



POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES

Rama del Derecho: Derecho Municipal.	Descriptor: Atribuciones Municipales.
Palabras Claves: Municipalidad, Atribuciones Municipales, Autonomía Tributaria, Autonomía Municipal.	
Fuentes de Información: Normativa, Doctrina y Jurisprudencia.	Fecha: 05/06/2014.

Contenido

RESUMEN	2
NORMATIVA	2
Atribuciones Municipales Derivadas de un Autonomía Política, Administrativa y Financiera	2
DOCTRINA	3
Sobre la Autonomía Municipal	3
La Autonomía Tributaria	5
JURISPRUDENCIA.....	6
1. La Autonomía Tributaria como Parte de la Autonomía Municipal.....	6
2. ¿Administración Tributaria Municipal?	7
3. Competencia Tributarias Municipales y la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos.....	8
4. Vías Públicas Cantonales y Potestades Municipales Tributarias: La Ley de Parquímetros.....	10
5. Potestad Tributaria Estatal, Potestad Tributaria Municipal e Impuesto a la Ley de Patentes.....	13

6. Alcances del Principio de Reserva de Ley en Cuanto a la Fijación de las Tarifas por Impuestos y de los Precios por Tasas.....	21
7. Consideraciones Acerca de la Municipalidad como Parte de la Administración Tributaria	32
8. Consideraciones sobre el Impuesto a los Licores	36
9. Pago de Prohibición a Funcionarios Municipales que Ejercen Cargos de Administración Tributaria	41

RESUMEN

El presente informe de investigación reúne información sobre las **Potestades Tributarias Municipales**, para lo cual se toma como base el artículo 4 del Código Municipal, el cual delimita las atribuciones de las municipalidades dentro de las cuales se encuentran las potestades en materia tributaria; lo cual se complementa con el desarrollo que al respecto han elaborado la doctrina y la jurisprudencia sobre estas potestades como integrantes de la autonomía municipal y su aplicación a los casos concretos.

NORMATIVA

Atribuciones Municipales Derivadas de un Autonomía Política, Administrativa y Financiera

[Código Municipal]ⁱ

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:

- a)** Dictar los reglamentos autónomos de organización y de servicio, así como cualquier otra disposición que autorice el ordenamiento jurídico.
- b)** Acordar sus presupuestos y ejecutarlos.
- c)** Administrar y prestar los servicios públicos municipales.
- d)** Aprobar las tasas, los precios y las contribuciones municipales, así como proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales.
- e)** Percibir y administrar, en su carácter de administración tributaria, los tributos y demás ingresos municipales.

f) Concertar, con personas o entidades nacionales o extranjeras, pactos, convenios o contratos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

g) Convocar al municipio a consultas populares, para los fines establecidos en esta Ley y su Reglamento.

h) Promover un desarrollo local participativo e inclusivo, que contemple la diversidad de las necesidades y los intereses de la población.

i) Impulsar políticas públicas locales para la promoción de los derechos y la ciudadanía de las mujeres, en favor de la igualdad y la equidad de género.

(Así reformado por el aparte b) del artículo único de la Ley N ° 8679 del 12 de noviembre de 2008).

DOCTRINA

Sobre la Autonomía Municipal

[Instituto de Fomento y Asesoría Municipal]ⁱⁱ

[P. 6] La norma desarrolla el precepto contenido en el artículo 170 de nuestra Constitución Política (Reformado por Ley 8106 del 03 de julio del 2001), según la cual : "Las Corporaciones Municipales son autónomas..."

La expresión "autonomía" si empre ha generado dificultades en su interpretación por lo que la doctrina le ha asignado una serie de significados de los más diversos órdenes. Etimológicamente, autonomía significa "gobierno propio, facultad de legislar por sí mismo (del griego autos: por sí mismo, y nomos: ley) (Fernández Vázquez (Emilio), Diccionario de Derecho Público, Administrativo, Constitucional y Fiscal , Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ruendo de Palama S.R.L., S.N.E, 1981, página 63).

Como consecuencia de lo anterior, se ha determinado distinguir entre autonomía administrativa, política y organizativa. La Sala Constitucional, por medio del Voto número 5445-99, estableció al efecto lo siguiente:

"Desde el punto de vista político, las municipalidades son gobiernos representativos con competencia sobre un determinado territorio (cantón), con personalidad jurídica propia y potestades públicas frente a sus munícipes (habitantes del cantón); operan de manera descentralizada frente al Gobierno de la República, y gozan de autonomía constitucionalmente garantizada y reforzada que se manifiesta en materia política, al determinar sus propias metas y los medios normativos y administrativos en

cumplimiento de todo tipo de servicio público para la satisfacción del bien común en su comunidad. Puede decirse, en síntesis que las municipalidades o gobiernos local es son entidades territoriales de naturaleza corporativa y publica no estatal, dotadas de independencia en materia de gobierno y funcionamiento, lo que quiere decir, por ejemplo, que la autonomía municipal involucra aspectos tributarios, que para su validez requieren de la autorización legislativa, la contratación de empréstitos y la elaboración y disposición de sus propios ingresos y gastos, con potestades genéricas..."

Por tal razón, se han dado conceptos jurídico-doctrinarios sobre la autonomía municipal como los que a continuación se exponen, que en términos concretos traducen esa autonomía en la libre elección de las propias autoridades; la libre gestión en las materias de competencia municipal ; y la creación, recaudación e inversión de los ingresos:

Autonomía política: como la que da origen al autogobierno, que conlleva la elección de sus autoridades a través de mecanismos de carácter democrático y

[P. 7] 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.

Autonomía Administrativa: como la potestad que implica no sólo la autonormación, sino también la auto administración 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, hoy reformado) y el Código Municipal (artículo 7 del Código anterior, y el que se comenta) no se han limitado a atribuir a las municipalidades de capacidad para gestionar y promover intereses y servicios locales, si no 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. Esta autonomía viene dada en directa relación con el carácter electoral y representativo de su Gobierno (Concejo y Alcalde) que se eligen cada cuatro años, y significa la capacidad

de la municipalidad de fijarse sus políticas de acción y de inversión en forma independiente, y más específicamente, frente al Poder Ejecutivo y del partido gobernante.

Es la capacidad de fijación de planes y programas del gobierno local , por lo que va unida a la potestad de la municipalidad para dictar su propio presupuesto, expresión de las políticas previamente definidas por el Concejo Municipal , capacidad que a su vez es política.

La Autonomía Tributaria

[Instituto de Fomento y Asesoría Municipal]ⁱⁱⁱ

[P. 8] Inciso d): En cuanto a proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipal es ver el ARTÍCULO 13 inciso b).

La aprobación de las tasas, los precios y las contribuciones especiales, subsumió a las Municipalidades en intensas deliberaciones, en el sentido de: ¿a quienes les corresponde su autorización?. La Contraloría General de la República, con fundamento en el voto constitucional 5445-99, asumió dicha competencia, y en su documento titulado "Análisis Jurídico de las Competencias del Control Tarifario de la Contraloría General de la República con respecto al Régimen Municipal" concluyó que:

"...De previo a su aplicación, y salvo lo indicado en el punto...del presente estudio, deberán contar con la aprobación de la Contraloría General: Todas las tasas que se fundamentan en el ARTÍCULO 74 del Código Municipal relativas a:

Servicios de alumbrado público. Limpieza de vías públicas. Recolección de basuras. Mantenimiento de parques y zonas verdes. Cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano que se establezca por ley. Cuando el servicio lo brinden las propias municipalidades, las tasas en materia de: Suministro de servicio de acueducto y alcantarillado, incluyendo, agua potable, recolección, tratamiento y evacuación de aguas negras, aguas residual es y pluviales. Recolección y tratamiento de desechos sólidos e industriales. Los precios que cobre las Municipalidades con base en lo dispuesto en el ARTÍCULO 75 del Código Municipal. Las contribuciones especiales que se originen en los ARTÍCULOS 77 y 78 de dicho Código."

Lo anteriormente expuesto, se colige de la lectura de la Sentencia de la Sala Constitucional No. 5445-99 al establecer lo siguiente:

"...Estima este Tribunal, que dejar sólo a la discrecionalidad de las autoridades municipal es la determinación de los montos que deben pagar los vecino en concepto de tasas, sin ningún control previo, resulto no sol o riesgoso.

