

# Informe de Investigación

## Título: LOS TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Municipal	<b>Descriptor:</b> Hacienda Municipal
<b>Tipo de investigación:</b> Compuesta	<b>Palabras clave:</b> Licencia, Autorización, Hacienda Municipal.
<b>Fuentes:</b> Doctrina, Normativa, Jurisprudencia	<b>Fecha de elaboración:</b> 10/2009

## Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen.....</b>	<b>1</b>
<b>2 Doctrina.....</b>	<b>2</b>
a) Impuestos municipales en la jurisprudencia de la Sala Constitucional.....	2
<b>3 Normativa.....</b>	<b>6</b>
a) Código Municipal.....	6
<b>4 Jurisprudencia.....</b>	<b>11</b>
a) Jurisprudencia sobre Licencias y autorizaciones municipales.....	11
Consideración en relación al pago del impuesto sobre patente y normativa aplicable.....	11
Clausura del establecimiento comercial por no contar con la respectiva licencia municipal...24	
Necesidad de contar con la licencia municipal para realizar la actividad comercial que pretenda el administrado.....	27
La Administración tributaria municipal como facultad de los gobiernos locales.....	30

### 1 Resumen

En el presente documento se realiza una recopilación de la información que se encuentra disponible y que analiza los temas relacionados a la facultad tributaria de las municipalidades, de este modo, por medio de la doctrina, normativa y jurisprudencia se abarcan temas como la potestad de las municipalidades de fijar tributos, los conceptos de licencia y autorización municipal.



## 2 Doctrina

### ***a) Impuestos municipales en la jurisprudencia de la Sala Constitucional***

[MURILLO ARIAS]<sup>1</sup>

“Seguimos entendiendo que es absolutamente indispensable, para que nuestro sistema de justicia constitucional ancione debidamente, que se dé una amplia y oportuna divulgación y un análisis franco y a fondo de los votos de i Sala Constitucional, especialmente en materia de solución de acciones de inconstitucionalidad.

Dos casos recientes merecen a nuestro juicio una lucna consideración. El primero plantea el problema de la acionalidad de un impuesto, o sea, del control del exceso le poder legislativo en una de sus posibles manifestaciones concretas o "aplicadas". El segundo plantea una cuestión dativamente novedosa en nuestro medio ". ¿Existe una potestad impositiva, municipal, garantizada constitucionalmente

Un reciente editorial de la prensa escrita califica la segunda resolución de " hito jurisprudencial" ( La República M 19-10-91), y agrega que " implica un espaldarazo para la autonomía municipal ". Especialmente en el segundo caso, será sumamente relevante aclarar las consecuencias, lógicamente supuestas, del fallo.

#### 2. Impuesto a las apelaciones de licitaciones. Voto N2 1420-91

El artículo 103 del Código Municipal, según reforma de 1983, en lo que interesa, decía:

" En los recursos contra adjudicaciones de licitaciones, privadas y públicas, se pagarán timbres municipales por valor del uno por ciento del monto de la licitación recurrida. Ningún recurso será tramitado si no se ha pagado el timbre correspondiente ".

En adjudicaciones multimillonarias», el timbre resultaba millonario, y totalmente desproporcionado en relación con el timbre fiscal que se paga en las apelaciones contra adjudicaciones de olías instituciones públicas.

De hecho, la tarifa tendía únicamente a desalentar recursos y no a financiar los egresos locales y ni siquiera se tenía posibilidad de restitución aún cuando el recurso prosperare y quedare entonces clara la buena fe del reclamante.

Tal y como enseña la doctrina: " El tributo debe ser ra/.onable; impuesto en forma equitativa y proporcional; los tributos no pueden ser excesivos o arbitrarios (ZARINI, Análisis de la Constitución Nacional, ASTREA, Bs. As., 1988, pág. 24. El principio de " equidad " está sancionado expresamente en el art. 4Q de la Constitución de la Nación Argentina ).

La redacción del fallo no ofrece ningún cuestiona-micnlo: " ... En efecto, el principio de razonabilidad implica que el Estado puede limitar o restringir el ejercicio abusivo del derecho, pero

debe hacerlo en forma tal que la norma jurídica se adecúe en todos sus elementos, como el motivo y el fin que se contempla en la Constitución. Quiere ello decir que debe existir una proporcionalidad entre la regla jurídica adoptada y el fin que persigue ..."

Los impuestos, en suma, no pueden perseguir fines espúreos, como es el de conculcar derechos constitucionalmente garantizados. Recurrir es un acto lícito; podría sancionarse el abuso, o bien podrían eliminarse algunos recursos quizá hoy día ya insostenibles, pero no puede hacerse nugatoria la utilización de buena fe de los disponibles. Al fin y al cabo " Las acciones privadas que no dañen la moral o el orden públicos, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley " (art. 28.2 de nuestra Constitución).

### 3. Patentes. Voto N2 1631-91

#### 3.1. Tesis de la Sala

La Cámara de Comercio impugnó directamente la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 6752/82 (Patentes para la Municipalidad de Puntarcnas ), en cuanto amplía una disposición a las demás Municipalidades.

De paso, la Sala "aclara" que la impugnación directa cabe aun en defensa de intereses corporativos, o sea de colectividades menores, pero este no es tema que ahora deba ocuparnos.

De acuerdo al planteamiento de la acción, el meollo del problema está en la palabra " autorizar " que emplea la Constitución.

"... corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales ".

El artículo 19 de la Ley impugnada empieza precisamente diciendo:

" Autorízanse los siguientes impuestos ..."

La tesis interpretativa de la Sala es: a) Según el art. 170 C.P., las Municipalidades son autónomas; b) de esa autonomía se deriva su potestad impositiva; c) la iniciativa en los impuestos municipales la tienen las Municipalidades, sujeta a aprobación (tutelar) legislativa; ch) conforme al párrafo 2° del art. 124 C.P., ("La aprobación legislativa de ... actos de naturaleza administrativa, no dará a esos actos carácter de leyes ... "), la aprobación de impuestos locales no es ley material; y d) La Asamblea Legislativa, en estos casos, solo puede aprobar o rechazar, no modificar impuestos ni crear otros nuevos.

Buena parte del fallo es literalmente el planteamiento de ORTIZ ORTIZ, La Municipalidad en Costa Rica, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1987, págs. 322 y 323.

En definitiva, el voto constituye una tesis de interpretación literal del inciso 13) del art. 121 constitucional: la Asamblea " establece " los impuestos nacionales, pero " autoriza " los municipales.

#### 3.2 . Análisis

La Constitución de 1871, que sirvió de base de discusión a la Asamblea Nacional Constituyente de

1949, en su artículo 82 disponía, como atribución del Congreso: " Establecer los impuestos y contribuciones nacionales ". La Constituyente de 1949 le agrega la frase que ya conocemos, sin que conste razón alguna.

Antes de 1949 regía la Ley de Hacienda Municipal de 1923, según la cual los impuestos y contribuciones locales eran aprobadas por el Poder Ejecutivo. Acorde con la autonomía que dispone la Constitución vigente, esta sanciona igualmente la "autorización " de los impuestos locales por parte de la Asamblea, ya no del Poder Ejecutivo.

Por supuesto que de los impuestos locales de que habla la extinta Ley de Hacienda Municipal es de las " patentes " que gravan las actividades lucrativas sujetas a licencia municipal ).

La práctica que hemos vivido desde 1949 ha sido - por nadie ignorada -:

- a) Que la iniciativa en las patentes comienza en los Concejos Municipales;
- b) Que nunca los Concejos Municipales han enviado directamente a la Asamblea Legislativa sus acuerdos proyectos;
- c) Que poco a poco la lista de patentes ha ido engrosándose con otros impuestos no patentes;
- ch) Que siempre la Asamblea ha tenido potestades de modificación, dentro de las patentes, atribuciones normalmente ejercidas en favor de las Municipalidades; y
- d) Que siempre la Asamblea ha ejercido potestad legislativa de creación de impuestos y contribuciones locales fuera de toda propuesta municipal.

Como se aprecia, la tesis de la Sala es radicalmente opuesta a la práctica vivida por más de cuarenta años.

El artículo 21 del Código Municipal de 1970 dispuso (inc.b) que era atribución del Concejo Municipal " proponer los impuestos ". En nuestros Comentarios al Código dijimos que " los impuestos son simplemente propuestos por el Consejo, porque solo la Asamblea Legislativa puede volar impuestos ( ECR - IFAM, 1978, pág. 25).

En 1983 se reforma ese inciso y se repite el concepto: " ... proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales a la Asamblea Legislativa, por medio del Ministerio de Gobernación, los cuales también podrán ser acogidos para su trámite por dos diputados ".

Una tesis gramatical se opone entonces, a la práctica vivida y al mismo texto del Código Municipal que pretende haber entendido bien la Constitución.

Por lo demás, el uso del vocablo " autorizar " no es unívoco en la Constitución. Véase si no el 121 inciso 6) en relación con el 147 inciso 1), en cuanto a la declaratoria del estado de defensa nacional.

Por último, el concepto de autonomía que maneja la Constitución en ningún momento incluye la potestad de crear impuestos, aunque se entienda sujeta a aprobación tutelar. La autonomía municipal siempre ha sido conceptuada ( y vivida ) simplemente como una autonomía política y administrativa.

Así lo define clara y expresamente el art. 7° del Código Municipal:

" En el ejercicio de sus atribuciones las Municipalidades gozan de la autonomía que les confiere la

Constitución Política, con las potestades de Gobierno y Administración inherentes a la misma. "

Y dentro del párrafo 29, que enumera las potestades fundamentales que implica esa autonomía, no incluye crear impuestos.

Ciertamente circula la idea de defender la tesis de la potestad impositiva local, que avalamos, pero entendida como proyecto de reforma constitucional.

### 3.3. Consecuencias del fallo

Empero, el hecho es que el fallo está dado. Es un " hito jurisprudencial " y cualquiera diría que se reinviende en él el instituto municipal.

A nuestro modo de entender las cosas, el fallo tiene las consecuencias que se dirán:

- a) Es inconstitucional el sistema de que los Concejos Municipales no envíen directamente a la Asamblea Legislativa los acuerdos que crean impuestos locales;
- b) Es inconstitucional todo impuesto local creado exclusivamente por la Asamblea Legislativa;
- c) Es inconstitucional todo impuesto local que haya sido agregado por la Asamblea Legislativa a la lista acordada por los Concejos;
- ch) Es inconstitucional todo plus en que haya sido aumentado cualquier impuesto acordado previamente por los Concejos.
- d) Es inconstitucional, además, toda " contribución " local que no haya nacido de un acuerdo de un Concejo Municipal ( se sabe que el art. 121 inciso 13) se refiere también a las " contribuciones" ).

Todo lo anterior, si se quiere guardar la debida congruencia.

En definitiva, es nuestro sentimiento que a nivel constitucional se debe ser cauto o prudente en no tener como viciadas prácticas añejas, que no dañan a nadie, vivencias que todos hemos aceptado y que eliminarlas eventualmente sí producen un daño difícilmente reparable, a menos que luego, para salvar las graves consecuencias negativas, debamos sacrificar la debida congruencia de toda tesis con sus consecuencias. Y menos cuando el asunto en Derecho sea totalmente discutible, como es el caso, en donde ni la literalidad de la norma, ni su intención, ni el contenido de la autonomía municipal garantizada, son conceptos claros ni contundentes."



### **3 Normativa**

#### ***a) Código Municipal***

[ASAMBLEA LEGISLATIVA]<sup>2</sup>

#### **CAPÍTULO II**

##### **Los ingresos municipales**

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 las exoneraciones de los tributos señalados.

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.

Artículo 70. — Las deudas por tributos municipales constituirán hipoteca legal preferente sobre los respectivos inmuebles.

Artículo 71. — Las certificaciones de los contadores o auditores municipales relativas a deudas por tributos municipales, constituirán título ejecutivo y en el proceso judicial correspondiente solo podrán oponerse las excepciones de pago o prescripción.

Artículo 72. — Los tributos municipales entrarán en vigencia, previa aprobación legislativa, una vez publicados en La Gaceta.

Artículo 73. — Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente.

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)

Artículo 75. — De conformidad con el Plan Regulador Municipal, las personas físicas o jurídicas, propietarias o poseedoras, por cualquier título, de bienes inmuebles, deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Limpiar la vegetación de sus predios ubicados a orillas de las vías públicas y recortar la que perjudique o dificulte el paso de las personas.
- b) Cercar y limpiar tanto los lotes donde no haya construcciones y como aquellos con viviendas deshabitadas o en estado de demolición.
- c) Separar, recolectar o acumular, para el transporte y la disposición final, los desechos sólidos provenientes de las actividades personales, familiares, públicas o comunales, o provenientes de operaciones agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas, solo mediante los sistemas de disposición final aprobados por la Dirección de Protección al Ambiente Humano del Ministerio de Salud.
- d) Construir las aceras frente a sus propiedades y darles mantenimiento.
- e) Remover objetos, materiales o similares de las aceras o los predios de su propiedad que contaminen el ambiente u obstaculicen el paso.
- f) Contar con un sistema de separación, recolección, acumulación y disposición final de desechos sólidos, aprobado por la Dirección de Protección al Ambiente Humano del Ministerio de Salud, en las empresas agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas, cuando el servicio público de disposición de desechos sólidos es insuficiente o inexistente, o si por la naturaleza o el volumen de desechos, este no es aceptable sanitariamente.
- g) Abstenerse de obstaculizar el paso por las aceras con gradas de acceso a viviendas, retenes, cadenas, rótulos, materiales de construcción o artefactos de seguridad en entradas de garajes. Cuando por urgencia o imposibilidad de espacio físico deben de colocarse materiales de construcción en las aceras, deberá utilizarse equipos adecuados de depósito. La municipalidad

podrá adquirirlos para arrendarlos a los munícipes.

h) Instalar bajantes y canoas para recoger las aguas pluviales de las edificaciones, cuyas paredes externas colinden inmediatamente con la vía pública.

i) Ejecutar las obras de conservación de las fachadas de casas o edificios visibles desde la vía pública cuando, por motivos de interés turístico, arqueológico o histórico, el municipio lo exija.

j) Garantizar adecuadamente la seguridad, la limpieza y el mantenimiento de propiedades, cuando se afecten las vías o propiedades públicas o a terceros relacionados con ellas.

Cuando en un lote exista una edificación inhabitable que arriesgue la vida, el patrimonio o la integridad física de terceros, o cuyo estado de abandono favorezca la comisión de actos delictivos, la municipalidad podrá formular la denuncia correspondiente ante las autoridades de salud y colaborar con ellas en el cumplimiento de la Ley General de Salud.

