

Licenciada  
Ericka Ugalde Camacho  
Comisión Permanente de Gobierno y Administración  
Asamblea Legislativa

Estimada señora:

Con la aprobación de la Sra. Procuradora General Adjunta de la República, me refiero a su oficio número CPEM-074-15 de 4 de agosto de 2015.

De previo, sírvase aceptar nuestras disculpas por la tardanza que ha tenido su atención, motivado en el volumen de trabajo que atiende esta Procuraduría.

#### I. OBJETO DE LA CONSULTA

La consultante solicita criterio en torno al proyecto de Ley tramitado bajo el expediente legislativo No. 19.479, denominado "Adición del artículo 30 bis a la Ley 4716, Ley de Organización y Funcionamiento del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal".

De previo a considerar el punto consultado, procede aclarar que la opinión que se emite no posee carácter vinculante, dado que se está ante una consulta planteada por una comisión de la Asamblea Legislativa, y no por la Administración Pública, de conformidad con lo estipulado en el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (Ley No. 6825 de 27 de setiembre de 1982, y sus reformas), por ende, se conoce su solicitud como una colaboración de éste Órgano Asesor a la importante labor que desempeña ese Órgano Legislativo.

#### II. CONTENIDO DEL PROYECTO CONSULTADO

El texto del proyecto consultado, consta de un artículo que pretende otorgar al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM) facultades para ejercer potestades de fiscalización y sancionatorias en la recaudación de los diversos tributos a él asignados.

El proyecto de ley consta de un artículo, que adiciona un artículo 30 bis a la Ley No. 4716, el cual indica:

"ARTÍCULO ÚNICO- Se adiciona un artículo 30 bis a la Ley de Organización y Funcionamiento del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, N.º 4716 del 9 de febrero de 1971 y sus reformas

"Artículo 30 bis.- Se constituye al IFAM como administración tributaria y en consecuencia tendrá facultades para ejercer fiscalización y control en la recaudación de los diversos tributos a él asignados y podrá intervenir en cualquier momento previa notificación al sujeto pasivo, dentro de los plazos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para asegurar el estricto cumplimiento de las normas legales que le otorgan recursos económicos. A efectos de fiscalizar la correcta aplicación de dichos tributos, el IFAM queda facultado para revisar los libros de contabilidad y sus anexos en lo concerniente a esos impuestos. Para ello, los sujetos pasivos deberán suministrar toda la información que permita determinar la naturaleza y cuantía de la obligación tributaria, relacionada con los tributos correspondientes al IFAM.

El IFAM, en su condición de Administración Tributaria, tendrá las facultades establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En cuanto a ilícitos tributarios el IFAM tendrá las facultades establecidas en el título III de dicho Código, en lo que se refiere a infracciones y sanciones administrativas. Cuando el IFAM, en la fase de fiscalización de los tributos que administra, tenga noticia de que se ha cometido un presunto delito, procederá a denunciarlo al Ministerio Público.

Para cumplir lo previsto en esta norma contará con la colaboración obligada de la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas y de los demás entes públicos."

Rige a partir de su publicación."

En la exposición de motivos del proyecto de ley de comentario, los señores diputados señalan la necesidad de dotar al IFAM de potestades de fiscalización y sancionatorias, a efecto de que ésta institución posea un papel activo y efectivo en la recaudación de los impuestos de los que es sujeto activo.

“(…) el IFAM enfrenta limitaciones para el ejercicio de su competencia tributaria, en tanto no tiene potestades sancionadoras como las indicadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en sus artículos 113 y 114, sino solamente la de fiscalización, lo cual lo obliga a determinar las obligaciones de los contribuyentes de manera presunta y no sobre una base cierta, por cuanto la información que se presenta por parte de las empresas obligadas tributarias y del Estado mismo, a través del Consejo Nacional de Producción CNP-Fanal, en muchos de los casos son incompletas, sin poder establecerles una sanción por las declaraciones eventualmente incompletas.

Además de la labor de fiscalización y efectuar el cobro de lo indicado por la Ley de Licores Ley N.º 10 y la Ley N.º 9036 del Inder, el IFAM, tiene establecido dentro de los artículos 4º y 5º, de su Ley de Organización y Funcionamiento N.º 4716, la finalidad de fortalecer al régimen municipal conforme las siguientes acciones y competencias:

- a) Conceder préstamos a las municipalidades a corto, mediano y largo plazo, para financiar proyectos de obras y servicios municipales y supervisar su aplicación.
- b) Servir de agente financiero a las municipalidades y avalar, préstamos que aquellas contraten con entidades financieras nacionales, internacionales o extranjeras, como las operaciones de compras y las contrataciones por obras y servicios locales o regionales.
- c) Prestar asistencia técnica a las municipalidades para elaborar y ejecutar proyectos de obras y servicios públicos, locales y regionales.
- d) Mantener programas permanentes de adiestramiento para regidores y personal municipal; y cooperar en el reclutamiento y selección de este.
- e) Realizar investigaciones y divulgar ideas y prácticas que contribuyan al mejoramiento del régimen municipal.
- f) Administrar aquellas obras o servicios públicos municipales o intermunicipales, cuando una o varias municipalidades así lo soliciten y el IFAM lo estime conveniente.
- g) Coordinarse con otros organismos, nacionales o internacionales, para fortalecer su propia eficiencia y buscar soluciones para los problemas específicos de las municipalidades.
- h) Cualesquiera otras que le asigne la ley o que resulten de su propia naturaleza y finalidades.

