

N.º 18274-2025

DJ-2050

16 de octubre de 2025

Señora
Ana Lucrecia Montero Jiménez
Directora de la auditoría interna
MUNICIPALIDAD DE SAN MATEO

Estimada señora:

Asunto: Se atiende consulta sobre la aplicación del pago por prohibición, según lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a determinados funcionarios municipales.

Se refiere este Despacho a su oficio AI/MSM-073/09-2025 del 3 de setiembre de 2025, en el cual solicita a esta Contraloría General criterio sobre aspectos relacionados con la aplicación del pago por prohibición según lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a determinados funcionarios municipales. Se consulta también, respecto de la potestad para determinar cuáles funciones de la administración tributaria están estrechamente relacionadas con la administración, percepción y fiscalización de tributos y, por último, se consulta respecto de la posibilidad de emitir un reglamento interno que regule los temas asociados, por ejemplo, a cuáles cargos podría serles reconocida la compensación económica de la prohibición o si estos podrían ser incluidos vía reglamento, aún si no se encuentran expresamente incluidos en la ley.

I

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

De previo a dar respuesta a las interrogantes planteadas, debe advertirse que en el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, regulada en el artículo 29 de su Ley Orgánica (Ley N° 7428 del 4 de setiembre de 1994) y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (Resolución N° R-DC-197-2011, publicada en el diario oficial La Gaceta N° 244 del 20 de

diciembre de 2011), el órgano contralor tiene por norma no referirse a casos y situaciones concretas.

De manera puntual, el artículo 8 de la norma reglamentaria antes mencionada establece, como parte de los requisitos que deben cumplirse al momento de remitir consultas a la Contraloría General, que éstas deben *“(...) plantearse en términos generales, sin que se someta al órgano consultivo a la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante, o que atañen a la situación jurídica del gestionante (...)”*.

Este proceder se funda en el interés de no sustituir a las entidades consultantes en la solución o respuesta de asuntos propios de su competencia y evitar, además, el riesgo que implica emitir un pronunciamiento en punto a situaciones o casos específicos cuyas particularidades y detalles se desconocen, lo cual imposibilita rendir un criterio completo y suficientemente informado.

Bajo esta inteligencia, la potestad consultiva no puede (ni debe) verse como un medio por el cual la Contraloría General sustituye a las Administraciones Públicas en el manejo de situaciones concretas en el plano administrativo, la resolución de conflictos internos que se puedan generar entre los diferentes órganos en el seno de la entidad consultante y, menos aún, como un instrumento para validar conductas previamente adoptadas por la Administración.

Lo anterior no impide, sin embargo, emitir un pronunciamiento general respecto a consultas vinculadas con el ámbito competencial de la Contraloría General (definido por el constituyente y perfilado por el legislador ordinario). Esto en el entendido, claro está, que se trata de consideraciones que se esbozan desde una perspectiva general, no respecto a una situación específica e individualizada y dirigida por demás a orientar a la entidad consultante en la toma de sus decisiones.

Cabe subrayar, la particular importancia que lo apuntado tiene en la especie,

habida cuenta que la legalidad o no de los actos administrativos tendientes al reconocimiento y pago de la prohibición, es un extremo que compete y es responsabilidad primaria de cada administración activa. Bajo esa inteligencia, el órgano contralor exhorta a los titulares subordinados responsables a asegurarse que cualquier acto de disposición de recursos públicos resulte acorde con el ordenamiento jurídico.

II

CRITERIO DEL DESPACHO

1. Sobre la prohibición al ejercicio liberal de la profesión.

a. Generalidades.

La prohibición al ejercicio liberal de la profesión constituye, una restricción impuesta legalmente a quienes ocupen determinados cargos públicos, con la finalidad de asegurar una dedicación completa de tales servidores a las labores y responsabilidades públicas que les han sido encomendadas, evitando que su interacción con el ámbito privado ponga en riesgo su atención efectiva, merced al surgimiento de conflictos de intereses reales o potenciales.