Salvo lo ordenado en la Ley General de Salud, cuando los munícipes incumplan las obligaciones anteriores, la municipalidad está facultada para suplir la omisión de esos deberes, realizando en forma directa las obras o prestando los servicios correspondientes. Por los trabajos ejecutados, la municipalidad cobrará, al propietario o poseedor del inmueble, el costo efectivo del servicio o la obra. El munícipe deberá reembolsar el costo efectivo en el plazo máximo de ocho días hábiles; de lo contrario, deberá cancelar por concepto de multa un cincuenta por ciento (50%) del valor de la obra o el servicio, sin perjuicio del cobro de los intereses moratorios.

Con base en un estudio técnico previo, el Concejo Municipal fijará los precios mediante acuerdo emanado de su seno, el cual deberá publicarse en La Gaceta para entrar en vigencia. Las municipalidades revisarán y actualizarán anualmente estos precios y serán publicados por reglamento.

Cuando se trate de las omisiones incluidas en el párrafo trasanterior de este artículo y la municipalidad haya conocido por cualquier medio la situación de peligro, la municipalidad está obligada a suplir la inacción del propietario, previa prevención al munícipe conforme al debido proceso y sin perjuicio de cobrar el precio indicado en el párrafo anterior. Si la municipalidad no la suple y por la omisión se causa daño a la salud, la integridad física o el patrimonio de terceros, el funcionario municipal omiso será responsable, solidariamente con el propietario o poseedor del inmueble, por los daños y perjuicios causados.

(Así reformado por el artículo 1 de la Ley N° 7898 del 11 de agosto de 1999)

Artículo 76. — Cuando se incumplan las obligaciones dispuestas en el artículo anterior, la municipalidad cobrará trimestralmente con carácter de multa:

a) Por no limpiar la vegetación de sus predios situados a orillas de las vías públicas ni recortar la que perjudique el paso de las personas o lo dificulte, trescientos colones (¢300,00) por metro lineal del frente total de la propiedad.

b) Por no cercar los lotes donde no haya construcciones o existan construcciones en estado de demolición, cuatrocientos colones (¢400,00) por metro lineal del frente total de la propiedad.

c) Por no separar, recolectar ni acumular, para el transporte y la disposición final, los desechos sólidos provenientes de las actividades personales, familiares, públicas o comunales, o provenientes de operaciones agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas solo mediante los sistemas de disposición final aprobados por la Dirección de Protección al Ambiente Humano del Ministerio de Salud, cien colones (¢100,00) por metro cuadrado del área total de la

propiedad.

d) Por no construir las aceras frente a las propiedades ni darles mantenimiento, quinientos colones (¢500,00) por metro cuadrado del frente total de la propiedad.

e) Por no remover los objetos, materiales o similares de las aceras o los predios de su propiedad, que contaminen el ambiente u obstaculicen el paso, doscientos colones (¢200,00) por metro lineal del frente total de la propiedad.

f) Por no contar con un sistema de separación, recolección, acumulación y disposición final de los desechos sólidos, aprobado por la Dirección de Protección al Ambiente Humano del Ministerio de Salud, en las empresas agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas, doscientos colones (¢200,00) por metro lineal del frente total de la propiedad, cuando el servicio público de disposición de desechos sólidos es insuficiente o inexistente o si por la naturaleza o el volumen de los desechos, este no es aceptable sanitariamente.

g) Por obstaculizar el paso por las aceras con gradas de acceso aviviendas, retenes, cadenas, rótulos, materiales de construcción o artefactos de seguridad en entradas de garajes, quinientos colones (¢500,00) por metro lineal del frente total de la propiedad.

h) Por no instalar bajantes ni canoas para recoger las aguas pluviales de las edificaciones, cuyas paredes externas colinden inmediatamente con la vía pública, ochocientos colones (¢800,00) por metro lineal del frente total de la propiedad.

i) Por no ejecutar las obras de conservación de las fachadas de casas o edificios visibles desde la vía pública cuando, por motivos de interés turístico, arqueológico o patrimonial, lo exija la municipalidad, quinientos colones (¢500,00) por metro cuadrado del frente total de la propiedad.

(Así reformado por el artículo 1 de la Ley N° 7898 del 11 de agosto de 1999)

Artículo 76 bis.— Si se trata de instituciones públicas la suma adeudada por concepto de multa se disminuirá un veinticinco por ciento (25%); para las actividades agrícolas, ganaderas, industriales, comerciales y turísticas se aumentará un cincuenta por ciento (50%).

(Así adicionado por el artículo 2 de la Ley N° 7898 del 11 de agosto de 1999)

Artículo 76 ter.— Las multas fijadas en el artículo 76 de esta ley se actualizarán anualmente, en el mismo porcentaje que aumente el salario base establecido en el artículo 2 de la Ley No. 7337, de 5 de mayo de 1993.

De previo a la imposición de estas multas, la municipalidad habrá de notificar, al propietario o poseedor de los inmuebles correspondientes, su deber de cumplir tales obligaciones y le otorgará un plazo prudencial, a criterio de la entidad y según la naturaleza de la labor por realizar. En caso de omisión, procederá a imponer la multa que corresponda y le cargará en la misma cuenta donde le cobran los servicios urbanos a cada contribuyente, de acuerdo con el sistema que aplique para esos efectos.

La certificación que el contador municipal emita de la suma adeudada por el munícipe por los conceptos establecidos en el artículo 75 y en el presente, que no sea cancelada dentro de los tres meses posteriores a su fijación, constituirá título ejecutivo con hipoteca legal preferente sobre los respectivos inmuebles, salvo lo dispuesto en el artículo 70 de esta ley.



(Así adicionado por el artículo 2 de la Ley N° 7898 del 11 de agosto de 1999)

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

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

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

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

Artículo 79. — Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo en que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado.

Artículo 80. — La municipalidad deberá resolver las solicitudes de licencia en un plazo máximo de treinta días naturales, contados a partir de su presentación. Vencido el término y cumplidos los requisitos sin respuesta alguna de la municipalidad, el solicitante podrá establecer su actividad.

Artículo 81. — La licencia municipal referida en el artículo anterior solo podrá ser denegada cuando la actividad sea contraria a la ley, la moral o las buenas costumbres, cuando el establecimiento no haya llenado los requisitos legales y reglamentarios o cuando la actividad, en razón de su ubicación física, no esté permitida por las leyes o, en su defecto, por los reglamentos municipales vigentes.

Artículo 81 bis.—La licencia referida en el artículo 79, podrá suspenderse por falta de pago de dos o más trimestres, o bien por incumplimiento de los requisitos ordenados en las leyes para el desarrollo de la actividad.

Será sancionado con multa equivalente a tres salarios base, el propietario, administrador o responsable de un establecimiento que, con licencia suspendida continúe desarrollando la actividad.

Las municipalidades serán responsables de velar por el cumplimiento de esta ley. Para tal efecto, podrán solicitar la colaboración de las autoridades que consideren convenientes, las cuales estarán obligadas a brindársela.

Para lo dispuesto en esta ley, se entiende por "salario base" el concepto usado en el artículo 2 de



la Ley No. 7337, de 5 de mayo de 1993.

(Así adicionado por el artículo 2 de la Ley N° 7881 del 9 de junio de 1999)

Artículo 82. — Los traspasos de licencias municipales deberán obtener la aprobación municipal.

Artículo 83. — El impuesto de patentes y la licencia para la venta de licores al menudeo, se regularán por una ley especial.

Artículo 84.—En todo traspaso de inmuebles, constitución de sociedad, hipoteca y cédulas hipotecarias, se pagarán timbres municipales en favor de la municipalidad del cantón o, proporcionalmente, de los cantones donde esté situada la finca. Estos timbres se agregarán al respectivo testimonio de la escritura y sin su pago el Registro Público no podrá inscribir la operación.

Para traspaso de inmuebles, el impuesto será de dos colones por cada mil ((2,00 X 1000) del valor del inmueble, según la estimación de las partes o el mayor valor fijado en la municipalidad, salvo si el traspaso se hiciera en virtud de remates judiciales o adjudicaciones en juicios universales, en cuyo caso el impuesto se pagará sobre el monto del bien adjudicado cuando resulte mayor que el fijado en el avalúo pericial que conste en los autos. En los casos restantes, será de dos colones por cada mil ((2,00 X 1000) del valor de la operación.

Artículo 85. — Para inscribir en el Registro Público operaciones de bienes inmuebles, se requerirá comprobar, mediante certificación, que las partes involucradas se encuentran al día en el pago de los tributos municipales del cantón donde se encuentra el bien.

## **4 Jurisprudencia**

### ***a) Jurisprudencia sobre Licencias y autorizaciones municipales***

#### **Consideración en relación al pago del impuesto sobre patente y normativa aplicable**

[SALA PRIMERA]<sup>3</sup>

Resolución. 000674-F-2007

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.-San José a las nueve horas cincuenta y cinco minutos del veintiuno de setiembre de dos mil siete.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- tramitado en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, por MELONES DE COSTA RICA SOCIEDAD ANÓNIMA, representada por su presidente, vicepresidente, secretario y tesorero, todos ellos con facultades de apoderados especiales judiciales sin límite de suma, respectivamente, Carlos Manuel González Alvarado, agricultor; José Antonio Yock Fung, contador público; Carlos Enrique González Pinto, ingeniero, vecino de Cartago y Alfredo Apéstegui Barzuna, ingeniero en tecnología de alimentos; contra la MUNICIPALIDAD DE LIBERIA, representado por su alcalde Ricardo Adolfo Samper Ugarte, vecino de Guanacaste. Las personas físicas son mayores de edad, casados, abogados y con las salvedades hechas, vecinos de San José.

#### RESULTANDO

1. Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la sociedad actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario-, cuya cuantía se fijó en la suma de dos millones ciento treinta mil setecientos veinticuatro colones con noventa céntimos, a fin de que en sentencia se declare: " 1- Que se revoque el Acuerdo del Concejo Municipal de Liberia N° (sic) 7, inciso 6, artículo Segundo, de la Sesión Ordinaria N° (sic) 25-2003, por resultar contrario a los principios y normas legales antes citadas. 2.- Que la actividad de producción de melones, al tratarse de una actividad agrícola no se encuentra gravada expresamente por la Ley de Patentes del Cantón de Liberia, Ley N° (sic) 8235 del 2 de abril de 2002. 3- Que como consecuencia de lo anterior, se ha violado el principio de reserva de ley ya que al no estar la actividad agrícola gravada por la Ley de Patentes de la Municipalidad de Liberia, la Municipalidad no puede estar cobrando dicho tributo a Melones de Costa Rica, S. A. 4- Se acuerde que es procedente la devolución de los tributos cancelados indebidamente y bajo protesta, por Melones de Costa Rica, S.A., para el primer trimestre del año 2003 por la suma de ¢2,130,724.90, y para los periodos (sic) subsiguientes hasta la finalización de este proceso judicial, (sic) 5- Que se acuerde el pago de los intereses correspondientes a cargo de la Municipalidad demandada por las sumas pagadas indebidamente, los cuales se deben calcular desde el momento en que se efectuó el pago indebido y hasta la fecha efectiva de su devolución. 6- Se excluya a mi representada del registro de contribuyentes de este tributo para los sucesivos trimestres. 7- Se condene a la Municipalidad demandada al pago de las costas procesales y personales derivadas de este proceso. " Asimismo, de manera subsidiaria y e n caso que no ser acogida la demanda en todos sus extremos, pide que se establezca: "1- Que la tarifa definida en el artículo cuatro de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia N° (sic) 8235 del 21 de abril de 2002, al ser aplicada a los ingresos brutos, genera un cobro indebido (e inconstitucional) de parte del Municipio y en contra de Melones de Costa Rica, S.A., pues al encontrarse con pérdidas fiscales, según se ha demostrado con la copia de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2002, grava su propiedad en lugar de hacerlo sobre las rentas o utilidades. 2- En consecuencia de lo anterior se acuerde que es procedente la devolución de los tributos cancelados indebidamente, y bajo protesta, por Melones de Costa Rica, S. A., para el primer trimestre del año 2003 por la suma de ¢2,130,724.90, y para los periodos (sic) subsiguientes hasta la finalización de este proceso judicial, así como los intereses correspondientes los cuales se deben calcular desde el momento en que se efectuó el pago indebido y hasta la fecha efectiva de su devolución. 3- No se

vuelva a cobrar dicho tributo a Melones de Costa Rica, S.A. en aquellos períodos donde la tarifa del impuesto se torne confiscatoria. 4- Se condene a la Municipalidad demandada al pago de las costas procesales y personales debidas de este proceso."

2. El representante municipal no contestó dentro del plazo otorgado al efecto, por lo que se le declaró rebelde y por contestados afirmativamente los hechos de la demanda.

3. El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, integrada por los Jueces Elvia Elena Vargas Rodríguez, Ana Isabel Vargas Vargas y Joaquín Villalobos Soto, con voto salvado de este último, en sentencia no. 379-2006 de las 15 horas 50 minutos del 31 de agosto de 2006, dispuso: " Por mayoría se declara improcedente la acción, en todos sus extremos tanto de la principal como de la subsidiaria. Se condena a la vencida al pago de ambas costas del proceso."

4. La parte actora formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los artículos 221, 222 y 330 del Código Procesal Civil; 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política; 5, 43 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 11 de la Ley General de la Administración Pública; 1, 3, 4 y 16 siguientes de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia no. 8235; 4 incisos d) y e), 13 del Código Municipal, así como el numeral 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo.

5. En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Interviene en la decisión de este asunto el Magistrado Suplente Gerardo Parajeles Vindas. No se notan defectos u omisiones capaces de causar indefensión.

Redacta el Magistrado Parajeles Vindas

#### CONSIDERANDO

I. La empresa Melones de Costa Rica S.A. indica en la demanda, que obtuvo la licencia municipal no. 7833 para ejercer actividades lucrativas en el cantón de Liberia. El 20 de diciembre del 2002 presentó declaración jurada ante el Departamento de Rentas y Cobranzas de ese gobierno local, correspondiente al ingreso del período fiscal 2002. Con base en ello, esa entidad procedió a fijarle el impuesto de patentes del primer trimestre del 2003. El 2 de abril de ese año, solicitó al Concejo Municipal la devolución del impuesto de patentes correspondientes al primer trimestre del 2003, por la suma de ₡2.130.724,89. Pidió que se declarara que sus actividades son agrícolas y por ende la producción y venta de melones que desarrolla en ese cantón, no se encuentran gravadas expresamente por la Ley de Patentes del Cantón de Liberia no. 8235. En Acuerdo no. 7, Inciso 6, Artículo Segundo, el Concejo Municipal rechazó el reclamo interpuesto. La actora presenta proceso especial tributario contra la Municipalidad de Liberia donde pretende se deje sin efecto la resolución del municipio y se declare que, la producción de melones es de carácter agrícola, por lo cual no se incluye en la Ley de Patentes del Cantón de Liberia no. 8235. Pide se le devuelvan los montos que por tal concepto se le hayan cobrado y los intereses sobre esas sumas, desde el momento en que se efectuaron las cancelaciones y hasta su devolución efectiva y, se le excluya del registro de contribuyentes de ese tributo para los sucesivos trimestres. De forma subsidiaria, de disponerse

que está afecto a tal tributo, se declare que el impuesto de patentes referido resulta confiscatorio, por lo que solicita la devolución de los montos en idénticos términos que en la pretensión principal. El ente demandado no contestó. En voto de mayoría el Tribunal declaró sin lugar la acción presentada, tanto la principal como la subsidiaria. Condenó a la vencida al pago de ambas costas.

II . El representante de la actora alega los siguientes tres motivos de fondo. Primero: acusa error de hecho en la apreciación del documento técnico emitido por el ingeniero agrónomo Evelio Vargas Quirós, Supervisor de Melones de Costa Rica S.A., el cual, asegura fue presentado con la demanda. Reprocha, este no se ponderó ni mencionó en la resolución recurrida. Apunta, en el voto de mayoría, no se le otorgó el valor probatorio de mérito, puesto que no se consideró en su totalidad la parte conclusiva ni el resumen establecido en aquel. De tal forma, estima, se echa de menos una ponderación integral de las probanzas agregadas a los autos, lo que en su criterio, llevó a considerar que su representada desarrolla una actividad industrial, cuando lo correcto, según todo el electo probatorio, era determinar su naturaleza agrícola. Sostiene, allí se establece con claridad el ciclo productivo y la actividad económica realizada. Afirma, los juzgadores sólo valoraron una porción del informe pericial sin considerarlo en su totalidad, especialmente en lo que corresponde a las conclusiones y el resumen. Refiere, el ingeniero Alejandro Acevedo Silesky, nombrado como perito en el proceso, indicó en su reporte: “EN CONCLUSIÓN En el recorrido por la empresa MELONES DE COSTA RICA, pude determinar: 1. Por medio del Testimonio de los funcionarios que dicha empresa solo exporta el melón como fruta fresca. 2. que dicha exportación lleva un proceso natural de limpieza de la fruta, selección, empaque en cajas plásticas, colocándolas en áreas de frío y luego se empaqueta en caja de cartón hacia los destinos finales. 3. No se encontró dentro de dichas instalaciones otro tipo de equipo que (sic) se haga pensar que el melón se transforma en otros productos como jugos, pedazos, etc; o sea que exista un proceso industrial paralelo a la exportación de la fruta fresca. EN RESUMEN. La actividad agrícola que lleva a cabo MELONES DE COSTA RICA S.A. es un proceso que dura aproximadamente 6 meses en donde únicamente se desarrolla la producción del melón y su exportación como fruta verde, no existe ningún otro proceso alterno que industrialice dicha fruta.” Indica, este informe técnico no fue refutado por la Municipalidad demandada. En su criterio, al establecerse los hechos probados, los juzgadores no consideraron en su totalidad esas pericias, por lo que únicamente hizo mención del dictamen pericial en el hecho probado número 10 donde apuntó: “10) En la planta de la actora se exportan melones como fruta fresca, destinados a los mercados de Estados Unidos y Europa y un pequeño porcentaje para el mercado local; las frutas sufren un proceso de selección, lavado, empaque en bolsas plásticas, colocación en áreas de frío y embalaje en caja de cartón hacia los destinos finales”, dejando por fuera la plantación, cosecha y recolección realizada por Melones de Costa Rica, S.A., las cuales están comprendidas dentro de la actividad agrícola. Reitera, esto fue señalado claramente por el perito en el resumen de su experticia. Tal omisión en la apreciación de la prueba constituye un error de hecho, pues pese a que fue incorporada al proceso de forma debida, el Tribunal le asignó un valor material diferente al que tenía. Protesta, a pesar de que su representada desarrolla una actividad agrícola; en el Considerando III del voto de mayoría se expuso: “es evidentemente una actividad lucrativa, no agrícola...” Agrega, esa conclusión se asume a partir del concepto que da el diccionario, para el término industria, con lo que en el voto se determinó: “industria: 2. según el cual se dijo que corresponde al “...conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos materiales.” Las labores que realiza la fábrica empaquetadora de melones son entonces propias de una actividad industrial, sin que sea necesario que los productos sean procesados o transformados mecánicamente o químicamente.”. Con ese análisis, reitera, se dejaron de lado la prueba técnica que califica y define lo que es el proceso agrícola y su distinción en el proceso industrial, como lo es el



informe pericial y el informe del proceso productivo. Segundo: argumenta, esta misma situación origina a la vez un error de derecho, pues con ello se violentó el principio de la apreciación de la prueba según las reglas de la sana crítica, establecidas en el artículo 330 del Código Procesal Civil, el cual debe aplicarse supletoriamente por remisión del canon 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Tribunal no partió de la consideración que se trataba de una prueba “iuris tantum”, que solo se podría desaplicar ante otra de igual categoría, o por lo menos sobre otros elementos fácticos de juicio que le llevaran a otra conclusión. Dice, en el voto recurrido únicamente se consideró una parte del informe pericial, sin indicar los motivos que llevaron a apartarse del criterio técnico-científico brindado por el perito especializado el cual afirmó que la actividad de Melones de Costa Rica, S.A. responde a una actividad agrícola. En su opinión, si bien es cierto los juzgadores tienen facultades suficientes para otorgar el valor que consideren oportuno a las pruebas llevadas al proceso, la emisión del juicio de valor sobre estas pruebas debe fundamentarse en el principio de la sana crítica, y en el supuesto de que se rechace total o parcialmente el contenido de una probanza, está en la obligación de explicar las razones que tuvo para apartarse de ella o no tenerla por cierta. El error de derecho también se da respecto del documento suscrito por el ingeniero agrónomo Evelio Vargas Quirós, Supervisor de Fincas de Melones de Costa Rica, S.A., y cuyos argumentos son idénticos a los expuestos en el apartado anterior en relación al error de hecho. Añade, con la decisión de los jueces, se le resta el valor que tienen los documentos. Transcribe el numeral 318 del Código Procesal Civil, el cual sostiene, establece que los documentos e informes constituyen un medio de prueba idóneo para demostrar los hechos alegados en un proceso judicial. De otra parte, argumenta, el artículo 368 del mismo Tribunal hubiese considerado que la prueba no merecía credibilidad se encontraba en la obligación de exponer las razones para descartarla. No obstante, asevera, únicamente optó por omitirla. La Ley de Patentes de la Municipalidad de Liberia, no grava la actividad agrícola, por lo que al haberse estimado que la actividad de su representada era de carácter industrial, se infringe su numeral 16, el que reproduce en su totalidad. Menciona, la aplicación de las normas y la adecuación de los hechos al precepto legal no se encuentre acorde a la realidad, es decir, la interpretación del derecho debe ser modificada según la nueva situación fáctica. Argumenta, si bien es cierto la Ley de Patentes de cita establece en su numeral segundo que “Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de actividades lucrativas en el cantón de Liberia, estarán obligadas a contar con la respectiva licencia municipal y pagarán a la Municipalidad el impuesto de patentes, conforme esta Ley.”; con lo cual parece desprenderse que cualquier persona física o jurídica que desarrolle una actividad lucrativa en el cantón de Liberia, debe pagar el respectivo impuesto de patente; si se sigue leyendo ese cuerpo normativo y, se interpreta en forma integral, es evidente que la actividad agrícola a la que se dedica Melones de Costa Rica, S.A. no se encuentra sujeta al impuesto de marras al no encontrarse dentro de las actividades gravadas o sujetas a pago de dicho tributo según el artículo 16 antes mencionado. Reclama, debe hacerse una debida interpretación teleológica de esa Ley, lo que se reafirma al revisar las manifestaciones de los diputados en el trámite del Expediente Legislativo no. 13.576; que corresponde al Proyecto de Ley de Patentes del Cantón de Liberia. Expone, en múltiples ocasiones los entonces legisladores manifestaron que la actividad agrícola no estaría incluida dentro de las actividades objeto del pago de impuesto por patente municipal en ese cantón. Así el Diputado Núñez González, en la discusión de dicho Proyecto aclaró que: “la actividad agrícola no es sujeta del pago de patente municipal”. De igual forma, quien fuera el presidente de la “Comisión Permanente con Potestad Legislativa Plena Primera”, manifestó que: “...para el expediente de la Municipalidad de Liberia- para que quede para los operadores de la Ley- sí se determina qué se considera como actividad lucrativa y se determina en el artículo 16, las actividades lucrativa (sic) son tres: industrias, comercios y servicios. Para este caso de la Municipalidad de Liberia y para tranquilidad de la Cámara de Agricultura, en el cantón de Liberia no se pretende gravar la agricultura, tanto es



de esta forma, que el artículo 16 por eso recoge los principios de cuáles son las actividades lucrativas ... Solamente para lo que requiere con el cantón de Liberia, producir sin industrializar no requiere, en el caso del cantón de Liberia, patente y por lo tanto no tiene cobro de impuesto municipal.” De su parte, el diputado Vargas Artavia, en la siguiente sesión donde se discutió aquel proyecto de ley, se cuestionaba la conveniencia de autorizar el cobro de patentes a la Municipalidad de Liberia, exponiendo que: “Nos parece totalmente inaceptable que se acoja el concepto de impuestos sobre los ingresos brutos y menos para actividades tan reprimidas como la agricultura”. Relata, ante dicha inquietud, el legislador Núñez manifestó: “Quiero dejar constando mi voto afirmativo al proyecto y quiero indicarlo porque lo que he expresado en sesiones anteriores, la actividad agrícola no está sujeta al pago de impuesto de patentes ... En ese sentido la actividad productiva, como producir leche, producir café, hortalizas, no pagan impuesto de patentes. Pagarían aquellos impuestos específicos que la actividad pudiera tener o el impuesto de renta que tendría que pagar cualquier actividad que tenga una ganancia al final de un determinado período. Pero en este caso no paga impuesto de patentes”. En su criterio, de acuerdo al aforismo legal de que “no se puede distinguir donde la ley no lo hace” y, en ejercicio de los métodos de interpretación histórica, psicológico- voluntarista, axiológico-teleológico, sistemático y restrictivo, esta última de especial aplicación en el Derecho Tributario, debe entenderse que el gravamen a la actividad agrícola que realiza Melones de Costa Rica, S.A. no es jurídicamente procedente, en virtud de los artículos 11, 121, inciso 13) de la Constitución Política y artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, que regulan el principio de legalidad, que en síntesis obliga a la Administración Pública a realizar sólo aquellos actos expresamente permitidos por el Ordenamiento Jurídico. La Municipalidad de Liberia solo puede aplicar la norma de manera restrictiva, gravando los renglones de actividades indicados en ella. De manera imperativa se debe aplicar la norma señalada sin rebasar sus alcances y sin dejar espacio a la interpretación discrecional extensiva, de otra forma ese gobierno local estaría sobrepasando los límites impuestos por el mencionado principio de legalidad y de reserva de ley, así como las facultades que le otorgan los numerales 4 incisos d) y e) y 13, inciso b) del Código Municipal, que limita las potestades de la Municipalidad únicamente a proponer a la Asamblea Legislativa los proyectos de tributos municipales, y a su administración posterior a tal aprobación. Por ello, sostiene, la interpretación legal que ha venido realizando la Municipalidad de Liberia y que fue avalada por el Tribunal, resulta contraria y violatoria a las normas legales que se han mencionado, así como al numeral 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Además de conculcarse ese precepto, reitera, esa decisión contraviene el principio de reserva de ley en materia tributaria, previsto por la Constitución Política, según sus numerales 11 y 121, inciso 13, así como el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública. Afirma, en relación a las tasas, cuando la ley no lo prohíba, el reglamento puede variar su monto para que cumpla su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos. Indica, el fallo de mayoría del Tribunal incurre en una violación indirecta al derecho, toda vez que si la actividad agrícola no está gravada, la Municipalidad de Liberia no puede aplicar el impuesto de patentes a la producción de melones, tal y como se desprende de las pruebas que constan en el proceso y que no fueron valoradas debidamente por el Tribunal. Refiere, nadie más que el legislador puede crear tributos; por lo que los sistemas democráticos han delegado en los órganos de representación política, la creación de impuestos, es decir, a la Asamblea Legislativa. En apoyo de su tesis transcribe una cita de una resolución de la Corte Suprema de Justicia emitida a las 8 horas del 29 de noviembre de 1973. Respecto a la potestad tributaria conferida a la Asamblea Legislativa, sostiene, la palabra establecer significa “instituir”, y también “ordenar, mandar, decretar”. Argumenta, establecer un impuesto es ordenar o decretar una cierta carga tributaria, o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo de determinar “los objetos imposables, las bases y los tipos”. Afirma, recientemente, la Sala Constitucional ha expresado en el Voto 2197-92 que sus principios jurídicos más importantes son, entre otros, el de legalidad de la tributación, conocido



también como reserva de ley, o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; y en el voto 5966-96 determinó que “el principio de reserva de ley en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales; atribución que con arreglo al artículo 9 ibídem no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3 de la misma Constitución...” De esta forma la jurisprudencia constitucional ha sido prolija en dejar sumamente claro que solo por ley ordinaria se pueden crear los impuestos y acordar las exoneraciones, sobre todo, tratándose de eliminar el antiguo vacío procesal de crear tributos utilizando el mecanismo de las normas atípicas. Indica, en la resolución no. 687-96, del 7 de febrero de 1995 de ese Órgano se dispuso “...la Sala se ha pronunciado a favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitutivos de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que sí se da la llamada reserva de ley”. Siendo materia privativa de la ley, definir el hecho generador, establecer las tarifas, determinar la base de cálculo e indicar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la Municipalidad de Liberia no podría crear, mediante reglamento o acto administrativo general o particular, esos elementos de la obligación tributaria con el objeto de gravar una actividad o un contribuyente no contemplados en forma expresa en aquella ley. Por ello, apunta, tanto el gobierno local como el Tribunal están inhibidos legalmente para utilizar la analogía o la interpretación extensiva como sistema de integración del Derecho; es decir, no puede mediante interpretación analógica, provocar la existencia de los elementos ausentes, de la actividades no reguladas o de los sujetos no gravados. Ante el vacío o insuficiencia de normas, no han de “crearse” estos requisitos básicos que exige la ley y que son esenciales para que se configure el impuesto, como tampoco puede tratar de regular mediante la creación de un reglamento, las deficiencias que no ha cubierto la Ley, pues el principio de Legalidad le impide hacerlo. Así las cosas, pretender la legitimidad en el cobro de este impuesto, como lo hace el Tribunal en su resolución, no existiendo un contenido legal que respalde su cobro, origina un innegable quebranto del Ordenamiento Jurídico, en las normas arriba citadas -artículo 16 de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia y artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- e incluso una violación del orden constitucional. Incluso, algunos precedentes de la Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, han resuelto situaciones similares con una adecuada aplicación de la ley de fondo. En este sentido, mediante la sentencia no. 347-2002, de las 10 horas 45 minutos del 4 de octubre del 2002, se manifestó: “III. Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal. Esto así por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en concordancia con los numerales 11, 59 Y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia impositiva debe estarse al mandato expreso de la Ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas, allí donde puede haber gravamen para el patrimonio del particular. Por esto mismo, le está vedado a la Administración -en este caso la Municipal-, la creación de los presupuestos del tributo a través del simple ejercicio de potestades administrativas. Esta conclusión se reafirma con la misma ley de referencia (N° 7545), cuando en su artículo primero obliga al pago de un impuesto de patente: “conforme a esta Ley”. La interpretación no puede ser otra: para establecer la obligación Tributaria debe atenderse a lo dispuesto expresamente por el cuerpo normativo en mención, pues tampoco podría afirmarse que por ser lucrativa, toda actividad está afecta al tributo que establezca el municipio por simple acuerdo. Esta última, sería una interpretación violatoria, en forma flagrante, al supracitado principio de reserva de Ley. IV- De acuerdo con lo anteriormente dicho, las actividades lucrativas a que se refiere el artículo primero, son aquellas que con detalle enumera el artículo 14, porque si se toma el primero de ellos en forma



independiente, se llegaría al absurdo de que las personas físicas que devengan un salario, como gestión onerosa, tendrían que pagar impuestos municipales."

