efectivos los tributos, pensó en otros incentivos como el descuento por pronto pago, ante el cual, la relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor continúa vigente, no teniendo como efecto su desaparición, lo cual sí ocurre cuando nos encontramos ante una exención; incentivos que pueden establecerse mediante una resolución debidamente fundada y divulgada.

Con fundamento en todo lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que:

1. Los contribuyentes están obligados al pago de los ajustes tarifarios que se aprueben para las tasas que se paguen por concepto de servicios municipales, siempre y cuando éstos hubieren sido sometidos a aprobación por la autoridad respectiva antes del pago del período correspondiente y que al momento de efectuar el pago no estuviere aprobado.
2. La municipalidad no puede cobrar multas e intereses moratorios por los ajustes de tarifas, salvo que los mismos hubieren sido cobrados al contribuyente una vez aprobados y este rehusare pagarlos.

Con toda consideración suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura

PROCURADOR TRIBUTARIO

6. Un Caso Especial de Multa Generada en el Pago Tardío de Impuestos Municipales

[Procuraduría General de la República]^{vii}

22 de diciembre, 2011

C-334-2011

Licenciado

Gerardo Rojas Barrantes

Alcalde

Municipalidad de Flores

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República me refiero a su oficio AMF-AJ-CE-127-2011 de fecha 21 de junio del 2011, en el cual solicita criterio técnico jurídico sobre la siguiente interrogante:

“1. Las Multas (sic) en general y las multas por mora en materia tributaria municipal son inaplicables de conformidad con las consideraciones plasmadas en los dictámenes C-043-1997, C050-1999, C-125-2000, C-176-2002, este último aplicado al impuesto de patentes; sin embargo la Ley 7702 del 13 de octubre de 1997, “Ley de Patentes de la Municipalidad de Flores”, dispone en su cuerpo normativo que la declaración tardía genera la multa referida al inciso b) del artículo 79 (reformado) del Código de normas y Procedimientos Administrativos y además establece que cuando los sujetos pasivos de la obligación tributaria comentan ilícitos tributarios, incurrirán en las infracciones administrativas, tributarias y delitos tributarios según lo dispuesto por el Código adjetivo, siendo que la consulta va orientada a determinar si la Municipalidad de Flores, al tener una ley especial que remite a las normas supletorias del CNPT, puede aplicar las multa de dicho cuerpo normativo.”

Se adjunta a la consulta presentada el criterio legal AJ-014-C-2011 de fecha 18 de mayo del 2011, emitido por la Asesoría Legal de la Municipalidad de Flores, en el cual se llega a la siguiente conclusión:

“De modo tal que, es criterio de esta Asesoría Jurídica que en materia del impuesto de patentes en el Cantón de Flores, a la luz de la Ley 7702, es jurídicamente viable aplicar supletoriamente para el tema de infracciones y sanciones administrativas las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

I. SOBRE EL FONDO

La presente consulta tiene como objeto determinar si de conformidad con lo establecido en la Ley N° 7702 del 13 de octubre del 1997, Ley de Patentes de la Municipalidad de Flores, se puede aplicar supletoriamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto a lo que se refiere a las multas de este cuerpo normativo.

Tal y como se señala por parte del señor Alcalde, en anteriores oportunidades esta Procuraduría se ha pronunciado respecto a que en materia de multas e infracciones no son aplicables las disposiciones contenidas en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a los tributos de carácter municipal. Sobre el particular en el dictamen C-176-2002 del 5 de julio del 2002 se indicó:

"Partiendo de la autonomía que ostentan las entidades municipales por disposición del artículo 170 de la Constitución Política, se afirma que éstas están dotadas de Poder Tributario, el cual tal y como reiteradamente lo ha manifestado la Sala Constitucional, permite a dichos gobiernos locales "procurarse los ingresos necesarios y para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de los gobiernos locales, siempre que cumplan con los procedimientos legales necesarios, y se manifiesten en tributos que se sujeten a los principios constitucionales propios de esa materia." (SCV-10357-2001. Lo resaltado no es del original).

Al lado de esa potestad tributaria, las municipalidades gozan de competencia tributaria para poder hacer efectivos los tributos de los cuales son acreedores, actuando para ello como administración tributaria a la luz del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa dispone:

"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. (...)"

Se puede decir entonces, que las entidades municipales, en su condición de administración tributaria, tienen competencia para la recaudación y administración del tributo, y por ello ostentan el poder-deber de exigir a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria correspondiente.

Ahora bien, entratándose 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 los 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.

Sin perjuicio de lo expuesto, el legislador en el párrafo 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece el pago de intereses a cargo del contribuyente cuando el pago del impuesto no se realice en las fechas establecidas para ello, y para tal efecto remite al Código de Normas y Procedimientos Tributarios para la fijación de los mismos. Dice al respecto el párrafo 4°:

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

Por su parte, el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios - como bien se indicó- regula lo concerniente al pago de intereses a cargo del sujeto pasivo del impuesto cuando el pago ha sido efectuado fuera de los términos establecidos, mismos que son de naturaleza indemnizatoria. Ello permite afirmar entonces que, entratándose del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, las municipalidades están legitimadas para cobrar los intereses previstos en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando el tributo no se cancele dentro de las fechas establecidas. Pero tales intereses no deben confundirse con la multa prevista en los artículos 80 y 80bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios."

Con respecto a la Municipalidad de Flores debemos señalar que de conformidad con lo que establece la ley N° 7702 del 13 de octubre del 1997, "Ley de Patentes de la Municipalidad de Flores", los artículos 11 y 12 de este cuerpo legal remite a la aplicación del sistema de infracciones y sanciones previsto en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; disponen estos numerales:

"ARTÍCULO 11.- Apelaciones (...) Salvo lo expuesto en el párrafo anterior, el recargo por mora será el establecido en el artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A quien no presente en tiempo la declaración jurada a la Municipalidad, se le aplicará la multa referida en el inciso b) del artículo 79 del citado Código de Normas. (...)"

"ARTÍCULO 12.- Infracciones. Cuando los sujetos pasivos de la obligación tributaria cometan ilícitos tributarios, incurrirán en las infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios, en los términos prescritos y en cuanto sean aplicables al impuesto de patentes establecido en esta ley y en los artículos 65 a 98, ambos inclusive, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios."

De manera especial y excluyente de lo dispuesto en el citado Código, quien declare en forma falsa el monto de los ingresos o ventas producidas durante el período fiscal y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de la obligación tributaria, incurrirá en el

delito de perjurio, establecido en el artículo 309 del Código Penal, consecuentemente, se le aplicará la pena estipulada para ese delito en dicho Código”.

No obstante, del análisis de lo dispuesto por el legislador en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, después de la reforma introducida por el artículo 2 de la Ley N°7900 del 3 de agosto de 1999, podemos afirmar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, **la única Administración Tributaria facultada por la ley para la aplicación del Título III de este Código, son los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda.** Precisa el artículo 69 de cita:

“ARTÍCULO 69.-Concepto de Administración Tributaria. Para efectos del presente título III, la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda”. (La negrilla no es del original)

Así las cosas, si bien la Ley de Patentes de la Municipalidad de Flores dispone la utilización de las multas e infracciones que contiene el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el Título III, lo cierto del caso es que el propio legislador con la promulgación de la ley N° 7900 del 3 de agosto de 1999 (ley posterior a la ley de patentes de la Municipalidad de Flores) veda la posibilidad de que las entidades municipales puedan aplicar el régimen de infracciones y sanciones previsto en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al reservar su aplicación únicamente a los órganos adscritos al Ministerio de Hacienda, y es innegable que por la autonomía que ostentan las entidades municipales - que deriva del artículo 170 Constitucional -, estas no son órganos del Ministerio de Hacienda, como parece entenderlo la Asesoría de la entidad municipal consultante.

II. CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que la Municipalidad de Flores – pese a su condición de administración tributaria - no puede aplicar el régimen sancionatorio previsto en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuya aplicación el legislador la reserva expresamente a los órganos adscritos al Ministerio de Hacienda.

Atentamente,

Lic. Juan Luis Montoya Segura

Procurador Tributario

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7794 del treinta de abril de 1998. ***Código Municipal***. Vigente desde: 18/05/1998. Versión de la norma 21 de 21 del 07/05/2014. Datos de la Publicación: Gaceta N° 94 del 18/05/1998.

ⁱⁱ PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 15 del veintisiete de enero de dos mil.

ⁱⁱⁱ PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 125 del primero de junio de dos mil.

^{iv} PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 176 del cinco de julio de dos mil dos.

^v PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 72 del trece de marzo de dos mil tres.

^{vi} PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 101 del tres de marzo de dos mil nueve.

^{vii} PROCURADURÍA GENERAL DE LAL REPÚBLICA. Dictamen 334 del veintidós de diciembre de dos mil once.