Es decir, tal y como lo ha advertido la Contraloría General en anteriores oportunidades, este tipo de restricción está dirigida a asegurar la prevalencia del interés público sobre cualquier interés privado, sea personal o de un tercero. Así se ha indicado:

(...) el legislador, bajo el principio de reserva legal como corresponde a un sistema democrático de libertades públicas, ha considerado conveniente y compatible con las exigencias de un transparente, imparcial, objetivo, ético y correcto ejercicio de la función pública, el disponer que determinados funcionarios públicos y profesionales al servicio del Estado –latu sensu- se dediquen por completo a su función, desvinculándose estrictamente de otras actividades privadas a nivel profesional o empresarial, que pudieran

comprometer ya sea esa dedicación o bien generar reales o potenciales conflictos de intereses, para lo cual ha creado todo un régimen de prohibiciones e incompatibilidades, disgregado en diversas normas legales como la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito, la Ley Orgánica del Poder Judicial, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, etc. para prevenir dichas situaciones y generar confianza en la gestión de los asuntos públicos, libres de toda vinculación privada (...). (Oficio n° 9318 (DAGJ-2228) del 4 de agosto de 2005).

Asimismo y desde el punto de vista de su contenido, debe tomarse en cuenta que la prohibición entraña una limitación a una libertad fundamental, ya que la misma impide el ejercicio de la profesión en el ámbito privado. Así y, por implicar una limitación a una libertad fundamental, se tiene que la prohibición –y su respectiva compensación– corresponden a un régimen legal, de manera que quien ocupe un cargo público tendrá prohibición –sí y solo sí– cuando una norma legal así lo establezca de manera expresa, salvedad hecha de sentencias judiciales definitivas que así pudieran establecerlo y que resultan de obligado acatamiento de conformidad con los artículos 152 y 153 de la Constitución Política.

En ese sentido, pueden citarse como leyes que reconocen el pago de la prohibición –entre otras– la Ley Orgánica del Poder Judicial, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley de Compensación por pago de Prohibición, la Ley General de Control Interno y la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (en adelante LCCEIFP).

Ahora bien, es importante tener presente que, la magnitud de la restricción que supone este régimen, **hace necesario que exista una norma legal expresa que lo establezca**, como lo señala el artículo 19 de la Ley General de la Administración Pública, por tratarse de la limitación a un derecho constitucional, **negando la posibilidad de hacer interpretaciones extensivas a los supuestos que de forma taxativa se disponen**. Las mismas restricciones son aplicables a los casos de pago de compensación

a dicha prohibición, cuando este rubro ha sido definido.

Finalmente, interesa apuntar que no estamos frente a un incentivo económico a favor de quienes ocupan determinados cargos públicos definidos legalmente, sino ante una figura que establece una limitación a una libertad fundamental que se compensa económicamente¹.

b. Requisitos para que proceda el reconocimiento económico.

Los requisitos para el pago de prohibición establecidos en la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas en la Ley de Salarios de la Administración Pública, corresponden -y se complementan- con los presupuestos que han sido indicados reiteradamente por la Contraloría General de la República para que proceda el pago por prohibición al ejercicio² liberal de la profesión. Es importante destacar que estos son de carácter obligatorio y deben configurarse de manera simultánea.

El primero de los requisitos, es el que puede denominarse **funcional**, que corresponde a encontrarse formalmente nombrado en un puesto afectado por la prohibición, sea esto en propiedad, de manera interina o suplencia, sobre lo que este órgano de fiscalización superior ha aclarado que la nomenclatura del puesto no es lo que determina la prohibición, sino las características, funciones, labores y responsabilidades correspondientes al cargo que constituyen el motivo por el cual se ha establecido la prohibición, con la finalidad de que posibiliten una dedicación completa del funcionario público a las labores y responsabilidades públicas precisadas, para lo que es indispensable que se determine con respecto a la estructura orgánica de la institución³.

¹ Contraloría General, oficio n° 7176 (DAGJ-1680) del 20 de junio de 2005. En igual sentido puede verse, el n° 10757 (DAGJ-2552) del 31 de agosto de 2005

² Sobre el particular, se ha pronunciado la Contraloría General de la República, entre muchos, en los oficios 2166 (DJ-0224) del 5 de marzo de 2012, 5911 (DJ-0525) del 30 de abril de 2018 y 4027 (DJ-0379) del 16 de marzo de 2021.

³ Oficio 7786-2020 (DJ-0686) del 22 de mayo de 2020.

En segundo lugar, se tiene el requisito **académico**, que corresponde al título universitario que según la carrera respectiva es necesario para ser considerado profesional, circunstancia que debe ser valorada de conformidad con las exigencias propias de cada disciplina, las cuales pueden variar en uno u otro caso.

Siempre ligado a este segundo requisito, debe tenerse presente que se está ante la compensación por el no ejercicio de una profesión que debe calificarse como liberal, extremo que también debe analizarse en cada caso concreto y de manera individualizada según la disciplina que se trate, de ahí que si la persona no es profesional en el sentido estricto del término o si la profesión que tiene no encuadra en la categoría de liberal -aún teniendo un grado académico en una disciplina determinada- el reconocimiento económico sería improcedente.

