

Informe de Investigación

TÍTULO: TIPOS DE TRIBUTOS MUNICIPALES Y SU ORIGEN

Rama del Derecho: Derecho Municipal	Descriptor: Hacienda Municipal
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Tributos municipales, principio de reserva de ley, tipos de tributos.
Fuentes: Doctrina Normativa Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 07/10

Índice de contenido de la Investigación

1. RESUMEN.....	2
2. DOCTRINA.....	2
a) Tipos de tributos municipales.....	2
Tipos de tributos: Nociones generales.....	3
Principios tributarios aplicables a los tributos municipales.....	4
b) Tributos municipales: su origen y regulación.....	7
1. La noción de autonomía municipal (Principio de Autonomía Municipal).....	7
La autonomía tributaria y normativa en especial.....	9
2. De la facultad de iniciativa de creación y reglamentación de los tributos (Principio de Corresponsabilidad Fiscal).....	9
Excepción al principio de iniciativa legislativa.....	10
Procedimiento especial legislativo.....	12
La iniciativa legislativa para crear tributos municipales: discusión entre poder originario y poder derivado de la iniciativa tributaria municipal.....	13
3. La potestad de reglamentación de gestión, recaudación y fiscalización de los tributos municipales.....	21
3. NORMATIVA.....	24
a) Constitución Política.....	24
b) Código Municipal.....	25
4. JURISPRUDENCIA.....	26
a) Principio de reserva de ley en materia de creación de tributos municipales.....	26
5. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. . .	30
a) Fundamento de la clasificación de los tributos municipales por origen y por destino	30
b) Prescripción de los tributos municipales según sean por origen o por destino.....	31



1. RESUMEN

El presente informe de investigación contiene una recopilación de información sobre los distintos tipos y la formas de origen de los tributos municipales en Costa Rica, se incluye doctrina nacional, así como la normativa vigente constitucional y del Código Municipal, jurisprudencia que interpreta los alcances del principio de reserva de ley en ésta materia, y pronunciamientos de la Procuraduría General de la República que identifican las diferencias entre los tributos municipales por origen y por destino.

2. DOCTRINA

a) Tipos de tributos municipales

[QUESADA ALFARO, MEJÍAS RODRÍGUEZ]

“Según se ha expuesto, el Derecho Tributario, como parte de la rama del Derecho Financiero, es el ámbito del Derecho encargado de desarrollar los medios de ingresos a la Hacienda Pública, por medio de la potestad impositiva y utiliza para ello diferentes mecanismos y técnicas de gravamen sobre distintos hechos, que dentro de la relación tributaria, son denominados hechos generadores que repercuten en el nacimiento del crédito a favor de la administración.

Esta técnica de financiamiento es la más antigua e importante en los Estados modernos, y del que existen siglos de desarrollo normativo y doctrinario. Básicamente, esta forma es calificada como una manifestación de la potestad imperio del Estado, que posee en Costa Rica, el amparo constitucional en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, que establece la obligatoriedad de todo

individuo de colaborar con los gastos públicos y en el artículo 121 inciso 13), que establece la competencia exclusiva y única de la Asamblea Legislativa de crear los tributos nacionales y autorizar los de las municipalidades, es el llamado Principio de Reserva de Ley en materia Tributaria.

A continuación se mencionarán dos temas relacionados con esta materia: los tipos de tributos que existen y los principios rectores que los sustentan y limitan, todos en relación con la materia municipal.”

Tipos de tributos: Nociones generales

“Según nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se reconocen en este cuerpo normativo, tres institutos jurídicos fundamentales de carácter tributario: el impuesto, la tasa y las contribuciones especiales, así, el artículo 4º de la citada ley dispone lo siguiente:

Artículo 4.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios



derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”.

Sin embargo, pese a estas determinaciones conceptuales, nuestro Código Municipal no incurre en cuestiones definitorias, sino que incursiona en una nomenclatura diferente de la dada por el Código de Normas y procedimientos Tributarios. Así, el artículo 68 del Código Municipal estatuye:

Artículo 68. — La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. Solo la municipalidad previa ley que la autorice, podrá dictar las exoneraciones de los tributos señalados.

Pareciera que este artículo introduce la figura jurídica del precio público que, como ya expusimos, no es un tributo, por lo que, desde esta perspectiva, debería, en buena lid, entenderse que, en lo que respecta a los precios públicos, no aplican las restricciones relacionadas a la exoneración; es decir, no existe necesidad para dictar su exoneración.

En términos generales, el Derecho Tributario Municipal, se nutre de los institutos: del impuesto, de la tasa y de la contribución especial. Más adelante, se expondrá la forma de creación, extinción y modificación de estos instrumentos de la Hacienda Pública Local.”

Principios tributarios aplicables a los tributos municipales

“Los Principios del Derecho Tributario General, tanto formal como material, son de gran



abundancia, dentro de los que se destacan: el Principio de Reserva de Ley, del que reiteradamente, se ha hecho referencia; el Principio de No Confiscación, que consiste en que la imposición, bajo ninguna circunstancia, se puede convertir en un embargo sobre el patrimonio de los administrados; de igual manera el compendio de principios contemplados en el denominado Principio de Justicia Tributaria Material, que establece el límite a la materia impositiva (contiene el denominado Principio de Realidad Económica, que establece un límite y una técnica legislativa, y que la imposición debe ir acorde con las posibilidades económicas de los sujetos pasivos objetos del gravamen, con su correlativo Principio de Mínimo Vital, monto básico exonerado para cubrir las necesidades principales de los individuos y garantizan una vida digna; también está el Principio de Debido Proceso Tributario, del cual se desprende el Principio de Determinación Tributaria, que establece el deber de darle audiencia y defensa al sujeto pasivo para que pueda oponerse al cálculo y determinación del tributo al cual está llamado al pago; entre otros), todos ellos han encontrado asidero jurídico como principios constitucionales.

Los anteriores principios y algunos otros, son aplicables a la materia Tributaria Municipal. Existen otras cuestiones que igualmente limitan la conducta impositiva, para efectos de garantizar la tutela de los derechos constitucionales de los administrados. Estas cuestiones no han sido determinadas en el ordenamiento jurídico positivo costarricense, pero sí en el ordenamiento español, y han sido sintetizados por el profesor TORREALBA NAVAS, con el fin de promover su aplicación en nuestro territorio, dada su relevancia para la protección de los contribuyentes. Entre ellos, se destacan: Evitar la doble imposición; evitar el fenómeno conocido como Exportación Fiscal y promover la Preservación de la Unidad del Mercado Interior; estos criterios de técnica impositiva se crean teniendo en consideración, que las Corporaciones Locales, como Administraciones Tributarios Territoriales, deben evitar una serie de problemas tributarios, a los cuales los mencionados criterios dan solución. A continuación se comentará cada uno de estos cánones.

El criterio non bis in ídem, consiste en evitar que un mismo sujeto se vea obligado a pagar dos o más veces por un mismo hecho generador, es decir, la misma situación jurídica, no puede propiciar varios tributos. Es una consecuencia del Principio de Coordinación anteriormente expuesto, y se resume a que las municipalidades no pueden crear tributos que previamente han sido creados a



favor de otros entes. No obstante, existen situaciones jurídicas en las cuales, los impuestos estatales y los locales se encuentran relacionados estrechamente, sin que se incurra en la violación de principios constitucionales, nos referimos al caso del Impuesto de la Renta y al del Impuesto a las Patentes, que varias veces, nuestro órgano rector constitucional, ha puesto al filo del análisis y ha determinado que se encuentran relacionados por cuestiones de hecho, pero que, jurídicamente, son diferentes. Por un lado, las patentes tiene como hecho generador, el beneficio real o efectivo que recibe de los servicios públicos brindados por la municipalidad del sitio donde tiene la actividad comercial; mientras que la renta, grava una manifestación global de capacidad económica del sujeto pasivo, sus ingresos.