Para que el IFAM ejerza sus competencias tributarias en beneficio de las municipalidades del país, este Instituto requiere de potestades sancionadoras, como las indicadas en el artículo 69 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a efecto de hacerlas efectivas en beneficio del régimen municipal costarricense.

En razón de lo expuesto, se propone a consideración de las señoras diputadas y los señores diputados, el presente proyecto de modificación a la Ley N.º 4716, Ley de Organización y Funcionamiento del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, adicionando un artículo 30 bis a la indicada ley.(…)”

Conforme a lo indicado, el proyecto propone lo siguiente:

- Constituir al IFAM como administración tributaria.
- Concederle facultades para ejercer fiscalización y control en la recaudación de los diversos tributos a él asignados.
- Intervenir en cualquier momento previa notificación al sujeto pasivo, dentro de los plazos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para asegurar el estricto cumplimiento de las normas legales que le otorgan recursos económicos.
- Lo faculta para revisar los libros de contabilidad y sus anexos en lo concerniente con los tributos correspondientes al IFAM.
- Le concede las facultades establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Respecto a ilícitos tributarios el IFAM tendrá las facultades establecidas en el título III de dicho Código, en lo que se refiere a infracciones y sanciones administrativas.
- En cuanto a delitos tributarios, procederá a denunciarlo al Ministerio Público.

En vista del contenido del proyecto consultado, conviene señalar en qué consiste la potestad tributaria del Estado. Al respecto, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia N° 871-F-2007 de las diez horas cincuenta y cinco minutos del cuatro de diciembre de dos mil siete, señaló sobre la potestad tributaria del Estado y las facultades de fiscalización, lo siguiente:

**“III.- Potestad tributaria del Estado.** Previo a resolver el recurso, estima esta Sala pertinente realizar algunas consideraciones generales. La potestad tributaria, se ha definido como aquella facultad del Estado, de exigir contribuciones o conceder excepciones a personas o bienes que se ubican en su jurisdicción. Es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario. Entre sus principios constitucionales, están el de Legalidad o Reserva de Ley, el de Igualdad, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben provenir de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben comprender de forma integral a todas las personas o bienes previstos en la norma y no sólo a una parte de ellos, y debe velarse de no ser de tal intensidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, y 121 inciso 13, de la Constitución Política). De tal forma que, constituye una obligación de todos de pagar las cargas públicas establecidas, con la idea de contribuir según la capacidad económica con los gastos públicos, deber que tiene rango constitucional en los términos de los artículos 18 y 19. Mandato que vincula no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que si los primeros están obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad los otros están obligados, a exigirla en condiciones de igualdad a quienes, cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a una carga determinada. Es a través del Estado que los miembros de una colectividad participan en el sostenimiento de las cargas públicas. Persigue la obtención del dinero necesario con el objeto de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones, a través de una variada gama de medios de los que se sirve para el logro de sus objetivos.