Con relación al concepto de profesiones liberales, esta Contraloría General las ha definido como “(...) *aquellas que se ejercen en el mercado de servicios, para lo cual se requiere contar un grado académico universitario que otorga la condición de profesional en determinada rama del conocimiento, así como la incorporación al colegio profesional respectivo, lo anterior cuando éste exista y siempre que sea exigida como condición necesaria y suficiente para su ejercicio (...)*”. (Oficio n° 10455 (DAGJ-1333) del 8 de octubre de 2008).

Huelga mencionar, que a tono con lo indicado en el artículo 1 inciso 47 del Reglamento a la LCCEIFP se define a la profesión liberal, como aquella que cumpla con los siguientes elementos: a) Su ejercicio requiere de grado o posgrado universitario, b) colegiación activa, cuando exista Colegio Profesional y la colegiatura sea obligatoria; c) Ser susceptible de ejercerse en el mercado de servicios; d) Libertad de juicio e independencia profesional; y e) La existencia de una relación de confianza con su cliente.

Finalmente, el requisito **profesional** consiste en la aptitud legal para poder ejercer una profesión calificable –según ya se indicó- como liberal, lo cual incluye desde luego la incorporación profesional cuando así corresponda según el caso. Esto último se subraya

con especial énfasis, ya que al igual y como sucede con el grado académico, la incorporación a un colegio profesional tampoco puede generalizarse como requisito obligatorio *per se*, habida cuenta que existen profesiones en las cuales la colegiatura no es obligatoria y otras que no cuentan siquiera con un colegio profesional.

Nótese, que el cumplimiento de estos dos últimos requisitos –el académico y profesional- tiene un sentido lógico, ya que si el servidor público más allá de ocupar un cargo sujeto a prohibición, no puede ejercer una profesión liberal (porque la profesión que tiene no encuadra en esa categoría, por no estar incorporado en un caso en el que sí es obligatorio o porque aun estando incorporado la persona está suspendida por la incorporación profesional por el no pago de cuotas u otra razón, etc.), un eventual pago compensatorio resultaría improcedente ya que lo que se pretende es compensar a alguien por no hacer algo que está en capacidad de hacer.

2. Régimen de prohibición sobre el personal de la administración tributaria municipal.

Respecto al tema que ocupa la presente consulta, interesa referirse además al artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 (en adelante CNPT), el cuál establece que la prohibición se reserva únicamente a quienes desempeñen cargos de jefatura y con especial énfasis, a cargos cuyas atribuciones, funciones y responsabilidades sustantivas se vinculen **directamente** a la administración tributaria.

El citado numeral 118 del denominado Código Tributario, establece:

“Los Directores Generales, los Subdirectores, los Jefes o Subjefes de Departamento y de Sección, de las dependencias de la Administración Tributaria, así como los miembros propietarios del Tribunal Fiscal Administrativo y los suplentes en funciones, no pueden ejercer otros puestos públicos con o sin relación de dependencia, excepción hecha de la docencia o de funciones

desempeñadas con autorización de su respectivo superior jerárquico, cuyos cargos estén sólo remunerados con dietas.

En general queda prohibido al personal de los entes precedentemente citados, con la única excepción de la docencia, desempeñar en la empresa privada actividades relativas a materias tributarias. Asimismo está prohibido a dicho personal hacer reclamos a favor de los contribuyentes o asesorarlos en sus alegatos o presentaciones en cualesquiera de las instancias, salvo que se trate de sus intereses personales, los de su cónyuge, ascendientes, descendientes, hermanos, suegros, yernos y cuñados.”

Esta Contraloría General de la República ha señalado que la Administración debe tomar en cuenta que el reconocimiento del pago de prohibición establecido en el artículo 118 del CNPT, está vinculado con la Ley de Compensación Económica por pago de Prohibición N° 5867, ya que en su artículo 1 dispone el porcentaje de pago por compensación al personal de la administración tributaria que se encuentra sujeto a la prohibición contenida en el artículo 118 del Código señalado anteriormente⁴.