El Evitar la Exportación Fiscal, consiste en que, en el momento de crear el tributo, efectivamente tenga por hecho generador, una situación que acontezca dentro de la jurisdicción territorial del municipio, y que evite ser trasladado a otras comunidades, Por ejemplo: si se crease un impuesto municipal a la producción de hielo, podría incurrir en una violación al Principio sub examine, ya que, posiblemente, el impuesto se recargue al precio del producto, sea, a la bolsa o maqueta de hielo. En ese momento es cuando la transgresión se puede llevar a cabo, ya que si el hielo es vendido en otra localidad fuera del cantón acreedor tributario, serían los individuos ajenos a la municipalidad acreedora del impuesto, los que terminarían costeando la carga tributaria; este es el fenómeno conocido como exportación fiscal.

Por último, tenemos la Preservación de la Unidad del Mercado Interior; que consiste en regular la técnica impositiva para que sea similar, en la medida de lo posible, con los tributos de los demás gobiernos locales. Si se omite este criterio, se generan dos serios problemas; por un lado, se generan localidades de súper imposición; es decir, territorios en los cuales existe una fuerte presencia impositiva, mientras que por otro lado, se generarían paraísos fiscales, que, por el contrario, son localidades cantonales con poca o nula imposición. La existencia de estos dos fenómenos, repercute en el segundo problema, el desequilibrio y la ruptura del mercado interno, ya que se concentrará la actividad en los paraísos fiscales y se desertará en las localidades de súper imposición. Consecuentemente, provocaría la migración de individuos de una localidad a otra, para evitar el pago de tributos. Estas son las consecuencias que el Canon analizado trata de evitar.



En general, como se observa, los Principios en materia Tributaria Municipal, van encaminados, de manera preventiva, a evitar una desorganizada política tributaria entre municipios (no coordinación horizontal), o contradicciones entre la política nacional y la local (no coordinación vertical)."

b) Tributos municipales: su origen y regulación

"Para finalizar este enfoque general, y entrar específicamente, en el campo de la recaudación municipal, es necesario conocer la forma de crear y regular los tributos municipales. Para hablar de ello, es indispensable desarrollar el tema de la Autonomía Municipal y de la facultad de iniciativa en materia legislativa que poseen las corporaciones locales. Vale la pena agregar, que coinciden con los dos Principios de la Hacienda Local que quedaron pendientes de desarrollo; estos son, el Principio de Autonomía Municipal y el Principio de Corresponsabilidad Tributaria."

1. La noción de autonomía municipal (Principio de Autonomía Municipal)

"Según nuestra Constitución Política, las municipalidades son instituciones autónomas, y en consecuencia, tienen una serie de facultades exclusivas que el resto de instituciones, incluyendo el Estado central, deben respetar. Asimismo, constituyen los pilares fundamentales de la Hacienda Pública Local, ya que sin ellas, las funciones municipales dependerían, en gran medida, de los órganos centralizados sin contacto directo con las comunidades que sí tienen bajo su administración, los gobiernos locales."

Este Principio, fue desarrollado ampliamente por nuestra Sala Constitucional en el voto 5445-99, de las catorce treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve, reiterado en el voto 620-01, de las quince horas con veintiún minutos del veinticuatro de enero del dos mil uno,



así que por su importancia y contenido, nos permitimos transcribir:

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

En lo que interesa, se analizarán dos formas específicas de la autonomía municipal: la tributaria y la normativa."



La autonomía tributaria y normativa en especial

“Según se desprende de la exposición de la Sala Constitucional citada, la Autonomía Tributaria es una consecuencia del Principio de Suficiencia de la Hacienda Pública Municipal y que repercute en la posibilidad de crear ingresos por medio de la facultad impositiva; y la Autonomía Normativa, por su parte, aporta la facultad de regular, por medios normativos – reglamentarios, esos tributos, específicamente, su recaudación, gestión y fiscalización.”

A pesar de lo anterior, esta autonomía, tiene que ser vista desde el punto de vista del Derecho Constitucional, porque tiene serias limitaciones, entre la que se destaca, la reserva de ley en materia tributaria, donde solo el Poder Legislativo, encarnado en la figura de la Asamblea Legislativa, puede crear los tributos. Por lo anterior, se conocerán los alcances de la autonomía tributaria y normativa desde un punto de vista práctico.”

2. De la facultad de iniciativa de creación y reglamentación de los tributos (Principio de Corresponsabilidad Fiscal)

“El Principio de Corresponsabilidad Fiscal consiste en que los municipios asuman el llamado costo político de crear cargas tributarias, y alivien de tal costo al Poder Central.”

Vale la pena señalar, que este Principio ha sido muy poco explotado en la realidad nacional, ya que son pocos los tributos municipales – en proporción con la totalidad de municipalidades – que se encuentran vigentes, usualmente solamente la regulación particular del impuesto de patentes. Veamos brevemente los alcances que esta situación implica.”

Excepción al principio de iniciativa legislativa

“Tal y como se desprende del inciso 13) del artículo 121 constitucional, solo la Asamblea Legislativa puede autorizar los impuestos municipales. El profesor HERNANDEZ VALLE, refiriéndose al tema expone:

“La Sala Constitucional ha definido que las potestades de la Asamblea en la materia son de tutela, por lo que no puede ni ejercer la iniciativa en esta materia, ni puede modificar las tarifas de los impuestos municipales aprobados por el respectivo Concejo. De esta forma, el órgano parlamentario no puede modificar las tarifas de los impuestos municipales fijados por el respectivo Concejo, ni tampoco puede conocer ni aprobar proyectos de creación o modificación de tributos municipales que no hayan sido previamente fijados por el respectivo Concejo (VOTO 1631 del 21/8/91)”

De acuerdo con la cita anterior, es una facultad de iniciativa legislativa la que le corresponde al Concejo Municipal, y quedan excluidos asimismo, tanto el Poder Ejecutivo, como la Asamblea Legislativa; estas limitaciones que se ven reflejadas en el inciso b) del artículo 13 y en el propio artículo 68 ya transcrito, ambos del Código Municipal.

Pese a este tipo de limitaciones, puede realizarse una interpretación aún más restrictiva de esta facultad de iniciativa legislativa, ya que, como queda expuesto, se trata de una limitación en lo que se refiere a crear impuestos. No incluye de la misma forma una restricción para regular la recaudación de éstos; esto quiere decir que puede existir una ley con iniciativa del Ejecutivo o de la propia Asamblea Legislativa encaminada a regular la recaudación tributaria municipal. Sin embargo, existe la limitante de que debe, obligatoriamente, ser consultada tal ley a todos los municipios existentes. Esto es válido pues en lo que se refiere a materia tributaria formal o procedimental, no existen impedimentos para limitar la facultad de iniciativa de los órganos

estatales. Es más, como ya se mencionó uno de los principios que rige a la Administración Municipal es la de coordinación con las políticas del poder central; por eso se emplean un solo marco general con reglas generales de recaudación, sería una forma eficiente de promover la función unísona de todas las administraciones locales, sin que los administrados tengan que soportar – como sucede en la actualidad – grandes diferencias normativas entre territorios.