**I. La fiscalización tributaria.** De esta potestad del Estado, deriva una de igual importancia que la complementa, la labor de fiscalización, actividad tendiente al control y vigilancia del cumplimiento de la normativa de la materia mediante actos de prevención, indagación, y sanción, en procura de comprobar y verificar las diversas informaciones suministradas por los obligados. Así, investiga los hechos generadores que no han sido declarados o lo han sido en forma parcial. Tiene por objeto combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal. Por tanto, se orienta a aplicar de manera efectiva el derecho tributario material. Su norte, es averiguar y dejar claro los hechos relevantes a los efectos de aplicar el tributo, investigar los supuestos con impacto tributario y de esta forma, llegar a un conocimiento exacto de la realidad. A tal efecto, el CNPT le otorga diversas posibilidades de actuación, colocándola en distintas situaciones jurídicas de poder - deber (como titular de diversas facultades y potestades), en los casos y formas por él previstos. Las ejerce frente a los administrados, quienes se encuentran en una situación jurídica de deber o sujeción que se concreta en no impedir a la Administración el ejercicio de las facultades de las cuales es titular; que se materializa en un hacer, no hacer o dar aquello a que están obligados de conformidad con el Ordenamiento Jurídico. Existe una obligación principal determinada por el pago del tributo, y otras de carácter secundario, cuyo cumplimiento facilitan el logro y realización de aquella. Por vía de ejemplo, pueden citarse, entre otras, el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes relevantes, llevar libros de contabilidad y demás documentos y justificantes, consentir la práctica de inspecciones y comprobaciones relacionadas con el hecho imponible, bien sea por el sujeto pasivo, o por otros ajenos a la obligación tributaria material (numerales 99 a 117 del CNPT). Así el cumplimiento de las normas tributarias en general y compromisos formales en particular, constituyen el eje central para el correcto funcionamiento de la totalidad del sistema tributario. La labor fiscalizadora, puede contemplarse desde una triple perspectiva: orgánica: como el conjunto de órganos de la Administración; funcional: en tanto está dirigida al control de la aplicación de las normas tributarias; y procedimental: que comprende los procesos a través de los cuales los órganos desempeñan esa labor. Desde este plano, es una etapa de actuaciones, tendiente a investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones como medio de prueba que por lo general, culmina con una liquidación del impuesto pero que podría también desembocar en un procedimiento sancionador, e incluso penal. Este tipo de acciones se realizan entre otros, a través del examen de documentos, libros, registros contables, facturas, justificaciones, correspondencia trascendente, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como por medio de la inspección de locales, citación de sujetos pasivos o terceros, y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse o que sea necesario para determinar el hecho y su correlativa obligación tributaria. Con fundamento en lo anterior, es que debe interpretarse el numeral 103 del Código de la materia, por lo que la frase, “por todos los medios y procedimientos legales”, no es, como ya se dijo, una cláusula abierta en la medida en que no puede ser ejercida sin atención a la finalidad objetiva a que debe servir. A pesar de esa amplia gama de posibilidades, para realizar una fiscalización, es insoslayable que los órganos administrativos actúen dentro de los límites de su competencia, la cual en todo caso es irrenunciable. Por otra parte, y aunque no es la única forma de iniciar un proceso de fiscalización, es normal que sea por iniciativa propia, seleccionando a los sujetos pasivos, mediante criterios objetivos (artículo 106 ibídem). En desarrollo de esa potestad y por disponerlo así la Ley de Justicia Tributaria no. 7535 de agosto de 1995, se emitió el Decreto Ejecutivo no. 25925-H del 13 de marzo de 1997, Reglamento sobre Criterios

Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización. Igualmente, en aras de contar con instrumentos ágiles y efectivos para su cumplimiento, se dictó el Decreto Ejecutivo no. 29264-H del 24 de enero del 2001, Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. En este sentido, es claro que la entrada en vigencia de esas reformas legales fueron condicionadas a la emisión de un reglamento, como norma de ejecución, dirigida a posibilitar su plena aplicación y, por ende, a permitir en forma satisfactoria el cumplimiento de los fines que el legislador consagró al reformar el Código. Otra circunstancia importante sobre la naturaleza que se otorga a ese Reglamento Ejecutivo, es que el original, Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, emitido mediante el Decreto Ejecutivo no. 25.049-H del 26 de marzo de 1996, fue derogado en la Ley no. 7900 del 3 de agosto de 1999, que modificó el Código de la materia. En todo caso, es menester indicar que, cualquier contribuyente puede ser objeto de un proceso de fiscalización. La importancia en torno a esta función que realizan las Administraciones Tributarias, es con fundamento en lo dispuesto en los mismos artículos de la Constitución Política que le dan sustento a la potestad tributaria del Estado; de manera que se trata de una competencia dada por mandato constitucional, por lo que se trata de una tarea que el legislador no puede desconocer, rebajar, disminuir, suprimir o atribuírsela a otros órganos públicos, y más bien está en la obligación de reconocer a fin de no quebrantar las normas y principios constitucionales que rigen esta materia. En igual sentido, tampoco el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para crear disposiciones de carácter general que puedan vaciarla de contenido. Es así como estas competencias, aún cuando tienen su origen en las normas constitucionales, están desarrolladas en las leyes y reglamentos, tales como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley de Justicia Tributaria, los reglamentos antes mencionados, entre otros. Por ello, la labor de fiscalización en materia tributaria faculta a las Administraciones competentes a ejercer control en todos los ámbitos que le conciernen, esto es, combatir la evasión y reprimir el fraude fiscal, con una clara orientación de que se aplique de forma efectiva el derecho tributario." (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia N° 871-F-2007 de las diez horas cincuenta y cinco minutos del cuatro de diciembre de dos mil siete. Lo resaltado no es del original).

Como se advierte, la potestad tributaria consiste en la facultad de la Administración de imponer cargas impositivas y exoneraciones. Para tal efecto, puede ejercer la potestad de fiscalización que comprende actos de verificación y sanción.