El criterio de esta Contraloría General ha sido que las labores, atribuciones y responsabilidades del cargo respectivo **deben estar vinculadas directamente con el proceso tributario –en este caso el municipal-, sea con la determinación, fijación, control, fiscalización, –etc.–, de las obligaciones tributarias y que esa vinculación -además de directa- debe ser habitual, permanente, regular y ordinaria. Examen que la Administración debe llevar a cabo en cada caso concreto, tomando en cuenta las atribuciones sustantivas y responsabilidades del servidor respectivo**, a la luz del manual descriptivo de puestos, o bien, más allá de lo que en éste se establezca, a partir de las labores y tareas que el funcionario realice en la práctica⁵.

⁴ Es importante tomar en cuenta que la Ley de Compensación Económica por Pago de Prohibición N°5867 fue modificada y reformada por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 y su Reglamento del Título III.

⁵ Contraloría General de la República, oficio No. 1605 (DJ-0669) del 28 de mayo del 2018, oficio No.17497 (DJ-1478) del 11 de noviembre de 2019.

En consecuencia, en primer término, a fin de determinar si un cargo municipal se encuentra dentro de la prohibición establecida en el artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debe verificar la respectiva Administración que las labores que realiza el funcionario se encuentren vinculadas directamente con el proceso tributario, como se indicó, de forma habitual, permanente, regular y ordinaria; más allá que una simple revisión de la nomenclatura que se le dé a un puesto. También es oportuno señalar que conforme al numeral 31 bis del Reglamento a la Ley n.º 8422, existe un deber específico de las Oficinas de Recursos Humanos en la verificación del cumplimiento de los requisitos antes señalados.

Por lo tanto, reitera este despacho que queda bajo responsabilidad de las autoridades competentes de cada ente municipal, determinar y realizar un examen de cada caso en concreto, según la estructura organizativa y ocupacional que esté debidamente establecida y cuáles funcionarios técnicamente, según sus responsabilidades, funciones y atribuciones asignadas, participan en percibir y recaudar los tributos municipales -requisito funcional-⁶.

Adicionalmente, para determinar si procede o no la compensación económica por la prohibición, se debe verificar el cumplimiento de los restantes requisitos, a saber, el académico y el profesional, para el que corresponde hacer un análisis en cada caso, por las particularidades que pueda revelar la situación concreta de cada funcionario.

Nótese que la prohibición regulada en el numeral de cita, se establece para quienes dirigen la administración tributaria en las entidades, no para cualquier funcionario

⁶“(…) Al respecto, ha señalado el órgano procurador en uno de sus recientes dictámenes: “(…) Dado que las disposiciones normativas contenidas en los artículos 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 1 de la Ley No. 5867, no resultan suficientes por sí mismas para ser directamente aplicadas por igual a todas las instituciones públicas, por su heterogeneidad organizativa, se ha estimado que conforme a esa normativa, para sujetar determinados puestos al régimen de prohibición del ejercicio liberal de la profesión y reconocer su eventual compensación económica por ese concepto, cada institución requerirá hacer los estudios técnicos pertinentes a fin de determinar una serie de parámetros concretos que permitieran definir la naturaleza, funciones y grado de jerarquía que correspondían al supuesto utilizado por las citadas disposiciones normativas, esto dentro de su respectiva estructura orgánico-funcional, a fin establecer bajo qué condiciones podían aplicarse efectivamente dichas normas para que éstas respondieran al fin propuesto” Contraloría General de la República, oficio No. 2465 (DJ-0985) del 15 de marzo de 2020 (…)”.

que tenga alguna relación con la materia tributaria, por lo que la existencia de algunas funciones relacionadas con rubros que pueden ser entendidos como tributos no convierte *per se* los puestos en administración tributaria, en tanto ello no se configuraría como la función principal desempeñada, que vincule directamente los puestos con el proceso tributario en sentido estricto, por lo que no cabría realizar una interpretación extensiva en ese sentido, únicamente por estar definidas las corporaciones municipales como administraciones tributarias, en los términos dispuestos por el numeral 4 incisos d) y e) del Código Municipal.

Ahora bien, en cuanto a lo consultado en relación con la potestad reglamentaria de las corporaciones municipales, es importante tener presente que, a la luz del principio de reserva de ley, dicha potestad reglamentaria, si bien es una manifestación de su autonomía constitucional, encuentra un límite infranqueable en los temas que son reserva de ley. Los reglamentos autónomos de servicio están concebidos para regular las condiciones de trabajo y organizar la prestación de los servicios municipales, pero no pueden invadir materias que la Constitución ha reservado al legislador.