[P. 9] por los abusos que se pueden cometer, si no contrario a los principios constitucionales de protección a las grandes mayorías. Por ello, es necesario establecer un control, ya sea a priori o posteriori, a cargo de la Contraloría General de la República, control que se repite, es estrictamente de legalidad, a efecto de que verifique que el costo propuesto del servicio es el correcto, a fin de evitar que las municipalidades cobren más de lo que corresponde en justicia. En este sentido, cabe advertir que la única participación constitucionalmente posible por parte de la Contraloría en fijación de las tasas municipal es, es ese control de legalidad, en el que podría objetar la tasa que sea desproporcionada al costo del servicio que se pretende cobrar, y obviamente, estaría legitimada para señalar el límite para modificar la tasa a efecto de que guarde relación con el costo efectivo del servicio..."

JURISPRUDENCIA

1. La Autonomía Tributaria como Parte de la Autonomía Municipal

[Sala Constitucional]^{iv}

Voto de mayoría

IV. AUTONOMÍA MUNICIPAL. Generalidades. Gramaticalmente, es usual que se diga que el término "autonomía", puede ser definido como "la potestad que dentro del Estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él, para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios ". Desde un punto de vista jurídico-doctrinario, esta autonomía debe ser entendida como la capacidad que tienen las Municipalidades de decidir libremente y bajo su propia responsabilidad, todo lo referente a la organización de determinada localidad (el cantón, en nuestro caso). 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 autonomización, 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. Esta autonomía viene dada en directa relación con el carácter electoral y representativo de su Gobierno (Concejo y Alcalde) que se eligen cada cuatro años, y significa la capacidad de la municipalidad de fijarse sus políticas de acción y de inversión en forma independiente, y más específicamente, frente al Poder Ejecutivo y del partido gobernante. Es la capacidad de fijación de planes y programas del gobierno local, por lo que va unida a la potestad de la municipalidad para dictar su propio presupuesto, expresión de las políticas previamente definidas por el Concejo, capacidad, que a su vez, es política. Esta posición coincide con la mayoritaria de la doctrina, en la que se ha dicho que el rango típico de la autonomía local reside en el hecho de que el órgano fundamental del ente territorial es el pueblo como cuerpo electoral y de que, consiguientemente, de aquél deriva su orientación política-administrativa, no del Estado, sino de la propia comunidad, o sea, de la mayoría electoral de esa misma comunidad, con la consecuencia de que tal orientación política puede diverger de la del Gobierno de la República y aún contrariarla, ahí donde no haya correspondencia de mayorías entre la comunidad estatal y la local; o bien, que la autonomía política es una posición jurídica, que se expresa en la potestad de conducir una línea política propia entendida como posibilidad, en orden a una determinada esfera de intereses y competencias, de establecer una línea propia de acción o un programa propio, con poderes propios y propia responsabilidad acerca de la oportunidad y la utilidad de sus actos.

2. ¿Administración Tributaria Municipal?

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]

Voto de mayoría:

d.) Y finalmente, y no por ello menos importante, en **reconocimiento y defensa de la autonomía municipal**, que por mandato constitucional -artículo 170- es de segundo grado (o de gobierno), lo que se traduce en la potestad para determinar la forma en que administrará los recursos de la institución, para el cumplimiento de los fines y

cometidos asignados, en este caso, la "*administración de los intereses y servicios municipales*", según delega el artículo 169 constitucional; y que la jurisprudencia constitucional ha desarrollado como la competencia del ámbito municipal, dentro del concepto de "*lo local*" (en este sentido, se pueden consultar las sentencias de ese alto Tribunal número 6469-97, 5445-99 y 2001-9677); y en particular, la potestad de autodirigirse o gobernarse políticamente, lo que se traduce en la definición de los lineamientos, objetivos, metas y fines de la institución. Es precisamente en atención a su autonomía política, administrativa y financiera, constitucionalmente asignada, que las Municipalidades tienen potestad de normativa para dictar los reglamentos autónomos y de organización y de los servicios que por ley se les corresponde brindar; acordar sus presupuestos y ejecutarlos; administrar y prestar los servicios públicos municipales; aprobar las tasas, precios y contribuciones municipales y proponer a la Asamblea Legislativa los impuestos municipales; percibir y administrar los tributos e ingresos municipales, en condición de Administración Tributaria; suscribir convenios, pactos y contratos con entidades nacionales y extranjeras para el cumplimiento de sus fines y convocar a consultas populares, en los términos desarrollados en el numeral 4 del Código Municipal, y en la indicada sentencia constitucional (5445-99). Lo anterior se traduce, en que **los gobiernos locales, no son sujetos de directrices y planificaciones de parte del Ente Mayor, debiendo darse respecto de éste, una relación de coordinación**, en los términos señalados por la sentencia constitucional 5445-99; **así como tampoco de imposiciones normativas mediante reglamentos ejecutivos, en que desarrollen funciones o competencias constitucional o legalmente asignadas a las municipalidades, como es el caso en estudio**. Recuérdese que tratándose de un reglamento ejecutivo, esto es que desarrolla una ley, ello es competencia exclusiva del Poder Ejecutivo, al tenor de lo dispuesto en el inciso 3) del artículo 140 de la Constitución Política; pero en modo alguno puede pretender invadir el ámbito de la autonomía de los gobiernos locales.

3. Competencia Tributarias Municipales y la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vi}
Voto de mayoría

“II. Agravios de la apelante. Como motivos de inconformidad, la recurrente argumenta lo siguiente: Aduce que de conformidad con la resolución de la Sala Constitucional N°12915-2007, de las 9:38 horas del 7 de setiembre del 2007, la Municipalidad no puede modificar el monto del impuesto de patente comercial de una gasolinera, sin que antes la Aresep haya reconocido esa diferencia en el margen que para esos efectos incluye en la estructura de costos para fijar el precio único de los combustibles. Manifiesta que la última solicitud de ajuste de margen fue presentada por la gasolinera

Servicentro Ascom S.A., y ella generó la resolución de la Aresep N° RRG-8985-2008 de las 11:30 hora del 22 de octubre del 2008, publicada en La Gaceta N° 214 del 5 de noviembre del 2008, en la cual la entidad reguladora dispuso denegar el ajuste en la estructura productiva mencionada, por no haber encontrado evidencia de que las Municipalidades hubiesen variado el cobro del impuesto de patente. Alega que si el estudio solicitado ante Aresep fue rechazado, la Municipalidad de La Unión no podía aumentar el cobro, pues para ello el margen debió ser modificado y publicado en La Gaceta, lo cual no ha ocurrido.

III. El recurso debe ser rechazado. En virtud de su innegable condición de administraciones tributarias en relación con el cobro y fiscalización del impuesto de patentes municipales (artículo 169 de la Constitución Política, 4 inciso e) y 79 del Código Municipal y 11 y 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), las municipalidades gozan de plena facultad para fijar el monto del impuesto de patente que deben cancelar los sujetos pasivos del tributo, lo cual deben hacer conforme las pautas establecidas en la respectiva ley especial del cantón, en este caso la Ley N° 7074 que estaba vigente al momento de los hechos (hoy día derogada por la Ley N° 8824 del 18 de junio del 2010). Ahora bien, como administración tributaria, los municipios no se encuentran sujetos a ninguna aprobación previa por parte de la Aresep para poder determinar el monto del impuesto referido, pues no sólo se trata de competencias distintas las que ejercen ambos entes públicos, sino que el elemento único y determinante para el cálculo de la base imponible del impuesto de patente, de acuerdo con la Ley, lo constituyen la renta líquida gravable y las ventas o ingresos brutos del contribuyente (artículo 7 de la Ley N° 7074). Consecuentemente, en aplicación del principio de legalidad tributaria, resulta improcedente el argumento de la apelante en tanto pretende desconocer la modificación del cobro del tributo municipal, alegando la ausencia de un requisito que no exige el ordenamiento jurídico para tales efectos, cual es el aumento del monto del margen del impuesto de patente dentro de la estructura productiva que utiliza Aresep para fijar el precio del combustible. En todo caso, sirva aclarar que la Sala Constitucional en ningún momento ha indicado en el voto 12915-2007 lo que aquí plantea la inconforme, ya que por el contrario, como se deduce de la propia cita que hace la recurrente en su libelo de impugnación, el Tribunal constitucional ha señalado que en caso de que el impuesto sea aumentado por la Municipalidad, los interesados pueden acudir a la Aresep para solicitar un estudio de incremento de margen para el rubro del impuesto de patente en la estructura de costos, el cual surtirá efectos una vez publicado en La Gaceta (ver entre otros resolución N° 2002-11902 de las 13:22 horas del 13 de diciembre del 2002). Es claro, entonces, que la Sala no ha supeditado el aumento del tributo a la aprobación del ajuste del margen por la Aresep, sino a la inversa, es decir, que las gasolineras pueden gestionar ante la entidad reguladora cuando se produzca el

incremento en el cobro del impuesto municipal. Consecuentemente, los alegatos que formula la empresa apelante deben ser rechazados, como en efecto se dispone.”

4. Vías Públicas Cantonales y Potestades Municipales Tributarias: La Ley de Parquímetros

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{vii}
Voto de mayoría

“IV. DE LAS VÍAS PÚBLICAS COMO BIENES DE DOMINIO PÚBLICO.- En la jerga jurídica nacional, se usan indistintamente los conceptos "*vía pública*", "*camino*" y "*calle*", entendido por tales, todo terreno de dominio público y uso común, que por disposición de las autoridades administrativas y judiciales se destinare al libre tránsito de conformidad con lo establecido en las leyes y sus reglamentos del tema en referencia. Así, es con la promulgación de la Ley General de Caminos Públicos, número 5060, del ocho de agosto de mil novecientos sesenta y dos, que se establecen dos redes nacionales; la nacional, conformada por las carreteras primarias, secundarias y terciarias, las cuales serán definidas y administradas por el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, y la cantonal, local o municipal, conformada por las calles vecinales, cuya administración está delegada en los gobiernos locales; y que a su vez, se clasifica en **caminos vecinales**, que son aquellos suministran acceso directo a fincas y a otras actividades económicamente rurales, unen caseríos y poblados con la red vial nacional, y se caracterizan por tener bajos volúmenes de tránsito y altas proporciones de viajes locales de corta distancia; **calles locales**, que son las incluidas dentro del cuadrante de un área urbana, no clasificadas como travesías urbanas de la Red Vial Nacional; y finalmente, los **caminos no clasificados**, que comprende aquellas vías no incluidas en las categorías descritas anteriormente, tales como caminos de herradura, sendas, veredas, que proporcionen acceso a muy pocos usuarios, quienes sufragarán los costos de mantenimiento y mejoramiento, según lo dispone el artículo primero de la Ley 6678, del dieciocho de setiembre de mil novecientos ochenta y uno. Es cabalmente por el **destino o vocación** que tienen estos accesos, en los términos del numeral 261 del Código Civil, a saber el libre acceso de los transeúntes y vehículos automotores, y el **sujeto a quien corresponde su administración** (la Administración Pública, ya sea el Ministerio de Obras Públicas y Transportes -Poder Ejecutivo- o las Municipalidades -entidad descentralizada por el territorio-), **que se trata de bienes de dominio público**, y por ello, le son aplicables las características propias de este tipo de bienes, por lo que son imprescriptibles, inalienables, inembargables y están sujetos al poder de policía en lo que respecta a su administración, como lo ha considerado con anterioridad nuestro Tribunal Constitucional, en sentencia número 2306-91:

“En consecuencia, el régimen patrio de los bienes de dominio público, como las vías de la Ciudad Capital, sean calles municipales o nacionales, aceras, parques y demás sitios

públicos, los coloca fuera del comercio de los hombres y por ello los permisos que se otorguen serán siempre a título precario y revocables por la Administración, unilateralmente, cuando razones de necesidad o de interés general así lo señale.”

Así, el elemento teleológico está previsto en los artículos 44 y 45 de la Ley de Planificación Urbana, que en lo que interesa disponen literal y respectivamente:

“El dominio público sobre las áreas de calles, plazas, jardines, parques u otros espacios abiertos de uso público general, se constituye por ese mismo uso y puede prescindirse de su inscripción en el Registro de la Propiedad, sin consta en el Mapa Oficial...”

“Los inmuebles a que se refiere el artículo anterior, podrán ser transferidos a otro uso público, conforme a las determinaciones del Plan Regulador, más si tuvieren destino señalado en la ley, el cambio deberá ser aprobado por la Asamblea Legislativa. ”

En cuanto a la titularidad de estos bienes, el artículo 2 de la Ley General de Caminos, dispone:

“Son propiedad del Estado todos los terrenos ocupados por carreteras y caminos públicos; existentes o que se construyan en el futuro. Las municipalidades tienen la propiedad de las calles de su jurisdicción. Las carreteras y caminos públicos únicamente podrán ser construidos y mejorados por el Ministerio de Obras Públicas y Transportes. Sin embargo, con previa autorización de dicho Ministerio, las municipalidades y las instituciones descentralizadas del Estado, que tengan funciones relacionadas con la construcción de vías públicas, podrán ejecutarlas directamente o a través de terceros...”

Además el artículo 28 de esta misma Ley (General de Caminos Públicos) contiene el siguiente enunciado en materia de su disposición y de su régimen especial de efectación:

“Queda terminantemente prohibido al Ministerio de Obras Públicas y Transporte y a las Municipalidades otorgar permisos o derechos de ocupación, disfrute, uso o simple posesión del derecho vía de los caminos públicos o ejercer actos que impliquen en cualquier forma de los mismos por parte de las personas. Los que ejercieren tales actos sobre terrenos públicos al cuidado del Ministerio de Obras Públicas y Transportes o de las Municipalidades serán desalojados administrativamente por éstos dentro de los siguientes quince días contados a partir de la prevención escrita que se efectúe al responsable; todo sin perjuicio de la multa aplicable y del resarcimiento o de los daños y perjuicios que se hubieren causado.”

La Sala Constitucional, al respecto ha manifestado: Por su parte, en el Decreto-Ley número 833, del cuatro de noviembre de mil novecientos cuarenta y nueve, dictado

por la Junta Fundadora de la Segunda República, que promulgó la Ley de Construcciones, dispone en el artículo 5:

“Las vías públicas son inalienables e imprescriptibles y por lo tanto, no podrá constituirse sobre ellas hipoteca, embargo, uso, usufructo ni servidumbre en beneficio de una persona determinada, en los términos del derecho común. Los derechos de tránsito, iluminación y aereación vista, acceso, derrames y otros semejantes, inherentes al destino de las vías públicas, se registrarán exclusivamente por las leyes y Reglamentos Administrativos.”

Con lo cual, solamente se podrán otorgar permisos o concesiones para el aprovechamiento de las vías, no obstante, éstos no crean ningún derecho a favor del permisionario o el concesionario, tal y como lo dispone el ordinal 6 de la Ley de Construcciones. Estos permisos o concesiones deben ser temporales y podrán ser revocados por la Municipalidad. Además hay que agregar que no pueden ser otorgados en perjuicio del libre seguro y expedito tránsito o en general en perjuicio de cualquiera de los fines a que tales vías, según su clase, hubieren sido destinadas.

V. DEL IMPUESTO CREADO A FAVOR DE LAS MUNICIPALIDADES POR EL USO DE LAS VÍAS PÚBLICAS. Teniéndose claro que las vías públicas son bienes de dominio público, y que por ello, están sujetas al ejercicio del poder de policía de la administración, tratándose de las vías cantonales, esa competencia -en lo que respecta a su uso y aprovechamiento-, está residenciada en las autoridades municipales. Lo anterior no está circunscrito únicamente a los permisos de venta estacionaria (ventas ambulantes), y el cobro de la tasa por la limpieza de las calles; sino también lo relativo a su uso como estacionamiento de los vehículos automotores. Dicha materia es susceptible de regulación o reglamentación de cada municipalidad, lo que resulta legítimo en el ámbito competencial, por el grado de autonomía de segundo grado o de gobierno, que deriva directamente del mandato constitucional del 170, y que desarrolla el inciso a) del artículo 4 y el inciso c) del artículo 13 del Código Municipal. No obstante lo anterior, debe tenerse claro que, por tratarse de materia impositiva, en aplicación del principio de reserva legal en materia tributaria, que deriva de lo dispuesto en el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, y desarrollado en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es que, el cobro de la carga impositiva por el uso de la vía pública, y en tal carácter, debe tenerse como "canon", y la correspondiente sanción, se establece en la Ley de instalación de estacionómetros (parquímetros), número 3580, del trece de noviembre de mil novecientos sesenta y cinco y sus reformas. Así, en su artículo primero, se autoriza a las municipalidades "a cobrar un impuesto cuanto el tránsito así lo requiera, por el estacionamiento en las vías públicas"; para lo cual, reconoce, en el numeral 2 de la citada ley, la facultad reglamentaria de cada municipalidad, para que divida la población en zonas céntricas y no céntricas, y para fijar la tarifa, la cual deberá ser sometida a

refrendo ante la Contraloría General de la República. Finalmente, en el artículo 7 se reconoce que el producto de las multas a los infractores de esta ley, "*corresponderá a las municipalidades respectivas*"."