De lo anterior, sostiene, es claro que procede la devolución del impuesto por patente municipal y pago de sus intereses, ya que no se encuentra gravada ni sujeta al pago del impuesto por patente municipal en el cantón de Liberia. Ese cobro viola de forma indirecta el numeral 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Cuando se reclama un tributo que no corresponde, se introduce un pago que no debe hacerse o se determina una obligación a cargo de alguien que conforme a la Ley no debe cubrir, se está ante una violación del principio de legalidad, teniendo el Ordenamiento Jurídico como remedio a ello, la figura de la devolución. Añade, el impuesto debe someterse a los límites legales, los cuales, una vez rebasados, dan lugar a una devolución o reintegro y es ahí donde se encuentra la conexión del principio de legalidad y las devoluciones tributarias, conforme al numeral 43 de cita. Este canon fue indirectamente conculcado en la sentencia recurrida debido a los errores de hecho y de derecho en la apreciación de la prueba. De esta forma, el Tribunal debió haber declarado la procedencia del reintegro a Melones de Costa Rica, S.A. de las sumas cubiertas de manera indebida como de sus intereses, de conformidad con el artículo 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, desde la fecha que fueron cancelados y hasta su efectivo pago. Tercero: acusa violación directa de leyes sustantivas debido a una errónea interpretación, específicamente del canon 16 de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia, porque a pesar que el Tribunal no valoró de forma integral la prueba, según los errores antes señalados, tuvo por probados los siguientes hechos: "1) La empresa Melones de Costa Rica Sociedad Anónima se dedica al cultivo y exportación de melones a Estados Unidos y Europa, vendiendo la fruta en su estado natural. 10) En la planta de la actora se exportan melones como fruta fresca, destinados a los mercados de Estados Unidos y Europa y un pequeño porcentaje para el mercado local; las frutas sufren un proceso de selección, lavado, empaque en bolsas plásticas, colocación en áreas de frío y embalaje en cajas de cartón hacia los destinos finales." En su criterio, de estas afirmaciones respecto al cuadro fáctico, es fácil observar que la actividad de Melones de Costa Rica, S.A. es la agricultura; con lo que otorgar un sentido diferente al hecho de "cultivar melones" (Hecho Probado número uno), constituye un craso y evidente error por parte del voto de mayoría del Tribunal. Cuando ese órgano jurisdiccional tuvo por probado que la actividad era el cultivo de melones, y posteriormente la clasifica como industrial, según lo dispuesto en el artículo 16, inciso a) de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia, aplica de manera incorrecta aplicación de esa norma específica, lo que apareja violación directa del principio de legalidad, conforme se indicó en los apartados anteriores. La actividad principal de Melones de Costa Rica, SA es una actividad agraria, la cual lógicamente no se limita al cultivo del melón, sino que el mismo debe ser vendido, y para esta venta -que para el caso particular en su mayoría es de exportación- es necesario acondicionar la fruta para su mantenimiento en condiciones de calidad, transporte y venta final en el exterior. Precisamente en estos pasos consiste el proceso que describe el perito y que se tiene por hecho probado número 10. Sin embargo, la labor de empaque y transporte de la fruta para su venta se trata de una actividad secundaria y accesoria a la producción agrícola de melones para la exportación, ya que utilizar una práctica de mercado diferente implicaría un incumplimiento de las normas de calidad internacionales que se exige para la comercialización de aquellos, lo cual obviamente haría que la actividad agrícola destinada a la exportación no tuviese mayor sentido. En ese orden de ideas, el proceso de empaque que el Tribunal cataloga como industrial, desligándolo injustificadamente del agrícola, es parte natural y accesoria por necesidad, del aprovechamiento económico del melón. Pensar de otra forma sería como argüir que un sencillo y pequeño agricultor de papas deja de realizar actividad agrícola sólo porque aparte de sembrar y cosechar las papas procede a empaclarlas en sacos para ponerlos a disposición de un comerciante que integrará la cadena distributiva. Este mismo criterio, refiere, fue sostenido por el voto de minoría del fallo recurrido. Agrega, en el pronunciamiento no. 347-2002 de la Sección Segunda del Tribunal



Contencioso se reafirma su tesis. Asegura, los antecedentes de ese Órgano y de la Sala Primera, según la sentencia número no. 9-1991, de las 14 horas 45 minutos del dieciséis de enero de 1991 ha sido manifiesta en mantener que sigue siendo agraria toda actividad productiva dirigida al fundo, aún y cuando luego de realizada la cosecha, sea sometida a algún otro proceso o comercialización, por lo que siempre se mantiene su carácter agrícola. Incluso, a pesar de que los juzgadores hubiesen podido argüir de forma convincente que su representada desarrolla algún tipo de operación industrial, lo cierto es que esta sólo sería una actividad secundaria subyacente a la agrícola primaria y principal. Lo más que cabría, sostiene, sería una afectación con el impuesto sobre la patente municipal a la actividad económica que no corresponda al giro agrícola, mas no se puede pretender gravar la totalidad de sus operaciones. Expresa, considera conculcado el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el numeral 11 de la Ley General de la Administración Pública y los preceptos 43 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por las razones expuestas en los apartados anteriores, con la particularidad que en este caso se presenta una violación directa de esta normativa. En otro orden de ideas, apunta, la resolución la condena en costas sin emitir razonamiento alguno, ni advertir el derecho que le asiste a mi Representada para interponer la demanda. Agrega, en sede administrativa presentó los recursos del caso ante la Municipalidad de Liberia, sin embargo, en sus resoluciones no consideró importantes normas legales, por lo cual su actuación devenía en nula. Añade, tenía suficientes razones para litigar y por tanto debió ser exonerada del pago de las costas procesales y personales, de conformidad con el artículo 98, inciso c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Aunado a esto, alega, resulta importante dejar claro la buena fe con la que ha actuado pues ha procedido en el ejercicio de las facultades conferidas por ley para solicitar el no pago de un impuesto al que no se encuentra sujeta. Con la condena en costas, el Tribunal incurre en violación directa del artículo 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, así como de los cánones 221 y 222 del Código Procesal Civil. Dice, el juez puede eximir de aquella cuando se haya litigado con evidente buena fe, cuando la demanda o contrademanda comprendan pretensiones exageradas, cuando el fallo acoja solamente parte de las peticiones fundamentales de la demanda o reconvención, cuando admita defensas de importancia invocadas por el vencido, o cuando haya vencimiento recíproco.

III. Dada la manera en que el casacionista formula sus agravios, y ante algunas deficiencias que muestra el recurso en examen, es menester retomar lo que ha establecido esta Sala en cuanto a la forma de alegar las violaciones de fondo. Este medio extraordinario de impugnación, se restringe al estudio de los cargos esgrimidos, lo cual por disposición del artículo 608 del Código Procesal Civil, solo podrá conocer de los extremos impugnados, sin que pueda el recurrente presentar puntos novedosos no combatidos oportunamente. La conculcación sustantiva se puede producir directa o indirectamente. Respecto de esta última, cabe indicar que al tenor del numeral 595 del Código Procesal Civil, existe violación de este tipo cuando el fallo ha incurrido en errores de hecho o de derecho al apreciar la prueba. A la luz de ese precepto, el casacionista debe indicar de forma precisa y diáfana el error acusado y cumplir con las exigencias técnicas del ordenamiento para combatirlo. Desde este plano, es de rigor identificar y particularizar el error que se acusa. El de hecho se produce cuando el juzgador incurre en equivocaciones materiales al apreciar la prueba, extrayendo de los medios probatorios, elementos de convicción que les son ajenos. En esta eventualidad de error de hecho, el recurrente no está obligado a señalar las disposiciones probatorias transgredidas, pues por tratarse de un error material del juzgador al apreciar el elemento probatorio no infringe normas de prueba sino, por el contrario, se equivoca al apreciarla. La expresa acusación del yerro o su constatación debidamente alegado, le basta a la Sala para tener competencia y realizar el estudio o análisis, y determinar si en la especie se da o no el



reproche planteado. Desde otro ángulo, el error de derecho supone desconocer el valor legal de un medio probatorio, u otorgarle uno distinto al previsto en la ley, por lo cual se exige que, al alegarlo, deban mencionarse las normas que refieren su jerarquía probatoria. Dentro de éste también se reconoce la censura por la violación a las reglas de la sana crítica, cuyo objeto es evidenciar la inobservancia de los principios de la lógica, psicología o experiencia al construir los hechos que han de ser tenidos por demostrados. En ambos casos, esto es, error de hecho y de derecho, es imprescindible citar las reglas vulneradas por el fondo, expresando, con claridad y precisión, la forma como se produjo el yerro y la incidencia que ello tuvo sobre los cánones desaplicados, o bien, actuados con desacierto (ordinal 596 del Código Procesal Civil). Esto implica señalar técnicamente la violación indirecta infringida al Ordenamiento Jurídico en los preceptos de fondo con la errónea apreciación, y no solo citar los artículos o transcribirlos. (Consúltese entre otros el voto de esta Sala no. 488 de las 13 horas 50 minutos del 6 de julio del 2007).

IV. En el primer reproche sobre violación indirecta de la ley, el recurrente acusa al Tribunal de darle un valor diferente al que tienen los dictámenes técnicos, tanto el aportado con la demanda como el presentado por el perito durante el proceso, lo que en su criterio constituye un error de hecho. Al tenor de lo establecido en el considerando anterior, respecto a la forma en que deben desarrollarse los argumentos por violaciones indirectas de la ley, es preciso advertir que este primer reproche en realidad responde a un error de derecho en la apreciación de la prueba, pues todos los argumentos giran en torno al valor probatorio asignado a las probanzas y la posible preterición parcial en que incurriera el Tribunal, los cuales corresponden a reproches respecto al valor de la prueba. No obstante, la Sala puede considerar como error de derecho censuras que vienen alegadas como yerros de hecho y viceversa, siempre y cuando cumplan con los requerimientos técnicos, razón por la que de seguido el cargo se analiza como error de derecho, debe advertirse que el recurrente no alega conculcadas en ese primer embate, las correspondientes normas de carácter adjetivo y sustantivo que, en virtud del error de derecho acusado, estimara transgredidas. De todos modos, en su segundo alegato, el representante de Melones de Costa Rica S.A., protesta por idénticas razones a las expuestas en el primer cargo. De igual forma, reitera sus argumentos en el tercer agravio, acusando una indebida interpretación de las normas. En resumen, el casacionista considera que se dio una indebida apreciación de las pruebas, porque pese a que en autos consta, -según el dicho de los peritos y los hechos que se tuvieron por probados-, que su representada se dedica al cultivo de melones, lo cual resulta una actividad agrícola no gravada con el impuesto de patentes según la Ley de Patentes del Cantón de Liberia, en la resolución se dispuso que su actividad es industrial y que por ende, está afecta a dicho pago. Estima por tanto, que se interpretaron de forma errada las normas que rigen la materia tributaria para el caso concreto.

V. En torno al tema de las licencias municipales y la obligación de tributar por ellas, resulta necesario realizar algunas consideraciones. El Código Municipal establece en su numeral 79 que "Para ejercer cualquier actividad lucrativa, los interesados deberán contar con licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo en que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado." Como se advierte con meridiana claridad, la legislación distingue entre la licencia, la cual se refiere al acto administrativo que habilita al particular para ejercer determinada actividad de índole lucrativa y el pago del tributo correspondiente, que responde al impuesto de patente. Este último está comprendido en la clasificación establecida en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que define el impuesto como "aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación

independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”; de suerte que resulta una figura cuya naturaleza, objetivos y fines provienen de la potestad tributaria de las municipalidades; y en la que el hecho generador lo constituye la expedición de la licencia para la realización de la actividad lucrativa en la jurisdicción a cargo de determinado gobierno local. En aplicación del canon 13 del Código Municipal inciso b), corresponde al Consejo Municipal, “... proponer los proyectos de tributos municipales a la Asamblea Legislativa”. De tal forma que el Poder Legislativo, en el ejercicio de su potestad tributaria, debidamente conferida por la Carta Magna, procede a aprobar o improbar la propuesta de ley de tributos municipales que presenten los ayuntamientos. Ello es así, porque no existe en Costa Rica una descentralización política, dentro de la que es posible una potestad tributaria originaria. Esta se da en regímenes donde los ayuntamientos pueden crear impuestos sin la necesidad de ser controlados por otro ente u órgano, donde para la validez y eficacia de esos tributos así creados basta el respeto a la distribución de competencias que se consigne en la Carta Magna. Acorde a lo anterior, resulta claro que no basta la simple aplicación del canon 79 del Código Municipal antes transcrito, para imponer el pago de lo que popularmente se conoce como patente y que en realidad se refiere al impuesto de esta. Además de esa normativa general, existe legislación especial que en cada cantón determinará de forma detallada las actividades o sus categorías; que se encuentren afectas al pago de ese tributo. Conviene también mencionar que, una vez aprobada una ley de patentes, y conforme al principio de reserva de ley que rige en materia impositiva, no se pueden crear, modificar o suprimir tributos ni otorgar exenciones, reducciones o beneficios, como tampoco resulta posible tipificar las infracciones o sus posibles sanciones, ni establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios, entre otras potestades que solo por imperio de ley pueden determinarse. Tampoco tiene el juzgador, en esta materia atribuciones para interpretar analógica ni extensivamente el marco tributario. (Consúltese sobre el tema, el fallo de este Órgano no. 797 de las 8 horas del 3 de noviembre del 2005 y el voto de la Sala Constitucional no. 15.391 de las 3 horas 57 minutos del 19 de diciembre del 2003).

VI . En el caso particular, el casacionista acusa una indebida valoración tanto del “Resumen del Proceso Productivo del Melón” aportado con la demanda, como del informe efectuado por el perito en relación a las actividades que realiza Melones de Costa Rica S. A. En su criterio, los juzgadores omiten el análisis de esas probanzas, disponiendo su voto de mayoría en contradicción con los hechos probados identificados como no. 1 y no. 10; a partir de lo cual señala conculcadas las normas de carácter sustantivo y adjetivo, que en el Considerando II de esta resolución se detallan. El Tribunal tuvo como primer hecho probado que “la empresa Melones de Costa Rica Sociedad Anónima se dedica al cultivo y exportación de melones a Estados Unidos y Europa, vendiendo la fruta en su estado natural (hecho 1 de la demanda, folio 60)”. Y, en el hecho no. 10 apuntó “en la planta de la actora se exportan melones como fruta fresca, destinados a los mercados de Estados Unidos y Europa y un pequeño porcentaje para el mercado local; las frutas sufren un proceso de selección, lavado, empaque en bolsas plásticas, colocación en áreas de frío y embalaje en cajas de cartón hacia los destinos finales (Pericia del Ingeniero Alejandro Acevedo Silesky, folios 107 y 108 del expediente)”. En el Considerando III los juzgadores estimaron que “la planta empacadora de melones de la sociedad actora, es evidentemente una actividad lucrativa, no agrícola, pues se trata de introducir los melones en bolsas de plástico, después de haber sufrido un proceso de selección y limpieza, almacenamiento en áreas de frío y finalmente el empalme en cajas de cartón para su (sic) exportación o consumo interno. El procedimiento descrito califica como actividad industrial; en el inciso a) del artículo 16 de la ley dicha, en el cual se considera sujeto del tributo el procesamiento de productos agrícolas, aunque aquellos no sufran transformaciones mecánicas o químicas según pueden inferirse sin dificultad de la norma: " a) Industrias. Se refiere al conjunto de



operaciones materiales ejecutadas para la extracción, la transformación o la manufactura de uno o varios productos." Concepto que coincide con la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua para el término "industria": "2. conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales." Las labores que realiza la fábrica empacadora de melones son entonces propias de una actividad industrial, sin que sea necesario que los productos sean procesados o transformados mecánica o químicamente. A mayor razón, cabe agregar que de las actas sobre la discusión en la Asamblea Legislativa aportadas por la accionante, se desprende que las actividades no gravadas con el pago del tributo discutido en la litis, fueron las agrícolas y las ganaderas, distintas de las que realiza una empacadora de frutas como las que regenta la accionante". En efecto, pese a que en el hecho probado identificado como no. 1 se afirma que la actora se dedica al cultivo de melones en su estado natural, al realizar el análisis del caso, -y sin que se citen probanzas que le lleven a una conclusión diversa- se dispuso que la demandante no tiene un giro agrícola sino industrial.

VII. En realidad son varios los yerros incurridos por el Tribunal con esa conclusión. Como lo apunta el casacionista, en el informe pericial rendido por el ingeniero Alejandro Acevedo, -el cual sirve de fundamento para el hecho no. 10 de la resolución-, se indica además de lo ya transcrito; que el melón se exporta como fruta fresca y que "no se encontró evidencia dentro de dichas instalaciones otro tipo de equipo que se haga pensar que el melón se transforma en otros productos como jugos, pedazos, etc.; o sea que exista un proceso industrial paralelo a la exportación de la fruta fresca." Por su parte, en el "Resumen del proceso productivo del melón" aportado con la demanda, se detallan las actividades de preparación de suelo, cultivo, control de plagas, cosecha, empaque y exportación de esa fruta. Es decir, que evaluada la prueba en conjunto, tal y como lo protesta el recurrente, se concluye que Melones de Costa Rica S.A. no realiza un proceso industrial, como en efecto lo hizo ver el perito en la prueba evacuada durante el proceso. Tampoco se aprecia consideración alguna donde se desvirtúe lo afirmado en tal sentido en la prueba pericial. Básicamente el Tribunal, - en su voto de mayoría- además de omitir en su valoración esos elementos, lo que hizo fue concluir que el proceso previo a la exportación, responde a una actividad fabril, y consecuentemente estaba afecta al pago del tributo de patente, conforme al numeral 16 de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia. Tal y como lo acusa el casacionista, se configura con ello un error de derecho, y por lo tanto la sentencia deberá casarse. Esto porque las pruebas señaladas, sí demuestran en conjunto, que el giro empresarial de la empresa actora no es de carácter industrial, sino eminentemente agrícola, y que lo único que se hace es obtener un fruto producto de la cosecha -con independencia de la técnica o cantidad en que se ejecuta- y luego proceder a su debido almacenamiento para la exportación, lo cual es una actividad consecuente con la agrícola. Por su carácter precedero, es lógico que un fruto que va a ser exportado, requiere algunos controles de calidad, sin que por ello, se altere el producto en su estado natural, tal y como fue cosechado. Por ello, la simple labor de "introducir los melones en bolsas de plástico, después de haber sufrido un proceso de selección y limpieza, almacenamiento en áreas de frío y finalmente el empalamiento en cajas de cartón para su exportación o consumo interno" de ninguna manera desvirtúan el proceso previo de cultivo y cosecha de un producto agrícola que no se altera en su estado natural. Nótese que la actividad industrial, tal y como lo preceptúa la Ley de Patentes del Cantón de Liberia en su numeral 16 se define de la siguiente manera: a) Industrias. Se refiere al conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la extracción, la transformación o la manufactura de uno o varios productos. Incluye el procesamiento de productos agrícolas y la transformación mecánica o química de sustancias orgánicas en productos nuevos, mediante procesos mecanizados o no, en fábricas o domicilios. Implica tanto la creación de productos, como los talleres de reparación y acondicionamiento. Comprende la extracción y explotación de



minerales, metálicos y no metálicos, en estado sólido, líquido o gaseoso, la construcción, la reparación o la demolición de todo tipo de edificios, instalaciones y vías de transporte, las imprentas, las editoriales y los establecimientos similares; en general, se refiere a mercaderías, construcciones, bienes e inmuebles. ” Ergo, si una cosecha de frutas no se transforma ni procesa en nuevos productos, solo se cultiva y comercializa de forma directa, esta última como consecuencia lógica del producto de la tierra que no responde a una mera subsistencia, no se concreta en una actividad económica de tipo industrial según el ordinal 16 transcrito. Ese concepto de actividades y categorías de estas, es al que debe atenderse en el caso concreto, pues si bien es cierto la definición del “Diccionario de la Real Academia de la Lengua” ayuda a clarificar el significado del vocablo industria para determinar los alcances de dicho término, debe acudirse a la fuente legal de aplicación en el asunto de examen. Por ello, lleva razón el casacionista en sus reproches respecto a las normas de fondo que estima conculcadas con lo dispuesto por el Tribunal.

VIII. A mayor abundamiento de razones, interesa apuntar que en las actas del expediente legislativo no. 13.576, en el que se discutió la aprobación de la Ley de Patentes del Cantón de Liberia no. 8235, se indicó entre otras cosas que “para este caso de la Municipalidad de Liberia y para tranquilidad de la Cámara de Agricultura, en el Cantón de Liberia no se pretende gravar la agricultura, tanto es de esta forma, que el artículo 16 por eso recoge los principios de cuáles son las actividades lucrativas”. En realidad, la idea del legislador fue excluir esa actividad de la obligación del pago de patente, toda vez que precisa advertir que antes de que entrara en vigencia la Ley no. 8235, (que fuera publicada el 16 de abril del 2002) si se exigía la obtención de patente y el pago del tributo correspondiente, para la agricultura y ganadería. En lo que interesa el texto derogado indicaba: “Artículo 14. Por todas las actividades lucrativas que seguidamente se señalan, comprendidas en la clasificación internacional de actividades económicas, los patentados pagarán conforme con lo dispuesto en el artículo 5 y con la tarifa siguiente... a) Agricultura y ganadería; b) Industria (manufacturera o extractiva) Se refiere al conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos...” Esto explica porqué originalmente Melones de Costa Rica S.A. procedió durante su vigencia, a solicitar ante la Municipalidad de Liberia, su licencia para el ejercicio de sus actividades. De lo anterior, siendo que resulta improcedente el cobro efectuado, deberá devolver el gobierno local de Liberia, todas aquellas sumas de dinero que por tal concepto le hubiere cancelado Melones de Costa Rica S.A., desde la entrada en vigencia de la Ley no. 8235, más los intereses correspondientes, a partir de la fecha de su pago y hasta que se realice de forma efectiva su devolución. Por la forma en que se resuelve este asunto, se omite el análisis del cargo respecto a la imposición de costas el Tribunal le hiciera a la empresa actora, debiendo pagar ambas la Municipalidad de Liberia.

IX. En mérito de lo razonado, se debe declarar con lugar el recurso de casación formulado. Deberá anularse la sentencia del Tribunal y en su lugar, fallando por el fondo, se deberá declarar procedente la demanda en cuanto a la pretensión principal, siendo que la subsidiaria carece entonces de interés. Se declarará nulo el Acuerdo no. 7, Inciso 6, Artículo Segundo del Concejo Municipal de Liberia. Deberá ese gobierno local abstenerse de cobrarle el impuesto de patentes a Melones de Costa Rica S.A., así como proceder a la devolución de todas aquellas sumas de dinero que por tal concepto la actora le hubiese cancelado desde la vigencia de la Ley no. 8235, más los intereses correspondientes, a partir de la fecha de su pago y hasta que se realice de forma efectiva su devolución. Se impone el pago de ambas costas a la Municipalidad demandada. (artículos 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Se declara con lugar el recurso. Se anula la sentencia del Tribunal y, en su defecto, al resolver por el fondo, se acoge la pretensión principal en los siguientes términos: a) Es nulo el Acuerdo del Concejo Municipal de Liberia no. 7, inciso 6, artículo segundo, de la Sección Ordinaria no. 25-2003, en cuanto dispone gravar la actividad agrícola de la sociedad actora con el pago de impuesto de patente. b) Debe ese ayuntamiento devolver, a la demandante, todas las sumas de dinero recibidas por ese concepto desde el primer trimestre del 2003, junto con los intereses legales a partir de la fecha de cada pago y hasta su efectiva devolución. c) Deberá la demandada excluir a la actora del Registro de Contribuyentes de ese tributo para los sucesivos trimestres. d) Son ambas costas a cargo de la accionada.

### **Clausura del establecimiento comercial por no contar con la respectiva licencia municipal**

[SALA CONSTITUCIONAL]<sup>4</sup>

Resolución: N° 000907-2007

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas cuarenta y cuatro minutos del veintiséis de enero del dos mil siete.

Recurso de amparo interpuesto por MELISSA VALVERDE CORDERO, mayor, casada, asistente de administración, vecina de San José, cédula de identidad número 1-1204-879, a favor de PREFAHOGAR DE COSTA RICA K Y R S.A., contra EL ALCALDE Y EL JEFE DEL DEPARTAMENTO DE PATENTES, AMBOS DE LA MUNICIPALIDAD DE SAN JOSE.

Resultando:

1.-Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas cuarenta y cinco minutos del diecinueve de enero de dos mil siete, la recurrente interpone recurso de amparo contra el Alcalde y el Jefe del Departamento de Patentes, ambos de la Municipalidad de San José, en el que manifiesta lo siguiente: que la amparada es propietaria del negocio comercial denominado Prefahogar de Costa Rica S.A., que está destinado a oficina para el diseño y comercialización de materiales de construcción de casas prefabricadas. Indica que el doce de enero se presentó una inspectora de la Municipalidad de San José, la que procedió a clausurar el negocio por no contar con la respectiva patente comercial. Señala que al momento de producirse el cierre se le informó a la inspectora que la patente se estaba tramitando desde el cuatro de enero de los corrientes y que había sido la Municipalidad la que retardaba el trámite por cuanto no había resuelto la solicitud inicial. Sostiene que además, el quince, dieciséis y diecisiete de enero, procedieron a completar los requisitos para el otorgamiento de la patente, y el dieciocho de enero quedó completado el trámite, según solicitud número 87787. Plantea que el diecisiete de enero también se presentó solicitud de apertura del negocio, mediante formulario titulado "establecimientos cerrados", ya que se les había

informado que al presentar dicho formulario y estar completos los requisitos se procedería a la apertura. Explica que se presentó en el Departamento de Patentes de la Municipalidad de San José y se negaron a quitar los sellos, sin dar mayores explicaciones, por lo que se vio obligada a interponer los recursos de revocatoria y apelación en subsidio. Acusa que aun así, el citado Departamento se negó a realizar la apertura del negocio. Estima que con los hechos descritos se ha infringido el principio de legalidad, el derecho de defensa, el debido proceso, el derecho al trabajo y la libertad de comercio, toda vez que la clausura era totalmente improcedente.

2.-El artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional faculta a la Sala a rechazar de plano o por el fondo, en cualquier momento, incluso desde su presentación, cualquier gestión que se presente a su conocimiento que resulte ser manifiestamente improcedente, o cuando considere que existen elementos de juicio suficientes para rechazarla, o que se trata de la simple reiteración o reproducción de una gestión anterior igual o similar rechazada.