Como ya se señaló, la prohibición es un tema que es reserva de ley y -además- es taxativa o expresa, en consecuencia no puede extenderse a otros cargos por analogía o interpretación, pues dicha afectación y rubro salarial se encuentra concebida en normas de rango legal para un grupo determinado y específico de cargos públicos. Un reglamento municipal no puede, bajo ninguna circunstancia, crear nuevas prohibiciones ni extender las existentes a puestos que no encajen de manera natural en el criterio funcional definido por el artículo 118 del CNPT (labores de administración, percepción y fiscalización de tributos).

Aclarado este aspecto, en cuanto a la posibilidad de definir mediante reglamento autónomo cuáles puestos están sujetos a la prohibición regulada en el numeral 118 del CNPT, debe tenerse en cuenta que un reglamento no puede definir en el sentido de crear la norma, pero sí puede, identificar y especificar los puestos de su estructura organizativa que, tras un análisis técnico-jurídico, se ha determinado que cumplen con el supuesto de

hecho de la ley.

Las municipalidades si pueden entonces, en el ejercicio de la autonomía que les ha sido conferida, definir en los manuales descriptivos de puestos o en los reglamentos autónomos de servicio, cuáles cargos desempeñan funciones de administración tributaria, a efectos de determinar la procedencia del pago de la prohibición, en los términos dispuestos en el artículo 1° de la Ley n. ° 5867 por motivo de la prohibición contenida en el artículo 118 del CNPT. No obstante, dicha definición deberá estar debidamente sustentada en los estudios técnicos y los análisis pertinentes, en relación con los elementos que deben ser tomados en cuenta y que fueron previamente abordados, que permitan determinar que efectivamente las funciones de los puestos que se incluyan sí corresponden a una vinculación directa con labores del proceso tributario municipal (se reitera, aquellas que involucran la determinación, fijación, control, fiscalización, –etc.–, de las obligaciones tributarias y que esa vinculación -además de directa- debe ser habitual, permanente, regular y ordinaria).

Cabe subrayar, la particular importancia que lo apuntado tiene en la especie, habida cuenta que la legalidad o no de los actos administrativos tendientes al reconocimiento y pago de la prohibición, es un extremo que compete y es responsabilidad primaria de cada administración activa. Bajo esa inteligencia, el órgano contralor exhorta a los titulares subordinados responsables a asegurarse que cualquier acto de disposición de recursos públicos resulte acorde con el ordenamiento jurídico.

A modo de conclusión, la prohibición al ejercicio liberal de la profesión constituye una restricción legal a una libertad fundamental, establecida para garantizar la dedicación completa del servidor público y prevenir conflictos de intereses. Dicha prohibición, así como su respectiva compensación económica, es un régimen de reserva de ley, por lo que requiere estar regulada de manera expresa en una norma legal expresa, negándose la posibilidad de realizar interpretaciones extensivas o analógicas o agregar supuestos adicionales mediante la vía reglamentaria.

Concretamente en cuanto al régimen de prohibición regulado en el artículo 118 CNPT, este se reserva a quienes desempeñen cargos cuyas atribuciones, funciones y responsabilidades sustantivas se vinculen directamente con la administración tributaria. Esta Contraloría General ha reiterado que el vínculo con el proceso tributario municipal (determinación, fijación, control, fiscalización, etc.) debe ser directo, habitual, permanente, regular y ordinario. Es responsabilidad primaria de las autoridades municipales realizar un examen de cada caso concreto para determinar, según su estructura y funciones asignadas, cuáles funcionarios participan técnicamente en la percepción y recaudación de tributos, ya que la prohibición está destinada a quienes dirigen la administración tributaria, no a cualquier funcionario con alguna relación con la materia.

Finalmente, aunque un reglamento municipal no puede crear o extender prohibiciones, sí puede, sustentado en análisis técnico-jurídicos, identificar y especificar los puestos de su estructura organizativa que cumplen con los criterios funcionales definidos por el artículo 118 del CNPT, asegurando que cualquier acto de disposición de recursos públicos resulte acorde con el ordenamiento jurídico y quedando esto bajo entera responsabilidad de la propia entidad municipal.

En los términos anteriores dejamos atendida su gestión, no sin antes recordarle la importancia de registrarse y utilizar el sistema de la potestad consultiva, de manera que podamos brindarle un servicio más oportuno y eficiente. El mismo se encuentra disponible en nuestro sitio web www.cgr.go.cr

Atentamente,

Andrea Bermúdez Ling
Fiscalizadora

Johanna Rodríguez Monestel
Gerente Asociada a.i.

ABL
NI: 19488-2025.
G: 2025004030-1.

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales