

Informe de Investigación

Título: LA HACIENDA MUNICIPAL.

Rama del Derecho: Derecho Municipal.	Descriptor: Hacienda Municipal.
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Hacienda Municipal, Administración Tributaria, Concepto
Fuentes: Doctrina, Normativa, Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 04/2010

Índice de contenido de la Investigación

1 Resumen.....	1
2 Doctrina.....	2
a)El Patrimonio o Hacienda Municipal.....	2
Los Bienes municipales.....	2
b)La administración municipal, sus objetivos.....	4
3 Normativa.....	5
a)Código Municipal.....	5
4 Jurisprudencia.....	7
a)Análisis sobre aspectos relacionados a los bienes de las municipalidades y su administración.....	7
b)Sobre al disposición de bienes municipales y el papel de la Contraloría General de la República.....	22
c)La admnistración municipal de los tributos, como parte de sus facultades.....	26
d)La potestad fiscalizadora de la administración tributaria.....	36

1 Resumen

En el presente informe se incorporan los conceptos de Hacienda y Administración Municipal, de esta manera trata de determinarse los conceptos y la aplicación de los mismos a través de la Doctrina y de los criterios de la Procuraduría General de la República.



2 Doctrina

a) El Patrimonio o Hacienda Municipal

[VINDAS CORRALES]¹

“Es lo que se denomina comunmente la Hacienda Municipal, sin embargo el término patrimonio hace una referencia más amplia a los bienes tanto muebles como inmuebles, así como a los demás ingresos que por conceptos de tributos y otras actividades reciben las municipalidades

La Constitución Política no hace referencia a la forma de financiamiento para las municipalidades, limitándose a indicar en el artículo 174 que para la contratación de empréstitos, dar en garantía bienes o rentas y para enajenar los bienes muebles e inmuebles, las municipalidades necesitarán autorización legislativa. Esta es en realidad la única referencia a la Hacienda Municipal que encontramos en nuestra Carta Magna.

Por su parte el Código Municipal dedica, todo su Título IV a regular lo correspondiente a la Hacienda Municipal.

Los Bienes municipales

Entran en esta categoría tanto los bienes muebles como los inmuebles que sean propiedad de las municipalidades.

En principio debe señalarse que los bienes municipales, tanto los muebles como inmuebles son considerados como públicos, y deben de sujetarse para su administración a distintas reglas que no son las comunes en el ámbito privado. Por esta razón la Constitución Política en su artículo 174 tutela la administración de ese patrimonio municipal, poniendo como requisito ineludible la autorización de la Asamblea Legislativa para cualquier gravamen o enajenación que el ente municipal pretenda efectuar de dichos bienes por parte de la municipalidad.

El artículo 67 del Código Municipal desarrolla el 174 constitucional incluyendo en su párrafo primero la tajante prohibición para, las municipalidades de hacer uso o disponer de su patrimonio municipal para fines distintos de los que el Código Municipal estipule. Es una disposición que protege la integridad y buen manejo del patrimonio municipal, el cual por su carácter público.

La autorización de la Asamblea Legislativa no se deduce de este artículo sino del 174 de la Constitución Política por lo cual debe acudir a esta cuando estemos ante una de estas

situaciones.

La autorización de la Asamblea Legislativa para la enajenación de los bienes municipales así como dar en garantía estos es necesaria en tratándose de negocios entre la municipalidad y los particulares, (artículo 174 de la Constitución Política)»

Lo anterior se deduce por cuanto el Código Municipal en su artículo 67 estipula que para la donación de bienes muebles e inmuebles, para el arrendamiento de los mismos o bien para dar en garantía los mismos en favor de otras personas, solo podría darse cuando una ley especial así lo faculte. Como el único ente facultado para dictar leyes en este país es la Asamblea Legislativa podemos concluir que la reserva en favor del Poder Legislativo se mantiene para estas situaciones.

Sin embargo, si continuamos analizando el artículo 67 nos encontraremos con que el artículo en mención faculta la donación o préstamo de bienes municipales si fuera de interés para el cantón y limitando dichas operaciones a favor de una institución estatal, con el previo acuerdo de la Contraloría General de la República.

Puede observarse que el ente encargado en estos casos de fiscalizar las donaciones o arrendamientos de los bienes municipales cuando los mismos sean efectuados a instituciones del estatales, es la Contraloría General de la República la cual es un órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa.

En cuanto a otro tipo de bienes como lo son los recursos monetarios, el código es claro en señalar que no se podrán utilizar estos en festejos, agasajos, inauguraciones o eventos similares, salvo para fechas como el 11 de abril, 25 de julio 15 de setiembre, 12 de octubre, el 31 de agosto que es el día del Régimen Municipal, así como para el aniversario de la fundación del cantón respectivo. (artículo 67)

El mismo artículo 67 solamente autoriza gastos para la atención de los miembros de los Supremos Poderes, o representantes de organismos extranjeros, con la condición de que estas recepciones sean de interés para las actividades municipales.

Por ser fondos públicos, el código municipal es celoso en la custodia de dichos bienes, sin embargo las disposiciones anteriores ceden en situaciones de desgracia o infortunio debidamente comprobadas. Sin embargo estas ayudas podrán ser únicamente en dinero o en artículos de primera necesidad.

Otra disposición importante en esta materia de recursos municipales, es la asignación de recursos que otorgan las municipalidades para efectos de otorgamiento de becas. Sin embargo dichas becas no cubren a los estudiantes de primaria, pues el artículo 69 es claro en afirmar que las becas se asignarán para la realización de estudios en el país distintos a los de enseñanza primaria.



Este artículo merece una urgente reforma- ya que el mismo en nuestro criterio, atenta contra el precepto 33 de la Constitución Política que establece la igualdad ante la ley. Atenta además dicho artículo contra el artículo 78 de la Constitución Política que indica que la Educación General Básica es obligatoria y gratuita, e incluso obliga al Estado a costear la misma.

Por otra parte el artículo en mención se encuentra en franca contraposición con el artículo 4 inciso 2) del mismo Código Municipal que viene a indicar a las municipalidades que deben impulsar enérgicamente la educación de sus habitantes, señalándole la obligación de dotar de becas a los de menos recursos económicos, sin indicar dicho artículo excepción de nivel educativo alguno para disfrutar de dicho beneficio.

Por otra parte quienes más necesitan del apoyo económico del Estado - y de las municipalidades como parte de éste-, son los niños de enseñanza primaria, quienes en muchas situaciones no pueden sus familiares costearles los estudios confinándolos al analfabetismo o a una muy pobre educación.

Por otra parte a un estudiante de enseñanza secundaria se le hace u.n poco más fácil el acceso a centros de trabajo, al menos en el periodo vacacional, precisamente por los conocimientos que ha adquirido durante sus años de estudio, situación que evidentemente no sucede con los niños de enseñanza primaria»

Resulta injusto y atenta además contra las disposiciones nacionales e internacionales que defienden los derechos de los niños, que en municipalidades se otorguen becas a funcionarios y no funcionarios municipales para ayudar a costear sus estudios en las Universidades, tanto públicas como privadas, cuando perfectamente un estudiante universitario tiene mayor posibilidad de costearse sus estudios al tener mejores oportunidades de contar con un trabajo debidamente remunerado, precisamente por ostentar estudios a nivel universitario.

La desigualdad acusada es evidente y este artículo 69 debe ser reformado en este sentido, ya que el mismo es inconstitucional.”

b) La administración municipal, sus objetivos

[MORALES NAVARRO]²

“1. La prestación de los servicios públicos.

2. Servir de regulador de la economía mediante los gastos de transferencia, por ejemplo, la asistencia y los subsidios, en la medida de sus posibilidades.

3. Regular y cambiar el tipo de consumo privado, como en el caso de las drogas, el alcohol y el tabaco.

El servicio público constituye una actividad técnica, regular, continua y uniforme del gobierno municipal, que se realiza para satisfacer una necesidad social, económica o cultural. Se pueden considerar como características del servicio público las siguientes:

1. La continuidad o permanencia del servicio.
2. La uniformidad en la medida y calidad en que se proporciona.
3. La naturalidad, tanto en lo que corresponde a su propia naturaleza, como en su utilidad natural.
4. La economía o bajo costo del servicio.
5. La igualdad del servicio para todos o para la mayoría, sin excluir a las personas que no lo pagan.
6. La comodidad o facilidad para prestar el servicio con los recursos humanos, económicos y físicos disponibles.”

3 Normativa

a) Código Municipal

[ASAMBLEA LEGISLATIVA]³

Artículo 4.-

La municipalidad posee la autonomía política, administrativa y financiera que le confiere la Constitución Política. Dentro de sus atribuciones se incluyen las siguientes:

e) Percibir y administrar, en su carácter de administración tributaria, los tributos y demás ingresos municipales.

TÍTULO IV

Hacienda Municipal

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 61. — El año económico municipal se iniciará cada 1° de enero.

Artículo 62.- La municipalidad podrá usar o disponer de su patrimonio mediante toda clase de actos o contratos permitidos por este Código y la Ley de contratación administrativa, que sean idóneos para el cumplimiento de sus fines.

Las donaciones de cualquier tipo de recursos o bienes inmuebles, así como la extensión de garantías a favor de otras personas, solo serán posibles cuando las autorice, expresamente, una ley especial. Sin embargo, las municipalidades, mediante el voto favorable de las dos terceras partes del total de los miembros que integran su concejo, podrán donar directamente bienes muebles e inmuebles, siempre que estas donaciones vayan dirigidas a los órganos del Estado e instituciones autónomas o semiautónomas, que a su vez quedan autorizadas para donar directamente a las municipalidades.

Cuando la donación implique una desafectación del uso o fin público al que está vinculado el bien, se requerirá la autorización legislativa previa.

Podrán darse préstamos o arrendamientos de los recursos mencionados, siempre que exista el convenio o contrato que respalde los intereses municipales.

A excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, las municipalidades podrán otorgar ayudas temporales a vecinos y vecinas del cantón que enfrenten situaciones, debidamente comprobadas, de desgracia o infortunio. También, podrán subvencionar centros de educación pública, beneficencia o servicio social que presten servicios al cantón respectivo; además, las municipalidades podrán otorgar becas de estudio a sus munícipes de escasos recursos y con capacidad probada para estudiar. Cada municipalidad emitirá el reglamento para regular lo anterior.

(Así reformado por el artículo único de la Ley N° 8772 del 1 de setiembre de 2009)

Artículo 63. — Salvo los casos contemplados en este código, los bienes, derechos, licencias o patentes municipales no podrán ser objeto de embargo ni de remate judicial.

Artículo 64. — Los funcionarios municipales encargados de recibir, custodiar o pagar bienes o valores municipales o aquellos cuyas atribuciones permitan o exijan tenerlos, serán responsables de ellos y de cualquier pérdida, daño, abuso, empleo o pago ilegal imputable a su dolo o culpa.

Se considera empleo ilegal el manejo de los bienes o valores en forma distinta de la prescrita por las leyes, los reglamentos o las disposiciones superiores.

El autor de tales hechos será sancionado administrativamente, de acuerdo con el régimen disciplinario vigente, previo cumplimiento del debido proceso, sin perjuicio de las responsabilidades civiles o penales en que pueda haber incurrido.



Artículo 65. — El funcionario o empleado que contraiga, en nombre de la municipalidad, deudas o compromisos de cualquier naturaleza, en contra de las leyes y los reglamentos, será solidariamente responsable, ante los acreedores correspondientes y, consecuentemente, sancionado conforme a las disposiciones del régimen disciplinario.

Artículo 66. — Conforme al régimen interno, se determinará la responsabilidad pecuniaria en que incurran los funcionarios municipales, por acciones u omisiones en perjuicio de la municipalidad, con motivo de la custodia o administración de los fondos y bienes municipales.

La resolución firme que se dicte, certificada por el contador o auditor interno, constituirá título ejecutivo y su cobro judicial deberá iniciarse dentro de los quince días naturales, contados a partir de su emisión.

Artículo 67. — Autorízase al Estado, las instituciones públicas y las empresas públicas constituidas como sociedades anónimas para donar a las municipalidades toda clase de servicios, recursos y bienes, así como para colaborar con ellas.

4 Jurisprudencia

a) Análisis sobre aspectos relacionados a los bienes de las municipalidades y su administración.

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁴

C-222-99

San José, 8 de Noviembre de 1999

Señora Julieta Rodríguez Aguilar Jefe a.i. Departamento de Secretaría Municipalidad de Goicoechea Estimada señora:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su Oficio SM0774-99 de fecha 21 de julio de 1999, mediante el cual adjunta el Acuerdo de la Sesión Ordinaria celebrada el día 19 de julio de 1999 por el Concejo Municipal de Goicoechea, mediante el cual se acuerda solicitar pronunciamiento a este Organismo Asesor, criterio sobre la legalidad de mantener limitaciones



a propiedades adjudicadas por ese Concejo e inscritas en el Registro de las Propiedad con limitaciones, si se toma en cuenta que la ley que las imponía ha sido derogada .

Igualmente consulta sobre qué sucede con aquellos lotes que a la fecha no han sido escriturados, si es posible escriturarlas con las limitaciones acordadas por el Concejo Municipal o podría gozar de discrecionalidad el Concejo Municipal para eliminar dichas limitaciones.

Hace referencia en la solicitud a casos concretos pendientes de resolver por ese Concejo, sobre situaciones con el traspaso de Lotes del Proyecto de Loma Verde que se han suscitado en la Municipalidad e indica que en la actualidad subsiste un Acuerdo del Concejo Municipal que impone condiciones a las propiedades adjudicadas para ese Proyecto.

1.-IMPOSIBILIDAD LEGAL DE RESOLVER CASOS CONCRETOS Antes de evacuar esta consulta, es necesario advertir que conforme lo determina la Ley No.6815 " Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República " en su artículo 1, la naturaleza de la Procuraduría es: "...órgano consultivo, técnico- jurídico de la Administración Pública, y el representante legal del Estado en las materias propias de su competencia. Tiene independencia funcional y de criterio en el desempeño de sus atribuciones"

Además, en su artículo 2, acerca de los dictámenes, establece que:

"Los dictámenes y pronunciamientos de la Procuraduría General constituyen jurisprudencia administrativa, y son de acatamiento obligatorio para la Administración Pública."

De los planteamientos que hace en su consulta, se evidencia la discusión de casos concretos, en ese sentido, la jurisprudencia administrativa de este Organó Consultivo ha manifestado:

"... de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la ley No.6815 de 27 de setiembre de 1982 (Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República), los dictámenes y pronunciamientos de la Procuraduría son de acatamiento obligatorio para la Administración Pública, por lo cual, de manera reiterada, este Despacho se ha inhibido de externar su opinión en asuntos concretos que estén pendientes de resolución final por parte de la administración activa. Ello en razón de que a causa de la naturaleza vinculante de nuestro criterio, puede darse el caso de que la Administración consultiva sustituya a la activa en materias propias de su competencia"¹

--- NOTA (1): PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. C-057-93 de 29 de abril de 1993, citando al C-056-86. En igual sentido C-072-85, C-141-86,C-158-89.

Se desprende de la jurisprudencia citada, que esta Institución no puede emitir criterio sobre casos concretos donde la administración activa no ha dictado una resolución final, por ende, en este caso,

no se hará referencia al caso de la señora Hilma Barquero, sino que solo se evacuará la consulta en términos generales, con base en el análisis de la normativa derogada y la vigente del Código Municipal.

2.-LIMITACIONES A LA PROPIEDAD

De un análisis del desarrollo constitucional del derecho a la propiedad privada, podemos destacar como lo ha hecho la Sala Constitucional, que las limitaciones se han dado en una justa dimensión, tratando de armonizar las fuerzas que provienen del mismo propietario con las de la sociedad misma, para que ninguna se extralimite más allá de lo proporcional y razonable.

Al respecto, ha señalado la Sala Constitucional:

" Para la Sala los límites razonables que el Estado puede imponer a la propiedad privada, de acuerdo con su naturaleza, son constitucionalmente posibles en tanto no vacíen su contenido. Cuando ello ocurre deja de ser ya una limitación para convertirse en una privación del derecho mismo" (Sala Constitucional, Voto No.5097-93).

" Es decir, puede limitarse los atributos de la propiedad, en tanto el propietario reserva para sí la posibilidad de explotar normalmente el bien, excluida claro está, la parte o la función afectada por la limitación impuesta por el Estado. Así, la limitación a la propiedad resiste el análisis constitucional, cuando la afectación de los atributos esenciales de la propiedad que son aquellos que permiten el uso natural de la cosa dentro de la realidad socio-económica actual, no hace desaparecer la naturaleza del bien o haga imposible el uso de la cosa, porque el Estado imponga requisitos de autorización o de aprobación tan complejos que impliquen de hecho, la imposibilidad de usufructuar el bien" (Sala Constitucional, Voto No.4205-96).

El Código Civil en el artículo 292 sobre las limitaciones a la propiedad señala:

" Los derechos de transformación y enajenación son inherentes a la propiedad y ningún propietario puede ser obligado a transformar o no transformar, a enajenar o no enajenar, sino en los casos y en la forma que la ley lo disponga..." Sobre la posibilidad de imponerle limitaciones de interés social a la propiedad por parte de la Asamblea Legislativa ha indicado de interés la Sala Constitucional: "Si bien nuestra Constitución Política reconoce la propiedad privada como un derecho fundamental de los ciudadanos, el disfrute de tal derecho no es irrestricto y el mismo artículo 45 constitucional permite a la Asamblea Legislativa imponerle limitaciones de interés social. La Ley de Planificación Urbana es una de esas limitaciones ..." (Sala Constitucional, Voto No.423-97).

A.-Ley 4574 (Código Municipal derogado)



La Ley No.4574 imponía la obligación general a todas las Municipalidades de imponer limitaciones a la propiedad sin excepciones al señalar:

El artículo 4 inciso 4) derogado de la Ley No.4574 señalaba :

" Corresponde a las municipalidades la administración de los servicios e intereses locales, con el fin de promover el desarrollo integral de los cantones en armonía con el desarrollo nacional.

Dentro de estos cometidos deberán: 4)... Las municipalidades deberán adquirir y fraccionar terrenos, preferentemente en las zonas rurales dentro de la jurisdicción territorial administrativa, mediante compra directa o de acuerdo con lo dispuesto por el Título VI de este Código. Acondicionarán esos terrenos, en la forma prevista en el párrafo anterior, y los venderán al costo y con facilidades de pago, a cada jefe de familia que demuestre al igual que su cónyuge, no tener bienes inscritos a su nombre y que resultare acreedor a tal beneficio, previo estudio socio-económico de los solicitantes; todo previa autorización de la Contraloría General de la República.

Los lotes adjudicados o vendidos por la respectiva municipalidad no podrán ser arrendados, gravados, embargados, vendidos ni traspasados por ningún título a persona física o jurídica alguna, mientras no hayan sido totalmente pagados y no hayan transcurrido diez años desde la fecha de la respectiva adjudicación. El Registro no inscribirá, dentro del término indicado, ventas ni traspasos de ninguna clase. Se exceptúan, de las anteriores prohibiciones, las operaciones que los adjudicatarios lleven a cabo con instituciones de crédito estatales, con las asociaciones..., en cuyo caso, la municipalidad podrá ceder la primera hipoteca a la institución crediticia que concede el préstamo. (el subrayado es propio).

B.-Acuerdo del Concejo Municipal de Goicoechea

Se señala en la Consulta que al haber determinado el legislador en su oportunidad en aras de la protección del interés público, la obligación de imponer limitaciones a la propiedad por parte de las municipalidades, la Municipalidad consultante acordó en la Sesión Ordinaria No.31-94, celebrada el día 6 de abril de 1994, artículo 5 las respectivas limitaciones a los lotes del Proyecto de Loma Verde.

Señala el Acuerdo tomado por el Concejo Municipal de Goicoechea en su Sesión Ordinaria No.31-94 lo siguiente:

" los lotes adjudicados o vendidos por la respectiva Municipalidad no podrán ser arrendados, gravados, embargados, vendidos ni traspasados por ningún título a persona física o jurídica alguna, mientras no hay sido totalmente pagados y no hayan transcurrido diez años desde la fecha de la respectiva adjudicación.

El Registro Público no inscribirá dentro del término indicado, ventas ni traspasos de ninguna clase...".

3.-ELIMINACION DE LA OBLIGACION DE LAS MUNICIPALIDADES DE IMPONER LIMITACIONES A LA PROPIEDAD DISPUESTA POR EL LEGISLADOR A PARTIR DEL 30

DE ABRIL DE 1998 CON LA PROMULGACION DE LA LEY No.7794 (CODIGO MUNICIPAL VIGENTE).

La norma transcrita de la Ley No.4574 fue derogada por la Ley No.7794 del 30 de abril de 1998, nuevo Código Municipal, el cual elimina la potestad legal que poseía la Contraloría General de la República para autorizar la venta de lotes municipales en proyectos de interés social realizada por las municipalidades y además elimina la obligación genérica de las municipalidades de imponer limitaciones a las propiedades que adquirieran terceras personas.

A partir de la promulgación de la Ley No.7794, las municipalidades podrán disponer de su patrimonio mediante toda clase de actos o contratos permitidos - con excepción de las donaciones que deberán ser autorizadas por ley especial - o sea, se da un tratamiento diferente a la disposición de las propiedades por parte de las municipalidades.

Dispone el artículo 62 del Código municipal actual al respecto:

" La municipalidad podrá usar o disponer de su patrimonio mediante toda clase de actos o contratos permitidos por este código y la Ley de Contratación Administrativa, que sean idóneos para el cumplimiento de sus fines.

Las donaciones de cualquier tipo de recursos o bienes inmuebles, así como la extensión de garantías en favor de otras personas, solo serán posibles cuando las autorice expresamente una ley especial.

Podrán darse préstamos o arrendamientos de los recursos mencionados, siempre que exista el convenio o el contrato que respalde los intereses municipales. Como excepción de lo dispuesto en el párrafo anterior, las municipalidades podrán otorgar ayudas temporales a vecinos del cantón que enfrenten situaciones debidamente comprobadas de desgracia o infortunio. También podrán subvencionar a centros de educación pública, beneficencia o servicio social, que presten servicios al respectivo cantón; además, podrán otorgar becas para estudios a sus munícipes de escasos recursos y con capacidad probada para estudiar. Cada municipalidad emitirá el reglamento para regular lo anterior.

La Contraloría General de la República, sobre la derogatoria de las regulaciones señaladas ha



indicado:

" No omito manifestarle que en agosto de 1998 la Municipalidad de Goicoechea solicitó la autorización de esta Oficina para adjudicar y vender algunos lotes en el citado Proyecto de Vivienda loma Verde;

no obstante, mediante Oficio 008598 (233-DEE-98), copia del cual se adjunta, esta Dirección denegó tal autorización, considerando que al quedar derogada la Ley No.4574 que facultaba a esta Contraloría para conceder este tipo de autorizaciones y al no otorgarse dicha potestad en el nuevo Código Municipal (Ley No.7794), esta Oficina había quedado sin competencia para continuar autorizando dichas adjudicaciones..."(Contraloría General de la República, Dirección General de Estudios Económicos, Oficio No.001890 (55-DEE-99) de fecha 24 de febrero de 1999).

Se opera así una transformación en las bases mismas de las Municipalidades, para la disposición del bien de la forma en que lo considere necesario para el cumplimiento del fin público para el cual se destina el inmueble (ya sea para el cumplimiento de proyectos de interés social, de vivienda, de ayuda a personas de escasos recursos económicos, etc.) .

Tal afirmación se deduce del espíritu que imperó en el Proyecto de reforma al Código Municipal al señalarse en la exposición de motivos lo siguiente:

" La reforma tiene como marco fortalecer la autonomía municipal y por ello se elimina el artículo cuarto tal como está concebido en el actual Código, para dar paso a que cada gobierno establezca según sus posibilidades financieras las áreas en las cuales se involucra cada cantón... En resumen, se ofrece un conjunto de normas legales que buscan agilizar la toma de decisiones de cada gobierno municipal...2 "

--- NOTA (2): Asamblea Legislativa, Expediente No.12426 " Código Municipal", Folios 4 y 5.

4.-MARCO JURIDICO DE ACTUACION DE LA ADMINISTRACION MUNICIPAL. PRINCIPIO DE JURIDICIDAD DE LA ADMINISTRACION:

Este fortalecimiento de la Autonomía de las Municipalidades, y en lo que respecta al tema concreto de la disposición de los bienes, debe analizarse tomando como un todo el ordenamiento jurídico, y no como una norma aislada, que eventualmente podría conducir a acciones alejadas del marco de legalidad en que debe desenvolverse la actividad de los entes públicos .

De este modo, la facultad concedida por el legislador a las Municipalidades para la disposición del patrimonio mediante toda clase de actos o contratos permitidos por el Código y la Ley de Contratación Administrativa³, está sujeta al orden normativo en general y en especial al

ordenamiento de fiscalización y control⁴, por ser el patrimonio un bien sujeto al control del gasto público al formar parte de lo que se denominan fondos públicos⁵.

--- NOTA (3): Los artículos 68 y siguientes de la Ley de Contratación Administrativa señalan: Art.68: " Para enajenar los bienes inmuebles, la Administración deberá acudir al procedimiento de licitación pública o al remate, según convenga al interés público". Art. 69: " La Administración no podrá enajenar los bienes inmuebles afectos a un fin público. Los bienes podrán desafectarse por el mismo procedimiento utilizado para establecer su destino actual. Se requerirá la autorización expresa de la Asamblea Legislativa, cuando no conste el procedimiento utilizado para la afectación. Art.70. " La base de la venta de los bienes inmuebles será el precio que fije, pericialmente, el personal capacitado de la respectiva Administración o, en su defecto, la Dirección General de la Tributación Directa ".

NOTA (4): Se recomienda la lectura de la Opinión Jurídica 083-98 de fecha 2 de octubre de 1998 y OJ-016-98 donde se desarrolla el marco jurídico de fiscalización de los fondos públicos.

NOTA (5): La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, define en su artículo 9 los fondos públicos de la siguiente manera: " Fondos públicos son los recursos, valores, bienes, y derechos propiedad del Estado, de órganos, de empresas o de entes públicos".

En ese sentido la doctrina ha señalado:

"El sometimiento pleno a la Ley y al Derecho que caracteriza en nuestro sistema constitucional a las Administraciones públicas implica dos tipos de condicionamientos o límites a la capacidad de éstas: En primer lugar, unos límites formales, cuales son la necesaria habilitación legislativa previa para actuar normativamente en los campos reservados -formal o materialmente- a la Ley, así como para adoptar cualquier tipo de actuación que suponga limitación o ablación de la libertad o cualesquiera posiciones jurídicas de los ciudadanos. Estas materias caen fuera de la esfera natural de capacidad de los entes públicos, y sólo la ley puede extenderla a ellas mediante apoderamientos concretos que no pueden interpretarse extensivamente (su capacidad en estos ámbitos es, pues, estrictamente tasada, como es la del representante, que ha de moverse dentro de los términos rigurosos del poder de representación que tenga conferido). De todo lo cual se deduce que, fuera de las materias mencionadas (esto es, en la actividad de fomento o de prestación de servicios públicos a los ciudadanos), la capacidad de los entes públicos sólo se ve condicionada a la observancia de los requisitos de procedimiento que, para cada caso, establezca el sistema normativo y, en su caso, a la existencia de cobertura presupuestaria adecuada.

Pero la capacidad de los entes públicos se encuentra también, en segundo lugar, condicionada por unos límites sustantivos o materiales. Como decíamos en un capítulo anterior, el "sometimiento pleno a la ley y al Derecho" supone la plena juridicidad de la acción administrativa. Es aquí, justamente, donde radica la diferencia esencial entre capacidad de las personas privadas y de los entes públicos: la de las primeras es una aptitud para tomar decisiones libres, incluso arbitrarias; la de los entes públicos es una capacidad vinculada a la observancia de la totalidad del sistema

normativo (incluidos los principios generales del Derecho) y más aún, a la persecución de determinados fines a los que, imperativamente, debe servir su actividad" (Santamaría Pastor, Juan Alfonso. "Apuntes de Derecho Administrativo" Tomo I, Madrid, 1987, p.p .558-559).

La Sala Constitucional al respecto ha señalado:

"El principio de legalidad...significa que los actos y comportamientos de la Administración deben estar regulados en norma escrita, lo que significa, desde luego el sometimiento a la Constitución y a la ley, preferentemente, y en general a todas las otras normas del ordenamiento jurídico - reglamentos ejecutivos y autónomos, especialmente-; o sea, en última instancia, a lo que se conoce como el "principio de juridicidad de la Administración". Este principio sujeta, a la vez, otros conceptos como los jurídicos indeterminados..."⁶

"El principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en la que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento...; así como sus dos corolarios más importantes, todavía dentro de un orden general: el principio de regulación mínima, que tiene especiales exigencias en materia procesal, y el de reserva de ley, que en este campo es casi absoluto" ⁷

--- NOTA (6): Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Voto No. 3410-92

NOTA (7): Ibídem, Voto No.1739-92 ---

Esta vinculación al ordenamiento jurídico, se extrae de la Ley No.7794 en estudio, al establecerse en la normativa que a continuación se transcribe, la obligación tanto para el Alcalde Municipal como para el Concejo Municipal de ajustar sus actuaciones al ordenamiento de fiscalización contemplado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República o contra cualesquiera otras normas que protejan fondos públicos, la propiedad o buena fe de los negocios.

ARTÍCULO 18.-

Serán causas automáticas de pérdida de la credencial de alcalde municipal: ...

d) Perder la credencial de alcalde, cuando haya actuado, en el ejercicio o con motivo de su cargo, cometiendo una falta grave, con violación de las normas del ordenamiento de fiscalización, contemplado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, o contra cualesquiera otras normas que protejan fondos públicos, la propiedad o buena fe de los negocios. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la denuncia penal respectiva.



e) Cometer cualquier acción sancionada por la ley con la pérdida del cargo para funcionarios de elección popular

ARTÍCULO 24.-

Serán causas de pérdida de la credencial de regidor: ...

e) Lo señalado por el artículo 63 de la Ley sobre la zona marítimo-terrestre, No. 6043, de 2 de febrero de 1977, por el artículo 73 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República⁸, No. 7428, de 7 de setiembre de 1994.

--- NOTA (8): Señala el artículo 73 de la Ley No.7428 lo siguiente: Cancelación de credencial de regidor. Será causa para la cancelación de la respectiva credencial, la comisión de una falta grave, por parte de un regidor o de un síndico municipales o por sus suplentes, con violación de las normas del ordenamiento de fiscalización, contemplado en esta Ley, o contra cualesquiera otras que protejan fondos públicos o la propiedad o buena fe de los negocios. Eso se aplicará cuando el infractor haya actuado en el ejercicio o con motivo de su cargo.

Cuando la violación grave sea cometida en virtud de un acuerdo del Concejo, incurrirán en la misma causal de cancelación de sus credenciales todos los que, con su voto, hayan formado la mayoría correspondiente.

Cuando llegue a conocimiento de la Contraloría General de la República una sentencia de condenatoria o un auto firme de elevación a juicio, en un proceso penal, contra los funcionarios municipales arriba indicados, por violación de las normas dichas, de inmediato lo comunicará al Tribunal Supremo de Elecciones, para lo que proceda de conformidad con la ley.

Lo anterior implica, que si bien, la Municipalidad puede disponer de su patrimonio, tal disposición se encuentra limitada a la correcta utilización de los bienes, apoyada en el ordenamiento jurídico y en los principios de lógica y razonabilidad, sana administración, tutela del gasto público, legalidad, discrecionalidad⁹, justicia y conveniencia.

--- NOTA (9): La Sala Constitucional en el Voto No.867-91 con atino ha establecido que " ningún acto de la administración puede realizarse en virtud de una potestad discrecional ilimitada, la Administración debe respetar los límites de razonabilidad y eficiencia ".

Con el nuevo Código Municipal, la Municipalidad no puede imponer limitaciones al tercero adquirente mediante compra-venta de un terreno municipal, pero ello no obsta para que sí pueda asegurarse el cometido de sus fines con la venta de sus propiedades dependiendo del fin que se persiga, tal como lo prevee el artículo 62 ya transcrito, al señalar: "...mediante toda clase de actos o contratos permitidos por este Código y la Ley de Contratación Administrativa, que sean idóneos para el cumplimiento de sus fines ".

De toda suerte, la Sala Constitucional, aún cuando el nuevo Código Municipal es de reciente data, ha analizado los alcances del artículo 62 del código municipal vigente, alcances que son enteramente coincidentes con lo expuesto supra sobre el marco de legalidad en que debe desenvolverse la actividad municipal, al señalar:

" ...De manera que la disposición de los bienes está sujeta al control en los términos previstos por la legislación pertinente (Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Ley de la Contratación Administrativa, puesto que la Contraloría verifica un control de legalidad y financiero-contable (análisis del presupuesto, para determinar la relación entre ingresos y egresos y definir la capacidad de pago); para constatar que no se afecta de ninguna manera el normal equilibrio que debe existir en relación con sus otros compromisos y deudas, y en el que obviamente, están previstas las responsabilidades del caso.

El párrafo segundo del artículo 62 del vigente Código Municipal recoge estos principios, pero sin supeditar las donaciones a la anuencia previa (autorización) de la Contraloría, lo cual tampoco la hace contraria al orden constitucional. Ello no significa que tales operaciones estén exentas de control por parte de este órgano constitucional, ya que en virtud de lo dicho en la citada sentencia 0998-98, él ejerce su función contralora y fiscalizadora de la contratación administrativa - aún sin que haya norma expresa que lo disponga -, y en el caso, no sólo por disposición de norma constitucional expresa - artículo 183 y 184 -, sino por derivación de lo dispuesto en los artículos 11, 12, 14, 17, 20, 25, 30 y 37 de su Ley Orgánica, tiene plena competencia para hacerlo en esta materia. Por su parte, la nueva legislación municipal no establece norma concreta respecto de la posibilidad de dar o no en garantía bienes inmuebles, derechos, licencias o patentes municipales, ni de la autorización previa a cargo del órgano contralor, sin embargo, debe de entenderse que las normas relativas a ello deben completarse con lo dispuesto en la Ley de la Contratación Administrativa y la Ley Orgánica de la Contraloría, de modo que, la actividad contractual por la que se pretenda comprometer bienes municipales, sí está sujeta al control en los términos previstos por la legislación pertinente ... Con la nueva legislación, la actividad contractual de los gobiernos municipales se remite a las disposiciones y principios de la Ley de la Contratación Administrativa (artículo 62 del vigente Código Municipal) ... La normativa municipal vigente (Ley Número 7794) es más clara y sencilla en lo que respecta a la actividad contractual de las municipalidades, a (sic) establecer una norma genérica (artículo 62) que remite a la Ley de Contratación Administrativa, y en consecuencia a los principios constitucionales que la rigen, donde, según se anotó en el Considerando XXIII de esta sentencia, el control ejercido por la Contraloría General de la República es esencial...10 " (lo subrayado es propio).

--- NOTA (10): Sala Constitucional, Voto no.5445-99 de 14 de julio de 1999.

De lo anterior debe desprenderse que si bien las municipalidades pueden disponer libremente de sus bienes, están sujetas al control de la Contraloría y en consecuencia a los principios constitucionales derivados de ese control, y por otro lado, debe la Municipalidad de acuerdo a lo dispuesto por la legislación vigente, someter esos actos y contratos al cumplimiento de sus fines, de lo cual se desprende a manera de ejemplo que si la venta de inmuebles municipales está justificada en algún proyecto especial para solución de vivienda del cantón (por ejemplo facilidades



de vivienda a personas de escasos recursos económicos con la compra del terreno municipal), la Corporación Municipal bien podría establecer una condición resolutoria¹¹ o una cláusula de compromiso en la escritura de traspaso del bien, con el fin de orientar la contratación realizada con el tercero dentro de los límites razonables, concretos y definidos por la Municipalidad para el cumplimiento de sus fines.

--- NOTA (11): Sobre las obligaciones condicionales veáanse arts.678 y sigts del Código Civil. La jurisprudencia nacional ha exigido que la condición impuesta sea razonable al indicar: " Si bien es una facultad de la Administración sujetar la eficacia de sus actos o disposiciones generales a una condición suspensiva, ésta debe ser tal que no haya ilusorios los derechos previamente concedidos, por ser de imposible cumplimiento para el destinador". Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, No.118 de 1989.

Tómese en cuenta que el bien que adquiere el tercero era patrimonio del Estado en el sentido amplio del término, y por tanto el traspaso si bien es cierto se perfecciona mediante la compra del terreno por parte del adquirente, resulta razonable que bajo esos parámetros se comprometa como beneficiario para vivienda municipal, a destinar el bien al cometido municipal con el fin de garantizarse la corporación municipal, que no se desvíe el destino del bien, o no se cometan abusos que desvíen el cometido municipal.

Debe quedar claro, que cuando se recomienda la inclusión de estos compromisos, no se está exponiendo al adquirente del terreno al atropello de derechos fundamentales por haber perfeccionado su venta en un contrato y por tanto se encuentra protegido.

Lo que se pretende, es que la Municipalidad se asegure el cometido de sus fines, con el objeto de que tal bien sea usado por el particular en la forma que resulte del acto o del hecho constitutivo del traspaso, donde si bien es cierto el particular compra el bien y adquiere con ello el exclusivo derecho de su uso y disposición, ese bien que era público prolonga la cosa pública al adquirente al destinarlo a los fines y cometidos que motivaron la venta del bien por parte de la municipalidad..

La inclusión de compromisos en el contrato de venta respectivo¹² no desmembra el derecho de propiedad del adquirente, por el solo hecho de quedar debidamente consignados los motivos del acto del traspaso municipal del bien al tercero.

--- NOTA (12): Señala la doctrina que " ..el comprador bajo condición resolutoria adquiere el dominio del bien de que se trate; tiene derecho de entrar en su posesión y disfrute, y aun puede venderlo o gravarlo, aunque con subordinación a la eventualidad contemplada en el convenio de donde su derecho procede". (Brenes Córdoba, Alberto. Tratado de los Contratos, Editorial Juricentro, 1985, p.127.

Con se asegura la Municipalidad, el cometido de los fines públicos municipales, con compromisos dirigidos y especificados al cumplimiento de los móviles municipales¹³, tomando en cuenta para

ello, el proyecto para el cual se destina el bien, los costos favorables al adquirente mediante los cuales se le transmite el terreno otrora municipal , y a su vez coadyuva al control para evitar el lucro de las propiedades traspasadas a terceros.

--- NOTA (13): La doctrina española se ha referido al tema de los contratos administrativos señalando: " Sobre aquello sobre lo que la Administración contra se proyectan en condiciones de igualdad los derechos e intereses de todos los ciudadanos, porque en cierto modo les pertenecen a todos, se ha logrado con el esfuerzo colectivo y se ha asignado a la Administración para que satisfaga con ello, con objetividad, los fines públicos que se le hayan encomendado. Da lo mismo que se trate de oportunidades de trabajo, de colocación de productos o de prestación de servicios que constituyen el normal medio de vida de muchos, o en fin, de otros bienes o servicios que la Administración esté en condiciones de dispensar o distribuir. Nada de esto ocurre cuando quienes contratan entre sí son particulares. Siempre está presente, en cambio, en los contratos de la Administración, incluso cuando su objeto guarde una relación sólo mediata o indirecta con los intereses o fines públicos que le esté encomendado alcanzar, promover o garantizar". (Juan Carlos Cassagne, Obra Colectiva en Homenaje al profesor Miguel S. Marienhoff, " Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p.960.

En esa línea de pensamiento y por sana actuación administrativa, no resultaría contrario a lo dispuesto por el legislador, que la municipalidad utilice la potestad de usar o disponer de su patrimonio mediante los convenios y contratos idóneos para el cumplimiento de sus fines.

La Ley General de la Administración Pública en el artículo 14 y 15 nos aclara al respecto:

" Artículo 14.-

1.-Los principios generales de derecho podrán autorizar implícitamente los actos de la Administración Pública necesarios para el mejor desarrollo de las relaciones especiales creadas entre ella y los particulares por virtud de actos o contratos administrativos..."

Artículo 15.-

1.-La discrecionalidad podrá darse incluso por ausencia de ley en el caso concreto, pero estará sometida en todo caso a los límites que le impone el ordenamiento expresa o implícitamente, para lograr que su ejercicio sea eficiente y razonable....

Artículo 16.-

En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia".



5.-Antecedentes del traspaso del terreno municipal a adjudicatarios del Proyecto de Vivienda Municipal Loma Verde:

Se deduce de la documentación remitida¹⁴, que la Municipalidad de Goicoechea adquirió en el año de 1987 una finca para el desarrollo de un proyecto de vivienda, de conformidad con lo establecido en el inciso 4)

del artículo 4 del Código Municipal derogado, Ley No.4574.

--- NOTA (14): El Oficio No.000848 de fecha 29 de enero de 1998, de la Dirección General de Auditoría, Departamento Municipal de la Contraloría General de la República establece recomendaciones para el Proyecto de Vivienda Municipal Loma Verde.

El artículo 4 inciso 4) aunque ya transcrito en el apartado anterior, para efectos de este análisis se transcribe en lo que interesa señalaba :

"4)... Las municipalidades deberán adquirir y fraccionar terrenos, preferentemente en las zonas rurales dentro de la jurisdicción territorial administrativa, mediante compra directa o de acuerdo con lo dispuesto por el Título VI de este Código.

Acondicionarán esos terrenos en la forma prevista en el párrafo anterior, y los venderán al costo y con facilidades de pago, a cada jefe de familia que demuestre al igual que su cónyuge, no tener bienes inscritos a su nombre y que resultare acreedor a tal beneficio, previo estudio socio-económico de los solicitantes...Los lotes adjudicados o vendidos por la respectiva municipalidad no podrán ser arrendados, gravados, embargados, vendidos ni traspasados por ningún título a persona física o jurídica alguna, mientras no hayan sido totalmente pagados y no hayan transcurrido diez años desde la fecha de la respectiva adjudicación. El Registro no inscribirá, dentro del término indicado, ventas ni traspasos de ninguna clase. Se exceptúan, de las anteriores prohibiciones, las operaciones que los adjudicatarios lleven a cabo con instituciones de crédito estatales, con las asociaciones..., en cuyo caso, la municipalidad podrá ceder la primera hipoteca a la institución crediticia que concede el préstamo. (lo subrayado es propio).

El Proyecto de Loma Verde, nació así, como un proyecto de interés social, para solventar necesidades de vivienda de la comunidad, se acondicionó el terreno y se fue vendiendo al costo con facilidades de pago a cada jefe de familia que demostrara cumplir con las condiciones que estableció el legislador.

Sobre este aspecto, la Contraloría General de la República, en Oficio 006788 de 30 de mayo de 1995 señaló a la municipalidad consultante lo siguiente:



" Al respecto se autoriza la adjudicación y venta a las personas que se indican en el anexo a este oficio, partiendo de lo siguiente: 1.-

Que estas adjudicaciones y ventas están respaldadas en el convenio suscrito entre esa Municipalidad y la Asociación Pro-Vivienda Loma Verde, en el cual se establecen las condiciones bajo las cuales se desarrolla este proyecto, convenio que fuera debidamente refrendado por nuestra Dirección de Asuntos Jurídicos en Oficio no.2694 de 10 de marzo de 1994.

2.-Que las condiciones de acondicionamiento, adjudicación y venta de dichos lotes, fueron previamente fijadas por el Consejo Municipal en la sesión ordinaria No.31 de 6 de abril de 1994.

3.-Que mediante certificación expedida por el Departamento legal, se deja constancia de que los adjudicatarios cumplieron con todos los requisitos acordados por la Municipalidad y los que establece la normativa vigente sobre el particular"

A.-Situación de las adjudicaciones de propiedades ya finiquitadas e inscritas bajo el Amparo de la Ley No.4574.

Se consulta sobre cuál es la situación para las propiedades ya vendidas e inscritas bajo el Amparo de la Ley No.4574, que arrastran la consecuencia de tener limitaciones al derecho de propiedad por 10 años, limitaciones que no tendrían personas de ese mismo Proyecto que al día de hoy no han firmado la escritura de venta.

La prolongación temporal de la vigencia de una norma aún después de su derogación, siempre y cuando mantenga vigente hechos o relaciones dadas en el pasado y no reguladas en la nueva norma, se conoce en la doctrina con el nombre de ultraactividad de la norma.

Se define la ultraactividad como:

" Con esta denominación se conoce al fenómeno que tiene lugar en todos los supuestos de irretroactividad de las normas: la norma X sustituye y deroga formalmente la norma Y; pero al ser la norma X irretroactiva, la norma Y, aun derogada, continuará aplicándose a las situaciones nacidas con anterioridad a su extinción. Por ello se dice que la norma es ultractiva, por cuanto sigue actuando más allá de su desaparición formal 15".

--- NOTA (15): Santamaría Pastor, Juan Alfonso. " Apuntes de Derecho Administrativo", Universidad Pontificia de Comillas, Quinta Edición, 1987, Madrid, España, p.298.

Lo anterior implica que hay normas que permanecen a través de los actos y hechos cumplidos bajo su amparo y con sujeción a sus prescripciones, como un respeto a las situaciones jurídicas establecidas bajo su vigencia.

En el caso en estudio, la trascendencia del cambio operado en la Ley No.7794 en lo referente a la eliminación de las limitaciones que antes eran impuestas a la propiedad, de mantenerse para las

propiedades ya traspasadas e inscritas en el Registro de la Propiedad, perdería razonabilidad, toda vez, que como se señala, el Proyecto aún no se ha concluido con la etapa de formalización de la escritura de las propiedades adjudicadas a terceros, y resultaría desventajoso para quienes por razones del tiempo sí formalizaron la escritura en los términos de la ley derogada.

Al respecto de situaciones como las que no ocupa, la doctrina no ha fortificado el mantenimiento o supervivencia de la norma como a continuación se expone:

"...el acto administrativo proferido de acuerdo con el orden constitucional y legal vigente, pero que entra en contradicción con el régimen legal sobreviniente, no se considera ilegítimo, sino inoportuno...El acto nacido legítimo no se convierte en ilegítimo como consecuencia de un cambio en los textos legales. La extinción de tal acto sólo puede lograrse mediante "revocación basada en razones de oportunidad, conveniencia o mérito"¹⁶.

--- NOTA (16): Penagos, Gustavo, "El Acto Administrativo", Quinta Edición, Ediciones Librería del Profesional, Colombia, 1992, p.p.254-256.

Conforme a lo expuesto, mantener la limitación a las propiedades con base en la norma derogada, sobre todo tratándose de limitaciones a la propiedad privada que excepcionalmente por norma legal en acato a nuestro orden constitucional son permitidas, aún cuando han desaparecido los fundamentos de hecho o de derecho para su vigencia no tendría razón ni fundamento jurídico alguno.

Ello no debe interpretarse como la autorización por parte de este Organismo Asesor a dar efecto retroactivo a la norma recién promulgada que eliminó ese tipo de limitaciones, sino a la razón objetiva de la desaparición de los fundamentos de hecho y derecho para la vigencia de esas limitaciones, lo que conduce a la pérdida de vigencia de las limitaciones impuestas a la propiedad.

El mantener limitaciones a la propiedad para quienes formalizaron la venta bajo la vigencia de la ley derogada, crearía una situación desventajosa para este grupo de personas - que eventualmente podría conculcar el principio de igualdad - en relación con quienes a la fecha tienen las propiedades adjudicadas a su favor pero no han firmado la escritura de traspaso del bien- los cuales a partir de la promulgación del nuevo Código Municipal no habría razón legal para imponerles limitaciones a su goce -.

En el caso del Proyecto de Loma Verde, debe tomar en cuenta la Municipalidad las condiciones en que fue aprobado el Convenio suscrito entre la Municipalidad y la Asociación Pro-Vivienda Loma Verde, mediante el cual se establecieron las condiciones sobre las cuales se desarrollaría el Proyecto, convenio que fue debidamente refrendado por la Contraloría General de la República en su oportunidad..

De acuerdo a lo anterior, el mantener el Acuerdo supra transcrito, por parte del Concejo Municipal que establece restricciones y limitaciones a la propiedad con base en una norma derogada, conculcaría con el ordenamiento jurídico vigente, en el tanto solamente mediante Ley podrían



establecerse ese tipo de restricciones contenidas en el Acuerdo.

Al derogarse la Ley que lo sustentaba, no existe facultad del Concejo para mantener esas restricciones a la propiedad, para los lotes aún no formalizados mediante escritura pública, subsistiendo la posibilidad de incorporar las recomendaciones señaladas supra, en el tanto no desnaturalicen el derecho de propiedad del adquirente.

CONCLUSIONES

Recapitulando lo expuesto, se concluye lo siguiente:

- 1.-Con la promulgación de la Ley No.7794 "Código Municipal Vigente", las Municipalidades no están en la obligación legal de imponer limitaciones a las propiedades adjudicadas o vendidas a terceros, y solamente en el caso de donación se debe realizar mediante ley especial al efecto.
- 2.-La facultad concedida por el legislador a las Municipalidades para la disposición del patrimonio, está limitada según lo dispuso el legislador al cometido de los fines municipales.
- 3.-Igualmente esa facultad debe utilizarse con apego al ordenamiento de fiscalización y control de los fondos públicos y apoyarse en los principios de lógica, razonabilidad, sana administración, tutela del gasto público, legalidad, discrecionalidad, justicia y conveniencia, y en acato obligatorio de la jurisprudencia constitucional.
- 4.-No existe fundamento de hecho ni de derecho, para mantener la limitación a las propiedades ya traspasadas con base en la norma derogada, por tratarse de limitaciones a la propiedad privada que excepcionalmente por norma legal en acato a nuestro orden constitucional son permitidas.
- 5.-Tampoco tiene fundamento de hecho ni de derecho, mantener el Acuerdo por parte del Concejo Municipal que establece restricciones y limitaciones a la propiedad con base en una norma derogada, su existencia, conculcaría con el ordenamiento jurídico vigente, en el tanto solamente mediante Ley podrían establecerse ese tipo de restricciones contenidas en el Acuerdo.

b) Sobre la disposición de bienes municipales y el papel de la Contraloría General de la República

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA]⁵

08 de diciembre, 2009

C-340-2009



Señora

Margarita González Arce

Secretaria Municipal

Municipalidad de Naranjo

Estimada señora:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio N° SM-MGA-95-2009 de fecha 17 de noviembre del 2009, mediante el cual nos transcribe lo acordado por el Concejo Municipal de Naranjo en el artículo 32 del acuerdo SO-44-9134-2009.

En dicho acuerdo, se dispone consultarnos si es viable para las Municipalidades traspasar un acueducto municipal al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA) para que sea administrado por una ASADA, aún cuando esto implique una disminución en los ingresos municipales, además del traslado de los activos. En relación con lo anterior, nos consultan si habría responsabilidad administrativa, civil o penal para los miembros del Concejo Municipal que aprueben el traspaso.

Teniendo a la vista los términos puntuales de la consulta de interés, se observa que la interrogante se encuentra directamente relacionada con la disposición de bienes públicos, propiamente en materia de donaciones, lo cual entra en un campo en el que la Contraloría General de la República ejerce una competencia exclusiva y excluyente.

Dado lo anterior, debemos declinar nuestra competencia en favor del órgano contralor, toda vez que por imperativo legal esta Procuraduría General no puede emitir criterio respecto de asuntos propios de otros órganos administrativos.

En este aspecto, dispone el artículo 5 de nuestra Ley Orgánica lo siguiente:

“Artículo 5.-

No obstante lo dispuesto en los artículos anteriores, no son consultables los asuntos propios de los órganos administrativos que posean una jurisdicción especial establecida por ley.”

Justamente sobre la imposibilidad de emitir criterio cuando se está frente a materia exclusiva de la Contraloría General, hemos señalado:

“I. COMPETENCIA PREVALENTE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

La Contraloría General de la República es el órgano constitucional fundamental del Estado encargado del control y fiscalización superior de la Hacienda Pública con independencia funcional y administrativa (artículos 183 y 184 de la Constitución Política y 1°, 2 y 11 de Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley N° 7428 del 7 de setiembre de 1994); en consecuencia es el órgano estatal llamado a velar por la legalidad no sólo en el manejo de los fondos o recursos

públicos, sino también en relación con “los procedimientos de gestión y la función de control en sí misma considerada.” (Procuraduría General de la República. Dictamen N° C-120-2005 del 1° de abril de 2005 en igual sentido el N° C-161-2005 del 2 de mayo del 2005).

Bajo ese contexto, en virtud de que el asunto sometido a pronunciamiento gira en torno al manejo de fondos públicos y si se requiere o no autorización por parte de la Contraloría (contratación en la adquisición de bienes con fondos públicos proporcionados por esa Municipalidad al Centro Agrícola Cantonal de Corredores), es la Contraloría la competente (competencia exclusiva y prevalente) para pronunciarse sobre el particular.” (Dictamen C-402-2005 del 2005)

Igualmente, nuestro dictamen N° C-339-2005 del 30 del setiembre del 2005 explica claramente al respecto:

“En relación con el asunto consultado, el Órgano Asesor es incompetente para emitir un dictamen, en vista de que estamos frente a un asunto en el cual la Contraloría General de la República ejerce una competencia prevalente, exclusiva y excluyente. Como es bien sabido, de conformidad con el artículo 184 constitucional y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, es a este Órgano que le corresponde pronunciarse sobre aquellos asuntos donde está de por medio el uso correcto de los fondos públicos y la materia presupuestaria, así como sobre la materia de contratación administrativa. En este sentido, este Órgano Asesor, en varios dictámenes, ha seguido esta línea de pensamiento. En efecto, en las opiniones jurídicas OJ-016-98 del 6 de marzo de 1998 y OJ-083-98 del 2 de octubre de ese mismo año, expresamos que la Contraloría General de la República es el órgano encargado constitucionalmente de la vigilancia de la Hacienda Pública y legislativamente, de conformidad con su Ley Orgánica, artículos 4 y 12, por lo que los criterios que emite son de acatamiento obligatorio para la Administración Pública, lo cual se ve claramente plasmado en el citado artículo 12 que establece:

“La Contraloría General de la República es el órgano rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores, contemplados en esta ley. Las disposiciones, normas, políticas y directrices que ella dicte, dentro del ámbito de su competencia, son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan. (...)”

(Las negritas no corresponden al original).” (en igual sentido ver, entre otros, la opinión jurídica N° OJ-006-2007 del 29 de enero del 2007, así como los dictámenes números C-273-2008 del 7 de agosto del 2008, C-384-2008 del 23 de octubre del 2008, C-042-2009 del 17 de febrero del 2009 y C-071-2009 del 13 de marzo del 2009)

Como se advierte, de conformidad con el régimen constitucional y las leyes que lo desarrollan, es la Contraloría General la encargada de ejercer la función consultiva en materia de fiscalización de la Hacienda Pública, ámbito dentro del cual –como ya hemos sostenido en otras ocasiones– se encuentra incluido todo lo relativo al uso, registro y control de bienes públicos. Por lo anterior, debemos declinar nuestra competencia a favor del Órgano Contralor, en virtud de resultar el competente para atender la inquietud planteada (en este sentido, y referidos particularmente al caso de consultas relacionadas con donación de bienes, pueden verse nuestros dictámenes números C-114-2009 del 30 de abril del 2009, C-161-2009 del 5 de junio del 2009 y C-138-2009 del 18 de mayo del 2009).



Incluso, en vista de que la inquietud fundamental planteada se refiere específicamente a la eventual toma de un acuerdo municipal que disponga hacer una donación del acueducto municipal a una entidad autónoma, en este caso el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, adquiere aún mayor relevancia que se requiera el criterio de la Contraloría General de la República, a fin de que el órgano contralor haga una interpretación de los alcances de la reforma sufrida muy recientemente por el artículo 62 del Código Municipal, cuyo texto actualmente dispone:

“Artículo 62 .-

La municipalidad podrá usar o disponer de su patrimonio mediante toda clase de actos o contratos permitidos por este Código y la Ley de contratación administrativa, que sean idóneos para el cumplimiento de sus fines.

Las donaciones de cualquier tipo de recursos o bienes inmuebles, así como la extensión de garantías a favor de otras personas, solo serán posibles cuando las autorice, expresamente, una ley especial. Sin embargo, las municipalidades, mediante el voto favorable de las dos terceras partes del total de los miembros que integran su concejo, podrán donar directamente bienes muebles e inmuebles, siempre que estas donaciones vayan dirigidas a los órganos del Estado e instituciones autónomas o semiautónomas, que a su vez quedan autorizadas para donar directamente a las municipalidades.

Cuando la donación implique una desafectación del uso o fin público al que está vinculado el bien, se requerirá la autorización legislativa previa.

Podrán darse préstamos o arrendamientos de los recursos mencionados, siempre que exista el convenio o contrato que respalde los intereses municipales.

A excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, las municipalidades podrán otorgar ayudas temporales a vecinos y vecinas del cantón que enfrenten situaciones, debidamente comprobadas, de desgracia o infortunio. También, podrán subvencionar centros de educación pública, beneficencia o servicio social que presten servicios al cantón respectivo; además, las municipalidades podrán otorgar becas de estudio a sus munícipes de escasos recursos y con capacidad probada para estudiar. Cada municipalidad emitirá el reglamento para regular lo anterior.

(Así reformado por el artículo único de la Ley N° 8772 del 1 de setiembre de 2009)

Conclusión

En tanto la gestión que aquí nos ocupa versa sobre aspectos que se encuentran dentro de la esfera competencial exclusiva y excluyente de la Contraloría General de la República, nos vemos obligados a declinar el ejercicio de la competencia consultiva, con fundamento en las consideraciones expuestas.

c) La administración municipal de los tributos, como parte de sus facultades

[SALA CONSTITUCIONAL]⁶

Resolución: 2003-15391

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas con cincuenta y siete minutos del diecinueve de diciembre del dos mil tres.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por ERICK ARTURO FLORES MOYA, mayor, divorciado una vez, Abogado y Notario, vecino de Heredia, cédula de identidad número 1-808-648; contra los artículos 1 y 7 de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela, número 8236. Intervienen en la acción, Farid Beirute Brenes, en representación de la Procuraduría General de la República; y el Alcalde de la Municipalidad del cantón Central de Alajuela, Fabio Molina Rojas, mayor, casado, Abogado, cédula de identidad número 2-345-839, vecino de Alajuela.

Resultando:

1.-Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas y treinta y seis minutos del doce de diciembre del dos mil dos, el accionante solicita la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 1 y 7 de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela, número 8236, por estimar que son contrarios a los principios de igualdad ante las cargas públicas, de no confiscación y libertad de empresa, contenidos en los artículos 18, 33, 40 y 46 de la Constitución Política, por cuanto, en el artículo 1° impugnado, se establece la patente municipal del cantón Central de Alajuela, y en el 7 impugnado, la base de cálculo de la misma en el 0.15% (cero punto cinco por ciento) sobre el ingreso bruto. Asimismo considera que con el cobro de este tributo se da el supuesto de la doble imposición impositiva, en tanto le corresponde la aplicación y cobro del impuesto de la renta, a cargo de la Dirección General de Tributación Directa, del Ministerio de Hacienda. A este respecto, estima que no es dable determinar la base de cálculo sobre el ingreso bruto, en tanto debiera deducirse el gasto, a fin de determinar el ingreso neto de cada profesional, que es la base de cálculo del impuesto sobre la renta. En este sentido, alega que la obligación de contribuir con los gastos públicos debe ser bajo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual lleva a que no implique un "quantum" excesivo de la riqueza gravada, que se traducen en una desmotivación empresarial, profesional o comercial, por hacerla poco rentable o de imposible realización; y que se dirija una pequeña parte de la población -como en el caso impugnado-, de modo que debe ser equitativa y general para toda la población.

2.-A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señala que en expediente número 02-009466-CO, se tramita recurso de amparo contra la Municipalidad del cantón Central de Alajuela, en el cual, mediante resolución de las dieciséis horas dieciocho minutos del trece de noviembre del dos mil dos, se le confirió plazo para formalizar la correspondiente acción de inconstitucionalidad.

3.-Mediante resolución de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintiocho de enero del dos mil tres (visible a folio 12 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República y a la municipalidad del cantón Central de Alajuela.



4.-La Procuraduría General de la República rindió su informe visible a folios 18 a 37, y solicita que se rechace por el fondo la acción, con fundamento en las siguientes consideraciones: a) que al tenor de la jurisprudencia constitucional (sentencia número 5236-99), para determinar si un tributo es no confiscatorio, es necesario que quien lo alega demuestre esa situación, por cuanto no resulta legítimo el análisis en abstracto; y que en el caso concreto, el accionante no aporta prueba técnica al respecto. Sin embargo logra demostrar con dos ejemplos, que la base de cálculo impugnada es absolutamente razonable y proporcional, y guarda lógica justa y conveniente con la capacidad económica del contribuyente, de modo que no hay confiscación. En consecuencia, tampoco puede estimarse la infracción de la libertad de empresa contenida en el artículo 46 constitucional. En todo caso, debe tenerse en cuenta que la libertad de empresa no es un derecho irrestricto, de donde el Estado y los gobiernos locales pueden, en uso de su potestad tributaria, imponer cargas tributarias que incidan sobre el comercio. b.) Que no obstante estimar la jurisprudencia constitucional que el principio de la prohibición de la doble imposición no es de índole constitucional, al no existir norma o principio que prohíba establecer una doble imposición tributaria sobre un mismo hecho generador (sentencias número 3494-94 y 7541-94); también es cierto que es partir del texto de la propia Constitución Política que se posibilita la existencia de esa doble imposición, en tanto a la Asamblea Legislativa le corresponde la imposición de los tributos nacionales y la aprobación de los municipales. Para que se de la doble imposición o concurrencia de impuestos debe ser el mismo hecho generador, el mismo sujeto pasivo, y el mismo período fiscal, "sea por la misma autoridad o por autoridades diferentes, actuando concurrentemente". Pero en el caso en estudio no se da la situación alegada, ya que en el impuesto sobre la renta y en la patente municipal hecho generador es diferente, en el primer caso lo es la renta, en el segundo, la autorización para el ejercicio de una actividad lucrativa, como lo ha considerado con anterioridad la Sala Constitucional (en sentencias número 7480-94 y 2631-95, por ejemplo). c.) Que en aplicación del principio de igualdad es que resulta legítimo imponer tributos a personas ubicadas en determinada circunscripción territorial, y establecer categorías que no sean arbitrarias, de manera que en condiciones idénticas, deben imponerse los mismos gravámenes, respondiendo a los principios de uniformidad, imparcialidad y generalidad (sentencias número 633-98, 4829-98 y 6990-99). Al tenor de lo cual, no se resulta contrario al principio de igualdad el cobro de la patente impugnada, en tanto se aplica a una circunscripción territorial determinada, sea al cantón Central de Alajuela; que es un criterio objetivo, en tanto se aplica por igual a todas las personas –físicas o jurídicas- que se encuentren en idénticas condiciones.

5.-El Alcalde de la municipalidad del cantón Central de Alajuela contesta a folios 38 a 45 la audiencia concedida, y solicita que se declare improcedente, con fundamento en los siguientes argumentos: a.) que la norma fue consultada por los mismos motivos a la Sala Constitucional en su tramitación en la Asamblea Legislativa, que en sentencia número 2001-12993, de las catorce horas treinta y seis minutos del diecinueve de diciembre del dos mil uno, estimó que la base de cálculo – del 0.15% sobre el ingreso bruto- no es su confiscatorio ni desproporcionado; b.) que en virtud de la autonomía reconocida a las municipalidades en el artículo 170 de la Constitución Política, deriva su potestad tributaria o impositiva, por lo que goza de iniciativa para la creación, modificación o extinción de los tributos municipales, sujeto a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13) Constitución Política); y que en atención a esa potestad, estableció el impuesto, que "lógicamente" sólo puede ser aplicado a los munícipes, personas físicas o jurídicas que realicen actividades lucrativas –profesionales, empresariales, comerciales, industriales- en el cantó Central de Alajuela, y no a toda la población del territorio nacional; motivo por el que no resulta infringido el principio de igualdad, ya que uno de los elementos constitutivos de las municipalidades lo es su territorio



(jurisdicción), que es el espacio geográfico sobre el que ejerce sus potestades constitucionalmente asignadas; c.) que ambos poderes tributarios –nacional y local- son constitucionales; donde la patente ha sido definida como la autorización para el ejercicio de una actividad lucrativa en un cantón determinado, y que encuentra su justificación de ser en el sostenimiento de los costos de los servicios públicos que la municipalidad le brinda, y en ese sentido, grava la capacidad económica sectorial o zzal, que deriva el contribuyente de los servicios públicos locales, no la renta ni las utilidades obtenidas, en tanto se origina en la retribución o el ejercicio de una actividad lucrativa (sentencias número 5362-94, 6991-94, 7490-94, 2959-99 y 6990-99); y en ese sentido no guarda relación alguna con el impuesto de la renta, que grava una parte de la capacidad económica global del individuo, obtenida en el mercado, a través de la explotación de sus factores productivos; motivo por el cual no existe doble imposición; y d.) que no demuestra la confiscatoriedad del tributo impugnado, en todo caso, ya la Sala determinó que el porcentaje impugnado no lo es (sentencia número 2001-12993, supra citada).

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 37, 38 y 39 del Boletín Judicial, de los días veintiuno, veinticuatro y veinticinco de febrero del dos mil tres (folio 47).

7.-Se prescinde de la celebración de la audiencia oral y pública prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por existir elementos de juicio suficientes, o que se trata de la simple reiteración o reproducción de una gestión anterior igual o similar rechazada, no encontrándose motivos para variar de criterio o razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión.

8.-En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el magistrado Solano Carrera; y,

Considerando:

I.-DE LA ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN. La acción en estudio es admisible al tenor de las reglas de admisibilidad establecidas en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, en tanto figura como asunto previo de la misma, el recurso de amparo que el accionante promovió contra la Municipalidad del cantón Central de Alajuela, y que se tramita en expediente número 02-009466-CO, por el cobro de la patente municipal regulado en las normas impugnadas, motivo por el cual mediante resolución de las dieciséis horas dieciocho minutos del trece de noviembre del dos mil dos, se le confirió plazo para formalizar la correspondiente acción de inconstitucionalidad.

II.-DEL OBJETO DE IMPUGNACIÓN. Se impugnan en esta acción los artículos 1 y 7 de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela, número 8236, por estimar que son contrarios a los principios de igualdad ante las cargas públicas, de no confiscación y libertad de



empresa, contenidos en los artículos 18, 33, 40 y 46 de la Constitución Política, por cuanto, en el artículo 1° impugnado, se establece la patente municipal del cantón Central de Alajuela, y en el 7 impugnado, la base de cálculo de la misma en el 0.15% (cero punto cinco por ciento) sobre el ingreso bruto. En este sentido considera que con el cobro de este tributo se da el supuesto de la doble imposición impositiva, en tanto le corresponde la aplicación y cobro del impuesto de la renta, a cargo de la Dirección General de Tributación Directa, del Ministerio de Hacienda. Asimismo, discrepa de la base de cálculo de la patente, por cuanto lo hace sobre el ingreso bruto, por estimar que debiera deducirse el gasto, a fin de determinar el ingreso neto de cada profesional, que es la base de cálculo del impuesto sobre la renta. Argumenta que la obligación de contribuir con los gastos públicos debe ser bajo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual lleva a que no implique un "quantum" excesivo de la riqueza gravada, que se traducen en una desmotivación empresarial, profesional o comercial, por hacerla poco rentable o de imposible realización; y que se dirigida una pequeña parte de la población -como en el caso impugnado-, de modo que debe ser equitativa y general para toda la población.

III.-DE LOS ALEGATOS DE LAS PARTES QUE INTERVIENEN EN LA ACCIÓN. Tanto la representación de la Procuraduría como el Alcalde de la municipalidad recurrida coinciden en la improcedencia de la acción, por estimar que la misma es infundada. A este respecto señalan que no basta el alegato de la confiscatoriedad de un tributo para tenerse por acreditada esta situación, sino que la misma debe de demostrarse en cada caso concreto, lo cual fue omitido por el accionante; pero que en todo caso, con anterioridad, esta Sala conoció de este reclamo, al resolver la consulta legislativa formulada respecto del proyecto de "Ley de Impuestos Municipales del cantón Central de Alajuela", y mediante sentencia número 2001-12993, de las catorce horas treinta y seis minutos del diecinueve de diciembre del dos mil uno, determinó que la base de cálculo -del 0.15% sobre el ingreso bruto- no es su confiscatorio ni desproporcionado; motivo por el cual, tampoco se infringe la libertad de comercio. En lo que respecta a la violación de la doble imposición tributaria, señalan que el impuesto de la renta y la patente municipal tienen dos hechos generadores diferentes, el primero en la renta del contribuyente, y el segundo, en el ejercicio de una actividad lucrativa en un cantón determinado; motivo por el cual no se da la infracción alegada. Y precisamente, es en atención a la naturaleza de la patente municipal, que la misma no puede ser cobrada a toda la población de la Nación, en tanto se circunscribe a una jurisdicción territorial determinada, el territorio del cantón de la municipalidad determinada, en el cual, se cobra a todas las personas físicas y jurídicas que se encuentren en la situación de hecho para su cobro, sea, el ejercicio de una actividad lucrativa, sea ésta comercial, profesional, industrial o empresarial.

IV.-DE LAS NORMAS IMPUGNADAS. Se impugnan los artículos 1° y 7 de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela, número 8236, que disponen textualmente en lo que interesa:

"Artículo 1°- Obligatoriedad del impuesto y hecho generador. Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades comerciales y/o lucrativas de cualquier índole en el cantón Central de Alajuela, deberán obtener licencia municipal y estarán obligadas a pagar a la Municipalidad un impuesto, conforme a esta Ley"

"Artículo 7°- Tarifa del tributo. Se aplicará una tarifa del cero como quince por ciento (0,15%) sobre

los ingresos brutos."

Queda claro que en la primera disposición impugnada se establece el cobro de la patente municipal, cuya naturaleza jurídica ha sido analizada con anterioridad por esta Sala Constitucional; motivo por el cual se hará referencia a ella, a fin de determinar su conformidad con el Derecho de la Constitución, en lo que respecta a su imposición, cobro y ámbito de aplicación. En la segunda norma impugnada, se establece la base de cálculo de este tributo, que se alega confiscatorio y, en consecuencia, violatorio de la libertad de empresa, por lo cual se hará mención a estos puntos debatidos

V.-DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL. Por su naturaleza, el impuesto municipal denominado "patente" está comprendido en la clasificación establecida en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que define al impuesto, la tasa y las contribuciones especiales; de suerte que constituye una figura tributaria, cuya naturaleza, objetivos y fines provienen de la potestad tributaria propia de las municipalidades; y en la que el hecho generador no lo constituye una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizable, ni la renta o utilidades de los negocios o empresas que se desarrollan en una jurisdicción determinada, esto es, en un cantón, sino la expedición de la licencia para la realización de una actividad lucrativa, precisamente, en esa jurisdicción. Debe tenerse en cuenta que en reiteradas ocasiones esta Sala ha señalado que el ejercicio de una actividad lícita puede ser objeto de regulaciones por parte de la Administración (así por ejemplo en sentencias número 0143-94, 3054-96, 6066-98, 7973-99 y 6565-99), como -por ejemplo- lo sería la imposición de determinados requisitos o de tributos, caso del impuesto de ventas y la obligación de la factura timbrada. A este respecto, debe tenerse claro que la facultad impositiva del Estado está otorgada en exclusiva a la Asamblea Legislativa de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13.) de nuestra Constitución Política, de manera que se le confiere la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y de aprobar las Municipalidades; de manera que se reconoce a las municipalidades su iniciativa en la formulación, creación, modificación y extinción de los tributos municipales; potestad de la que deriva la procedencia para gravar actividades lucrativas en su jurisdicción territorial. Así, en la sentencia número 2197-92, de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos, por primera vez este Tribunal define la patente municipal, como un impuesto por el ejercicio de una actividad lucrativa en una jurisdicción territorial determinada, esto es, un cantón específico; y determina sus elementos distintivos que derivan de su especial naturaleza jurídica: 1.- la justificación de este impuesto, que deriva de la necesidad de sufragar los costos de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad, y que implican un beneficio para los negocios y comercios, tales como la seguridad, aseo, servios de agua potable y luz, etc.; 2.- la variedad en los sistemas de este tributo, que deriva de la potestad de iniciativa de los gobiernos locales, de donde las bases imponibles serán las más variadas dependiendo de cada cantón, en unos serán las utilidades brutas, en otros las ventas brutas, en otros se establecerá una patente mínima, y en otros habrá una máxima, etc., por cuanto depende de la decisión de las autoridades locales. En esa ocasión (sentencia número 2197-92) se consideró:

"Como en la acción se cuestiona la aplicación del llamado impuesto de patente -con el que se grava a toda actividad lucrativa que se ejerza en el cantón de Buenos Aires (artículos 96 y 98 del Código Municipal)-, concretamente al que se cobra a la producción de piña, resulta imprescindible



señalar algunas notas de importancia acerca de esa materia. Distingue nuestra legislación entre la licencia propiamente dicha, que es el acto administrativo que habilita al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto, propiamente dicho que se denomina con el nombre de patente. La principal justificación teórica para imponer este tipo de tributo, es la ya tradicionalmente en el ámbito del Derecho Municipal, que lo define como la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la Municipalidad; es decir, que los negocios comerciales o las actividades lucrativas, según la nomenclatura que utiliza nuestro Código Municipal, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con el Gobierno local. En doctrina se llama patente al impuesto o a la actividad lucrativa, a los que gravan a los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto. Por el contrario, los sistemas de imposición de este tributo, son los más variados, pero si tienen ciertas características que les son comunes. Por esto es que difieren de las leyes del impuesto de patentes a otro y las bases impositivas, pueden ser igualmente variadas, como por ejemplo sobre las utilidades brutas, las ventas brutas, a base de categorías o clases, o bien, de una patente mínima y otra máxima.

III. Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) 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; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto. Para el caso concreto, no hay duda que el tributo fue autorizado por una ley y lo que procede es analizar si la diferencia alegada por la accionante y que proviene de la ley de patentes referida, es razonable o si por el contrario, crea una discriminación arbitraria con ella.

IV. Del examen de la ley número 7164 del trece de junio de mil novecientos noventa, se desprende que la causa del impuesto de patentes del cantón de Buenos Aires, es clara y no ofrece ninguna dificultad en su análisis, como cualquiera otra ley municipal similar. Cuando se alude a la causa, hablamos de la necesaria explicación, del motivo económico-político o político-social, es decir, el interés general que mueve a la administración de los intereses y servicios locales (artículo 168 de la Constitución Política), a dictar la norma tributaria y que en este caso, es promover el pago de todo particular que ejerza actividades lucrativas, como contribución a los gastos del Gobierno local. Concebido como impuesto que grava el ejercicio de una actividad lucrativa, la base de este tributo, debe ser, en principio, general, como ha quedado afirmado en el considerando anterior; [...]

V. [...] las leyes que regulan este tipo de impuesto pueden contener distintos hechos generadores e incluso, gravar la actividad productiva, entre otros presupuestos. Esta conclusión se deriva de la correcta interpretación de las normas que regulan la institución de este tributo en el Código Municipal que en su artículo 98, dispone que «nadie podrá abrir establecimientos dedicados a

actividades lucrativas o realizar comercio en forma ambulante, sin contar con la respectiva licencia municipal», y en el artículo 96 idem, que señala que todas las actividades lucrativas, sujetas a licencia, deben pagar el impuesto de patente. De estos textos se desprende que las actividades lucrativas son legalmente susceptibles de ser gravadas con un tributo o impuesto de patente, quedando a criterio de la administración municipal, la estructuración de los elementos de la obligación tributaria [...]

Con la promulgación de un nuevo Código Municipal, la patente municipal encuentra su sustento jurídico general en lo dispuesto en los artículos 79 a 80 bis del Código Municipal, Ley número 7794, de veintisiete de abril de mil novecientos noventa y ocho. Interesa transcribir lo que establece el citado artículo 79, en tanto define que es el impuesto de patente, y reúne los elementos comentados:

"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 del 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."

Es en ejercicio de su potestad tributaria que se le reconoce a cada municipalidad, que se les faculta para que definan los parámetros y bases imponibles de este tributo, cuyo hecho generador siempre es el mismo, sea el ejercicio de una actividad lucrativa en una jurisdicción territorial determinada, esto es, un cantón específico. Por ello es que en cada municipalidad el impuesto a pagar es diferente.

VI.-DE LA NO INFRACCIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA. Este principio deriva de lo dispuesto en los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, el primero en cuanto establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el segundo que consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. De esta suerte, bien puede afirmarse que el principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, que consiste en dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. De esta suerte, el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. Por ello, la generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en aplicación de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás.



VII.-Sin embargo, no resulta adecuado estimar que en aplicación del principio de igualdad tributaria se pretenda extender el cobro de una patente municipal a todo el territorio nacional, por cuanto, como bien lo señala el Alcalde de la municipalidad recurrida, el territorio es uno de los elementos constitutivos de las municipalidades, en tanto por disposición constitucional –artículo 169- su competencia y gestión está limitada a una circunscripción territorial, sea, el cantón, en los términos desarrollados en el artículo 3 del Código Municipal, que en lo que interesa dispone:

"La jurisdicción territorial de la municipalidad es el cantón respectivo, cuya cabecera es la sede del gobierno local."

Así, la igualdad tributaria se expresa en la aplicación del tributo a todas las personas físicas y jurídicas que se sitúen en el presupuesto para el cobro de la patente, sea, la realización de una actividad lucrativa, de cualquier índole, en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley impugnada, en que grava la avicultura, ganadería, pesca, industria manufacturera o extractiva, comercio, servicios, rubro en el que comprende la actividad profesional -como el caso que motiva esta acción-.

VIII.-DEL PRINCIPIO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN. Tal y como lo ha señalado con anterioridad esta Sala –en sentencias número 2359-94, de las quince horas tres minutos del diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y cuatro, criterio reiterado en sentencias número 4829-98, de las quince horas treinta y seis minutos del ocho de julio de mil novecientos noventa y ocho y número 7626-98, de las dieciséis horas cuarenta y dos minutos del veintisiete de octubre de mil novecientos noventa y ocho-, no existe una prohibición constitucional para establecer una doble imposición, de manera, que más que un principio de índole constitucional, lo sería de índole legal, y que la doctrina ha señalado que se da cuando hay identidad de sujeto pasivo (contribuyente), hecho generador y período fiscal, independientemente de si hay o no identidad del sujeto activo (administración tributaria, sea Gobierno Central o entidades descentralizadas, comprendiéndose por tales, las instituciones descentralizadas y municipalidades):

"III.-Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario: a) los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley; el de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de no confiscación, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la figura de la doble imposición, en razón de la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional. En términos muy generales, la doble imposición consiste en «gravar dos veces la misma persona o la misma cosa», concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Por otro lado, la doctrina también es conteste en estimar que la doble imposición se da solo respecto al objeto del impuesto, es decir, al ingreso o renta que el tributo afecta; sin embargo, no siempre que se afecta el objeto

del impuesto, surge una doble imposición, sino que, como lo afirma la Procuraduría General de la República, se presenta una situación de impuestos excesivos o en demasía."

Es por ese motivo, que se estima que, en atención a la potestad tributaria reconocida a la Asamblea Legislativa, que le faculta para imponer las cargas tributarias nacionales y "aprobar" las municipalidades, que esta Sala ha considerado que de lo dispuesto en el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política que pareciera derivarse la posibilidad de establecer esa doble imposición:

"Como se observa, no existen norma o principio constitucional alguno que prohíba establecer una doble imposición tributaria sobre el mismo hecho generador, según lo alega el accionante. Todo lo contrario, es el mismo texto constitucional el que contempla la posibilidad de establecer esa doble imposición, por cuanto, por una parte, le otorga a la Asamblea Legislativa la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y por otra, le otorga a la Asamblea Legislativa la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y por otra, le otorga a las Municipalidades las mismas prerrogativas en su circunscripción territorial, previa autorización del Congreso."

(Sentencia número 3494-94, reiterado en la número 7541-94).

No obstante lo anterior, es importante resaltar que en el caso concreto no existe ni se da esa doble imposición, según lo alega el accionante, por cuanto el impuesto de la renta y la patente municipal tienen distinto hecho generador, por cuanto, en el primer tributo, lo constituye la renta, que en este caso la base de cálculo se hace sobre el ingreso líquido; y en el segundo, el ejercicio de una actividad lucrativa; con lo cual, no se cumple la identidad en los tres elementos que se requieren para la doble o múltiple imposición tributaria, sea, del sujeto pasivo, hecho generador y período fiscal –tal y como lo señaló con anterioridad esta Sala, en sentencias número 7480-94 y 2531-95-.

IX.-DE LA BASE DE CÁLCULO DE LA PATENTE MUNICIPAL IMPUGNADA : SU NO CONFISCATORIEDAD. Por último, resta señalar que, tal y como lo ha señalado con anterioridad esta Sala -sentencia número 5236-99-, para determinar si un tributo es no confiscatorio, es necesario que quien lo alegue demuestre esa situación, por cuanto no resulta legítimo el análisis en abstracto, por cuanto ello implica hacer un examen de la razonabilidad de la norma, y como se indicó en la sentencia número 3933-98, este examen se efectúa con los elementos de prueba aportados o criterios alegados por el accionante o recurrente, salvo que se trate de una "irrazonabilidad evidente y manifiesta":

"XII.-Artículo 70 (razonabilidad y confiscatoriedad).-

Resta por analizar si la cotización que establece el artículo 70, por la carga que representa para sus obligados resulta, como lo sugieren los accionantes, irrazonable y confiscatoria. De nuevo se debe señalar que las accionantes omiten presentar una línea argumentativa respaldada en prueba técnica que permita hacer el correspondiente análisis de «razonabilidad», puesto que tal examen no puede hacerse en abstracto. Para examinar una norma jurídica, como posiblemente confiscatoria, habría que analizar el porcentaje de la riqueza gravada con este tipo de cargas y si el remanente desconoce los propósitos y el contenido esencial del derecho jubilatorio. Para todo ello requiere este tribunal de prueba técnica y partir de alegatos coherentes, lo que se echa de menos

en esta acción. Como no es posible hacer la confrontación que se propone con los datos del expediente, este extremo de la acción también se rechaza".

Así, en el caso concreto, el accionante no aporta prueba técnica al respecto; motivo suficiente para desestimar este alegato. No obstante lo anterior, cabe señalar que esta Sala se refirió a este punto concreto, al conocer de la consulta legislativa formulada sobre los mismos motivos y respecto de la misma norma, estimó que no es confiscatorio, y por ende, no es inconstitucional, que la base de cálculo de la patente de la municipalidad de Alajuela se haga con un porcentaje sobre el ingreso bruto:

"II.-Motivos de la consulta. Mediante el proyecto de «Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela» la Asamblea Legislativa autoriza la creación de un impuesto municipal que grava las actividades lucrativas que se ejerzan en el cantón. El artículo 5 del proyecto establece como base para calcular el tributo los ingresos brutos que perciban las personas afectas al impuesto. El artículo 7 fija el monto del impuesto en un 0,15% sobre los ingresos brutos. Los diputados consultantes dudan de la constitucionalidad de fijar esa base de cálculo por dos razones. Por un lado, consideran que podría violar el principio de igualdad tributaria, pues el ingreso bruto no tiene relación directa con las utilidades de la actividad. Así, por ejemplo, dicen, dos actividades con igual ingreso bruto pero tasas de rentabilidad neta distintas, una con un 50% y otra con 10%, pagarán igual, aunque el peso del impuesto sea mucho mayor para la de menor rentabilidad. Igualmente se puede dar el caso de que en igualdad de ganancias netas, una empresa pague más (por ser mayor su ingreso bruto) que otra. Por otra parte, consideran los diputados que el cálculo de impuestos sobre el ingreso bruto podría resultar confiscatorio. Que haya ingreso bruto, razonan, no implica que haya ganancias; podría darse el caso inclusive de que haya pérdidas. En estos casos, el impuesto podría privar a los administrados de una porción importante de las ganancias.

III.-Precedentes de este Tribunal. No es la primera vez que esta Sala tiene que pronunciarse sobre la materia de la consulta. En varias sentencias ha considerado que la fijación del impuesto municipal sobre la base de los ingresos brutos no es inconstitucional. Así lo dijo al rechazar o declarar sin lugar las acciones de inconstitucionalidad interpuestas contra las respectivas leyes que establecían el cálculo del impuesto con base en el ingreso bruto, en los siguientes casos: Municipalidad de San Ramón (Ley No.7327) en sentencia No.94-6362, Municipalidad de Puriscal (Ley No.7365) en sentencia No.94-7480, Municipalidad de Upala (Ley No.7181) en sentencia No.95-3450, Municipalidad de Esparza (Ley No.7562) en sentencia No.96-5453, Municipalidad de Goicoechea (Ley No.7682) en sentencia No.99-2959, Municipalidad de Corredores (Ley No.7139) en sentencia No.99-6990 y Municipalidad de San José (Ley No.5694) en sentencia No.99-6991. Al tenor de estos precedentes, donde se analiza ampliamente la potestad general de las municipalidades de establecer impuestos en sus respectivos cantones, existe la posibilidad de establecer distintos sistemas de cálculo a criterio de la municipalidad. El cálculo con base en los ingresos brutos en sí mismo no genera desigualdad porque a todos los munícipes se les calcula el monto del impuesto con base en el mismo criterio. Podría no ser éste el mejor criterio, pero la decisión es un asunto que depende de la política municipal. Si en relación con todos los impuestos se examinan las circunstancias particulares de cada persona, se podría topar con situaciones en que un impuesto puede de hecho resultar proporcionalmente más gravoso a unas personas que a otras, lo cual no hace inconstitucional el tributo. Será la situación contable con base en la cual se determine el monto a pagar la que origine las diferencias, pero no la ley en sí misma. Igualmente,

no es de recibo la tesis de que se debe calcular el impuesto sobre la renta líquida, pues no se trata del impuesto sobre la renta. En este último caso lo que efectivamente se gravan son las utilidades, pero en el impuesto municipal no es así: lo que se grava es el ejercicio de una actividad lucrativa en un cantón, independientemente de si esa actividad genera o no utilidades. Por otra parte, el impuesto tampoco resulta confiscatorio, puesto que se trata de un impuesto del 0,15% por ciento. Ese porcentaje equivale a 1,5 colones por cada 1.000,00 de ingreso, lo cual no considera esta Sala que sea ni desproporcionado ni confiscatorio. No habiendo en la consulta razones distintas a las aducidas en las anteriores acciones de inconstitucionalidad, que induzcan a este Tribunal a cambiar de criterio, el cual ha sido claro, firme y reiterado, se evacua la consulta en el sentido de que el proyecto no resulta inconstitucional por lo motivos consultados."

Consecuentemente, al no ser ni confiscatoria ni desproporcionada la base de cálculo del tributo municipal en cuestión, no se da la infracción a la libertad de empresa, alegada por el accionante.

X.-CONCLUSIÓN. Habiéndose reconocido con anterioridad la constitucionalidad del cobro de la patente municipal –en sentencia número 2197-92, criterio reiterado en diversas ocasiones, entre otras en las sentencias número 3494-94, 5923-96 y 2001-10153-, tributo municipal que se sustenta en el ejercicio de una actividad lucrativa en un determinado cantón, es que resulta improcedente la impugnación del artículo 1° de la Ley de Impuestos de la municipalidad del cantón Central de Alajuela, número 8236. Consecuentemente, también son infundados los alegatos de las infracciones de los principios de igualdad, por cuanto la competencia de la gestión municipal está circunscrita a una jurisdicción territorial determinada, sea el cantón; y de la prohibición de la doble imposición tributaria, por cuanto el impuesto de la renta y la patente municipal tienen un hecho generador diverso. Asimismo, resulta infundada la impugnación del artículo 7 del mismo cuerpo legal, por cuanto, además de que no demuestra la confiscación del tributo impugnado, con anterioridad –en sentencia número 2001-12993- esta Sala determinó que la base de cálculo –el cero coma quince por ciento sobre el ingreso bruto- no resulta confiscatorio ni desproporcionado, todo lo contrario, adecuado a la capacidad económica del contribuyente; y por ende, no se da la violación a la libertad de empresa; debiendo, en consecuencia, rechazarse por el fondo la acción en todos sus extremos.

Por tanto:

Se rechaza por el fondo la acción.

d) La potestad fiscalizadora de la administración tributaria

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]⁷

Resolución: No. 23-2009

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN NOVENA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. ANEXO A. GOICOECHEA. A LAS QUINCE HORAS VEINTICINCO

MINUTOS DEL TREINTA Y UNO DE MARZO DEL 2009.

Proceso Especial Tributario, establecido por COMPAÑÍA COMERCIAL PROYECTOS Y REALIZACIONES SOCIEDAD ANÓNIMA, cédula de persona jurídica número tres-ciento uno-cero cero siete mil doscientos diecisiete, representada por su apoderado generalísimo sin limitación de suma JAIME SOTELA ESQUIVEL, mayor, casado, Arquitecto, vecino de San José, cédula de identidad uno-cuatrocientos sesenta y tres-trescientos treinta y cinco contra EL ESTADO, representado por la Procuradora adjunta MAUREN PATRICIA VEGA SÁNCHEZ, mayor, casada, Abogada, cédula de identidad uno-ochocientos setenta y cuatro-quinientos cinco, vecina de Cartago.

RESULTANDO

1)-Fijada en definitiva la cuantía de este proceso en la suma de tres millones novecientos cuarenta mil setecientos diecinueve colones, con fundamento en los hechos expuestos y citas legales invocadas, ésta demanda tiene por objeto que en Sentencia se declare lo siguiente: " 1) Que es nula por ser contraria a derecho la Resolución número 500-P-2006 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de la (sic) 09:00 horas del 14 de noviembre del 2006. 2) Que como consecuencia de esa Resolución nula, la Administración Tributaria debe devolver cualquier suma de dinero que hubiera tenido que pagar mi Representada, con ocasión de los cargos formulados junto con sus respectivos intereses al tipo de ley, desde su cancelación hasta su efectivo pago; liquidación esta que se hará en ejecución de sentencia. 3) Que debe condenarse al Estado al pago de ambas costas. " (Folios 64 a 71 y 110 del principal).

2)-El personero del Estado contestó negativamente las pretensiones del Actor e invocó las Excepciones de falta de dere

3)-En los procedimientos se han observado las prescripciones de ley, no se notan causales capaces de invalidar lo actuado. Esta Sentencia se dicta dentro del término que permiten las labores del Despacho, previa deliberación.

Redacta el Juez Jiménez Villegas.

CONSIDERANDO

1)- HECHOS PROBADOS. Para la resolución de este asunto se tiene por acreditados los siguientes hechos de importancia. 1)- Que el día 13 de julio de 1987, el Instituto Costarricense de Turismo y la Empresa Compañía Comercial de Proyectos y Realizaciones Sociedad Anónima, suscribieron el Contrato de Turismo No. 119, al amparo de Ley de Incentivos para el desarrollo Turístico No. 6990 del 15 de julio de 1985. (folios 10 a 16 de Hojas de Trabajo, Auditoría Fiscal). 2)- Mediante el Oficio No.1971000019107 de fecha 28 de febrero del 2000, la Dirección General de Tributación Directa comunicó a la Actora del inicio de una Actuación Fiscalizadora, de conformidad con las disposiciones de los artículos 103 y concordantes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 55 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación

Tributaria , Decreto Ejecutivo No.25049-H, publicado en el Alcance No. 20 de la Gaceta No. 62 del 28 de marzo de 1996 y sus reformas. Dicho estudio comprendería el impuesto sobre la renta del 01-10-1996 al 30-09-1999. (Folios 62 a 70 Hojas de trabajo). 3)-Que la Dirección General de Tributación, mediante Actas de Conclusión de Actuación Fiscalizadora No.5451000029912, 5151000029921 y 5451000029937 de fecha 21 de marzo del 2000, comunicó a la actora que las actuaciones fiscalizadoras revelaban la existencia de diferencias correspondientes a la declaración de impuesto sobre la renta de los períodos 1997, 1998 y 1999. (Folios 85 a 101 Hojas de Trabajo) . 4)- Que con fecha 11 de mayo del 2000, como resultado de las actuaciones fiscalizadoras la Dirección General de Tributación determinó diferencias a cargo de la Actora, emitiendo los Traslados de Cargos Número 2751000013194, 2751000013203 y 2751000013212, modificando las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de la actora de los ejercicios fiscales 1997, 1998 y 1999, estableciendo a su cargo un aumento de ₡1.017.620.00; ₡1.706.425.00 y ₡1.216.674.00 respectivamente, en relación con lo declarado. Dichos Traslados de Cargos fueron debidamente notificados el 05 de junio del 2000. (Folios 01 al 17 del expediente administrativo) . 5)- Mediante memoriales de fecha 17 de julio del 2000, la actora formuló ante la Dirección General de Tributación impugnación e incidente de nulidad contra los referidos Traslados de Cargos. (folios 17 a 34 del expediente administrativo). 6)- La Administración Tributaria de San José, mediante la resolución No. DT-01-R-1183-3 dictada a las 12:02 horas del 21 de noviembre del 2003, declaró sin lugar el reclamo formulado por la accionante. (Folios 39 a 53 del expediente administrativo). 7)- Mediante memorial de fecha 17 de diciembre del 2003, la actora formuló recurso de revocatoria con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en contra de la resolución DT-01-R-1183-3. (Folio 54 del expediente administrativo) . 8)- La Administración Tributaria de San José, mediante resolución interlocutoria No. AU-01-R-0455-5 dictada a las 12:06 horas del 19 de abril del 2005, rechazó el Recurso de Revocatoria, dando curso al recurso de apelación formulado ante el Tribunal Fiscal Administrativo. (folios 56 a 57 del expediente administrativo). 9)- La Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo mediante la Resolución No. 500-P-2006 de las 09:00 horas del 14 de noviembre del 2006, notificado el 12 de enero del 2007, declaró sin lugar el recurso de apelación formulado confirmando la resolución recurrida, dando por agotada la vía administrativa (Folios 91 a 115 del expediente administrativo y 1 a 25 del principal) . 10)- Que con fecha 16 de febrero del 2007, la Actora, procedió a interponer Proceso Especial Tributario, en virtud del cual conoce este Tribunal.(Folios 2 a 4 del principal) .

II. HECHOS NO PROBADOS. De importancia para la correcta solución de ésta litis, se tiene por indemostrado el siguiente hecho: 1)- Que la actora haya realizado una distribución de utilidades correspondientes a los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999. (Los autos).

III. CON RESPECTO A LAS ARGUMENTACIONES DE LA ACTORA. Considera el representante de la actora que la Administración Tributaria de San José, mediante los Traslados de Cargos No.2751000013194, 2751000013203 y 2751000013212, modificó las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios fiscales 1997, 1998 y 1999, mismos que en su criterio se encuentran viciados de nulidad absoluta por estar fundamentados en citas legales de procedimiento y ninguna cita legal de fondo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo que además la Administración Tributaria no tiene facultades para desconocer el Contrato Turístico suscrito por la accionante con el Estado. Señala que la actora se dedica a la actividad turística y en razón de ello suscribió el Contrato Turístico No. 119 con el Instituto Costarricense de Turismo con fecha 13 de julio de 1987, que le otorgaba entre otros beneficios, la exención total del impuesto sobre la renta de las utilidades no distribuidas. Indica que mediante los Traslados de Cargos se



pretende cobrar de manera ilegal impuesto sobre los dividendos, argumentando erróneamente la administración tributaria, que el hecho de haberle practicado retenciones del impuesto al salario del señor Rafael Sotela Pacheco, Presidente de la Empresa durante los períodos fiscales 97,98 y 99, constituye una distribución de dividendos. Argumenta que tal aseveración carece de fundamento, toda vez que conforme consta en las hojas de trabajo (de la 20 a la 24), y en los mismos traslados de cargos, al señor Sotela Pacheco, se le practicaron las retenciones por concepto de impuesto al salario en los períodos de referencia. Manifiesta que es claro que la actora pagó el salario a su Presidente y de ese monto retuvo lo correspondiente al impuesto del salario, por lo que no existe una disminución de las utilidades de la contribuyente, sino el cumplimiento de un deber legal, como agente de retención. Señala que la Auditoría Fiscal pudo comprobar el error contable en que incurrió la Empresa a la hora de contabilizar las retenciones practicadas al Presidente de la Empresa, las que se contabilizaron en la cuenta "Gastos no deducibles", cuando en realidad dichas retenciones no constituyen un gasto, sino que dichas erogaciones corresponden al impuesto al salario pagado al señor Sotela Pacheco. Arguye que el Presidente de la Empresa está cancelando el impuesto que le corresponde como sujeto pasivo de la obligación impositiva y en consecuencia no existe una deducción en las utilidades acumuladas de la Empresa. Asimismo, la actora presentó a la Administración Tributaria Certificación del Contador Público Alberto Aguilar Escobedo, donde en su criterio se comprueba que en los períodos 97, 98 y 99 no existió ni aparece ningún pago de dividendos registrado en las cuentas de utilidades acumuladas de los períodos de referencia. Señala que el argumento principal que esgrimió la Administración Tributaria se circunscribe al hecho de que a su juicio, la contribuyente no probó que las utilidades acumuladas se invirtieron en bienes de capital, siendo que conforme la Certificación extendida por el Contador Público de fecha 23 de junio del 2006, se hace constar que las utilidades de los períodos fiscales en cuestión, fueron invertidas en bienes de capital, en los términos y condiciones que se indican. Señala que dicha certificación acreditó que las referidas utilidades fueron reinvertidas en bienes de capital y que dicho documento cumple con los requisitos legales para constituir plena prueba, conforme a los artículos 2 y 8 de la Ley de Contadores Públicos Autorizados en relación con el artículo 370 del Código Procesal Civil. Argumenta que conforme a las pruebas agregadas a los autos, no cabe duda que las utilidades fueron debidamente reinvertidas por parte de la actora conforme a su Contrato Turístico y por tanto el ajuste carece de fundamento.

IV. RESPECTO A LAS CONSIDERACIONES Y DEFENSAS DEL DEMANDADO. La representante del Estado se opuso a la demanda, oponiendo las Excepciones de falta de derecho y la genérica sine actione agit, por las siguientes razones: La Administración Tributaria en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 103 inciso b), 104, 116, 123, 124 125 y 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, procedió a efectuar tres liquidaciones previas a la actora, correspondiente a los ejercicios fiscales de los años 1997, 1998 y 1999, rechazando los créditos fiscales por inversión turística, las cuales se consideraron ilegales e incompletas, procediendo a declarar de oficio las obligaciones tributarias mediante los Traslados de Cargos impugnados, los cuales se fundamentan en el criterio de que las deducciones aplicadas por la accionante al amparo del Contrato Turístico, son improcedentes. Lo anterior por cuanto se determinó que el señor Rafael Sotela Pacheco, quién es uno de los socios de la empresa se le practicaron retenciones por concepto del impuesto al salario, en el período fiscal 97 por la suma de ¢255.940.20, en el período fiscal 98 por ¢253.223.10 y en período fiscal 99 por ¢281.953.95. Dichas retenciones fueron registradas como "Gastos no deducibles" y debitados por la actora de la cuenta de "Utilidades Acumuladas". En razón de lo anterior, la Auditoría Fiscal consideró que la contribuyente realizó una distribución de beneficios asimilables a dividendos o su equivalencia de utilidades distribuidas, lo que incumple con lo establecido en el punto 7 de la Cláusula Primera del Contrato Turístico No.



119 suscrito el día 13 de julio de 1987 y el artículo 7 punto a), inciso 11 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico No.6990 del 15 de julio de 1985 y su Reglamento. Según dichas disposiciones, la accionante goza de la exención total del impuesto sobre la renta sobre las utilidades no distribuidas o repartidas a los socios en acciones de la propia empresa por un período máximo de doce años, contados a partir del ejercicio fiscal 1986-1987. Indica que la Administración Tributaria actuó en apego al principio de legalidad y en ejercicio de las competencias de verificación y fiscalización de la correcta utilización del incentivo tributario otorgado a la actora. Dichas facultades se encuentran dadas por el artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que le permite comprobar no solo la exactitud formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente, sino que además es competente para verificar la realidad de los datos declarados, contrastando lo declarado con el ordenamiento, los antecedentes y elementos de prueba. Dicha potestad fiscalizadora se encuentra además en el artículo 12 de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, según el cual el ICT y el Ministerio de Hacienda fiscalizarán los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas o personas jurídicas, en virtud de la concesión de beneficios e incentivos otorgados por la ley, citando en apoyo a sus argumentaciones la Sentencia No. 36-2007 dictada por la Sección Cuarta de éste Tribunal a las catorce horas del 28 de junio del 2006. Argumenta que la finalidad que el legislador perseguía con la promulgación de la ley de cita era el crecimiento de la actividad turística, creándose al efecto diversos mecanismos, siendo uno de ellos el fiscal establecido en el artículo 7 punto a) inciso ii), cuya finalidad era lograr el desarrollo de la actividad turística, en este caso por medio de la reinversión de las utilidades no distribuidas en la infraestructura y el mejoramiento del servicio. Indica que en el caso de marras, estamos ante la aplicación de un beneficio, el cual otorga exención del pago del impuesto sobre la renta a aquellos contribuyentes que aporten capital a la actividad turística. Argumenta que la demandante incumplió con lo dispuesto en el Contrato Turístico No.119 y lo señalado en la ley 6990, al haber dispuesto de sus utilidades acumuladas para cancelar las retenciones al salario de uno de sus socios, fin distinto al establecido en el artículo 2 de la citada ley, resultando improcedente en éstas condiciones el reconocimiento del beneficio fiscal a la actora. Considera que no son de recibo las argumentaciones de la actora en el sentido de la existencia de un error contable, pues, la misma accionante acepta que las retenciones practicadas al Presidente de la empresa se dedujeron de las utilidades acumuladas y que la accionante incurrió en un artificio contable considerado como distribución de utilidades. Arguye que no existe en la ley, ni en el contrato turístico ningún supuesto que contemple el uso de las utilidades no distribuidas para el pago de retenciones por concepto de impuestos al salario de los socios de la empresa beneficiaria y que ello forme parte de la aplicación del incentivo fiscal. Finalmente señala que al amparo de lo establecido en los artículos 2 y 3 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se debe prescindir de la certificación extendida por el contador público autorizado aportada por la accionante para demostrar que en los períodos fiscales auditados no existió pago de dividendos registrados en las cuentas de utilidades acumuladas y que las mismas fueron invertidas en bienes de capital. Lo anterior, por cuanto las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete y aunque dicha certificación podría tener validez, lo cierto es que por si mismo no constituye plena prueba, y no puede surtir efectos en contra de la obligación tributaria, ya que lo certificado no implica que los estados financieros o contables de la empresa sean correctos. Cita en apoyo a su tesis la Sentencia dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia a las quince horas del 7 de diciembre del 2005. Finalmente señala que las pretensiones de la actora carecen de asidero jurídico, siendo que los argumentos en que fundamenta su disconformidad por los ajustes realizados son insuficientes para desvirtuar lo actuado por la Administración Tributaria.



V. SOBRE EL FONDO. En el sublite, la actora suscribió el 13 de julio de 1987 el Contrato Turístico No. 119 con el Instituto Costarricense de Turismo, al amparo de las disposiciones de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico No. 6990 del 15 de julio de 1985 (en lo sucesivo la ley). Dicha ley otorgaba una serie de beneficios a las Empresas que suscribieran el Contrato Turístico, entre ellos, una exención total del impuesto sobre la Renta sobre utilidades no distribuidas a los socios en acciones de la propia empresa por un período máximo de hasta de 12 años contados a partir del ejercicio fiscal de 1986-1987. La Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades de fiscalización, realizó una actuación fiscalizadora evidenciando que la accionante de sus utilidades acumuladas en los períodos 1997, 1998 y 1999, registró y debitó retenciones correspondientes al impuesto del salario del señor Rafael Sotela Pacheco, Presidente y socio de la sociedad accionante con cargo a la cuenta "utilidades acumuladas". Considera la representante del Estado que las retenciones realizadas por la actora y que fueron deducidas de las utilidades acumuladas, constituyen una distribución de beneficios asimilables a dividendos o su equivalente de utilidades distribuidas, lo que genera la imposibilidad del reconocimiento del beneficio fiscal de exoneración del impuesto sobre la renta de los períodos en cuestión. Lo anterior al violentarse las disposiciones establecidas en las Cláusulas primera punto 7 y tercera del Contrato, así como las disposiciones contenidas en el artículo 7 punto a) inciso ii) de la Ley. Por su parte la accionante cuestiona la competencia de la Dirección de Tributación para realizar los actos de fiscalización tributaria y además considera la existencia de un error contable al momento de contabilizar las retenciones practicadas al Presidente de la Sociedad, ya que las mismas se contabilizaron en la cuenta de "gastos no deducibles" cuando en realidad dichas retenciones no constituyen un gasto y las retenciones al impuesto del salario del señor fueron debidamente realizadas, siendo que el señor Sotela Pacheco es quién está cancelando el impuesto como sujeto pasivo de la obligación, no existiendo una deducción de las utilidades acumuladas de la empresa. Señala la actora que conforme a las Certificaciones de Contador Público Autorizado, aportadas a los autos se demuestra que no existió pago de dividendos registrados en las cuentas de utilidades acumuladas durante los períodos auditados y además que dichas utilidades fueron invertidas en bienes de capital.

VI. En cuanto a la potestad fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria en lo relativo al cumplimiento de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico y de las obligaciones contraídas por las empresas o personas jurídicas con ocasión de la concesión de los beneficios o incentivos otorgados en la ley. El artículo 12 de la Ley 6990, dispone en lo conducente que el Instituto Costarricense de Turismo y el Ministerio de Hacienda fiscalizarán todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas por las personas físicas o jurídicas en virtud de la concesión de los beneficios o incentivos que otorga dicha ley. Conforme a la disposición legal citada, es claro el fundamento de la potestad fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria respecto del cumplimiento de las obligaciones contractuales a que está sujeta la actora a los efectos de otorgar el beneficio tributario de exención del impuesto sobre la renta que se determina en el artículo 7, punto a) inciso ii) de la Ley No. 6990 y las Cláusulas primera, punto 7 del Contrato suscrito al efecto. Respecto de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria sobre los beneficios otorgados por la ley 6990, la Sección Primera de éste Tribunal ha considerado lo siguiente: "(...)

IV.-DE LA POTESTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: En materia impositiva, la función de fiscalización o de inspección integra el conjunto de actividades que conforman la gestión tributaria, entendida esta última como aquella que se realiza en orden a la determinación de la obligación tributaria y su correspondiente liquidación, a fin de que se produzca



una correcta recaudación de las prestaciones de esta naturaleza. Puntualmente respecto de la función fiscalizadora, debe indicarse que ésta tiene "...por objeto la investigación de los hechos imponible y demás circunstancias relevantes para la correcta aplicación de los tributos." (Pérez Royo Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Madrid, 1994, pág 185), de lo cual se sigue entonces que el ejercicio de esa potestad, al ser de índole investigativa, generalmente de comprobación de las declaraciones realizadas por los sujetos pasivos del tributo, recaiga sobre la Administración Tributaria, tal y como lo dispone el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en concordancia con los numerales 11 y 14 del mismo cuerpo legal (...) En consecuencia, a tenor de las disposiciones normativas expuestas, debe necesariamente concluirse que en este caso en particular es el Fisco, como Administración Tributaria, en cuanto acreedora del impuesto sobre la renta, al que le corresponde realizar la fiscalización respecto de dicho tributo, de forma que el Instituto Costarricense de Turismo no podría asumir dicha función pues la Ley N° 6990 no le confiere a éste la condición de Administración Tributaria respecto de la obligación - renta - que nos ocupa y por ende, contrario a lo estimado por la empresa actora, carece de potestad de fiscalización sobre este tributo. Así, en el caso bajo examen no ocurre la supuesta incompetencia alegada por la demandante de la Dirección General de Hacienda, pues es precisamente ésta, como parte de la Administración Central del Estado acreedor del tributo, el órgano que debe ejercer las potestades de inspección reconocidas a las administraciones tributarias por el ordenamiento jurídico. (Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera Número 78-2008, de las once horas veinte minutos del veintiocho de marzo del dos mil ocho). Conforme a las disposiciones legales establecidas en el artículo 12 de la ley 6990 y los artículos 11, 14 y 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es evidente la potestad de fiscalización por parte de la Dirección de Tributación Directa, a los efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los beneficiarios de los incentivos turísticos contraídos en los respectivos contratos, por lo que el argumento de la actora en este sentido carece de fundamento.

VII. En cuanto a la distribución de utilidades y el incumplimiento del Contrato Turístico por parte de la actora. Del análisis de los autos, no evidencia este Tribunal la existencia de una distribución de utilidades acumuladas por parte de la accionante, durante los períodos fiscales de 1997, 1998 y 1999, conforme lo argumenta la representación estatal. Asimismo, no se evidencia incumplimiento de las disposiciones legales establecidas en la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico No.6990 y en la cláusula primera, punto siete del Contrato suscrito por la accionante. En efecto, la Ley 6990 en su artículo 7, punto a, inciso ii) establece en lo conducente que a las empresas calificadas para obtener los beneficios de la ley, se les podrá otorgar total o parcialmente la exención total del impuesto sobre la renta, sobre las utilidades no distribuidas, hasta por un período de doce años. Por su parte la Cláusula primera inciso 7) del Contrato Turístico No.119 suscrito por la actora con el Instituto Costarricense de Turismo, establece que el ICT con fundamento en las facultades que le confiere el artículo cuarto de la Ley 6990, otorga en representación del Estado, a la actora, entre otros incentivos, exención total del impuesto sobre la renta sobre las utilidades no distribuidas o repartidas a los socios en acciones de la misma empresa, por un período máximo de 12 años contados a partir del ejercicio fiscal de 1986-1987. Según se evidencia, de las disposiciones contenidas en la ley y el Contrato suscrito con la actora, el otorgamiento del beneficio fiscal de exoneración del impuesto sobre la renta, queda sujeto a que durante un período de 12 años, la actora no distribuya utilidades entre sus socios. Ha considerado la Administración Tributaria como fundamento de los Traslados de Cargos, que la actora durante los períodos fiscales de 1997, 1998 y 1999, realizó retenciones por concepto del impuesto del salario del socio de la Empresa señor Rafael Sotela Pacheco, que fueron registradas como "gastos deducibles" y



fueron después deducidos de la renta declarada neta en los citados ejercicios fiscales y el monto resultante de dicha operación se trasladó a la cuenta de "utilidades acumuladas", por lo que la empresa accionante dispuso de sus utilidades acumuladas para cancelar las retenciones del impuesto del salario del señor Sotela Pahceco. Considera la Administración Tributaria que con su actuación, la actora realizó una distribución de beneficios asimilables a dividendos o su equivalente de utilidades distribuídas, lo que incumple lo establecido en la las disposiciones del artículo 7 punto a) inciso ii) de la Ley 6990 y la Cláusula primera punto 7 del Contrato Turístico suscrito al efecto, que otorgó como beneficio la exención total del pago del impuesto sobre la renta a la accionante sobre las utilidades no distribuídas o repartidas a los socios en acciones de la misma empresa. Al respecto, considera éste Tribunal que en la especie no estamos en presencia de una distribución de dividendos por parte de la actora, conforme lo argumenta la representante estatal, siendo que la Administración Tributaria ha realizado una interpretación extensiva del principio de realidad económica, así como de las disposiciones contractuales y de la prohibición establecida en la Ley 6990. Del estudio de los autos, se evidencia que la actora durante los períodos fiscales auditados efectivamente practicó retenciones correspondientes al impuesto del salario de su Presidente y socio Rafael Sotela Pacheco, no obstante, ésto no implica que la empresa accionante hubiera dispuesto una distribución de dividendos o su equivalente de utilidades distribuídas. En criterio de ésta Cámara no existe fundamento para considerar que el haber dispuesto de las utilidades para cancelar las retenciones del impuesto del salario de un socio, implique la por la vía de la "equiparación", considerar la existencia de una distribución de beneficios o utilidades entre socios que no ha sido probada en autos.

VIII. El considerar que la disposición de utilidades acumuladas para cancelar el impuesto al salario en que incurrió la actora es "asimilable" a una "distribución de dividendos", constituye una interpretación extensiva contraria a los principios que deben regir en ésta materia. La administración tributaria en atención al principio de realidad económica previsto en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ostenta la potestad de discernir o desentrañar las situaciones que se le presenten y que resulten de trascendencia para la materia propia de sus competencias, al momento de interpretar las normas jurídicas relativas al hecho generador de la obligación tributaria, pudiendo incluso tener por no opuestos contratos y relaciones jurídicas que se den entre particulares, en el tanto los mismos pretendan eludir o evadir al contribuyente de sus obligaciones fiscales. Bien puede el Estado proceder a analizar los elementos de hecho y de derecho que le exponen los contribuyentes, a la luz de la potestad que le ha sido conferida por el legislador. No obstante, en el ejercicio de tales facultades, la Administración Tributaria, debe observar los preceptos de razonabilidad y proporcionalidad constitucionales y comprobar por medio de prueba idónea, la existencia de actos tendientes a configurar una elusión fiscal por parte del contribuyente. En el caso sub-examine, no puede concluirse válidamente que la disposición de utilidades acumuladas para cancelar las retenciones del impuesto al salario del señor Sotela Pacheco, constituya en estricto sentido una distribución de utilidades y que estemos ante una conducta elusiva por parte de la actora, siendo que la Administración Tributaria realizando una interpretación extensiva de las disposiciones legales, ha considerado que tal actuación es "asimilable" a una distribución de utilidades acumuladas, interpretación que no es compartida por éste Tribunal. La aplicación del principio de realidad económica no puede ser ampliado al punto de entender que la operación contable realizada por la actora, sea asimilable a una distribución de dividendos. En razón de lo anterior, la Resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativa aquí impugnada que confirmó los Traslados de Cargos emitidos por la Dirección de Tributación Directa debe ser anulada.



IX. En la actuación de la actora lo que evidencia ésta Cámara es un incumplimiento de las disposiciones contenidas en la ley del impuesto sobre la renta en las disposiciones relacionadas con el impuesto al salario personal dependiente. En efecto, conforme a las disposiciones contenidas en los artículos 23, 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrándose del impuesto al salario dependiente, el sujeto pasivo de esa obligación tributaria lo constituye el señor Sotela Pacheco y la sociedad accionante tiene el deber legal de efectuar la retención del monto correspondiente y para su pago a la Administración Tributaria. En la especie, no existe prueba que demuestre que efectivamente la sociedad accionante hubiera efectuado la retención y pago del impuesto del salario del señor Sotela Pacheco, siendo que únicamente consta la retención y pago del impuesto al salario correspondiente al mes de setiembre de 1999 (folio 67 de las Hojas de Trabajo), sin que la accionante haya aportado prueba fehaciente para demostrar la retención y cancelación de este impuesto en otros períodos fiscales. No obstante, conforme lo establecido por los artículos 8 inciso b) y 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al no haber sido efectuada la retención del impuesto por parte de la actora, procede el rechazo como gasto deducible de la renta bruta de los salarios devengados por el señor Sotela Pacheco, durante los períodos en los que no se efectuó la retención del impuesto sobre las rentas de trabajo y eventualmente que el Estado procediera a perseguir las sumas impagas por tal concepto, tomando en consideración la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente retenedor del tributo, pero no proceder al rechazo del reconocimiento del beneficio fiscal de exoneración del impuesto sobre la renta de los períodos en cuestión que fuera formulado por la actora.

X. Contrario a lo aducido por la representante del Estado, considera éste Tribunal que las certificaciones extendidas por un Contador Público Autorizado, que fueran aportadas por la accionante, constituyen una prueba que fundamenta la tesis de la recurrente en el sentido de que durante los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999, no se registra distribución de dividendos en las cuentas de utilidades acumuladas entre los socios de la actora y que conforme a los registros contables (diario, mayor, inventarios y balances), dichas utilidades fueron invertidas en la adquisición de bienes de capital. Así se desprende de las certificaciones extendidas el 27 de marzo y 12 de junio del 2000, por el Lic. Alberto Aguilar Escobedo, Contador Público Autorizado No. 330, (folio 114 de las hojas de trabajo y 22 del expediente administrativo). Según lo ha establecido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, conforme a las disposiciones establecidas en el artículo 49 de la ley de Impuesto sobre la Renta, si bien es cierto las Certificaciones aportadas por Contadores Públicos en materia de su competencia constituyen un documento público, en materia tributaria no constituyen plena prueba para determinar que los estados financieros o contables de los contribuyentes objeto de la certificación sean correctos o verdaderos per sé, siendo que la naturaleza de público y por ende de plena prueba de dicho documento, se circunscribe a la constatación de la existencia de los registros analizados por el profesional y a los actos o hechos realizados o ejecutados en ellos, pudiendo ser combatidos por cualquier medio de prueba (véase en este sentido la sentencia dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia No. 947-2005 de las 15 horas del 7 de diciembre del 2005). Conforme a lo establecido por la jurisprudencia, si bien este tipo de certificaciones no constituyen plena prueba respecto de lo certificado, lo cierto es que cuando el contribuyente aporta una certificación extendida por un Contador Público Autorizado como en el presente caso, amparado en documentos que constan en los asientos contables, la Administración Tributaria tiene el deber de demostrar la inexactitud de dicha certificación a efecto de determinar que no es oponible al fisco. En el presente caso, la representación estatal se limita a indicar que la certificación extendida por el Contador Público no debe ser considerada y no puede surtir efectos en contra de la obligación tributaria, siendo que no aporta prueba alguna que permita desvirtuar lo certificado por el profesional. Ni la Administración

Tributaria, ni el Estado han probado que lo certificado por el Contador Público, es inexacto por lo que este Tribunal estima que dichas certificaciones, constituyen una prueba válida para determinar que en efecto, conforme a los registros contables, durante los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999, se no se registran el pago de dividendos registrados en las cuentas de utilidades acumuladas de la actora y que dichas utilidades fueron invertidas en bienes de capital, conforme lo certificado por el profesional, por lo que ésta Cámara no evidencia incumplimiento por parte de la actora de las disposiciones establecidas en el Contrato Turístico y la ley 6990, que ha venido argumentado la representante del Estado.

XI. DE LAS EXCEPCIONES OPUESTAS. La representación del Estado opuso como excepciones las de falta de derecho y la genérica sine actione agit, comprensiva de las excepciones de falta de legitimación en sus modalidades activa y pasiva y falta de interés actual. En cuanto a la excepción de falta de legitimación ad causam activa, del análisis de los autos resulta claro que la Empresa Compañía Comercial Proyectos y Realizaciones Sociedad Anónima ostenta legitimación activa suficiente para figurar como actora dentro de este proceso, en virtud de que objeta los ajustes ordenados por la Administración Tributaria en sus declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales de 1997, 1998 y 1999 que fueran confirmados por el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que ésta defensa debe ser rechazada. Igual suerte debe correr en cuanto a su modalidad pasiva, pues la actuaciones impugnadas fueron emitidas por la Dirección General de Tributación Directa y confirmadas por el Tribunal Fiscal Administrativo, órganos pertenecientes al Estado, que debe figurar como demandado dentro del proceso. Se rechaza la falta de interés actual, pues es evidente para las partes el interés actual y cierto que ostenta en relación con la dilucidación de las pretensiones procesales esgrimidas dentro del proceso. En cuanto a la excepción de falta de derecho invocada, la misma debe rechazarse de conformidad con las razones expuestas en los considerandos precedentes y en consecuencia, se debe declarar con lugar la demanda, ordenando declarar la nulidad de la resolución 500-P-2006 dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo. Como consecuencia de dicha anulación, se debe ordenar la devolución a la accionante de las sumas que hubiere cancelado con ocasión de los cargos formulados en virtud de dicha resolución. Se ordena el reconocimiento de los intereses legales sobre dichas sumas, contados desde su cancelación y hasta su efectivo pago. Ambas sumas serán determinadas y declaradas en la vía de ejecución de sentencia en este proceso.

XII. RESPECTO DE LA CONDENATORIA EN COSTAS. De conformidad con lo establecido por el artículo 221 del Código Procesal Civil, aplicable a la especie por dispensa del artículo 103 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se condena al Estado al pago de las ambas costas de la acción, toda vez que no se observa la existencia de alguna de las causales que permita la aplicación de la excepción del pago de costas a la parte vencida en juicio, establecidas en los artículos 98 de la Ley Reguladora de la materia y 222 del Código Procesal Civil.

POR TANTO

Se rechaza las excepciones de falta de legitimación ad causam activa y pasiva, falta de interés actual, así como la genérica sine actione agit en cuanto comprensiva de las anteriores. Se rechaza la excepción de falta de derecho invocada y se declara con lugar la presente demanda, anulándose la Resolución número 500-P-2006 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo a las 09:00 horas del 14 de noviembre del 2006. Se ordena a la Administración Tributaria la devolución de cualquier suma de dinero que hubiera cancelado la actora con ocasión de los cargos



formulados, debiendo reconocerse intereses legales sobre dichas sumas, los cuales correrán a partir de que se realizó el pago respectivo y hasta su efectiva cancelación. Dichas sumas serán determinadas y liquidadas en la vía de ejecución de sentencia dentro de este proceso. Se condena al Estado al pago de ambas costas de ésta 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.

FUENTES CITADAS

- 1 VINDAS CORRALES, Omar. Legislación municipal costarricense: Necesidad de su uniformidad normativa. Tesis para optar por el grado de licenciatura en derecho. Ciudad universitaria Rodrigo Facio. 1993. pp 203-207
- 2 MORALES NAVARRO, Manuel. Conceptos y Principios de la Administración Municipal. Texto impreso en la Universidad de Costa Rica. 1980. p 15.
- 3 Asamblea Legislativa. Código Municipal Ley : 7794 del 30/04/1998 Fecha de vigencia desde: 18/05/1998
- 4 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen: C-222-99. San José, 8 de Noviembre de 1999
- 5 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen: C-340-2009. 08 de diciembre, 2009
- 6 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución: 2003-15391. San José, a las quince horas con cincuenta y siete minutos del diecinueve de diciembre del dos mil tres.
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN NOVENA. Resolución: No. 23-2009. Segundo circuito judicial de san José. anexo a. goicoechea. a las quince horas veinticinco minutos del treinta y uno de marzo del 2009.