En lo que es objeto de consulta, el proyecto de ley en cuestión, indica que constituye al IFAM en Administración Tributaria, respecto de los impuestos cuyo destino se le asigna. No obstante, debe señalarse que el IFAM ha venido desarrollando funciones de Administración Tributaria respecto de los impuestos cuyo destino se ha fijado a su favor, de suerte que, se le reconoce como administración tributaria descentralizada.

Así se desprende de la resolución dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, N° 4275-2010 de las nueve horas con cincuenta minutos del quince de noviembre del dos mil diez, en la que se reconoce al IFAM como Administración Tributaria, con facultades de percepción y administración de los impuestos asignados a su favor:

**III- CONDICIONES DE LA LESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA:** Ahora bien, en materia tributaria, la lesividad, además de las regulaciones que establecen las normas referidas en el considerando anterior, se encuentra regulada en el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, reformado por el artículo 201 inciso 3) del Código Contencioso Administrativo, que dispone: (...) **a)** Cuando la Administración Tributaria Central encargada al Ministerio de Hacienda y a las Administraciones Tributarias dependientes, se encuentran disconformes con una resolución emanada del Tribunal Fiscal Administrativo, al formar parte este jerarca impropio de la estructura administrativa de la Administración Pública Central, la impugnación de esa conducta ante la jurisdicción contenciosa administrativa debe hacerse siguiendo los presupuestos de un proceso contencioso administrativo de lesividad (34 del CPCA), ya que las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo son actos propios y firmes, específicamente del Ministerio de Hacienda. Por ello, el Ministro de Hacienda, como superior jerárquico supremo de la Administración Tributaria Central, debe declarar lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que considere es contraria al ordenamiento jurídico, al resolver un recurso de apelación que se presente contra lo resuelto por la Administración Tributaria Central. Precisamente, es criterio de este Tribunal que el párrafo segundo del artículo anteriormente citado, cuando indica "(...) para ello, deberá adjuntar la autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de la Administración Tributaria."; se está refiriendo a que el Ministro de Hacienda debe dictar un acto que declare lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado, la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que no le es favorable a lo resuelto por la misma Administración Tributaria Central. Es decir, el párrafo indicado, está haciendo referencia a que la declaratoria de lesividad de una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que viene a perjudicar lo resuelto por la Administración Tributaria Central, debe ser realizada por el Ministro de Hacienda, contando éste con un informe motivado previo que indique las razones por las que se estima conveniente impugnar la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, que sería un criterio técnico tributario emanado de los órganos internos de la Administración Tributaria Central. Asimismo, también debe adjuntarse previamente un dictamen del órgano legal correspondiente, criterio técnico legal elaborado por el respectivo

Departamento Legal del Ministerio de Hacienda. En general, lo indicado al final del párrafo segundo del numeral 165, está haciendo referencia únicamente a la Administración Tributaria Central, no a las Administraciones Tributarias Descentralizadas, ya que éstas tienen reglas distintas para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo;

**b)** El artículo citado del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al hablar de la dependencia o institución encargada de aplicar el tributo, está distinguiendo dos tipos de administraciones tributarias, que serían la Administración Tributaria Central, encargada especialmente al Ministerio de Hacienda y las Administraciones Tributarias Descentralizadas, que por disposición de distintas leyes especiales, tienen encomendadas la fiscalización y recaudación de ciertos tributos, separados a los recaudados por la Administración Tributaria Central. Precisamente, en el caso que nos ocupa, el IFAM es una Administración Tributaria Descentralizada que se encuentra encargada de recaudar el 10% del Impuesto a los Licores. Ahora bien, las Administraciones Tributarias Descentralizadas al emitir resoluciones concernientes a los tributos que administran, las personas disconformes con lo resuelto pueden facultativamente acudir al recurso de apelación ante el jerarca impropio que sería el Tribunal Fiscal Administrativo. Si lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo es desfavorable a los intereses de la Administración Tributaria Descentralizada, ésta puede acudir al proceso contencioso administrativo de conocimiento común y no debe hacerlo por medio de un proceso de lesividad, como si es el caso de la Administración Tributaria Central. Esto se debe a que el Tribunal Fiscal Administrativo pertenece a la estructura administrativa de la Administración Pública Central y no a la Descentralizada. Lo que significa que cuando el indicado Tribunal resuelve un recurso de apelación que desfavorece a una Administración Tributaria Descentralizada, por ende, un ente público, ese acto no les propio a esta última, por lo que no requiere declararlo lesivo, ya que no es su propio acto. Además, el superior jerárquico supremo del Tribunal Fiscal Administrativo sería el Ministro de Hacienda y no el jerarca supremo de la Administración Tributaria Descentralizada. Esto significa, que el jerarca supremo de una Administración Tributaria Descentralizada, no es competente para declarar lesiva una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, esto según lo dispuesto en el artículo 34 del Código Procesal Contencioso Administrativo en relación al numeral 129 de la Ley General de la Administración Pública, siendo que no existe relación jerárquica alguna. En este mismo sentido, una Administración Tributaria Descentralizada, tiene legitimación activa para impugnar directamente ante esta jurisdicción lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, por medio de lo indicado en el artículo 10 incisos 1) a), e) y 4) del Código Procesal Contencioso Administrativo. Es decir, amparados bajo la legitimación general que tiene cualquier sujeto de derecho privado y público de impugnar conductas administrativas que les sean perjudiciales a sus intereses. Precisamente, cuando una Administración Tributaria Descentralizada impugna una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, lo que se interpone es un típico proceso contencioso administrativo interadministrativo, en el cual la parte actora será la Administración Tributaria Descentralizada y la demandada el Estado representado por la Procuraduría General de la República;

**3)** Precisamente, el tercer párrafo del numeral 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, viene a confirmar lo expuesto anteriormente. Nótese, que ese último párrafo hace referencia a que el órgano o la entidad encargada de aplicar el tributo deberá presentar al Ministerio de Hacienda (entiéndase al Ministro de esa cartera como superior jerárquico de la Administración Tributaria Central), o autoridad (superior jerárquico de la Administración Tributaria Descentralizada, por ejemplo en el caso del IFAM su Junta Directiva), dos informes, que serían los siguientes: **a.** Informe técnico tributario que explique los motivos por los que se estima adecuado impugnar la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo; **b.** Informe o dictamen del órgano legal correspondiente. Es decir, dictamen legal en el caso del Ministerio de Hacienda de su departamento o asesoría legal, Así como el departamento legal de la respectiva Administración Tributaria Descentralizada. Justamente, estos informes servirán de base para que en el caso de la Administración Tributaria Central, entiéndase el Ministerio de Hacienda, emita el acto administrativo que declara lesivo a los intereses públicos fiscales y económicos del Estado la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que le resultó perjudicial. Ahora, el camino procesal en el caso de la Administración Tributaria Central será el cumplir las disposiciones del artículo 34 del Código Procesal Contencioso Administrativo. Por su parte, en los casos de las Administraciones Tributarias Descentralizadas, los informes indicados son necesarios para que sus respectivos superiores jerárquicos tomen la decisión de impugnar lo resuelto en su perjuicio por parte del Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso administrativo común interadministrativo entablado en contra del Estado. En consecuencia, queda claro que la Administración Tributaria Central solo puede impugnar una resolución desfavorable del Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso administrativo de lesividad, cumpliendo con los presupuestos establecidos en el citado artículo 34 en relación al 10 inciso 5), ambos del Código Procesal Contencioso Administrativo. Por otro lado, las Administraciones Tributarias Descentralizadas, pueden impugnar lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo por medio de un proceso contencioso administrativo común interadministrativo”.

Así las cosas, de acuerdo a la lectura del fallo que precede, es claro que el IFAM ya se constituye como Administración Tributaria descentralizada, por lo que la norma propuesta en el proyecto, únicamente reafirmaría tal carácter.

Luego, se estima pertinente que el artículo propuesto precise la frase “tributos a él asignados”, indicando a cuáles impuestos refiere.

En ese sentido, debemos señalar que las fuentes de financiamiento del IFAM, se mencionan en el numeral 30 de la ley No. 4716 -en relación con el numeral 52 de esa misma ley-, que refiere al impuesto sobre la venta de licores regulado en los numerales 36 y siguientes de la Ley de Licores No. 10 de 7 de octubre de 1936, y sus reformas; tributo que el IFAM percibe, administra, y distribuye.

Al respecto, la Ley de Licores, No. 10, se mantiene vigente en la regulación del impuesto a licores, y dispone lo siguiente:

**Artículo 36.-** Créase un impuesto sobre el expendio de licores, tanto nacionales como extranjeros y sobre la cerveza extranjera, el cual será pagado por los patentados de licores a que se refiere esta ley, no permitiéndose en forma alguna su traslación al público consumidor.

**Artículo 37.** El impuesto sobre los licores nacionales será del diez por ciento (10%) sobre el precio de la venta del productor, excluido el correspondiente impuesto de ventas. Asimismo, los licores y las cervezas extranjeros pagarán por concepto de impuesto el diez por ciento (10%) sobre el costo total de importación.

**Artículo 38.-** El impuesto sobre los licores del país será retenido por la Fábrica Nacional de Licores, al momento de efectuar la venta, indicándose en las respectivas facturas el monto de la imposición. Al fin de cada mes, girará el total del impuesto recaudado al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.

**Artículo 39.-** El impuesto de licores y cerveza extranjeros será tasado por la aduana y cobrado por el Banco Central, el cual deberá girar trimestralmente al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal el total de lo recaudado en ese período.