Redacta el Magistrado Vargas Benavides; y,

Considerando:

I.-De la lectura del escrito de interposición, así como del estudio de la prueba aportada al efecto (ver en este sentido copia del acta 015016, agregada a folio 6 del expediente), se corrobora que la Municipalidad recurrida procedió a disponer la clausura del establecimiento comercial de la amparada, al tenerse por probado que ejercía una actividad lucrativa sin contar con la correspondiente licencia municipal. Ello determina que se rechace el amparo interpuesto. Así las cosas, según lo dispuesto por los artículos 79, 80 y 81 del Código Municipal, nadie podrá dedicarse a actividades lucrativas o realizar comercio, de forma ambulante o estacionaria, sin contar con la correspondiente licencia o patente municipal. Por lo que si la amparada estaba realizando una actividad lucrativa sin contar con patente o licencia municipal, entonces la Municipalidad recurrida estaba legítimamente facultada para cerrar su negocio en el acto, sin que ello pueda considerarse como violatorio de sus derechos fundamentales. Así, al conocer de un caso análogo, en sentencia número 2002-06820 de las 8:30 horas del 12 de julio de 2002, esta Sala estimó:

"(...) Por otra parte, el recurrente plantea su disconformidad con el hecho de que funcionarios de la Corporación Municipal de San José hayan ordenado la clausura de su local comercial. Sin embargo, de lo indicado en el propio escrito de interposición y de la prueba aportada al efecto, en concreto, copia del acta de notificación número 0030694 del veinte de febrero del dos mil dos (ver folio 3 del expediente), ello obedece justamente al hecho de que no cuenta con la respectiva patente comercial. Al respecto, es menester indicarle al recurrente que con arreglo a lo que disponen los artículos 79, 80, y 81 del Código Municipal, artículos 1 y 4 de Ley número 5694 de 9 de junio de 1975 y artículo 9 del Reglamento de Patentes Municipales del Cantón Central de San José, nadie podrá dedicarse a actividades lucrativas o realizar comercio en forma ambulante o estacionaria, sin contar con la respectiva patente municipal. En este sentido, se le debe indicar al petente que es a las Municipalidades, entre otros entes, a las que les corresponde dar permisos a las personas que tengan el deseo de dedicarse al comercio en un establecimiento y desde luego, con arreglo a las disposiciones que regulan la actividad comercial que se pretenda desarrollar, sin que las actuaciones de la Administración tendentes a poner a derecho cualquier irregularidad que se dé en el ejercicio de aquellas, coarte el derecho del libre ejercicio del comercio, derecho que, en

todo caso, puede ser objeto de reglamentación y aún de restricciones cuando se encuentran de por medio intereses superiores, y con mayor razón aún, en el caso de todas aquellas personas que no posean tales permisos. Requisito que no puede ser obviado por la existencia de un depósito judicial. Por lo que en el caso que nos ocupa la Sala no estima que la clausura del local en cuestión lesione los derechos fundamentales del amparado, en tanto esa actividad sólo puede ser tutelada si la misma es conforme a derecho, sea, cuando cuenta con los permisos y licencias que debe tener una actividad comercial de esta naturaleza. Ningún derecho fundamental puede reconocerse al amparado para realizar una actividad al margen de la ley y la autoridad accionada no ha hecho otra cosa más que actuar en el ejercicio de sus competencias al proceder al cierre del negocio comercial de interés, pues la sola constatación de la irregularidad del funcionamiento autoriza a la Corporación Municipal indicada para la clausurarla de manera inmediata. En razón de lo anterior, se le debe indicar al recurrente que será ante la Corporación Municipal indicada donde podrá manifestar -si a bien lo tiene- sus disconformidades respecto al cierre del local comercial que interesa, o bien, acudir a la jurisdicción ordinaria en resguardo de sus derechos."

En similar sentido se pronunció este Tribunal en sentencia 2004-0985 de las 15:21 horas del 3 de febrero de 2004, en que resolvió:

"I.-El recurrente acusa que la Municipalidad de San José dispuso el cierre de dos negocios comerciales, propiedad de las amparadas, de forma ilegítima y en violación del debido proceso.

II.-Debe indicarse -previamente- que compete a las Municipalidades, entre otros entes, fiscalizar que las personas que procuran dedicarse a actividades lucrativas o realizar el comercio en determinado cantón, se ajusten a los requisitos y condiciones establecidos -de forma razonable- por la normativa que regula la respectiva actividad comercial, lo que incluye, entre otros aspectos, el contar con la correspondiente licencia o patente municipal, así como dedicarse a la actividad efectivamente autorizada. Además, ante la constatación de una irregularidad en el funcionamiento de un local comercial, sea por falta de la correspondiente licencia o permiso municipal, o por ejercerse una actividad distinta a la autorizada, la respectiva Municipalidad está legítimamente facultada para proceder en el acto y de forma inmediata al cierre del local en cuestión. Así, en cuanto a este tema, en sentencia número 2003-4446 de las 9:47 hrs. del 23 de mayo del 2003, esta Sala consideró:

"(...) Nótese que este Tribunal Constitucional, en reiteradas oportunidades, ha señalado que no son inconstitucionales las actuaciones de la Administración tendentes a poner a derecho cualquier irregularidad que se verifique en el ejercicio de una actividad comercial, las cuales, por demás, no tienen el efecto de cercenar el goce de los derechos de trabajo, igualdad, y de libre comercio, los cuales -en todo caso- no son absolutos y pueden ser objeto de reglamentación y aún de restricciones, cuando se encuentran de por medio intereses superiores. Así, cuando un administrado desee realizar una determinada actividad comercial debe satisfacer todas las exigencias legales y reglamentarias que regulan esa materia, que imponen -entre otras cosas- la obtención de las patentes y permisos respectivos para su explotación, sin que las medidas acordadas para obligar al cumplimiento de esas disposiciones resulten arbitrarias, habida cuenta que las Corporaciones Municipales se encuentran facultadas para impedir la apertura u ordenar el cierre de establecimientos dedicados a actividades lucrativas que no cuenten con la respectiva licencia municipal o patente. Por demás, se debe mencionar en relación con el derecho al debido proceso, que la Sala Constitucional ha sostenido que se trata de la mera constatación por parte de la autoridad administrativa, en cuanto a la no existencia del permiso municipal correspondiente o

sanitario, para que quepa el cierre del negocio o de la actividad en cuestión, sin que sea necesario llevar a cabo un procedimiento ad hoc...".

Tales consideraciones son aplicables al caso en estudio, por no concurrir motivo alguno que justifique variar el criterio vertido en las sentencias parcialmente transcritas. Por lo que no considera este Tribunal que la autoridad recurrida haya actuado de forma arbitraria o que con lo actuado se hayan infringido los derechos fundamentales de la amparada.

II.-Por lo demás, la propia recurrente indica que en enero de este año se solicitó la respectiva licencia municipal y hasta el día dieciocho de ese mes se completó la presentación de los requisitos; en cuyo caso, al momento de plantearse el amparo (19 de enero de 2007) no ha transcurrido el plazo de treinta días naturales previsto por el artículo 80 del Código Municipal para la resolución de tal solicitud. Ni ha transcurrido el plazo de un mes con que cuenta la Municipalidad para resolver los recursos de revocatoria y apelación interpuestos en contra del acto de clausura del local de la amparada, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 261, párrafo 2°, de la Ley General de la Administración Pública (ver en este sentido sentencia número 2003-13708 de las 14:38 horas del 2 de diciembre de 2003). A lo que se agrega que la mera interposición de tales recursos administrativos no puede tener por efecto el habilitar a la amparada a ejercer una actividad lucrativa para lo que no cuenta con la respectiva licencia municipal (ver en este sentido sentencia número 2006-00609 de las 11 horas del 27 de enero de 2006). Tampoco puede estimarse que al momento de interponerse el amparo (19 de enero de 2007), haya transcurrido un plazo que pueda estimarse excesivo o irrazonable para la resolución de la solicitud de levantamiento de sellos que presentó la amparada el día 17 de ese mismo mes. Por lo que el amparo es prematuro respecto de tales extremos. Finalmente, será en sede administrativa que habrá de analizarse y resolver si efectivamente se cumplen los requisitos y las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para autorizar la licencia pretendida, conforme a la correcta apreciación de los documentos aportados por la amparada y la adecuada interpretación de la normativa infraconstitucional aplicable, por constituir todo ello un aspecto de legalidad ordinaria.

III.-En razón de todo lo anterior, y de conformidad a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, lo que procede en el caso en estudio es rechazar por el fondo el recurso, como así se declara.

### **Necesidad de contar con la licencia municipal para realizar la actividad comercial que pretenda el administrado**

[SALA CONSTITUCIONAL]<sup>5</sup>

Resolución: 2002-11331

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las dieciséis horas con diez minutos del veintisiete de noviembre del dos mil dos.-



Recurso de amparo interpuesto por Florián Guillén Quirós, mayor de edad, comerciante, vecino de San Pedro de Coronado, con cédula de identidad número 1-296-353, a favor de la Cantina la Colmena; contra la Municipalidad de Vázquez de Coronado.

Resultando:

1.-Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las trece horas y ocho minutos del treinta de octubre del dos mil dos (folio 1), el recurrente interpone recurso de amparo contra la Municipalidad de Vázquez de Coronado y manifiesta que el Concejo Municipal de la recurrida por acuerdos número 2002-016-017, 2002-016-018 y 2002-016-019 le denegó la renovación de la licencia comercial que amparaba el funcionamiento del Bar La Colmena, con base en lo cual, el veinte de agosto pasado, se le cerró el local, acto administrativo que considera lesivo del debido proceso, el principio de igualdad, el principio de razonabilidad y proporcionalidad y la libertad de comercio. En cuanto al debido proceso acusa el acuerdo impugnado le fue notificado el diecinueve de agosto y sin estar en firme se le cerró el establecimiento comercial el veintitrés de agosto siguiente. En cuanto al principio de igualdad alega que en otros casos, incluso graves, la Municipalidad recurrida les ha otorgado plazo y no se les ha cerrado el negocio. Considera que la medida es desproporcionada ya que no hay proporción entre el daño y la sanción impuesta, ya que siempre ha estado dispuesto a realizar lo que la Municipalidad y el Ministerio de Salud le indiquen. Alega que la contaminación sónica que se le achaca no se probó y que no existe contaminación ambiental, razón por la cual la medida de cierre definitivo es extrema y apresurada, con violación de la libertad de comercio. Indica que el acuerdo N° 2002-016-018, que sirvió de base para el cierre cautelar de su negocio, tiene su fundamento en la supuesta contaminación ambiental y sónica. Sin embargo, el Ministerio de Salud, por informe notificado el diecinueve de agosto de este año, le otorgó un plazo de quince días hábiles, que vencían el cinco de setiembre, para realizar las mejoras pertinentes, las que no se referían a contaminación sónica. Reclama que antes del vencimiento del plazo otorgado por el Ministerio de Salud, la recurrida procedió a cerrarle el establecimiento comercial por no contar con el permiso sanitario de funcionamiento vigente, fundamento que carece de sentido, ya que precisamente estaba realizando las mejoras solicitadas por el Ministerio de Salud, las cuales no pudo terminar por el cierre decretado. Manifiesta que el cierre de su local se da por tres motivos, a saber, la existencia de contaminación ambiental, la existencia de contaminación sónica y el hecho de que se daban faltas a la moral y a las buenas costumbres en las afueras de la cantina. Alega que la contaminación sónica no se pudo demostrar y en cuanto a la contaminación ambiental lo que se tuvo por acreditado fue la acumulación de desechos en la parte posterior del local y la existencia de recipientes que acumulaban líquidos. Según su dicho, siempre estuvo dispuesto a la limpieza de las zonas, la colocación de canoas y la construcción de una caja de registro, pero no ha podido cumplir con lo ordenado por la orden sanitaria ya que la Municipalidad recurrida no ha ejecutado las obras del alcantarillado pluvial en el sector en el que se ubica su negocio, según lo ordenó el Ministerio de Salud en oficio UPAH-RCS 010-2002. En relación con el ruido, aduce que éste no se comprobó y, además, el bar no genera ruido excesivo, pues la música proviene de un equipo de sonido común y es música de fondo. Reclama que la Municipalidad el quince de julio emitió el acuerdo N° 2002-012-037 en el que le previno la realización de las mejoras que sean necesarias, a satisfacción del Ministerio de Salud, para el total aislamiento del ruido que se produce en el interior del bar, pero seguidamente revoca esa recomendación, procede a la denegatoria de la renovación de la patente y le cerró el negocio. El ruido que produce un equipo de sonido casero no puede ser tan molesto, pues no existe ninguna

casa que colinde con el negocio. Indica que la patente se encuentra activa, ya que se canceló todo el año, hasta diciembre. Acusa que en el acuerdo 2002-016, 017, 018 y 019 se revocó el acuerdo 2002-012-037, que ordenaba el cierre cautelar del establecimiento, y se le denegó la renovación de la patente, lo que pide sea revisado. En cuanto a la alteración del orden público manifiesta que de conformidad con las pruebas recibidas, todos los disturbios ocurren en las afueras de la cantina, nunca dentro de ella o al frente y él no puede controlar lo que sucede en zona pública. El negocio cuenta con más de cincuenta años de ser cantina y su cierre le ha traído graves consecuencias económicas a su familia. Solicita se declare con lugar el recurso.

2.-El artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional faculta a la Sala a rechazar de plano o por el fondo, en cualquier momento, incluso desde su presentación, cualquier gestión que se presente a su conocimiento que resulte ser manifiestamente improcedente, o cuando considere que existen elementos de juicio suficientes para rechazarla, o que se trata de la simple reiteración o reproducción de una gestión anterior igual o similar rechazada.