5. Potestad Tributaria Estatal, Potestad Tributaria Municipal e Impuesto a la Ley de Patentes

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III]^{viii}

Voto de mayoría

“VI. DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO. En tanto esta demanda **se apoya en la supuesta errada aplicación de las normas tributarias que rigen el impuesto de patentes de la Municipalidad de San José**, al gravarse -según se alega-, rentas provenientes o generadas de fuente no costarricense, excediéndose con ello, la potestad tributaria de la que gozan las corporaciones municipales; ello incide directamente en el ejercicio de esta potestad, motivo por el cual resulta necesario hacer una breve reflexión en torno a su sustento, conforme a nuestro orden jurídico-constitucional. Se advierte que, de manera general, se trata de una manifestación de la soberanía del Estado, que le permite exigir cargas tributarias a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción, con el fin de obtener los recursos necesarios para solventar las necesidades públicas; o bien, conceder exenciones. El ejercicio de esta potestad está enmarcada en el respeto del **principio de legalidad**. Nótese que son las **normas constitucionales** las que determinan la competencia del Poder que puede imponer los tributos, así como los principios constitucionales de la tributación que rigen esta potestad, entre los que se pueden citar: El **principio de reserva de ley**, como derivado del axioma del Parlamento inglés "*no taxation without representation*", por el que corresponde al Poder Legislativo la determinación de las cargas tributarias. Así, **es atributo de la ley formal** (es decir, de la norma emanada del órgano legislativo, conforme a los procedimientos ordinarios de formación de las leyes, previstos en el artículo 124 de la Constitución Política y el Reglamento de la Asamblea Legislativa) y **material** (en tanto de ella se derivan obligaciones y derechos para los administrados) **determinar las obligaciones tributarias**; y es en esta norma en que deben de establecerse los elementos esenciales del tributo, a saber, el *sujeto pasivo* (quién paga), el *hecho generador* del tributo, la *base de cálculo* (tarifa), el *régimen de incentivos y beneficios fiscales*, el *régimen sancionatorio tributario*, y los *plazos de caducidad y prescripción* (como lo desarrolla el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); con lo cual, en las **normas legales**, se manifiesta la fundamentación jurídica del tributo que se impone. El **principio de igualdad o isonomía**, que es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, que nace del contenido del artículo 33 del Texto Fundamental, en virtud del cual se deriva la regla general que ordena *el tratamiento igual entre iguales*, y faculta *el tratamiento desigual*

entre desiguales, siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas; con lo cual, se impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal. La aplicación de este principio debe tender no sólo a la igualdad formal, sea, que la ley se aplique de igual manera a todos los que se encuentren en una misma situación jurídica, sino, en especial a la igualdad material o sustancial, de manera que se respeten las desigualdades a fin de poder obtener un trato igualitario; de tal suerte, que se constituye en deber de los poderes públicos, la promoción de las condiciones para hacerla efectiva. El **principio de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo**, el cual se constituye en el sustento de la definición del modelo de distribución de la carga tributaria, en virtud del cual se exige la contribución conforme a la riqueza del contribuyente, de manera que con ese contenido, actúa como instrumento para la aplicación de los restantes principios tributarios. Este principio tiene tres significados fundamentales: en primer lugar, es el fundamento o razón de ser ("*la ratio*") que justifica el hecho mismo de contribuir y el cumplimiento del deber constitucional; de manera que bien puede afirmarse que es la aptitud para contribuir; así, *se genera la obligación de contribuir porque se tiene la capacidad económica para soportar el gravamen tributario, y en consecuencia, pagar*; o lo que es lo mismo, es "*la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones impositivas*", como lo consideró la Procuraduría de la República en el Dictamen C-365-83, del veinte de octubre de mil novecientos ochenta y tres; en segundo lugar, *se constituye en la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos*, y en consecuencia, como límite del legislador en el ejercicio del poder tributario; toda vez que se contribuye según la riqueza que se tiene; y en tercer lugar, *como programa u orientación del legislador en el ejercicio de ese poder tributario dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material -ya no sólo formal- a que debe tender todo sistema tributario, sobre todo en el marco de un Estado Social de Derecho*. En este sentido, es dable considerar que en razón del contenido de este principio, es que aparece vinculado con los otros principios tributarios materiales, tales como el de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, en lo tocante a la realización de un sistema tributario justo, sea, en el que se establezca un adecuado reparto de la carga tributaria, y por ende, de la riqueza. El **principio de no confiscatoriedad de los tributos**, en virtud del cual, no resulta posible imponer una carga tributaria que se traduzca en la pérdida o anulación del patrimonio, en tanto la proporcionalidad y razonabilidad del tributo no sólo se refiere a la generalidad del mismo, sino también, y en especial, a su monto o *quantum* (como lo ha señalado la jurisprudencia de la Sala Constitucional en sentencias número 5749-93, de las catorce horas treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres, y número 5944-98, de las dieciséis horas veinticuatro minutos del dieciocho de agosto de mil novecientos noventa y ocho); de manera que el efecto de la contribución a los gastos públicos no puede ser que el contribuyente pierda su patrimonio o parte sustancial de

éste, erigiéndose como parámetro sustancial los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Y el **principio de irretroactividad de la la ley**, en tanto no puede pretenderse que por ley posterior se afecte la declaración tributaria realizada conforme a las normas vigentes al momento de su elaboración. Así, la potestad tributaria está reconocida a nivel constitucional en el artículo 121 inciso 13), que confiere a la Asamblea Legislativa la competencia exclusiva para establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y es en el artículo 18 -también constitucional-, que establece la obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado a fin de contribuir con los gastos públicos, obligación que en virtud del principio de igualdad, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio, de manera que debe asegurarse el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas; correspondiéndole al Poder Ejecutivo disponer de su recaudación.

VIII. DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES. De lo dispuesto en el artículo 170 de la Constitución Política, se deriva la autonomía de segundo grado o de gobierno de las municipalidades, concepto y principio del cual emana el poder impositivo o tributario municipal para procurarse los ingresos necesarios para sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad. Ello lo puede hacer 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, en esta materia, 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 le corresponde a los gobiernos locales el **ejercicio de 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, se pueden consultar las sentencias números 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, todas de la Sala Constitucional. Así, debe tenerse en claro que

"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, supra citada).

Esta competencia está desarrollada en el artículo 4 del Código Municipal, que en lo que interesa, en su literalidad dispone:

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

[...] d) Aprobar las tasas, los precios y las contribuciones municipales, y proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales. [...]";

lo que se complementa con la previsión del numeral 68 del mismo cuerpo legal:

"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."

Cómo se indicó, 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. De lo anterior se deriva que

"[...] cada municipalidad es libre e independiente para definir los límites de su propio poder impositivo, así como el sistema de imposición, en lo que respecta a la base imponible, cobro y recolección; motivo por el cual existen los más variados sistemas tributarios, dependiendo de la municipalidad de que se trate." (Sentencia número 0620-2001 de la Sala Constitucional.)

IX. Ahora bien, conviene recordar que conforme al diseño del aparato estatal definido por el constituyente originario en mil novecientos cuarenta y nueve, las municipalidades son las únicas instituciones descentralizadas por el territorio, 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."

Ello hace que el ejercicio de la potestad tributaria de las municipalidades esté circunscrito a este elemento esencial, de donde manera que **sólo pueda gravar la riqueza generada específicamente en el cantón**, lo que, obviamente le da el carácter de *fuerza costarricense*; excluyéndose así, la generada en otros Estados. Por la importancia de este concepto tributario a las resultas de este asunto, se procede a continuación a su aclaración.

X. DEL PARÁMETRO SUJECCIÓN DE LA RENTA GRAVABLE DEL IMPUESTO DE PATENTE DE LA MUNICIPALIDAD DE SAN JOSÉ. Es en ejercicio de la potestad tributaria de que goza el Estado, que tiene plena competencia para fijar los tributos **en su jurisdicción**; lo cual, obviamente comprende la determinación de los criterios de sujeción para su imposición, cuales son, **los elementos que determinan qué renta o el sujeto que está sometido al poder tributario del Estado**. Es así como, los criterios de sujeción pueden ser **personales y/o reales**; donde los *primeros* (personales) hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o contribuyente, de manera que la sujeción a las leyes tributarias de un determinado Estado estarían definidas por la condición de nacional o residente fiscal del sujeto pasivo; y los *segundos* (reales) se centra en el criterio **de la fuente de la renta**, es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio, de manera que lo relevante es la renta en sí y no quién la genera, con lo cual se desarrolla el **principio de territorialidad**. Precisamente el impuesto de la patente municipal de la Municipalidad de San José, regido por la Ley número 5694, del nueve de junio de mil novecientos setenta y cinco, se sustenta en este último principio, según previsión del artículo primero, que en su literalidad dispone:

"Todas las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa, en el Cantón Central de San José, y hayan obtenido la respectiva licencia, pagarán a la Municipalidad de San José el Impuesto de patente que las faculte para llevar a cabo estas actividades."

Cuando la actividad lucrativa principal se desarrolle fuera del cantón Central de San José, pero el contribuyente realice también actividades lucrativas en este cantón, por

medio de sucursales, agencias o similares, a juicio de la Municipalidad, las personas físicas o jurídicas que operen en ese nivel, deberán pagar a la Municipalidad de San José, el impuesto que se determine, porcentualmente, entre las municipalidades involucradas, de conformidad con lo declarado en un informe porcentual aclaratorio por parte del patentado, donde se demuestre lo percibido por concepto de ingresos en cada Municipalidad; los datos serán verificados por la Municipalidad de San José, en las otras municipalidades. " (Párrafo adicionado por el artículo 1 de la Ley número 7548 del veintiuno de setiembre de mil novecientos setenta y cinco.)

Así, se establece como hecho generador del tributo (hecho o supuesto que determina el nacimiento de la obligación tributaria), precisamente la renta producto del ejercicio de una actividad lucrativa autorizada por la municipalidad mediante la respectiva patente, **generada en el cantón.**

XI. DE LA ILEGALIDAD DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA IMPUGNADA. La discusión en este asunto se motiva en la determinación del origen de la fuente de los ingresos de la empresa Master Lex para el período fiscal del año de dos mil siete, en lo que respecta al impuesto de patente de la Municipalidad de San José; toda vez que la accionante insiste que le han sido gravados ingresos generados fuera del territorio nacional, generados con ocasión de contratos de servicios informáticos suscritos países extranjeros, lo que impide que puedan ser tenidos en cuenta para la determinación del monto a pagar por el impuesto en cuestión. Por su parte, la Municipalidad de San José insiste, que ante la falta de prueba en los libros contables de la empresa apelante de que hay ingresos generados en el exterior, todos los ingresos reportados deben tomarse en cuenta para hacer la determinación tributaria, en atención a que es sólo una la actividad lucrativa autorizada por esa corporación local. Así, la accionante basa su argumentación en la certificación notarial emitida por el Licenciado Christian David Arias Arrieta, contador público autorizado, que literalmente consigna:

"A solicitud de la compañía Sistemas Maestros de Información, S.A., hemos efectuado una comparación de las ventas al exterior totales mostradas en el Anexo 1, contra los saldos que muestran los respectivos registros contables y libros legales de la Compañía, así como el renglón de ingresos no gravables de la declaración del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre del 2007.

Nuestro trabajo consistió en cotejar el monto de las ventas al exterior por el período de quince meses comprendido entre el 01 de octubre del 2006 al 31 de diciembre del 2007 mostrado en el Anexo 1, por la suma de ¢ 253.539.592 (doscientos cincuenta y tres millones quinientos treinta y nueve mil quinientos noventa y dos con 00/100) con la cifra mostrada en la cuenta denominada ventas al exterior según los registros contables de la Compañía, las cuales se encuentran debidamente registradas en los folios del No. 62 al 77 del libro de diario No. 2, folio No. 62 del libro mayor No. 2 y folios

del No. 89 al 93 del libro de inventarios y balances No. 1, respectivamente, y en el renglón de ingresos no gravables de la declaración del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre del 2007.

El suscrito Contador Público Autorizado, certifica con base en el trabajo descrito anteriormente, que el monto de las ventas al exterior por el período de quince meses comprendido entre el 01 de octubre del 2006 al 31 de diciembre del 2007 mostradas en el Anexo 1, que asciende a la suma de ¢ 253.539.592 (doscientos cincuenta y tres millones quinientos treinta y nueve mil quinientos noventa y dos con 00/100), coincide con el valor de las ventas al exterior mostradas en los registros contables de la Compañía, con los respectivos libros legales y con el renglón de los ingresos no gravables de la declaración del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre del 2007 ." (Folio 176.)

No obstante lo consignado en el documento transcrito, de la fuente indicada **no es posible deducir o concluir el origen de los ingresos provenientes del exterior de la empresa accionante, en el período fiscal del dos mil siete**; lo cual analizado por este Tribunal que tuvo a la vista los libros contables de la empresa apelante, y también fue corroborado por el perito nombrado al efecto por este Tribunal -Luis Martín Ureña Cruz-, quien en su informe rendido a requerimiento de esta Autoridad el quince de junio último (a folios 311 a 314), y en su adición del veintiocho de setiembre del dos mil diez (a folios 345 a 347), concluyó:

*"A pesar de que el monto reportado en la declaración de patentes de impuestos municipales de la Municipalidad de San José para el período 2007 es coincidente con el monto reportado en la casilla 35 denominado renta Bruta de la declaración de Impuesto de renta del mismo período, y una vez analizados los libros contables suministrados para este estudio se concluye que: Con los libros contables **no es posible determinar la composición de los ingresos de la empresa**, ya que en los libros contables solo se detallan dos cuentas de ingreso: la primera denominada "ingresos" que registra la totalidad de las ventas de la empresa, y la segunda denominada "ingresos financieros" que está conformada por ingresos por intereses y diferencial cambiario, por lo que para este perito no es posible con esos datos y documentos llegar a la conclusión de que existen ingresos generados en el exterior, dado que tanto los libros contables como las declaraciones analizadas no hacen referencia a una cuenta contable en la que pueda discernir que existen ventas al exterior" (el resaltado no es del original); siendo además, imposible dilucidar el origen de los ingresos consignados en la casilla de INGRESOS NO GRAVABLES, cabalmente en atención a la multiplicidad de supuestos que conforme al ordenamiento tributario pueden reportarse en esa casilla.*

XII. No obstante lo anterior, este Tribunal no puede soslayar que existe **otra fuente de respaldo** -adicional a los libros contables y declaración del impuesto de patente ante la Municipalidad- **para acreditar el ingreso de fuente extranjera en el período fiscal del dos mil siete de la empresa Master Lex**, con ocasión de contratos de servicios informáticos que suscribió dicha empresa con la Corte de Suprema de Justicia de Honduras, Fundapen, Secretaría de Estado de Trabajo de República Dominicana, Inspection Rac Panamá, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de Honduras, Secretaría Técnica de la Presidencia, República Dominicana, Ministerio de Trabajo de Nicaragua, Ministerio de Trabajo de El Salvador, y por un monto **doscientos cincuenta y un millones trescientos trece mil novecientos setenta colones con treinta y cinco céntimos (¢ 251.313.970.35)**. Dicha información se desprende de las copias de los contratos que rolan en el expediente a folios 1 a 166 y 168 a 174, y de las facturas que tuvo a la vista el perito nombrado por este Tribunal, según se desprende de la ampliación de su informe -a folios 345 a 349, en que consignó:

"Ahora bien, si se cuenta con los registros contables, contratos y facturas de venta sí es posible ahondar en este tema y dilucidar el origen de los ingresos y su composición"; manifestación que aclara bajo la consideración de que

"[...] al haberme limitado por orden judicial a realizar un examen de las declaraciones de renta e impuesto sobre patentes y libros contables, no tenía a mi alcance otros elementos de juicio para llegar a una conclusión certera de donde provenían esos ingresos no gravables y que como hemos enunciado sus orígenes pueden ser varios.

*Ahora bien, una vez revisados los contratos que realizó la empresa con entidades extranjeras y las notas de crédito respectivas que se detallan en el anexo No. 1 de este informe de adición y ampliación, **queda claramente demostrado que en efecto los ingresos no gravables son producto de las contrataciones que realizó Sistemas Maestros de Información con las siguientes instituciones:***

- 1. Corte Suprema de Justicia de Honduras*
- 2. Fundapen*
- 3. Secretaría de Estado de Trabajo de República Dominicana*
- 4. Inspection Rac Panamá*
- 5. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de Honduras*
- 6. Secretaría Técnica de la Presidencia, República Dominicana*
- 7. Ministerio de Trabajo de Nicaragua*

8. Ministerio de Trabajo del Salvador

9. Ministerio de Trabajo de Costa Rica.

Este último por la suma de \$ 22.525.00, Los cuales sí se consideran fuente costarricense de los cuales sólo se facturó para el período fiscal 2007 la suma de ¢ 2.328.454.30, mismos que sí debieron de haberse incluido como renta gravable y por ende formar parte del ingreso reportado en la declaración de Impuestos Municipales.

En conclusión de los ¢ 253.642.424.65, declarado como ingresos no gravables, corresponden a ingresos extraterritoriales la suma de ¢ 251.313.970.35 y de fuente costarricense de (sic) ¢ 2.328.454.30."

Adicionalmente, este Tribunal constata la suscripción del contrato con la Oficina Nacional de Servicio Civil de Guatemala, que reportó ingresos a la empresa Master Lex en el período fiscal del dos mil siete.

XIII. CONCLUSIONES. Las anteriores consideraciones obligan a este Tribunal a anular la determinación tributaria impugnada en cuanto la municipalidad de San José, grava ingreso extraterritorial, en este caso, producido fuera del cantón, y más concretamente, de fuente no costarricense, ya que se generó en otros países (Honduras, República Dominicana, Nicaragua, El Salvador, Panamá y Guatemala, y con la Fundapen); con lo cual, excede el ejercicio de su potestad tributaria, en los términos supra indicados (en el Considerando VIII de esta resolución); ya que por concepto del impuesto de patente municipal, sólo puede gravar la riqueza o el ingreso generado de actividad autorizada generada en su circunscripción territorial. Por ello, se debe devolver el expediente a la oficina de origen a fin de que haga la determinación tributaria conforme a derecho corresponde; teniendo como base el informe rendido por el perito Luis Martín Ureña Cruz, en que hace un detallado análisis de los ingresos reportados como no gravables por la empresa Master Lex en su correspondiente declaración del impuesto."

6. Alcances del Principio de Reserva de Ley en Cuanto a la Fijación de las Tarifas por Impuestos y de los Precios por Tasas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI]^x

Voto de mayoría

"V. SOBRE EL CASO CONCRETO. Este Tribunal considera lo siguiente:

1) En cuanto a los alcances del principio de reserva de ley en materia tributaria. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa, establecer los impuestos y

contribuciones nacionales, y autorizar los municipales, ello implica que **existe un principio de reserva de ley en materia tributaria**. En ese sentido, el artículo 124 de la Ley General de la Administración Pública establece que los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer, exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares. Por su parte, el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con el numeral 6 de ese mismo cuerpo normativo, establece cuáles son los elementos esenciales del tributo que están reservados a la ley, a saber: **a)** Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo; **b)** Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; **c)** Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; **d)** Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; **e)** Regular los modos de extinción de los créditos tributarios. Ahora bien, este Tribunal considera que con vista en las normas indicadas y de conformidad con la jurisprudencia emitida por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, el principio de reserva de ley en materia tributaria no es de carácter absoluto, sino relativo, ya que si bien es cierto, los elementos esenciales deben ser establecidos por la ley, también lo es, que la norma legal deberá al menos establecer los límites o criterios concretos con base en los cuales, las normas infralegales –artículo 2 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios– puedan o deban completar la disciplina normativa de dichos elementos esenciales, a efecto de ejecutar y aplicar dichas normas legales (artículos 140 incisos 3 y 18 in fine de la Constitución Política y artículo 99 párrafo segundo del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En ese sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha considerado: *“...Nuestra jurisprudencia, (...) ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional (...) la Sala se pronunciado a favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitucionales de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que sí se da la llamada reserva de ley...”* (sentencia número 1996-00687, y en sentido similar, la sentencia número 1995-000739 de las catorce horas cincuenta y un minutos del ocho de febrero de mil novecientos noventa y seis);

2) La potestad tributaria de las Municipalidades y los alcances del principio de reserva de ley en esa materia, especialmente en cuanto a la fijación de las tarifas por impuestos y de los precios por tasas. Si bien es cierto, se reconoce –en principio– un poder tributario municipal originario, derivado de la autonomía que el artículo 170 de

la Constitución Política les confiere a las Municipalidades, dado que al **Concejo Municipal** le compete proponer los proyectos de tributos municipales como de tarifas de dichos impuestos (artículos 4 inciso d, 13 inciso b) y 68 del Código Municipal); también lo es, que constituye un requisito sine qua non, que se cuente con la autorización de la Asamblea Legislativa, conforme a lo dispuesto en el inciso 13) del numeral 121 de la Constitución Política. En sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ha considerado 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...”* (ver –entre otras- las sentencias número 1991-1631 de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno; 2008-11932 de las quince horas veintitrés minutos del treinta de julio de dos mil ocho). Ahora bien, es necesario señalar que en virtud del poder tributario que gozan las Municipalidades, derivado de la autonomía que les concede el texto constitucional, dichas Corporaciones **tienen la facultad de dictar reglamentos** (artículos 4 incisos c, d y e, 13 incisos b y c, 68 y 74 del Código Municipal), **tendientes a regular -siempre y cuando la ley no lo prohíba- la forma en que se van a organizar y cobrar las tasas por los servicios que presten**, las que se fijarán tomando en consideración el costo efectivo más un diez por ciento de utilidad para desarrollarlos (artículo 74 del Código Municipal). Este es uno de los supuestos en que la propia ley que crea el tributo, permite la remisión a otra normativa (modalidad relativa del principio de reserva de ley), a efecto de que se actualicen de manera expedita los montos que deben cancelarse **por la prestación efectiva o potencial de un servicio público** individualizado en el contribuyente, siempre y cuando este proceso de actualización o de aplicación del tributo, se de acuerdo con los parámetros establecidos por el legislador, pues de lo contrario, se lesionaría el principio de legalidad y de reserva de ley, en perjuicio del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por último, y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 121 inciso 3) de la Constitución Política, 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 83 del Código Municipal, el impuesto de patentes se regulará por una ley especial, motivo por el cual, los componentes esenciales y determinantes de ese impuesto tributo, los que forzosamente deben ser establecidos por el legislador, son: el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo, ello por

cuanto, se trata de aspectos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. No obstante lo anterior, **en cuanto a la tarifa**, el Tribunal Constitucional –tal y como ya lo indicamos - ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse, caso contrario, la Municipalidad no podrá regular y modificar por sí misma ese aspecto, ni por vía reglamento, y menos aún por circulares, instrucciones o demás disposiciones administrativas de carácter general, tal y como lo dispone el artículo 124 de la Ley General de la Administración Pública.

3) En cuanto a las tarifas del Impuesto de Patentes de la Municipalidad de Palmares y sus bases de cálculo establecidas en la Ley número 8241. Los artículos 3 y 4 de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Palmares –Ley número 8241-, establecen que los ingresos brutos anuales que las personas físicas o jurídicas perciban durante el período fiscal anterior al año que se grava, **constituirán la base para el cálculo del impuesto de patente que le corresponde pagar a cada contribuyente**, aplicándose el cero punto quince por ciento (0,15%) para el primer año y el cero punto veinte por ciento (0.20%) a partir del segundo año. Ahora bien, para **demostrar sus ingresos brutos anuales**, el contribuyente deberá presentar en los primeros cinco días hábiles de enero de cada año, una declaración jurada del impuesto sobre la renta y con base en esta información, la Municipalidad calculará el monto a pagar por el impuesto de patentes por actividades lucrativas (*ver artículos 5 y 6 de la Ley número 8241*). En el supuesto de que los patentados **no sean declarantes del impuesto sobre la renta**, deberán presentar su declaración jurada municipal del impuesto de patentes, con una copia del último recibo del pago de planillas a la Caja Costarricense de Seguro Social, una constancia de la agencia respectiva de esta Institución sobre el monto total de los salarios o, en su defecto, con una nota que explique las razones que los eximen de cotizar para dicha institución de seguridad social (*artículo 5 de la Ley número 8241*). Por otra parte, si el patentado **no presenta ante la Municipalidad la declaración jurada municipal** en los términos previstos en los artículos 5 y 6 de la Ley 8241, el numeral 9 párrafo 2º de ese mismo cuerpo normativo, autoriza a la Municipalidad de Palmares **para que solicite a la Dirección General de Tributación, la respectiva información sobre la renta**. En ese caso, la Municipalidad de Palmares estará facultada para determinar, de oficio, el monto a pagar por el impuesto de patentes municipales, no obstante, antes de que la Municipalidad actúe de oficio, se concederá al contribuyente un plazo de dos días para que subsane los errores materiales consignados o aporte la documentación requerida. Una vez transcurrido ese plazo, la Municipalidad deberá comunicar al contribuyente por medio del Departamento de Patentes, la calificación de oficio o la recalificación efectuada, con las observaciones o los cargos que se le formulen y las infracciones que haya cometido (*artículo 13 de la Ley número 8241*). De lo anteriormente expuesto, se desprende que la Ley número

8241 -Tarifa De Impuestos De Patentes De Actividades Lucrativas De La Municipalidad De Palmares- no establece una delegación a favor de la Municipalidad de Palmares, en cuanto a la determinación de las tarifas por ese concepto y sus bases de cálculo, sino que por el contrario, **dispone que la tarifa será de un cero punto quince por ciento (0,15%) para el primer año y el cero punto veinte por ciento (0.20%) a partir del segundo año (artículo 4 de la Ley 8241).** **Dicha tarifa se determinará** –en lo que interesa para este caso- **con base en los ingresos brutos anuales** que las personas físicas o jurídicas perciban durante el período fiscal anterior al año que se grava, ingresos que se demuestran mediante una declaración jurada del impuesto sobre la renta, que el contribuyente deberá presentar en los primeros cinco días hábiles de enero de cada año (artículos 3, 5 y 6 de la Ley 8241). En este punto cabe resaltar, que en supuesto de que la Municipalidad de Palmares tenga que determinar de oficio el monto a pagar por ese impuesto, en virtud de que el contribuyente no presentó en tiempo las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta, la corporación municipal está autorizada por el artículo 9 párrafo 2º de la Ley 8241, a **solicitar a la Dirección General de Tributación, la respectiva información sobre la renta.** En razón de lo anterior, tampoco en los supuestos de determinación oficiosa del monto a pagar por el impuesto de patentes por actividades lucrativas, la Municipalidad de Palmares podrá modificar las bases o parámetros establecidos al efecto por los artículos 3, 4, 5 y 7 de la Ley 8241. Sostener lo contrario, implicará una violación a lo dispuesto en los artículos 11, 121 inciso 13 de la Constitución Política; 6, 11, 124 de la Ley General de la Administración Pública; 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 4 inciso d, 13 inciso b, 68 y 83 del Código Municipal; 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241.

4) Respecto a la disconformidad sustancial con el ordenamiento jurídico, de la resolución 004-2008 dictada por el Departamento de Patentes y la Alcaldía de la Municipalidad de Palmares. Este Tribunal ha tenido por demostrado que por resolución número 004-2008 dictada a las ocho horas del nueve de mayo del dos mil ocho, por el Encargado de Patentes y por el Alcalde de la Municipalidad de Palmares, se dispuso: “... en ejercicio de las potestades que tiene esta Municipalidad de determinar de oficio el impuesto por patentes, facultad que da la Ley 8241, el monto se estima tomando en cuenta el porcentaje de aumento salarial, el incremento de la actividad a través del tiempo y el costo por juego. Se ha realizado los cálculos, tomando en consideración los aspectos antes señalados, se determina (...) Aumentar el monto del impuesto de patente a las máquinas de juego y similares que se autorizan y se explotan, así como las que se establecieran en el futuro, en el cantón de Palmares a la suma de ¢ 25.000.00 (veinticinco mil colones 00/100) a partir del 1 de julio 2008. Los ajustes en los montos de pago trimestral por patente por máquina serán ajustados de manera automática por la administración (...) Esta resolución tendrá recurso de revocatoria con apelación en subsidio ante el Consejo (sic) Municipal de la

Municipalidad de Palmares...” (folios 43 y 42 del expediente administrativo de Germán Moreno Molina). Este Tribunal estima que la resolución número 004-2008 del nueve de mayo del dos mil ocho, adolece de vicios de nulidad absoluta tanto de forma como de fondo, que resultan sustancialmente contrarios al ordenamiento jurídico, por las razones que de seguido se exponen: **4.a) Por violación a los principios de jerarquía de las normas y de seguridad jurídica.** El Departamento de Patentes y la Alcaldía Municipal de Palmares, **mediante una simple resolución administrativa, dictó un acto con alcance general y normativo,** que además, **tiene la virtud de modificar lo dispuesto en los artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241,** respecto a la determinación de las tarifas del impuesto de patentes para máquinas de pin ball y sus bases de cálculo, toda vez que estableció un monto único de ¢ 25.000,00 (veinticinco mil colones) a pagar por cada una de las patentes para máquinas de juego de pin ball que otorgue para ser explotadas en dicho Cantón, que se calcula a partir del porcentaje de aumento salarial, el incremento de la actividad a través del tiempo y el costo por juego. En ese sentido, el acto impugnado resulta contrario a lo dispuesto en los artículos 121 incisos 1 y 2 de la Ley General de la Administración Pública, 4 inciso a y 13 inciso c del Código Municipal, ya que mediante una simple resolución administrativa y **no por medio de un reglamento,** se dictó un acto con alcances generales y normativos en perjuicio del principio de seguridad jurídica y de los derechos y garantías fundamentales de los patentados de máquinas de pin ball del Cantón de Palmares. Con el agravante de que también se causa un menoscabo de manera evidente y manifiesta, a lo dispuesto en los artículos 11, 121 inciso 13) y 129 párrafo 5º in fine de la Constitución Política; 6 y 124 de la Ley General de la Administración Pública; 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, toda vez que la demandada modificó las tarifas y las bases de cálculo del impuesto previstas en la Ley número 8241, mediante una resolución dictada por el Departamento de Patentes y la Alcaldía Municipal de Palmares, ello a pesar de que las **leyes sólo quedan abrogadas o derogadas por otra norma posterior del mismo rango, no por una inferior;** **4.b) Por resultar contraria a los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.** Tal y como ya se analizó en el apartado 3 de este considerando, la Ley número 8241 -Tarifa De Impuestos De Patentes De Actividades Lucrativas De La Municipalidad De Palmares- no establece una delegación a favor de la Municipalidad de Palmares, respecto a la determinación de las tarifas por ese concepto y sus bases de cálculo, restricción que también se hace extensiva a los supuestos de determinación oficiosa del monto a pagar por el impuesto de patentes por actividades lucrativas . En consecuencia, **no existe para el caso concreto** de la determinación de las tarifas y de las bases de cálculo del impuesto de patentes de la Municipalidad de Palmares, **una habilitación legislativa sustentada en una aplicación relativa del principio de reserva de ley en materia tributaria, que le permita a la demandada** fijar dichos aspectos conforme a los límites impuestos por el texto de la ley. Por el contrario, en ninguno de los dos casos indicados con anterioridad la Municipalidad de Palmares podrá modificar

ni las tarifas de un 0.15% para el primer año y 0.20% para el segundo año, ni las bases o parámetros establecidos para el cálculo de los montos a pagar por ese concepto, previstos en los artículos 3, 4, 5 y 7 de la Ley 8241, motivo por el cual, el motivo y contenido de la resolución 004-2008, resulta sustancialmente contrario al principio de legalidad previsto en los artículos 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública . Por otra parte, el establecimiento de los impuestos y contribuciones nacionales, así como, la autorización de los impuestos municipales, es materia privativa de ley formal (artículo 121 inciso 13 de la C.Pol. y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), por lo que, mediante reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas, no podrán establecerse ni imponerse exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares (artículo 124 de la Ley General de la Administración Pública), a menos que el legislador haya autorizado –con fundamento en una aplicación relativa del principio de reserva de ley en materia tributaria-, la fijación de las tarifas del impuesto bajo los parámetros por ella establecidos para el ejercicio de esa potestad, lo cual, no sucede en este caso por las razones dadas con anterioridad. En ese sentido, la Municipalidad de Palmares estaba imposibilitada para establecer una tarifa única de ₡ 25.000,00 (veinticinco mil colones) a pagar por cada una de las patentes para máquinas de juego de pin ball que otorgue para ser explotadas en dicho Cantón, que se calcula a partir del porcentaje de aumento salarial, el incremento de la actividad a través del tiempo y el costo por juego –que se ajusta cada trimestre e forma automática por la Administración Tributaria Municipal-, ya que conforme a lo dispuesto en los artículos 3, 4, 5, 6, 7 y 9 de la Ley 8241, los ingresos brutos anuales que las personas físicas o jurídicas perciban durante el período fiscal anterior al año que se grava, **constituirán la base para el cálculo del impuesto de patente que le corresponde pagar a cada contribuyente**, aplicándose el cero punto quince por ciento (0,15%) para el primer año y el cero punto veinte por ciento (0.20%) a partir del segundo año, base de cálculo que es la misma para aquellos supuestos en que la Municipalidad debe determinar de oficio el monto a pagar, ante el incumplimiento del contribuyente de presentar la declaración jurada en los términos previstos en los artículos 5 y 6 de la Ley 8241. En consecuencia y por todo lo expuesto, la resolución 004-2008, también resulta contraria a los principios de reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica; **4.c) Por falta de motivación y trato discriminatorio.** A mayor abundamiento, este Tribunal considera que la resolución número 004-2008 de las ocho horas del nueve de mayo del dos mil diez, también resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública, no sólo porque no motiva las razones por las cuales fijó de oficio un monto único de ₡ 25.000,00 (veinticinco mil colones) por cada una de las patentes para máquinas de juego de pin ball que otorgue para ser explotadas en dicho Cantón –que se ajusta cada trimestre e forma automática por la Administración Tributaria Municipal-; sino también, porque tampoco indica las razones por las cuales fijó parámetros de cálculo diferentes a los previstos en los artículos 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13