**Artículo 40.-**

Del total recibido por el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM), de acuerdo con los artículos anteriores, corresponde a este un cincuenta por ciento (50%) para los fines del inciso a) del artículo 30 de su ley constitutiva; el otro cincuenta por ciento (50%) se distribuirá entre las municipalidades del país, acreditándole a cada una lo que le corresponde en una cuenta especial, de acuerdo con los siguientes criterios:

Tratándose de los licores a que se refieren los artículos 38 y 39, deberá acreditarse un cincuenta por ciento (50%) a todas las municipalidades en proporción a la población de cada cantón, de conformidad con el informe dado por la Dirección General de Estadística y Censos, de fecha más próxima al 1° de enero de cada año. El cincuenta por ciento (50%) restante será distribuido a las siguientes instituciones, en los porcentajes que se señalan a continuación:

Cuarenta por ciento (40%) a la Unión Nacional de Gobiernos Locales (UNGL).

Diez por ciento (10%) a la Asociación Nacional de Alcaldías e Intendencias (ANAI).

Diez por ciento (10%) a la Red de Mujeres Municipalistas (Recomm).

Cuarenta por ciento (40%) al Instituto de Formación y Capacitación Municipal y Desarrollo Local de la Universidad Estatal a Distancia, el cual se destinará exclusivamente a capacitación.

En caso de inactividad o disolución de alguna de las entidades señaladas, el monto correspondiente se distribuirá en partes iguales para cada institución de las que se encuentren en funcionamiento. (Así reformado por el artículo 27 de la ley N° 9047 del 25 de junio del 2012, "Regulación y Comercialización de bebidas con contenido alcohólico")

Sobre este impuesto, la jurisdicción contenciosa reconoce la calidad de sujeto activo que ostenta el IFAM:

**“(…) Acerca del impuesto sobre los licores nacionales y extranjeros.** De inicio es necesario establecer algunas precisiones sobre este tributo, toda vez que es en torno al cual gira esta litis. En este sentido, el artículo 36 de la Ley de Licores, número 10, de 7 de octubre de 1936 dispone la creación de un impuesto sobre el expendio de licores, tanto nacionales como extranjeros y sobre la cerveza extranjera, el cual será pagado por los patentados de licores a que se refiere esta ley, no permitiéndose en forma alguna su traslación al consumidor. Por su parte, el numeral 37 de la misma ley establece que la tarifa del impuesto sobre los licores nacionales será del 10% sobre el precio de venta del productor, excluido el correspondiente impuesto de ventas. Indica también que los licores y cervezas extranjeras pagarán por concepto de impuesto el 10% sobre el costo total de importación. Finalmente, señala que los ingresos que perciban las municipalidades, según lo dispuesto en este artículo (párrafo segundo y tercero), serán destinados exclusivamente al plan de lotificación, a que se refiere el inciso 4) del artículo 4 del Código Municipal. Ahora bien, los artículos 38 y 40 señalan que el IFAM es el sujeto activo de ese tributo. De esta forma es claro que todas esas normas regulan los elementos del tributo, exigencia indispensable que se deriva del Principio de Legalidad Tributario que regula el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por lo que se discute, interesa referirnos a la base imponible, toda vez que sobre su determinación se centra una parte del objeto de esta litis.”. **Tribunal Contencioso Administrativo** y Civil de Hacienda, Sección Sexta, No. 203 -20 11-VI de las quince horas cuarenta y cinco minutos del veintiséis de setiembre de dos mil once. Confirmada por Sala Primera de Corte Suprema de Justicia en sentencia No. 001566-F-S1-2012

Además del impuesto antes indicado, dispuesto en la Ley de Licores No.10 de 7 de octubre de 1936, el IFAM es administrador del impuesto específico sobre la producción y venta de cerveza nacional, establecido en la Ley No. 9036,

denominada "Ley de Transformación del Instituto de Desarrollo Agrario (IDA) en el Instituto de Desarrollo Rural (INDER).

Como se deriva de lo indicado, el IFAM se constituye en una administración tributaria descentralizada, en relación con los impuestos antes indicados y de los que es receptor y administrador.

En esa línea, de la lectura de la exposición de motivos del proyecto objeto de consulta, se desprende que más allá de la constitución del IFAM como administración Tributaria, lo que pretende es dotar a dicho Instituto de potestades de fiscalización y sanción respecto de los tributos que percibe y administra, de suerte que, se recomienda precisar la redacción del artículo propuesto en ese sentido.

Asimismo, el proyecto, supone una situación de fondo que debe ser analizada, y es sí el IFAM cuenta con capacidad técnica para asumir las potestades de fiscalización y sancionatorias que se propone conceder, lo que implica no solo un tema de creación de estructura, sino además, contar con personal capacitado en las nuevas potestades que se le concede; aspecto que supone un costo económico.

En ese sentido, el proyecto de ley prevé que el IFAM contará con la colaboración "obligada" de la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas y demás entes públicos.

No obstante, debe indicarse que la relación de colaboración se refiere a una acción de ayuda, coordinada con base en intereses concurrentes y para el buen desarrollo del fin público de manera que, resulta en sí misma contradictoria la imposición de una "colaboración obligatoria", siendo más preciso el concepto de coordinación, máxime tratándose de una relación entre una institución autónoma como el IFAM (artículo 2 de la Ley No. 4716) en relación órgano del Ministerio de Hacienda.

Sobre el deber de coordinación y cooperación interinstitucional, este Órgano Asesor señaló en el dictamen No. C-272-2011 de 7 de noviembre de 2011, lo siguiente:

#### "EN ORDEN AL DEBER DE COORDINACION DE LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS

Indudablemente existe un principio de coordinación que debe articular la actividad administrativa y que vincula con especial intensidad a los órganos administrativos integrados dentro del Poder Ejecutivo, pero que también alcanza a la Administración Descentralizada.

Este principio de coordinación tiene su base constitucional en diversas disposiciones de la Ley Fundamental.

En este sentido, debe advertirse en primer lugar, que ya desde el numeral 140, inciso 8, de la Constitución (CPCR) se establece una potestad general del Poder Ejecutivo de vigilar el buen funcionamiento de los servicios y dependencias administrativas. Potestad que, como es natural, comprende de forma necesaria un deber correlativo de las Administraciones Públicas de coordinar el ejercicio de sus competencias. (...)

Ahora bien, debe advertirse que el principio de coordinación no implica que la autoridad rectora deba o pueda sustituir a los otros órganos o entes en el ejercicio de las competencias que le son propias. Por su claridad, transcribimos el dictamen C-156-2005 de 28 de abril de 2005:

"Sobre el deber de coordinación, en el dictamen C-070-2004 de 26 de febrero del 2004, indicamos lo siguiente:

*"(...) En primer término, debemos agregar que la Procuraduría General de la República no desconoce la actividad de coordinación que le impone el ordenamiento jurídico a los órganos y entes públicos. Esta potestad y actividad está reconocida en nuestra Ley General de la Administración Pública, entre otros, en los numerales 26, 27 y 28. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha desarrollado el concepto, aunque referido al ámbito municipal, al indicar, en el voto n.º 5445-99, lo siguiente:*

*' Definida la competencia material de la municipalidad en una circunscripción territorial determinada, queda claro que habrá cometidos que por su naturaleza son exclusivamente municipales, a la par de otros que pueden ser reputados nacionales o estatales; por ello es esencial definir la forma de cooperación de atribuciones que resulta inevitable, puesto que la capacidad pública de las municipalidades es local, y la del Estado y los demás entes, nacional; de donde resulta que el territorio municipal es simultáneamente estatal e institucional, en la medida en que lo exijan las circunstancias. Es decir, las municipalidades pueden*

*compartir sus competencias con la Administración Pública en general, relación que debe desenvolverse en los términos como está definida en la ley (artículo 5 del Código Municipal anterior, artículo 7 del nuevo Código), que establece la obligación de 'coordinación' entre la municipalidades y las instituciones públicas que concurren en el desempeño de sus competencias, para evitar duplicaciones de esfuerzos y contradicciones, sobre todo, porque sólo la coordinación voluntaria es compatible con la autonomía municipal por ser su expresión. En otros términos, la municipalidad está llamada a entrar en relaciones de cooperación con otros entes públicos, y viceversa, dado el carácter concurrente o coincidente -en muchos casos-, de intereses en torno a un asunto concreto. En la doctrina, la coordinación es definida a*

partir de la existencia de varios centros independientes de acción, cada uno con cometidos y poderes de decisión propios, y eventualmente discrepantes; pese a ello, debe existir una comunidad de fines por materia, pero por concurrencia, en cuanto sea común el objeto receptor de los resultados finales de la actividad y de los actos de cada uno. De manera que la coordinación es la ordenación de las relaciones entre estas diversas actividades independientes, que se hace cargo de esa concurrencia en un mismo objeto o entidad, para hacerla útil a un plan público global, sin suprimir la independencia recíproca de los sujetos agentes. Como no hay una relación de jerarquía de las instituciones descentralizadas, ni del Estado mismo en relación con las municipalidades, no es posible la imposición a éstas de determinadas conductas, con lo cual surge el imprescindible 'concierto' interinstitucional, en sentido estricto, en cuanto los centros autónomos e independientes de acción se ponen de acuerdo sobre ese esquema preventivo y global, en el que cada uno cumple un papel con vista en una misión confiada a los otros. Así, las relaciones de las municipalidades con los otros entes públicos, sólo pueden llevarse a cabo en un plano de igualdad, que den como resultado formas pactadas de coordinación, con exclusión de cualquier forma imperativa en detrimento de su autonomía, que permita sujetar a los entes corporativos a un esquema de coordinación sin su voluntad o contra ella; pero que sí admite la necesaria subordinación de estos entes al Estado y en interés de éste (a través de la "tutela administrativa" del Estado, y específicamente, en la **función de control la legalidad que a éste compete, con potestades de vigilancia general sobre todo el sector**)."