Redacta la magistrada Calzada Miranda; y,

Considerando:

Único: Los alegatos planteados por el recurrente son aspectos de mera legalidad ajenos al control de esta Sala. En efecto, tanto del libelo de interposición del recurso como de los elementos de prueba que constan en autos (folios 19 y 20 y 25 y 26) se desprende que el cierre definitivo del negocio del recurrente se debió a que su licencia comercial de funcionamiento no fue renovada, según las razones establecidos en las respectivas resoluciones (2002-16-017 y 2002-016-018). Asimismo, consta que el recurrente no cuenta con el permiso sanitario de funcionamiento. Ahora bien, aduce el interesado que se le cerró el negocio el veintitrés de agosto del año en curso, a pesar de que el Ministerio de Salud le había otorgado un plazo de quince días hábiles para que realizara las mejoras necesarias, a fin de obtener el permiso sanitario respectivo, plazo que vencía el cinco de setiembre, por lo que la falta de permiso no podía ser el fundamento del cierre; además, el cierre se ejecutó sin estar en firme la resolución respectiva. Al respecto es necesario indicar que para el funcionamiento de un local comercial el administrado debe contar con todos los permisos y requisitos exigidos por las normas legales y reglamentarias que regulan la materia. En este sentido, si al recurrente se le había otorgado un plazo por parte del Ministerio de Salud para que realizada determinadas obras para, en su caso, otorgarle el permiso sanitario respectivo, ello no puede entenderse como una autorización para que el negocio funcione, pues ello sería ilegal. En todo caso, aún cuando el Ministerio de Salud haya otorgado al amparado un plazo para que realizara determinadas mejoras, el permiso de sanitario no es el único requisito que debe cumplir para su funcionamiento a derecho, pues es necesario también contar con el permiso municipal respectivo, el cual no le fue renovado, por lo que la ejecución del cierre del local no es arbitrario ni ilegítimo, pues los actos administrativos son ejecutorios y ejecutables. Consta, de igual modo, que contra el local comercial se tramitó un procedimiento administrativo por denuncias de los vecinos, el cual culminó con la negativa de la denegatoria de la renovación de la respectiva licencia comercial. Así las cosas, lo actuado por la Municipalidad recurrida está ajustado a derecho y se encuentra dentro del ámbito de sus competencias y atribuciones, sin que fuera necesario seguir procedimiento alguno contra el negocio en cuestión de previo a su cierre, toda vez que para su funcionamiento no contaba con los permisos respectivos. En razón de lo anterior, si el recurrente considera que los hechos que se le atribuyen al negocio y que sirven de justificación para la no renovación de la

licencia comercial y su cierre definitivo no están debidamente acreditados y, a su juicio, no justifican la medida adoptada, debe plantear sus alegatos ante la propia Municipalidad recurrida, a través del ejercicio de los recursos correspondientes contra los acuerdos que le afectan, los cuales se le indicaron expresamente en éstos. En consecuencia, el recurso resulta improcedente y así debe declararse.

Por tanto:

Se rechaza por el fondo el recurso.

## **La Administración tributaria municipal como facultad de los gobiernos locales**

[SALA CONSTITUCIONAL]<sup>6</sup>

Resolución: 2001-00620

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas con veintiún minutos del veinticuatro de enero del dos mil uno.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por MAGDA ROJAS SOLÓRZANO, mayor, casada, empresaria, cédula de identidad número 9-002-074, en su condición de apoderada generalísima sin límite de suma de la sociedad "ALMACÉN JUAN BAUTISTA ROJAS, LIMITADA", contra el artículo 23 del Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes, que es Reglamento a la Ley de tarifas municipales del cantón de Palmares, número 7215. Intervienen también en el proceso, el Licenciado Farid Beirute Brenes en su condición de Procurador General Adjunto de la República, y el Alcalde de la Municipalidad de Palmares, Jorge Issac Vásquez Pérez.

Resultando:

1.-Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas treinta y nueve minutos del siete de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, la accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo 23 del Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes, que es Reglamento a la Ley de tarifas municipales del cantón de Palmares, número 7215; por estimar que es violatorio de los principios constitucionales de legalidad y reserva legal en materia tributaria consagrado en los artículos 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política. La norma se impugna en cuanto establece un concepto de deducciones de la base imponible, lo cual considera no tiene asidero en la ley que regula el impuesto de patentes de la municipalidad de Palmares (número 7215), al adicionar una obligación probatoria no prevista en

la ley, obligación que tiene un impacto directo en la potencial determinación y que provoca una determinación artificiosa de la base imponible y de la cuantía de la obligación tributaria del impuesto de patentes. Alega que la obligación tributaria está compuesta de ciertos elementos esenciales cuyo diseño está reservado a la ley únicamente, como lo son el sujeto pasivo, el hecho generador -que determina el tipo de gravamen de que se trata-, y especialmente la base imponible y liquidable junto con las bases de cálculo del tributo. En este sentido alega, que el legislador no pretendió que el contribuyente tuviera que demostrar haber cancelado el impuesto de patentes en otras municipalidades del país a efecto de deducir esos montos para el cálculo del impuesto de patente municipal de Palmares; por lo que estima que esta carga representa una extralimitación de la potestad reglamentaria reconocida a los gobiernos locales, y que no puede ser avalada en la vía constitucional. Solicita que la declaratoria de inconstitucionalidad se extienda a los actos de aplicación individual realizados contra su representada, y que la municipalidad de Palmares se abstenga de requerir la presentación de declaraciones y recibos de pago de patentes en otras municipalidades, así como la imposibilidad de realizar las determinaciones de oficio.

2.-A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, figura como asunto previo de la acción el procedimiento de administrativo de determinación de oficio del impuesto de patente de la municipalidad de Palmares y el recurso de amparo promovido por la accionante contra el Departamento de Rentas y Patentes de la Municipalidad de Palmares, que se tramita en expediente número 99-008169-007-CO-E, al cual, mediante resolución de las ocho horas veintidós minutos del ocho de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, se le confirió plazo para presentar la correspondiente acción de inconstitucionalidad.

3.-Por resolución de las quince horas cincuenta minutos del catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve (visible a folio 17 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República y a la Municipalidad de Palmares.

4.-La Procuraduría General de la República rindió en tiempo su informe, el cual está visible a folios 22 a 48. Llama la atención en cuanto a la admisibilidad de la acción, por estimar que el accionante no explica en forma clara y precisa de cómo la norma cuestionada infringe el principio de legalidad tributaria la norma cuestionada, y echa de menos un razonamiento concreto sobre la manera en que esa norma es inconstitucional en sí misma y no su aplicación. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el Reglamento detalla y complementa las disposiciones de la ley, al tenor de la competencia reglamentaria que los gobiernos locales tienen en materia propia de su competencia, como lo es la tributaria municipal. En cuanto al fondo del asunto, considera que la norma cuestionada no es inconstitucional con base en las siguientes consideraciones. Es materia exclusivamente municipal todo lo que se refiere al otorgamiento de las licencias para el ejercicio del comercio en cada cantón, en su más variada gama de actividades, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 79 y siguientes del Código Municipal, de manera tal que a cada gobierno local le corresponde la definición de los presupuestos del tributo a aplicar y así como su administración, lo cual constituye una manifestación de la competencia tributaria constitucionalmente reconocida a las municipalidades. Ya con anterioridad, la jurisprudencia constitucional ha señalado que el legislador no puede tener un papel creador en esta materia, de manera que la iniciativa para su creación, modificación o extinción de los impuestos municipales corresponde en exclusiva a los gobiernos



locales, sujeta a la autorización de la Asamblea Legislativa únicamente. El artículo 3 de la citada ley establece los parámetros o base imponible de la tasa: la renta líquida gravable y ventas o ingresos brutos anuales durante el período gravado (un año), de donde, la base de cálculo la constituye la totalidad de los ingresos devengados, a excepción de la venta y compra de bienes raíces. Por su parte, en el artículo 13 ibídem, para la base del cálculo del impuesto de patente a favor de la municipalidad de Palmares toma en consideración el ejercicio de la actividad lucrativa que una persona física o jurídica realiza en uno o más cantones diferentes del de Palmares, y que están sujetas al pago de patentes en esos cantones, por lo que se establece el deber del administrado de determinar la porción del volumen de sus negocios que se genera en el cantón, para efecto del pago de impuesto en cuestión; lo cual implica un concepto de deducción de la base imponible a efectos del pago del impuesto de patentes en el cantón de Palmares en el tanto el administrado cumpla con la obligación de hacer la determinación a que hace alusión la norma. Asimismo, de lo dispuesto en los artículos 9, 11, 18 y 20 de la Ley 7215 se deduce que el proceso de determinación de la obligación tributaria, la verificación, control y fiscalización de la misma son consustanciales a la naturaleza del gobierno local, de manera tal que tiene plena potestad de recabar la información necesaria a fin de poder determinar la obligación tributaria, lo que incluye la posibilidad de adoptar las medidas administrativa pertinentes para establecer el monto del impuesto. De esta suerte concluye que la norma no es inconstitucional dado que se aplica al concepto de deducción de la base imponible de la patente municipal, manteniéndose en todo la base imponible, tanto los elementos objetivos como subjetivos, espaciales y temporales del tributo. Por ello estima que la Municipalidad de Palmares actuó dentro de sus competencias tributarias, primero, al acordar establecer la tarifa de impuestos municipales dentro de su circunscripción territorial, autorizados por la Asamblea Legislativa en la Ley número 7215, de dieciocho de diciembre de mil novecientos noventa como ley de la República; y segundo, al desarrollar e implementar las normas de esa ley en el "Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Palmares". En todo caso, considera que si existiera un problema de legalidad -no explicitado por la empresa accionante- como no afecta el tributo, no sería un problema de constitucionalidad, sino de mera legalidad, revisable -en todo caso- en la vía contenciosa.

5.-El Alcalde de la Municipalidad de Palmares, Jorge Issac Vásquez Pérez, contesta la audiencia concedida a folios 49 a 59. Señala que la norma impugnada reglamenta la forma en que el administrado puede demostrar los ingresos devengados por la actividad o negocio mercantiles desarrollados en otros cantones, a fin de deducir esas rentas del impuesto de patente de la municipalidad que representa, lo cual está en concordancia con el artículo 13 de la Ley 7215, motivo por el que no hay contradicción ni variación de la base imponible, como alega la empresa accionante. De no hacerse de la manera establecida en la norma cuestionada, podría dar lugar a una evasión de pago, por cuanto el simple dicho del patentado no es suficiente garantía.

Asimismo, con sólo presentar el comprobante de pago cancelado en otro cantón de parte de la actividad comercial desarrollada en esa localidad se evita el doble pago del impuesto de patentes, de manera que la municipalidad está en la obligación de deducir del pago del impuesto de patente lo cancelado en otro cantón. No hay infracción del principio de legalidad tributaria, ya que es la Ley número 7215 la que define el impuesto a cobrar, y la norma reglamentaria impugnada únicamente se limita a hacer posible la aplicación de esa ley al caso particular, sin variar la base imponible. En cuanto a la interpretación y aplicación dada por esa entidad, alega que la municipalidad ha tratado ese asunto con la debida seriedad, y en caso concreto, otorgó audiencia a los patentados, solicitó criterio del Departamento Legal del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, que determinó la

conformidad con el derecho de la actuación de la municipalidad, sin que existiera ningún tipo de arbitrariedad.

6.-Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 010, 011 y 012 del Boletín Judicial, de los días catorce, diecisiete y dieciocho de febrero del dos mil (folio 148).

7.-Mediante escrito presentado a la Secretaría de la Sala el pasado 4 de febrero, el Licenciado Erick Thompson Chacón, en su condición de apoderado especial judicial de las sociedades "Fabio Vargas y Compañía Limitada", "Industrias Las Palmas, Sociedad Anónima", "Almacén García y Alvarado Limitada" y "Jalike de Palmares, Sociedad Anónima", solicitan se les tenga como coadyuvantes activos de la acción, motivo por el que ratifican en todos los extremos la acción planteada. Alegan que tienen un interés legítimo y directo del resultado de la acción, toda vez que tienen litigios por procedimientos administrativos de cobro por el impuesto de patentes por parte de la Municipalidad de Palmares.

8.-Se prescinde de la audiencia oral y pública prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 9 de la LJC, toda vez que existen elementos de juicio suficientes, y existen casos similares anteriormente rechazados, no existiendo motivos para variar de criterio o razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión.

9.-Mediante resolución de las quince horas diez minutos del veintidós de enero del dos mil uno, se turnó la acción al Magistrado Solano Carrera.

10.-En los procedimientos se ha cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el magistrado Piza Escalante; y,

Considerando:

I.-DE LA ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN. La acción es admisible toda vez que es promovida por la sociedad mercantil "Almacén Juan Bautista Rojas, Limitada" al tenor de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, es decir, con fundamento en la existencia de un asunto pendiente de resolver, en el que se invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada en esta vía, como medio razonable de amparar el derecho o interés en ese asunto. En el caso en estudio, es de notar que existen dos asuntos pendientes, el primero de ellos en la vía contenciosa, que es el procedimiento de determinación de oficio del impuesto de patentes de la Municipalidad de Palmares, el cual se encuentra en la fase de agotamiento de la vía (según escrito visible a folios 55 a 65 del expediente); y el segundo, el recurso de amparo promovido por la sociedad accionante contra la municipalidad de Palmares, que se tramita en expediente número 99-008169-007-CO-E, al cual, mediante resolución de las ocho horas veintidós minutos del ocho de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, se le confirió plazo para formalizar la

correspondiente acción de inconstitucionalidad. No resultan de recibo los reparos de admisión que hace la Procuraduría General de la República, toda vez que del escrito de interposición de la acción se deducen con claridad los motivos de impugnación de la norma impugnada, motivo por el cual procede analizar la norma en cuestión.

**II.-DEL OBJETO DE LA ACCIÓN.** La empresa accionante solicita la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 23 del Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes, que es Reglamento a la Ley de tarifas municipales del cantón de Palmares, número 7215, por estimarlo violatorio de los principios constitucionales de legalidad y reserva legal en materia tributaria consagrado en los artículos 11 y 121 inciso 13) de la Constitución Política; toda vez que establece un concepto de deducciones de la base imponible no establecido en la ley que regula el impuesto de patentes de la municipalidad de Palmares (número 7215), con lo que adiciona una obligación probatoria que tiene un impacto directo en la potencial determinación y provoca una determinación artificiosa de la base imponible y de la cuantía de la obligación tributaria del impuesto de patentes. En este sentido alega que la obligación tributaria está compuesta de ciertos elementos esenciales cuyo diseño está reservado únicamente a la ley, como lo son el sujeto pasivo, el hecho generador -que determina el tipo de gravamen de que se trata-, y especialmente la base imponible y liquidable junto con las bases de cálculo del tributo. En el caso concreto el legislador no pretendió que el contribuyente tuviera que demostrar haber cancelado el impuesto de patentes en otras municipalidades del país a efecto de deducir esos montos para el cálculo del impuesto de patente municipal de Palmares, por lo que estima que esta carga representa una extralimitación de la potestad reglamentaria reconocida a los gobiernos locales, y que no puede ser avalada en la vía constitucional. Asimismo, solicita que la declaratoria de inconstitucionalidad se extienda a los actos de aplicación individual realizados contra su representada, y que la municipalidad de Palmares se abstenga de requerir la presentación de declaraciones y recibos de pago de patentes en otras municipalidades, así como la imposibilidad de realizar las determinaciones de oficio.

**III.-DE LA GESTIÓN DE COADYUVANCIA.** Visto el memorial presentado a la Secretaría de la Sala el pasado 4 de febrero por el Licenciado Erick Thompson Chacón, en su condición de apoderado especial judicial de las sociedades "Fabio Vargas y Compañía Limitada", "Industrias Las Palmas, Sociedad Anónima", "Almacén García y Alvarado Limitada" y "Jalike de Palmares, Sociedad Anónima"-, en el que solicita se les tenga como coadyuvantes activos de la acción, por considerar que tienen un interés legítimo y directo del resultado de la acción, toda vez que tienen litigios por procedimientos administrativos de cobro por el impuesto de patentes por parte de la Municipalidad de Palmares; se tiene por admitida. Se advierte que en cuanto a los efectos de la coadyuvancia, que al no ser el coadyuvante parte principal del proceso, no resultará directamente afectado por la sentencia, es decir, la eficacia de la sentencia no le alcanza de manera directa e inmediatamente, ni le afecta la cosa juzgada, ni le alcanzan tampoco los efectos inmediatos de la ejecución de la sentencia, pues a través de la coadyuvancia no se podrá obligar a la administración recurrida a realizar un acto a su favor, por no haber sido parte principal en el proceso. Lo que si puede afectarle, pero no como coadyuvante, sino como a cualquiera, es la sentencia con eficacia erga omnes.

**IV.-DE LA AUTONOMÍA MUNICIPAL.** El desarrollo jurisprudencial que esta Sala hecho en relación a la autonomía municipal en sus diversas facetas ha sido muy amplio y completo; sin embargo, no



es sino hasta en la sentencia número 5445-99, de las catorce treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve, que determina, primero que nada, el concepto de autonomía municipal, como "la capacidad que tienen las municipalidades para decidir libremente y bajo su propia responsabilidad todo lo referente a la organización" de su jurisdicción territorial (cantón), y que se traduce en la capacidad de fijar sus políticas de acción -planes y programas- y de inversión en forma independiente -determinación de su presupuesto-, específicamente del Poder Ejecutivo; autonomía que deriva del carácter electoral y representativo de su gobierno (Concejo y Alcalde); y luego analiza los diversos ámbitos en que se manifiesta

"Así, algún sector de la doctrina ha dicho que esa autonomía implica la libre elección de sus propias autoridades; la libre gestión en las materias de su competencia; la creación, recaudación e inversión de sus propios ingresos; y específicamente, se refiere a que abarca una autonomía política, normativa, tributaria y administrativa, definiéndolas, en términos muy generales, de la siguiente manera: autonomía política: como la que da origen al autogobierno, que conlleva la elección de sus autoridades a través de mecanismos de carácter democrático y representativo, tal y como lo señala nuestra Constitución Política en su artículo 169; autonomía normativa: en virtud de la cual las municipalidades tienen la potestad de dictar su propio ordenamiento en las materias de su competencia, potestad que en nuestro país se refiere únicamente a la potestad reglamentaria que regula internamente la organización de la corporación y los servicios que presta (reglamentos autónomos de organización y de servicio); autonomía tributaria: conocida también como potestad impositiva, y se refiere a que la iniciativa para la creación, modificación, extinción o exención de los tributos municipales corresponde a estos entes, potestad sujeta a la aprobación señalada en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política cuando así corresponda; y autonomía administrativa: como la potestad que implica no sólo la autonormación, sino también la autoadministración y, por lo tanto, la libertad frente al Estado para la adopción de las decisiones fundamentales del ente. Nuestra doctrina, por su parte, ha dicho que la Constitución Política (artículo 170) y el Código Municipal (artículo 7 del Código Municipal anterior, y 4 del vigente) no se han limitado a atribuir a las municipalidades de capacidad para gestionar y promover intereses y servicios locales, sino que han dispuesto expresamente que esa gestión municipal es y debe ser autónoma, que se define como libertad frente a los demás entes del Estado para la adopción de sus decisiones fundamentales."

Para el análisis constitucional del artículo 23 del Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Palmares, debe hacerse obligada referencia tanto a la autonomía tributaria o impositiva de los gobiernos municipales, y a la potestad reglamentaria o autonomía normativa reconocida en forma muy escueta y con anterioridad por la Sala a los gobiernos municipales (sentencia 5445-99), pero con límites muy claros: la actividad normativa debe referirse a la materia propia de su competencia, esto es la organización y prestación de los "intereses y servicios locales" (artículo 169 constitucional), o lo que es lo mismo, "lo local", con lo cual tendríamos reglamentos autónomos de organización y servicio, únicamente.

V.-DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA MUNICIPAL. En cuanto a la autonomía tributaria, desde los inicios de su funcionamiento, la Sala reconoció que en virtud de lo dispuesto en el artículo 170 de la Constitución Política deriva el poder impositivo de las municipalidades a fin de procurarse los ingresos necesarios para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de los gobiernos municipales, de manera tal que es a ellas (las municipalidades) a quienes corresponde la iniciativa, modificación o extinción de los impuestos municipales, con la única sujeción constitucional de la autorización por parte de la Asamblea Legislativa, la cual, por su naturaleza, constituye un acto de aprobación, únicamente. Y en este sentido, deben consultarse las sentencias



número 1631-91, de las quince horas con quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno (confirmada luego por las sentencias número 3494-94, 4496-94, 4497-94, 4510-94, 4511-94, 4512-94, 6362-94, 7469-94, 1269-95, 2311-95, 2631-95, 3930-95, 4072-95, 4268-95 y 5445-99). De esta suerte, cada municipalidad es libre e independiente para definir los límites de su propio poder impositivo, así como el sistema de imposición, en lo que respecta a la base imponible, cobro y recolección; motivo por el cual existen los más variados sistemas tributarios, dependiendo de la municipalidad de que se trate.

La potestad tributaria propia de las municipalidades implica la potestad de su administración (sentencia 5445-99, supra citada), es decir, que puede y debe darse su propia administración interna a fin de lograr una eficiente recaudación de los impuestos municipales, lo cual se enmarca en la esfera propiamente organizativa del gobierno local, ámbito en el que no tienen competencia alguna ni la Contraloría General de la República ni el Ministerio de Hacienda, salvo en lo que respecta a la fiscalización en el manejo de los fondos públicos en relación con el órgano contralor.

VI.-DE LAS TASAS MUNICIPALES. También con anterioridad, esta Sala se ha manifestado acerca de la naturaleza jurídica de las tasas municipales, a las que ha definido como el impuesto municipal en concepto de la autorización para ejercer una actividad lucrativa, la cual se paga por la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad, como el orden, aseo, limpieza de cunetas, alumbrado, servicio de agua, mantenimiento de parques, tratamiento de aguas negras, etc., y la actividad municipal en general, los cuales en alguna medida benefician los negocios y actividades lucrativas desarrolladas en el cantón, motivo por el que deben contribuir con el gobierno local (sentencia número 2197-92, de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, y en el mismo sentido, ver las sentencias número 0140-94, 3494-94, 4496-94, 4497-94, 4510-94, 4511-94, 4212-94, 6362-94, 0023-95, 1269-95, 2631-95, 3550-95, 4982-96 y 5445-99), cuyo pago no puede ser excepcionado, aunque el interesado no esté interesado en la prestación efectiva y particular de esos servicios (artículo 74 del Código Municipal). Se trata de tributos que pueden tener diferente hecho generador, dado que cada gobierno local es la que -en atención a la potestad impositiva que tiene- define los elementos sustanciales del tributo (sujeto pasivo, hecho generador, base imponible, etc.), cuya aprobación corresponde a la Asamblea Legislativa.

VII.-DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 23 DEL REGLAMENTO DE NORMAS ADMINISTRATIVAS PARA LA EFICIENTE APLICACIÓN DE LA LEY DE PATENTES DE LA MUNICIPALIDAD DE PALMARES. Con fundamento en las anteriores consideraciones es que cabe concluir que la norma cuestionada -artículo 23 del Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Palmares-, que dispone textualmente

"Aquellas personas físicas o jurídicas cuya actividad es distribuida en uno o más cantones, aparte del cantón de Palmares, pero cuyo centro de operaciones esté localizado en este Cantón, sólo podrán deducir de sus declaración global lo que comprobadamente estén declarando en los restantes cantones involucrados, sin perjuicio de las potestades de la Administración para revisar tales deducciones con base en los procedimientos establecidos en el capítulo VI de este Reglamento"; no es inconstitucional, como bien lo afirman el Procurador General Adjunto de la República y el Alcalde de la Municipalidad de Palmares- Efectivamente, es materia exclusivamente municipal todo lo que se refiere al otorgamiento de las licencias para el ejercicio del comercio o el desarrollo de actividades lucrativas, por lo que, en atribución de la potestad impositiva reconocida a

las municipalidades, a cada gobierno local le corresponde la definición de los presupuestos del tributo a aplicar, así como su administración.

VIII.-El Reglamento de normas administrativas para la eficiente aplicación de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Palmares constituye un típico reglamento de organización en materia que es propia y exclusiva de las municipalidades -definición de los tributos municipales y su organización-, que como lo indica su denominación, tiene como objetivo detallar y completar las disposiciones de la Ley número 7215, a fin de hacer más efectivo el cobro de los impuestos municipales, según se verá a continuación. En este sentido, resulta importante resaltar que la propia ley de referencia (número 7215) en virtud de lo dispuesto en los artículos 9, 11, 18 y 20 de la Ley número 7215, reconoce la potestad organizativa de la Municipalidad en el proceso de la determinación tributaria, de manera que tal que son consustanciales a la administración municipal la verificación, el control y fiscalización -aún de oficio- de las declaraciones tributarias, por lo que tiene plena competencia para recabar la información necesaria a fin de poder hacer la correcta (o justa) determinación de la obligación tributaria.

IX.-La Ley de Tarifas de los Impuestos de la Municipalidad del Cantón de Palmares, número 7215 es la base o fundamento del reglamento en cuestión. En su artículo 3 establece los parámetros o base imponible de la tasa del cantón de Palmares: la renta líquida gravable y ventas o ingresos brutos anuales durante el período gravado (un año), de donde la base de cálculo la constituye la totalidad de los ingresos devengados en ese período, a excepción de la venta y compra de bienes inmuebles, cuya base de cálculo, será el ingreso bruto:

"Salvo los casos en que esta Ley determine un procedimiento diferente para fijar el monto del impuesto e patentes, se establecen, como factores determinantes de la imposición, la renta líquida gravable y las ventas o ingresos brutos anuales que perciban las personas físicas o jurídicas «afectas» al impuesto, durante el período fiscal anterior al año en que se da la imposición.

Por ventas se entiende el volumen de éstas, efectuada la deducción del impuesto que establece la ley del impuesto sobre las ventas. En el caso de establecimientos financieros y de compra y de venta de bienes raíces, se considera como ventas o ingresos brutos, lo percibido por concepto de comisiones e intereses."

Por su parte, para la determinación de la base de cálculo del impuesto de patentes, la Municipalidad de Palmares toma en consideración el ejercicio de la actividad lucrativa que una persona física o jurídica realiza en uno o más cantones diferentes del de Palmares y que están sujetos al pago de patente en esos otros cantones, de manera tal que establece el deber del contribuyente de determinar la porción del volumen de sus negocios que se genera en el cantón,

"Las personas físicas o jurídicas, cuya actitud esté distribuida en uno o más cantones, aparte del cantón de Palmares y que, por tal motivo, estén sujetas al pago de patentes en ellos, deberán determinar en que proporción del volumen de sus se genera en este Cantón, para efectos del pago del impuesto" (artículo 13 *ibidem*);

lo cual, obviamente implica un concepto de reducción de la base imponible a efectos del pago del impuesto de patentes en el cantón de Palmares, siempre y cuando el administrado cumpla con la obligación de demostrar o comprobar esos otros pagos. Es así como la obligación probatoria establecida en el artículo 23 impugnado no resulta contrario al espíritu de la ley, y mucho menos puede considerarse que modifica o varía la base imponible de la patente previamente establecidos en la ley en el artículo 3 de la Ley 7215 -según se anotó anteriormente-, todo lo contrario, en todo

momento se mantiene la base imponible del tributo, a la que le es factible hacerle deducciones, únicamente de lo que comprobadamente se esté declarando en otros cantones involucrados. Por último, estima este Tribunal que la disposición impugnada resulta no sólo conveniente, sino necesaria toda vez que contribuye a la dotación de un eficiente sistema para la determinación y recolección de los impuestos municipales, con lo que -lógicamente- se evitan evasiones fiscales por el simple dicho del contribuyente -que obviamente no constituye suficiente garantía- en detrimento de los recursos municipales. Asimismo, con esta medida, el contribuyente se evita un doble pago tributario, motivo por el que lejos de perjudicar a la empresa accionante, la obligación impugnada -en última instancia- implica un beneficio en su patrimonio.

**X.-DE LA IMPROCEDENCIA DE LA GESTIÓN EN RELACIÓN A LA APLICACIÓN DE LA NORMA.** Por último, resulta del todo improcedente manifestarse en esta vía acerca de la aplicación que la Municipalidad de Palmares ha dado a la norma cuestionada, sobre todo en relación con la empresa accionante, dado que ello más bien constituiría materia susceptible de ser conocida en la vía del amparo, el cual ya ha sido planteado ante esta Sala -y que se tramita en expediente número 99-008169-007-CO-E-, por referirse a actuaciones concretas de la Administración, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional; debiéndose en consecuencia, rechazar de plano la acción en relación a este extremo.

Por tanto:

Se admite la gestión de coadyuvancia activa promovida a favor de las de las sociedades "Fabio Vargas y Compañía Limitada", "Industrias Las Palmas, Sociedad Anónima", "Almacén García y Alvarado Limitada" y "Jalike de Palmares, Sociedad Anónima". Se rechaza de plano la acción en relación con la alegada aplicación e interpretación dada por la Municipalidad de Palmares a la norma cuestionada. En lo demás, se declara sin lugar la acción.

**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.

- 1 MURILLO ARIAS, Mauro. Impuestos municipales en la jurisprudencia de la Sala Constitucional. Artículo de revista publicado en IVSTITIA
- 2 Asamblea Legislativa. Código Municipal. Ley : 7794 del 30/04/1998.
- 3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución. 000674-F-2007. San José a las nueve horas cincuenta y cinco minutos del veintiuno de setiembre de dos mil siete.
- 4 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: N° 000907-2007. San José, a las nueve horas cuarenta y cuatro minutos del veintiséis de enero del dos mil siete.
- 5 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: 2002-1133. San José, a las dieciséis horas con diez minutos del veintisiete de noviembre del dos mil dos.
- 6 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: 2001-00620. San José, a las quince horas con veintiún minutos del veinticuatro de enero del dos mil uno.