Siguiendo este orden de ideas, la creación de una “Ley General de Recaudación Municipal” podría venir de la iniciativa de cualquier organismo con facultades de iniciativa ordinarias; es decir, tanto por parte del Poder Ejecutivo, como del Poder Legislativo. Pese a ello, esta facultad se encuentra limitada por mandato constitucional diferente a la limitación anteriormente expuesta. Hablamos concretamente del artículo 190 de la Carta Magna, donde se establece que previo a la creación y promulgación de una ley que afecte a los municipios, se les debe dar audiencia y participación a todos ellos. Un caso específico fue desarrollado por nuestra Sala Constitucional¹⁴⁵, cuando conoció la posible intervención de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP) en la regulación de precios de los servicios municipales. Según la ley orgánica que crea esta institución, al respecto, nuestro Tribunal Constitucional expuso:

“III. (...) Véase que el artículo 190 de la Constitución Política lo que proclama es el principio constitucional de independencia de que gozan las instituciones autónomas¹⁴⁶, de tal manera que en aquellos proyectos de ley relativos al ámbito de competencia de esas instituciones, el Poder Legislativo debe hacer la consulta correspondiente, para conocer y apreciar la opinión consultiva en el proceso de elaboración de la ley; supuesto que no se cumple en este caso en el tanto las normas cuestionadas no remiten a materia relativa a la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos directamente; sino que regula el ámbito de competencia de los entes territoriales.” (La negrita es nuestra)

Por lo anterior, se considera pertinente que la finalidad de este trabajo pueda verse reflejado en un proyecto de ley, ya sea propuesto por una o varias municipalidades, por iniciativa del Poder Ejecutivo o del mismo Poder Legislativo, siempre bajo la consulta a los entes municipales, sin



transgredir de manera alguna, la prohibición de ley en materia tributaria municipal de fondo (inciso 13 del artículo 121 de nuestra Constitución).”

Procedimiento especial legislativo

“La profesora RAMIREZ ALTAMIRANO, cuando expone los diferentes procedimientos legislativos, coloca el procedimiento de autorización de los tributos municipales dentro de la clasificación denominada “Leyes de Aprobación de otros actos”, debido a las limitaciones que anteriormente, se han expuesto.

A pesar de las particularidades que posee este tipo de actos legislativos, tal y como lo comenta la mencionada autora, no existe, como tal, un procedimiento especial para la aprobación de tributos municipales dentro del Reglamento Interno de la Asamblea Legislativa; así, remite al procedimiento ordinario de aprobación legislativa.

Pese a que nuestra Carta Magna dispone que las municipalidades no son instituciones autónomas estatales, sino instituciones descentralizadas con autonomía, es de resaltar que la Sala Constitucional para los efectos comentados, ha considerado a las municipalidades como autónomas, a efectos de consultarle las reformas legales bajo el imperio de lo establecido en el artículo 190 Constitucional, sea éste, el de la consulta obligatoria a los municipios.

Pese a lo anterior, nuestra Sala Constitucional en su voto no. 5504 dictado a las catorce horas con treinta y cinco minutos del cinco de junio del dos mil dos, expuso: “Las Municipalidades no hacen a la Asamblea Legislativa una mera proposición, sino que deben poder someterle verdaderas fijaciones impositivas. Esto significa que el acto impositivo municipal es terminal y definitivo, creador del impuesto en un procedimiento tributario abierto al efecto por cada municipalidad, no

inicial en un presunto procedimiento legislativo de igual función, como si fuera una simple proposición sujeta a la voluntad constitutiva y libre del legislador. Por consiguiente, la fijación tributaria municipal enmarca la materia del pronunciamiento legislativo, cuya función es tutelar y no constitutiva del impuesto municipal, y cuyo resultado consecuente sólo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal” (subrayado es nuestro).

Una vez en firme el acuerdo del Concejo Municipal respectivo, es enviado directamente a la Asamblea Legislativa, o utiliza como intermediario, al Poder Ejecutivo, representado por el Ministerio de Gobernación o el patrocinio de dos diputados.

Una vez propuesto el proyecto de ley, es conocido y dictaminado por la Comisión Permanente de Gobierno y Administración, donde puede, en caso de estar disconforme, solicitarle al municipio, las modificaciones respectivas (este procedimiento es netamente práctico y no se encuentra regulado en ningún cuerpo normativo, además de no ser vinculante), una vez corregido y / o teniendo el dictamen positivo de la respectiva Comisión Permanente, entra a la corriente legislativa dentro del orden correspondiente, en espera del conocimiento en plenario. Valga la pena reiterar, que los diputados no pueden modificarlo vía moción legislativa, por lo que la discusión se limitaría a escuchar a los diputados en lo que corresponda, y pasar de inmediato a su votación.

Aprobada la ley, entrará en vigencia el tributo luego de ser publicado en el diario oficial “La Gaceta”.

La iniciativa legislativa para crear tributos municipales: discusión entre poder originario y poder derivado de la iniciativa tributaria municipal

“Esta discusión ha sido comentada por TORREALBA NAVAS y es necesario mencionarla, ya que gira alrededor de la iniciativa tributaria municipal y sus alcances como poder tributario, cuyos



resultados afectan de manera directa e inmediata los alcances de esta atribución tributaria.

La discusión relativa al “poder tributario originario y derivado” nace de un estudio del Derecho de la Constitución y sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes emanadas por la Asamblea Legislativa, y, para el caso que estudiamos, de la constitucionalidad de los tributos municipales. Se entiende por poder tributario originario, aquél que deviene directamente de la Constitución. No existe una norma superior que regule su aplicación, solamente se limita a las restricciones que la propia Carta Magna establece. En nuestro sistema de derecho, ese poder recae en la Asamblea Legislativa. Por el contrario, el poder tributario derivado es aquél que yace en otro ente que no es el Estado, pero que se encuentra sujeto o limitado por la autorización expresa necesaria del Estado; en otras palabras, se encuentra regulado o fiscalizado por el poder originario.

El planteamiento del citado doctrinario se resume en la siguiente interrogante: ¿Para que exista un tributo municipal específico, es necesario que exista una ley tributaria general – ley marco – emanada previamente por la Asamblea Legislativa? Si la respuesta fuere positiva, la iniciativa legislativa de los municipios sería de tipo derivado, ya que se encontraría condicionada a la preexistencia de una ley general que establece condiciones básicas necesarias del tributo (qué tipo de manifestaciones de capacidades económicas son susceptibles de ser gravadas tributariamente, por ejemplo); mientras que si la respuesta fuere negativa, la iniciativa legislativa de los municipios sería originaria, cuya sujeción es únicamente, a los principios tributarios constitucionales, y teniendo el mismo poder que el Estado en lo que se refiere a capacidad impositiva.

Para el expositor TORREALBA NAVAS, quien sigue la tesis española expuesta por autores como MARTINEZ-ECHEVERRÍA, RAMIREZ GOMEZ, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA y otros, considera que el poder de iniciativa municipal es y debe ser derivado. Señala que las corporaciones locales no pueden establecer ni exigir tributos libremente; sino dentro de un campo acotado por la ley.

Cuando se refiere a la jurisprudencia constitucional nacional, hace referencia a R. RODRIGUEZ quien critica fuertemente, la posición que ha mantenido la Sala Constitucional en votos como el 1631-91, de donde concluye que el tipo de poder tributario de los gobiernos locales es de tipo originario, ya que, según palabras del citado autor “el criterio sustentado por la Sala Constitucional, otorgando un poder tributario originario a las municipalidades, extiende más allá de los límites constitucionales la autonomía municipal en materia tributaria, violando abiertamente los principios de autoimposición y reserva de ley en materia tributaria, y propiciando serios problemas de doble o múltiple imposición interna. Lo anterior por cuanto, según hemos demostrado, el único poder tributario que ostentan las municipalidades costarricenses es de naturaleza derivada y no originaria, pues este último lo detenta de manera exclusiva la Asamblea Legislativa...”

La preocupación de los autores citados se da principalmente, por los siguientes motivos: 1) Interferencia de los tributos municipales en los tributos nacionales; 2) Falta de una solución a la exportación fiscal; 3) Rompimiento del mercado interno, con impedimento a la libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales.

Consideran los expositores, que estos problemas pueden ser solucionados mediante una ley general – marco, que limite la potestad de iniciativa de los municipios.

Expone TORREALBA que entre los ejemplos de este tipo de leyes marco se encuentra: en materia de patentes el Código Municipal, ya que cada ley especial de patentes de los municipios se basan en dicho marco normativo, y el proyecto inicial de la Ley de Bienes Inmuebles, establecía una banda impositiva, con la posibilidad de que cada gobierno local dictara su propia ley para determinar de manera concreta, el porcentaje impositivo del impuesto territorial.

Por su parte, la Procuraduría General de la República, en su Opinión Jurídica OJ-075-2008 de fecha 1 de setiembre de ese año, expuso con respecto a la discusión de si los Municipios poseen poder tributario originario o derivado lo siguiente:



“...Posteriormente, la Sala Constitución indicó que las municipalidades sí tienen un poder tributario originario (véase el voto n. 687-96). Esta tesis, como se indicó atrás, no la compartimos por lo que a continuación se indica. Al no existir en nuestro país un fenómeno de descentralización política, tal y como sucede en los Estados Federales, en España, con las Comunidades Autónomas, o en Italia, con las Regiones y, más recientemente, en Gran Bretaña, con la decisión del Gobierno Laborista, a cuya cabeza estaba el señor Tony Blair, de reabrir los parlamentos de Edimburgo y Gales, sino de descentralización administrativa, en sus diversas modalidades (por región, por servicio y colaboración), resulta impropio expresar que los gobiernos locales en Costa Rica gozan de una potestad tributaria originaria. Esta solo es posible en los casos que hemos indicado, donde los poderes legislativos locales pueden crear impuestos sin que se dé una labor de control por parte del Gobierno nacional, bastando para su validez y eficacia únicamente el respeto de la distribución de competencias nacionales y locales o regionales que están en la Constitución Política y, en el caso de Gran Bretaña que carece de constitución escrita, en el instrumento jurídico pertinente...”

Nos parece, desde esta línea de pensamiento, que la jurisprudencia constitucional confunde el concepto doctrinario de Poder Tributario con el de Iniciativa Tributaria. Está claro que bajo esta concepción doctrinaria en Costa Rica, el poder tributario es exclusivo del Estado, ya que no existen parlamentos municipales que creen leyes (a diferencia del sistema inglés donde sí existen parlamentos locales); sin embargo, favorece a los municipios una iniciativa exclusiva de carácter legislativo tributario, que los autores citados han denominado poder tributario derivado, dado su sometimiento a la Asamblea Legislativa como fiscalizador de las iniciativas tributarias municipales.

La Constitución Política de Costa Rica contempla, a nuestro criterio, dos mecanismos para crear tributos municipales. El primero de ellos es el mecanismo ordinario de creación legislativa para los tributos denominados “generales”, establecidos por la vía de ley ordinaria. Estos tributos benefician a todos los gobiernos locales, a quienes se les consulta previamente, de acuerdo con el artículo 190 de la Carta Magna. El segundo mecanismo es el de creación de los tributos “particulares”, que rigen exclusivamente para un cantón determinado, mediante una ley especial determinada por el



procedimiento del artículo constitucional 121 inciso 13.

Hay que aclarar, a nuestro criterio, que las limitaciones a la facultad legislativa referidas en los votos de la Sala Constitucional en los números 5445-99, 687-96, 4285-95, 2197-92, 3494-94, 4497-94, 4510-94, van encaminados al segundo tipo de creación, es decir, la creación de tributos particulares, y no se aplica a los tributos generales. Lo anterior tiene sentido puesto que sería violatorio del principio de autonomía municipal si la Asamblea Legislativa creara un impuesto solo para el cantón de San José, sin que antes el gobierno municipal le haya solicitado tramitar tal impuesto. Según la hipótesis de que las municipalidades son las que conocen las necesidades de su cantón, la Asamblea Legislativa estaría interviniendo en la administración financiera de ese municipio, por lo que ese tributo sería inconstitucional. Incluso, de acuerdo con la Opinión Jurídica OJ-075-2008 de la Procuraduría, esta limitación se extiende no solamente al trámite de creación del tributo municipal particular, sino también a su modificación o derogación al decir lo siguiente:

“Por último, el artículo 57 es contrario al Derecho de la Constitución (valores, principios y normas), toda vez que la Asamblea Legislativa no tiene competencia para derogar un artículo que se encuentra en una Ley de impuesto municipales, en este caso del cantón Central de San José, Ley 5696 de 9 de junio de 1975. El legislativo no puede actuar en este sentido ya que ello quebranta la autonomía municipal garantizada en los numerales 169 y 170 constitucionales. Se trata de una materia no disponible del legislativo.”

Sucede diferente con los tributos municipales generales, ya que no se circunscriben a un cantón específico, como es el caso de los bienes inmuebles, las patentes, las construcciones, las canteras, etc. Estos tributos municipales se crearon vía ley ordinaria, y no mediante el trámite especial del artículo 121 inciso 13 de la Constitución. Consecuentemente, dicho poder de creación tributaria municipal en manos de la Asamblea Legislativa se extiende a su modificación. En el tema de derogación, existen muchas dudas, ya que no se ha dado el suceso de eliminar uno de estos tributos (lo usual es que se creen tributos o se modifiquen tributos), ya que surge la interrogante de si la ley que deroga el tributo, que debe ser sometida obligatoriamente a consulta a los gobiernos



locales, recibe una oposición clara a tal derogación. Ni la doctrina, ni la jurisprudencia han planteado los alcances que tiene la consulta ni si, frente a esa oposición, se debería o no rechazar la derogatoria.

En síntesis, el poder tributario que poseen las municipalidades es derivado, en tanto lo que ostenten a su favor sea una iniciativa legislativa y un beneficio de consulta constitucional, ya que, en cualquier caso, se encontraría sometido – en mayor o menor medida, según sea el tributo general o particular – al poder originario de la Asamblea Legislativa. Aún en el caso de las tasas municipales, que la Sala Constitucional declaró que no requieren la aprobación legislativa, sí se estipuló que, por principio de reserva legal tributaria, debe al menos, existir una norma que habilite al municipio para brindar el servicio público que se financia por medio de la tasa, como es el caso de la recolección de desechos sólidos en la Ley General de Salud, artículo 280.

Sin embargo, no se comparte la tesis de requerir una ley marco para todos los tributos municipales, ya que esto limitaría esa facultad de iniciativa tributaria otorgada por la propia Constitución y que es respaldada por la jurisprudencia constitucional. Existe la preocupación y se advierte sobre las posibles violaciones a los principios tributarios, y criterios de técnica impositiva anteriormente desarrollados (no exportación fiscal, evitar la doble imposición, etc.). Por eso, se propone una posible solución a tales problemas: Cuando hablamos del tema de la autonomía, comentamos sobre las limitaciones que esta tiene y las facultades de fiscalización que otros entes ejercen sobre los gobiernos locales, son los casos de: la Contraloría, en materia de contratación administrativa y presupuestos, la Procuraduría General de la República, el INVU y el ICT, en materia de Zona Marítimo Terrestre, el INVU, en materia de Planificación Urbana, el AyA, en materia de aguas, entre otros ejemplos.

Se considera, por tanto, que sí existe un mecanismo de fiscalización para solventar los problemas expuestos por los autores supra citados. Es el propio mecanismo desarrollado por el artículo 121 inciso 13, comentado anteriormente.



La potestad fiscalizadora que le otorga la Constitución a la Asamblea Legislativa, en materia de tributos municipales, es muy grande, ya que, si bien es cierto, sus potestades se encuentra limitadas (aprobar o improbar, sin posibilidad de modificar, agregar o eliminar disposiciones), no existe un deber ineludible de la Asamblea de aprobarlos. Es cuando debe tenerse presente la potestad fiscalizadora, ya que es competencia, facultad, deber y obligación de la Asamblea Legislativa evitar las consecuencias indeseables de las que hablan los autores citados, y verificar el cumplimiento de los principios constitucionales y los criterios de técnica impositiva. Así, si nos encontramos frente a un impuesto solicitado por una municipalidad que interfiera con un impuesto nacional, esto daría pie para que la Asamblea Legislativa rechace la aprobación del impuesto municipal, remitiendo al municipio las consideraciones que fundamentan el rechazo; en otras palabras, la potestad de poner en vigencia los tributos municipales siempre va a recaer en la decisión fundamentada del ente legislativo; para ello, puede echar mano a los diferentes medios asesores que tiene a su disposición, en especial la Comisión de asuntos hacendarios y la recién creada comisión de asuntos municipales, con el fin de ejercitar estos mecanismos de fiscalización.

El ordenamiento costarricense contempla otro tamiz más, el jurisdiccional. La Sala Constitucional analiza la legalidad y la constitucionalidad de las leyes tributarias locales; un ejemplo del ejercicio de este filtro lo da el voto 2197-92, que declaró inconstitucional el impuesto a la caja de piña para el cantón de Buenos Aires.

Una ley general, además de limitar la posibilidad constitucional de los municipios para proponer tributos a la Asamblea Legislativa, presenta otras debilidades, sobre todo cuando se analiza el problema de fondo: la ley limita al municipio, pero no a la Asamblea Legislativa, ya que, después de la promulgación de la Ley general que permite crear tributos a “x”, “y” o “z” manifestaciones de capacidad económica, nada impide que la misma Asamblea cree tributos nacionales sobre la misma actividad (problema de la interferencia con tributos nacionales o viceversa). Además, si se llegara a eliminar la Ley general, afectaría a todas las leyes particulares de los gobiernos locales por conexidad, cosa que no ocurre con el sistema actual. De la misma manera, al crear una ley general para “x”, “y” o “z” manifestaciones de capacidad económica, condicionando su aplicación a

la ley tributaria particular municipal, no solventa el problema de las super imposiciones y los paraísos fiscales ya que nada impediría que unas municipalidades creen la ley particular para las tres actividades, otras solamente a dos o ninguna, sin mencionar el atraso legislativo que conlleva esperar el trámite de una ley ordinaria y luego, el trámite de la ley especial. Analizar los problemas de fondo con una ley general es muy difícil, ya que cada gobierno local posee una realidad económica particular, diferente al resto del país. Así, una ley general que contemple solo “x”, “y” o “z” y si la Municipalidad no tuviera esas actividades, sino la actividad “n”, le estaría vedado procurarse ingresos de ese tipo, y se vería excluida en ese sentido.

De tal manera, los tributos municipales, como manifestación de una condición impositiva local, deben verse, de forma obligatoria, contemplada de un modo casuístico y cotejando los criterios impositivos y principios constitucionales, de manera casuística.

No obstante, estamos consientes de que las facultades de fiscalización que se proponen no se encuentran claramente establecidas y son muy poco desarrolladas. Pero, ello deberá de ser tratado en otra oportunidad, pues se sobrepasarían los límites de esta investigación.

En síntesis, existen dos mecanismos de crear la ley tributaria municipal: por medio de ley ordinaria que crea un tributo a beneficio de todos los municipios (patentes en el Código Municipal por ejemplo) y que debe ser sometido a consulta de todos los gobiernos locales, y los tributos particulares creados mediante el mecanismo del artículo 121 inciso 13 de la Constitución, promovidos exclusivamente, por cada municipalidad. En el primer supuesto, la ley estaría estructurada con participación de la Asamblea Legislativa y de los municipios, ejerciendo una atribución de creación compartida entre estos grupos, mientras que en el segundo supuesto, la ley estaría estructurada con participación exclusiva del municipio proponente, pero debe ser sometida a fiscalización por parte de la Asamblea Legislativa. En ambos casos, se encuentran sujetos al análisis de constitucionalidad que ejecuta la Sala Constitucional.”

3. La potestad de reglamentación de gestión, recaudación y fiscalización de los tributos municipales.

“Fuera del establecimiento general vía ley, en el momento constitutivo de un gravamen de tipo tributario, es necesario el desarrollo paralelo en materia procedimental, orgánica y administrativa de los tributos municipales.

Orientado en este sentido, existe, conjuntamente con la facultad de iniciativa de ley para crear tributos, la facultad normativa de la regulación tributaria. En sentido estricto, tal y como lo ha definido la Sala Constitucional en el voto 5445-99 anteriormente transcrito, la potestad normativa se compone de aquellas disposiciones imperativas, dadas por la administración municipal, dirigidas a regular las situaciones jurídicas que son de su competencia¹⁵³; en este caso, a lo que se refiere es a la Administración Tributaria.

Un serio problema presente en los reglamentos vigentes municipales, es la coexistencia de una regulación procesal, reguladora de los procedimientos administrativos de tipo tributario, con la regulación orgánica, reguladora de las competencias administrativas organizadoras de los distintos departamentos que integran la Administración Tributaria, pues genera una serie de problemas, véase como ejemplo lo expuesto a nivel de la doctrina española(...)

Pese a estas consideraciones, la mayoría de las reglamentaciones vigentes incurren en este error, tómese por ejemplo el Reglamento de la Municipalidad de Alajuela. En su Capítulo II, regula todo lo dispuesto para la organización y funcionamiento de la Oficina de Cobros, encargada de la función recaudatoria; el Capítulo III, regula lo relacionado con la intervención de terceros coadyuvantes en la mencionada gestión (abogados externos); un Capítulo V habla de arreglos de pago, un Capítulo VI determina lo referente a la terminación y suspensión de la acción judicial y un Capítulo VII estatuye, como “disposiciones finales” la remisión a toda la normativa que tenga relación con la



gestión recaudatoria.

Dejando atrás este tipo de críticas, existe una gran variedad de reglamentaciones municipales, que evidencia la autonomía municipal, en lo que a materia tributaria recaudatoria se refiere, por lo que no existe unanimidad respecto de este tipo de regulaciones.

Las administraciones tributarias locales, vía reglamento, regulan básicamente tres tipos de situaciones jurídicas relacionadas con la recaudación tributaria: el procedimiento administrativo tributario, la constitución orgánica de la Administración Tributaria Municipal y los arreglos de pago.

El procedimiento tributario, consiste en la remisión al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, rectores en materia de procedimiento tributario, que regulan todo el denominado “cobro administrativo” y sus etapas previas de fiscalización y determinación tributaria, y recaudación voluntaria; con sus respectivas regulaciones en materia del debido proceso, el derecho de defensa y la impugnación administrativa. En materia municipal, regulaciones de este tipo escasean en el ordenamiento jurídico. En lo que a tasas y contribuciones especiales se refieren, específicamente, vía reglamento, la administración tributaria local, posee la facultad de modificar la base imponible de éstos tributos, siempre y cuando, posean una aprobación previa por parte de la Contraloría General de la República. Se aclara que para éstos efectos, nuestra Sala Constitucional, en el voto 4841-2008 y otros similares, ha establecido que la facultad fiscalizadora o rectora le competen al órgano contralor y no a la entidad reguladora de servicios públicos (ARESEP).

Con relación a la constitución orgánica de la Administración Tributaria Municipal, encontramos gran variedad de regulaciones, según la naturaleza, la tradición y en gran medida, el nivel presupuestario del Municipio. Este tipo de regulaciones va dirigida a organizar los diferentes departamentos municipales que se crean, relacionan y actúan, en materia de recaudación tributaria municipal; sin embargo, básicamente, encontramos dos modelos existentes: el llamado



“Departamento de Cobros”, que regula las relaciones administrativas de un departamento específico encargado de la función recaudadora, y el denominado “Administración Tributaria”, con grandes semejanzas con el primer modelo, pero más específico y encaminado a simular la estructura de la Dirección General de Tributación. Asimismo, este tipo de normativas regula la coadyuvancia por terceros, concretamente, la utilización de abogados externos para el cobro, su contratación, potestades, limitaciones, obligaciones y sanciones.

El contenido de las regulaciones referentes a arreglos de pago, son un procedimiento especial de recaudación, que según el imperio del artículo 38 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es una forma de aplazamiento y de fraccionamiento de la deuda tributaria. Este tipo de procedimiento se regula por medio de reglamento ya que la norma citada establece como condición sine qua non, que para la utilización de este instrumento legal debe ajustarse a los casos y a la forma que se determine en el respectivo reglamento.

Existen, además, otros tipos de reglamentos que no regulan concretamente la función recaudatoria, pero que tiene relación con la materia tributaria; entre ellos, se encuentran: todos los reglamentos relacionados con el trámite, otorgamiento, modificación y revocación de patentes; los reguladores de la exoneración en materia de bienes inmuebles, las concesiones de las denominadas “Amnistías Tributarias”; y otros, referentes al otorgamiento de privilegios tributarios. Cabe reiterar, que en materia de exoneraciones y otorgamiento de privilegios, solamente son procedentes en caso de que una ley previa lo determine de esa manera.

Por lo anterior, y con el fin de respaldar la seguridad jurídica en el marco normativo municipal, es que este trabajo de investigación está dirigido a elaborar una ley

Expresamente, el Código Municipal en el párrafo tercero del artículo 69, estatuye que el municipio puede otorgar incentivos a los contribuyentes que, en el primer trimestre, cancelen la deuda de todo el año. Nos parece imprudente dicha regulación, por incompleta, ya que si un contribuyente



paga por adelantado, y por medio legal correspondiente, en el transcurso del año pagado se realiza una readecuación de montos (a la alta o a la baja), este tipo de situaciones trae incontables problemas de tipo contable; por ello que la reglamentación completa, concreta y pertinente se vuelve en extremo necesaria para aplicar esta disposición, pese a que la disposición vigente, guarda silencio respecto al medio correspondiente para otorgar este tipo de privilegios.”

3. NORMATIVA

a) Constitución Política

ARTÍCULO 170.— Las corporaciones municipales son autónomas. En el Presupuesto Ordinario de la República, se les asignará a todas las municipalidades del país una suma que no será inferior a un diez por ciento (10%) de los ingresos ordinarios calculados para el año económico correspondiente.

La ley determinará las competencias que se trasladarán del Poder Ejecutivo a las corporaciones municipales y la distribución de los recursos indicados.

Transitorio.—La asignación presupuestaria establecida en el artículo 170 será progresiva, a razón de un uno coma cinco por ciento (1,5%) por año, hasta completar el diez por ciento (10%) total.

Periódicamente, en cada asignación de los recursos establecidos en el artículo 170, la Asamblea Legislativa deberá aprobar una ley que indique las competencias por trasladar a las corporaciones municipales. Hasta que la Asamblea Legislativa apruebe cada una de las leyes, no se les asignarán a las municipalidades los recursos correspondientes a ese período, de conformidad con lo indicado en ese mismo numeral. (Así reformado por Ley N° 8106 de 3 de junio del 2001)



b) Código Municipal

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

ARTÍCULO 74. — Por los servicios que preste, la municipalidad cobrará tasas y precios que se fijarán tomando en consideración su costo más un diez por ciento (10%) de utilidad para desarrollarlos. Una vez fijados, entrarán en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.

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

En el caso específico de residuos ordinarios, se autoriza a las municipalidades a establecer el modelo tarifario que mejor se ajuste a la realidad de su cantón, siempre que este incluya los costos, así como las inversiones futuras necesarias para lograr una gestión integral de residuos en el municipio y cumplir las obligaciones establecidas en la Ley para la gestión integral de residuos, más un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo. Se faculta a las municipalidades para establecer sistemas de tarifas diferenciadas, recargos u otros mecanismos de incentivos y sanciones, con el fin de promover que las personas usuarias separen, clasifiquen y entreguen adecuadamente sus residuos ordinarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley para la gestión integral de residuos.

Además, se cobrarán tasas por los servicios y el mantenimiento de parques, zonas verdes y sus

respectivos servicios. Los montos se fijarán tomando en consideración el costo efectivo de lo invertido por la municipalidad para mantener cada uno de los servicios urbanos. Dicho monto se incrementará en un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo; tal suma se cobrará proporcionalmente entre los contribuyentes del distrito, según el valor de la propiedad. La municipalidad calculará cada tasa en forma anual y las cobrará en tractos trimestrales sobre saldo vencido. La municipalidad queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente, que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar cada tasa. (Así reformado por el artículo 58 aparte a) de la ley para la Gestión Integral de Residuos, N° 8839 del 24 de junio de 2010).

4. JURISPRUDENCIA

a) Principio de reserva de ley en materia de creación de tributos municipales

[SECCIÓN PRIMERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]²

“ IX.-Naturaleza impositiva del pago por licencia. Violación al principio de reserva de ley. En lo que se refiere al pago por licencia previsto en el artículo 69 impugnado, observa la Sala que tal y como bien lo señala la Procuraduría en su informe, se trata de un impuesto que no está previsto ni autorizado por Ley. En cuanto a la naturaleza del tributo por patente se ha señalado:

"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 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 tradicional 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 o impuesto 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 de lo más variados, pero sí tienen ciertas características que les son comunes. Por esto es que difieren las leyes del impuesto de patente de un municipio 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 jurídicos 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 encuentren 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 arbitrarias; 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 ilegítima. Dicho en 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 diferenciación alegada por la accionante y que proviene de la ley de patentes referida, es razonable o si por el contrario, crea una discriminación arbitraria contra ella." (Sentencia 1992-02197 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos)

El principio de reserva legal en materia tributaria es de índole constitucional y resulta enteramente aplicable al pago de licencias o patentes municipales. Si bien es cierto, se



reconoce un poder tributario municipal originario, en virtud de la autonomía que la propia Constitución les confiere a esos Entes; es preciso que se cuente con la autorización de la Asamblea Legislativa, tal y como lo señala el artículo 121 inciso 13) de la Carta Fundamental

"En forma reiterada, este Tribunal ha indicado que de lo dispuesto en el artículo 170 de la Constitución Política deriva la autonomía de las municipalidades, principio del cual emana el poder impositivo o tributario municipal para procurarse los ingresos necesarios y para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad, siempre que cumplan con los procedimientos legales necesarios, y se manifiesten en tributos que se sujeten a los principios constitucionales propios de esa materia; de modo tal que la Asamblea Legislativa únicamente emite en esta materia un "acto de autorización típicamente tutelar", cuando ejercita la facultad que le confiere el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, de manera que la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales le corresponde a estos entes, así como la potestad de eximir de los tributos municipales (en este sentido, entre otras ver sentencias número 1631-91, de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno; 0140-94, de las quince horas cincuenta y un minutos del once de enero de mil novecientos noventa y cuatro; 2494-94, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del doce de julio de mil novecientos noventa y cuatro; 4496-94; 4497-94, de las quince horas treinta y nueve minutos del veintitrés de agosto de mil novecientos noventa y cuatro; 4510-94, de las catorce horas cincuenta y un minutos del veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y cuatro; 4512-94, de las catorce horas cincuenta y siete minutos del veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y cuatro; 6362-94, de las quince horas treinta y nueve minutos del primero de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro; 1269-95, quince horas cuarenta y ocho minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco; 2311-95, de las dieciséis horas doce minutos del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco; 2631-95, de las dieciséis horas tres minutos del veintitrés mayo mil novecientos noventa y cinco; 1974-96, de las nueve horas del treinta de abril de mil novecientos noventa y seis; y 4982-96, de las diez horas doce minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y seis).

"Las Municipalidades no hacen a la Asamblea Legislativa una mera proposición, sino que deben poder someterle verdaderas fijaciones impositivas. Esto significa que el acto impositivo municipal



es terminal y definitivo, creador del impuesto en un procedimiento tributario abierto al efecto por cada municipalidad, no inicial en un presunto procedimiento legislativo con igual función, como si fuera una simple proposición sujeta a la voluntad constitutiva y libre del legislador. Por consiguiente, la fijación tributaria municipal enmarca la materia del pronunciamiento legislativo, cuya función es tutelar y no constitutiva del impuesto municipal, y cuyo resultado consecuente sólo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal" (sentencia número 1631-91, supera citada).

Esta competencia esta establecida en el artículo 68 del vigente Código Municipal que dispone: "La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. Sólo la municipalidad previa ley que la autorice, podrá dictar exoneraciones de los tributos señalados."

Asimismo, de la autonomía propia de estas corporaciones, deriva la posibilidad de administración de sus recursos, en tanto cada gobierno local es libre para definir los límites de su propio poder impositivo, de donde los sistemas de imposición tributaria municipal para su cobro y aplicación concretos son de los más variados." (Sentencia 1999-05445 de las catorce horas treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve)

En aplicación de lo anterior, debe declararse inconstitucional el artículo 69 en cuanto prevé un pago por licencia, por no contar con la debida autorización de la Asamblea Legislativa, en quebranto del principio de reserva de ley en materia tributaria"

La conclusión, es que el oficio 4428 del 2 de abril del 2001, en cuanto establece a cargo de la actora el pago por la licencia para la utilización de 4 rótulos, se encuentra basado en una norma inconstitucional y resulta absolutamente nulo a tenor de los artículos 121 inciso 13) de la Constitución Política, 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 6, 132, 133, 166, 172 de la Ley General de la Administración Pública. Si bien la Sala Constitucional, dimensionó los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad pronunciada, en el sentido de que en virtud de la materia, rige sólo para el futuro y no en forma retroactiva, para no causar un grave dislocamiento a

la seguridad jurídica, lo anterior no impide que aquí se declare la nulidad solicitada en la demanda, por cuanto, el artículo 95 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece que lo dispuesto en los artículos que anteceden –lo que incluye la normativa sobre graduación en el espacio, el tiempo o la materia del efecto retroactivo de la declaratoria de inconstitucionalidad- “no impedirá la eliminación, por nulidad absoluta, de los actos administrativos, conforme con la Ley General de la Administración Pública”

5. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

a) Fundamento de la clasificación de los tributos municipales por origen y por destino

[OPINIÓN JURÍDICA OJ-117-2008]³

"Podemos establecer dos escenarios:

1- Qué las entidades municipales ostentan poder tributario que les permite crear sus propios tributos a fin de someterlos a la autorización legislativa, sin que esta pueda establecer tributos ni beneficios fiscales no originados en la voluntad municipal.

2- Que las municipalidades pueden estar dotadas de competencia tributaria respecto de ciertos tributos y carentes de poder tributario, sin que por ello tales tributos dejen de ser municipales.

El primer escenario encuentra asidero jurídico en los artículos 74 y 79 del Código Municipal en armonía con el artículo 170 de la Constitución Política y mediante los cuales, las entidades municipales pueden - en ejercicio del poder tributario derivado- obtener los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines; en tanto el segundo escenario encuentra sustento jurídico en



leyes de rango nacional mediante las cuales el legislador asigna a las corporaciones municipales la administración de determinados tributos, lo que le permite también obtener ingresos sanos, dando origen a los llamados tributos por destino.

Cuando se trata de tributos que derivan del ejercicio del poder tributario municipal, el legislador no puede modificarlos ni crear exenciones mediante una ley ordinaria. En tanto, cuando se trata de tributos municipales por destino, que han sido creados por el legislador en el ejercicio del poder tributario que le asiste, independientemente de que tales tributos sean considerados municipales si pueden ser modificados, o bien objeto de beneficios por parte del legislador."

b) Prescripción de los tributos municipales según sean por origen o por destino

[DICTAMEN C-343-2004]⁴

"Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio DE-779-04, de fecha 19 de octubre del 2004 (recibido por este despacho en fecha del 20 de octubre del 2004) mediante el cual solicita el criterio de la Procuraduría General de la República, respecto a si la notificación de cobro judicial de un tributo municipal, estaría revalidando toda deuda, inclusive las deudas por los tributos que poseen un plazo mayor al establecido para decretarse la prescripción. Consulta asimismo, si la Municipalidad puede realizar un trámite administrativo mediante el cual se declaren prescritos los tributos, de ser así, como sería dicho procedimiento.

A efecto de resolver las interrogantes planteadas, resulta importante referirse al instituto de la prescripción en materia tributaria.