Efectivamente, a pesar de la importancia y relevancia que el principio de coordinación ostenta en el Derecho de la Organización Administrativa – particularmente en orden a evitar duplicidades innecesarias y al buen uso de los recursos económicos de la Administración –, es un punto pacífico que este instituto lo que persigue es la integración de diversas competencias – todas dentro de un mismo sistema – para evitar contradicciones o disfunciones, pero con pleno respeto de las competencias ajenas. A modo de referencia, puede tomarse en cuenta lo indicado por el Tribunal Constitucional español en su sentencia 32/1983 de 17 de mayo de 1983 – doctrina reiterada en la sentencia 31/2010 de 16 de julio de 2010:

"La coordinación persigue la integración de la diversidad de partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impediría o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema."

Debe insistirse. Las relaciones de coordinación si bien integran, no implican la sustitución de las competencias de los órganos o entes sujetos a coordinación, como tampoco conlleva a un vaciamiento de su contenido competencial. Al respecto, citamos a DIAZ RICCI:

"En efecto, el concepto de coordinación en tanto vínculo de ejercicio competencial debe emanar de la segunda acepción mencionada, por establecer una diferencia específica, la que puede ser definida como la facultad de intervenir con potestad propia, en el ejercicio de competencias ajenas, pero sin vaciarlas de su contenido sino respetándolas."(DIEZ RICCI, RAUL. RELACIONES GUBERNAMENTALES DE COOPERACION. EDIAR, Buenos Aires.2009. P. 257)

La tesis expuesta ha sido también la observada por la Sala Constitucional. Por su claridad transcribimos en lo conducente el voto N.º 5445-1999 de las 14:30 horas del 14 de julio de 1999 – ponencia del entonces magistrado SANCHO GONZALEZ-:

"En la doctrina, la coordinación es definida a partir de la existencia de varios centros independientes de acción, cada uno con cometidos y poderes de decisión propios, y eventualmente discrepantes; pese a ello, debe existir una comunidad de fines por materia, pero por concurrencia, en cuanto sea común el objeto receptor de los resultados finales de la actividad y de los actos de cada uno. De manera que la coordinación es la ordenación de las relaciones entre estas diversas actividades independientes, que se hace cargo de esa concurrencia en un mismo objeto o entidad, para hacerla útil a un plan público global, sin suprimir la independencia recíproca de los sujetos agentes."

En definitiva, es claro que el principio de coordinación, implica un mecanismo que otorgue participación a los órganos y entes con competencias concurrentes, de tal manera que la política o acción coordinada no sea el producto de la coacción de la autoridad rectora. (Ver ROJAS CHAVES, MAGDA. El Poder Ejecutivo en Costa Rica. Juricentro. 1997. P. 260)." (Lo resaltado no es del original).

Tal y como se desprende de la anterior transcripción, la coordinación procura la ordenación de las relaciones entre diversas actividades independientes, sin suprimir la independencia recíproca de los sujetos intervinientes, por ello, no es posible la imposición a éstos de determinadas conductas, con lo cual debe existir el 'concierto' interinstitucional, para lograr el acuerdo. De ahí, que la imposición de una "colaboración obligatoria" –como indica el proyecto objeto de consulta- no se ajuste a los parámetros a los que hace referencia el criterio supra transcrito.



Así las cosas, en vista de la “colaboración obligatoria” que se pretende imponer a la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Aduanas a favor del IFAM, se recomienda consultar al Ministerio de Hacienda el proyecto de comentario. Tómese en cuenta, que bien podrían existir criterios contrapuestos en temas de interés para las instituciones referidas.

Finalmente, al indicar el artículo propuesto que la “colaboración obligada” se impone a la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Aduanas “y de los demás entes públicos”, resulta pertinente precisar a qué otros entes públicos hace referencia la norma propuesta.

### **III. CONCLUSIÓN**

De conformidad con lo expuesto, es criterio de este órgano asesor que, el proyecto de Ley Ley tramitado bajo el expediente legislativo No. 19.479, denominado “Adición del artículo 30 bis a la Ley 4716, Ley de Organización y Funcionamiento del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal”, presenta problemas de técnica legislativa. Su aprobación o no es un asunto de resorte exclusivo de la Asamblea Legislativa.”

De usted, atentamente;  
Sandra Sánchez Hernández  
Procuradora Adjunta  
SSH