La Procuraduría General, en reiterados pronunciamientos, se referido al instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico tributario. Así en el dictamen C-252-1997, dijo:



"La prescripción es una forma de extinción de la deuda tributaria. Pese al simplismo con que se define tal instituto, los efectos del mismo no son tan simples como parece, por cuanto la prescripción tributaria plantea una serie de problemas colaterales, superiores incluso, a los que acarrea dicho instituto en materia civil. De modo tal, que resulta insuficiente la afirmación de que la prescripción opera como una forma de extinción de la deuda tributaria. Y es que la problemática de tal instituto, nace a raíz de la falta de identidad estructural entre los diferentes supuestos de prescripción. Por un lado, la doctrina reconoce que existen presupuestos de prescripción que favorecen a la administración, y por otro lado presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo de la obligación. Presupuestos que en algunos ordenamientos se regulan de manera indistinta, cuando en realidad merecen tratamientos diferentes. Nuestro ordenamiento jurídico, no es la excepción, ya que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se regulan diferentes presupuestos de prescripción que el legislador pretende encasillar en el simplismo dogmático, de que tal instituto es una forma de extinción de la deuda tributaria, cuando en realidad no es así, ya que no solo está sujeto a prescripción las facultades de determinación de la obligación tributaria y su acción cobratoria, sino también la acción sancionatoria de la administración y la acción para exigir la devolución de las sumas indebidamente pagadas, o pagadas en exceso. Tenemos así, que el artículo 51 establece la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación a cargo de los contribuyentes y de la acción para exigir el pago del tributo. En tanto que, el artículo 74 establece la prescripción del derecho que tienen la administración tributaria de aplicar sanciones y finalmente el artículo 43 establece la prescripción del derecho que tienen los contribuyentes para exigir la devolución de sumas pagas indebidamente, por pagos en exceso, recargos o multas. No obstante, que estamos en presencia de presupuestos diferentes, ya que mientras los artículos 51 y 74 regulan presupuestos de prescripción en favor de los sujetos pasivos de la obligación, el artículo 43 regula, si se quiere, el único presupuesto de prescripción en beneficio de la administración. Sin embargo, el legislador encasilla, tales presupuestos bajo un mismo término de prescripción, sea 4 años, regulando también bajo un mismo esquema las causales de interrupción de la prescripción, sea en función de los presupuestos de prescripción que favorecen al sujeto pasivo, excluyendo tácitamente las causales de interrupción respecto de los presupuestos en favor de la Hacienda Pública y que obviamente perjudican al administrado. Lo anterior, nos permite afirmar, que en nuestro ordenamiento jurídico tributario se plantea la prescripción como un instituto con características

heterogéneas, propias de la doctrina civilista, que condicionan el ejercicio de facultades y derecho al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de la administración o del administrado, en razón del principio de certeza y seguridad jurídica ordenados por el derecho, sin cuestionarse los alcances y efectos de cada uno de los presupuestos regulados."

Ahora bien, en relación con los tributos municipales por su origen, el artículo 73 del Código Municipal regula lo concerniente al plazo de prescripción únicamente, fijándolo en 5 años: Dice en lo que interesa el artículo:

"Los tributos municipales prescribirán en cinco años y los funcionarios que los dejen prescribir responderán por su pago personalmente"

Mientras que en tributos municipales por destino, como es el caso del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles regulado en la Ley N° 7509 de 9 de mayo de 1995 y sus reformas, el legislador establece un término de prescripción de 3 años. Dice en lo que interesa el artículo 8:

"Los sujetos pasivos responden por el pago del impuesto, los respectivos intereses y la mora que pesan sobre el bien. El término de prescripción para cobras las sumas a que se refiere este artículo será de tres años.(...)"

Es importante dejar claro, que tratándose de los tributos municipales (por origen o por destino) si bien en el Código Municipal y en la Ley de Bienes Inmuebles se regula el plazo de prescripción tributaria, ninguno de los dos cuerpos normativos regula lo concerniente a las causas de interrupción de la prescripción, por lo que dada la condición de administración tributaria de la entidades municipales, se debe recurrir al Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971) de manera supletoria. Así, artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regula las causas de interrupción y suspensión de la prescripción. Dice en lo que interesa el artículo 53:



"El curso de la prescripción se interrumpe por las siguientes causas:

1. La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias. Se entenderá no producida la interrupción del curso de la prescripción, si las actuaciones no se inician en el plazo máximo de un mes, contado a partir de la fecha de notificación o si, una vez iniciadas, se suspenden por más de dos meses.

En los casos de liquidación previa en que no medie un procedimiento de comprobación, la interrupción de la prescripción se hará con la notificación del traslado de observaciones y cargos a que se refiere el artículo 144 de este Código.

2. La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo.

3. El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor.

4. El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

5. La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda.

6. La interposición de toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.

Interrumpida la prescripción, no se considera el tiempo transcurrido con anterioridad y el término comienza a computarse de nuevo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. (...)"

Ahora bien, partiendo de la norma en cuestión se tiene que de conformidad con el inciso e) del artículo 53 del Código, la notificación de todas aquellas gestiones administrativas o judiciales encaminadas a que el sujeto pasivo pague los tributos adeudados interrumpen la prescripción, de suerte tal, que una vez interrumpido el término este comienza a computarse de nuevo, lo cual favorece a la administración tributaria en sus pretensiones de cobro.

Finalmente debe indicarse que siendo la prescripción un medio de extinción de la deuda tributaria - tal y como lo establece el artículo 35 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que beneficia al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria - ésta solo puede ser invocada por él. Ello significa que aún estando prescritas las deudas de los sujetos pasivos, la entidad municipal debe necesariamente proceder a cobrar las sumas adeudadas, por cuanto tales saldos no pueden ser declarados prescritos de oficio. Sobre el particular, valga indicar que cuando los sujetos pasivos hagan pago de sumas prescritas, sea por desconocimiento del derecho que les asiste y por cualquier otra razón, hacen buen pago y no tienen derecho a repetir lo pagado amparados en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sin perjuicio de lo expuesto, y por tratarse de fondos públicos que deben reflejarse en el presupuesto de la entidad municipal según lo dispuesto en el artículo 91 y 92 del Código Municipal, éstas deben solicitar a la Contraloría General de la República, se les autorice para declarar prescritos (de oficio) todos aquellos saldos tributarios que no han podido ser cobrados dentro de los términos de ley, a fin de no verse compelida a presentar los respectivos cobros en sede administrativa o jurisdiccional.

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

1. Que por no estar regulado en el Código Municipal ni en la Ley de Bienes Inmuebles las causas de interrupción de la prescripción, procede aplicar de manera supletoria lo dispuesto en el artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de suerte tal que de conformidad con el inciso e) de dicha norma, la notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda tributaria interrumpe el término de la prescripción iniciándose su cómputo nuevamente a partir del momento en que se efectúe la notificación.

2. Que siendo la prescripción un modo de extinción de la deuda tributaria que beneficia al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esta no opera de oficio, sino a instancia de parte. Ello implica que la entidad municipal está obligada a realizar las gestiones de cobro aún cuando haya



transcurrido el término previsto para ello.

3. Que para declarar prescritos aquellas deudas que no se hayan podido cobrar dentro de los términos de ley, debe necesariamente la entidad municipal gestionar la correspondiente autorización ante la Contraloría General de la República, tratarse de fondos públicos que deben reflejarse en el presupuesto de la entidad municipal.”

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

- 1 Quesada, C. Mejías, C. (2009) Hacia un propuesta integradora de la normativa procedimental y procesal de recaudación de tributos municipales. Una propuesta de ley. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. Pp 110-131.
- 2 SECCIÓN PRIMERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Segundo Circuito Judicial de San José, a las diez horas veinte minutos del veintinueve de noviembre del dos mil dos. Resolución No 425-2002.
- 3 Procuraduría General de la República. San José, 11 de noviembre de 2008. Opinión Jurídica OJ-117-2008.
- 4 Procuraduría General de la República. San José, 18 de noviembre de 2004. Dictamen C-343-2004.