de la Ley número 8241 y por ende, porqué escogió como bases de cálculo el porcentaje de aumento salarial, el incremento de la actividad a través del tiempo y el costo por juego (*folios 43 y 42 del expediente administrativo de G M M*). Tómesese en consideración que aún y cuando el motivo que originara la resolución impugnada –lo cual, se insiste no se indicó–, encontrara sustento en la necesidad de tasar de oficio el monto del impuesto a pagar, ante el incumplimiento de los contribuyentes en presentar las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta que determinen los ingresos brutos obtenidos en el último año; lo cierto es que el artículo 13 de la Ley 8241 establece el procedimiento a seguir, el cual, no faculta a la Municipalidad a dictar un acto con alcances generales y normativos, que fije un único monto pagar por ese concepto, toda vez que conforme a lo dispuesto en los artículos 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241, las bases de cálculo se harán de forma individual conforme a las declaraciones de ingresos brutos anuales que presente cada patentado, o que en su defecto, la Municipalidad de Palmares requiera a la Dirección General de Tributación . Derivado de lo anterior, también resulta discriminatorio que dicha tasación se realice únicamente para los patentados de máquinas de juegos de pin ball, toda vez que –tal y como ya hemos indicado–, no se fundamentan las razones por las cuales, se modificaron las tarifas y las bases de cálculo previstas en la ley 8241, con el agravante de que tampoco se justifica porque resulta razonable y proporcionado aplicar esa modificación únicamente a los patentados de máquinas de juegos de pin ball y no a los demás patentados de actividades lucrativas del Cantón de Palmares. En este punto, cabe resaltar, que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 79 del Código Municipal y 1º de la Ley 8241, **todas aquellas personas que se dediquen a cualquier actividad lucrativa requerirán de una patente municipal**, las cuales se regirán por una ley especial (artículo 83 del Código Municipal), que en el supuesto de la Municipalidad de Palmares, es la Ley número 8241, norma que sólo hace dos distinciones en cuanto a las bases de cálculo de la tarifa, a saber: los patentados que sean o no declarantes del impuesto sobre la renta, ello a efecto de establecer un medio alterno para demostrar los ingresos brutos anuales obtenidos a consecuencia de la actividad lucrativa que realizan (*artículo 5, 6 y 7 de la Ley 8241*). En razón de lo anterior, este Tribunal considera que dicha distinción no justificada en motivos de razonables y proporcionados, no sólo implica una violación a lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución Política, sino también, un menoscabo al principio de inderogabilidad singular del ordenamiento jurídico, para un caso concreto.

5) En cuanto a la disconformidad sustancial con el ordenamiento jurídico, del edicto publicado en el Diario Oficial La Gaceta número 108 del cinco de junio del dos mil ocho. Se ha tenido por acreditado que el edicto publicado por el Departamento de Patentes de la Municipalidad de Palmares, en el Diario Oficial La Gaceta número 108 del cinco de junio del dos mil ocho, indica que: “*Se hace saber que el Departamento de Patentes de la Municipalidad de Palmares (...) procederá, con base en resolución N°*

004- 2008, a tasar de oficio el impuesto que por concepto de patente, se debe pagar para la explotación de máquinas (sic) juegos, el cual se establece en la suma de 25.000,00 (veinticinco mil colones) por cada máquina, por trimestre. Lo anterior, se hará efectivo a partir del tercer trimestre, que inicia el 1º de julio del 2008. Se insta a cualquier persona que tenga motivos o derechos para oponerse, ante la Oficina de Patentes de la Municipalidad de Palmares, los recursos pertinentes dentro del término de quince días hábiles, contados a partir de la publicación de ese aviso...” (folio 72 del expediente judicial). Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 140 inciso 1) y 240 inciso 2) de la Ley General de la Administración Pública, los actos administrativos producirán efectos después de comunicado al administrado, excepto si conceden únicamente derechos, en cuyo caso los producirá desde que se adopte. En ese sentido, se comunicarán por publicación los actos generales y por notificación los concretos; tanto la notificación como la publicación contendrán el texto íntegro del acto con indicación de los recursos procedentes, del órgano que los resolverá, de aquél ante el cual deben interponerse y del plazo para interponerlos. A partir de lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que la publicación del edicto impugnado, resulta contrario a derecho por las siguientes razones: **5. a)** Mediante ese edicto, se comunicó un acto administrativo de alcance general y normativo, que resulta sustancialmente contrario a lo dispuesto en los artículos 11, 33, 121 inciso 13 y 129 párrafo 5º in fine de la Constitución Política; 6, 11, 13, 124 y 136 de la Ley General de la Administración Pública; 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241, ya que modifica por simple resolución administrativa lo dispuesto por la Ley número 8241, en cuanto a las tarifas y las bases de cálculo del impuesto sobre patentes para máquinas de juego de pin ball, tal y como ya se analizó en los apartados 3 y 4 de este considerando. **5.b)** La publicación realizada por la Municipalidad demandada, también es contraria a lo dispuesto en los artículos 140 inciso 1; 240 inciso 1), 245 y 246 de la Ley General de la Administración Pública, toda vez que dada la naturaleza de acto administrativo con alcance general y normativo, la resolución número 004-2008 de las ocho horas de nueve de mayo del dos mil ocho, debió haberse publicado de manera íntegra en el Diario Oficial La Gaceta, a fin de que surtiera efecto en contra de los administrados. No obstante lo anterior, el edicto publicado en el Diario Oficial La Gaceta número 108 del cinco de junio del dos mil ocho, sólo hace referencia a la resolución 004-2008, pero no contiene el texto íntegro de la misma (folio 72 del expediente judicial). Aunado a lo anterior, tampoco indica los recursos procedentes, el órgano que los resolverá, el órgano ante el cual deben interponerse y el plazo para tal efecto (folio 72 del expediente judicial). Este Tribunal estima que las omisiones indicadas, provocan una violación a los principios de seguridad jurídica, legalidad, y al derecho de defensa en perjuicio de los administrados, no sólo porque aparte de que no se indicaron los recursos que resultaba procedente interponer contra la resolución 004-2008, el plazo y las autoridades ante las cuales los presentarían o resolverían, lo cierto es, que la omisión en publicar de manera íntegra

la resolución 004-2008, imposibilitaba –en principio- el ejercicio adecuado del derecho a impugnar dicho acto administrativo de carácter general y normativo, con el agravante de que el contenido de esa resolución implicaba una modificación de lo dispuesto en los artículos 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241, en cuanto a las tarifas y las bases de cálculo del impuesto sobre patentes para máquinas de juego de pin ball. En razón de lo anterior, este Tribunal considera que la Municipalidad de Palmares no podía aplicar en perjuicio de los administrados, la resolución número 004-2008 de las ocho horas de nueve de mayo del dos mil ocho, no sólo porque adolece de vicios nulidad absoluta por resultar sustancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico (artículo 169 de la Ley General de la Administración Pública), sino también, porque no fue comunicada conforme a lo dispuesto por los numerales 140 inciso 1), 240 inciso 1), 245 y 246 de la Ley General de la Administración Pública;

6) Sobre la pretensión anulatoria de los oficios SCM-373-2008, SCM-414-2008, SCM-483-2008, SCM-565-2008, SCM-462-2008 y SCM-409-2008 de la Secretaría del Concejo Municipal de Palmares. En primera instancia, cabe indicar que de las pruebas admitidas en la audiencia preliminar celebrada el seis de setiembre del dos mil diez (*ver folios 309 y 310 del expediente judicial y respaldo audiovisual de esa diligencia*), no se acreditó que la Secretaría del Concejo Municipal de Palmares haya emitido los oficios número SCM-483-2008 dirigido a G Ch V; SCM-462-2008 y SCM-565-2008 dirigido a G M M, a fin de comunicarles el rechazo de los recursos interpuestos en su oportunidad contra la resolución número 004-2008 dictada por el Departamento de Patentes y la Alcaldía Municipal de Palmares (*dichos documentos no constan en los expedientes administrativos de G Ch V y G M M*). En razón de lo anterior, este Tribunal omite pronunciamiento sobre la legalidad o no de los oficio indicados, toda vez que no se acreditó ni su existencia, ni su contenido, por lo que, se encuentra imposibilitado para realizar el análisis correspondiente. Por el contrario, este Tribunal si ha tenido por acreditado que mediante oficio número SCM-373-2008 del veintisiete de agosto del dos mil ocho, la Secretaría del Concejo comunicó al actor G Ch V, que mediante acuerdo adoptado por el Concejo Municipal de Palmares en sesión ordinaria número 121, artículo 3, celebrada el veinticinco de agosto del dos mil ocho, se resolvió “...*Con fundamento en el oficio AL-047-008 del Departamento de Legal se acuerda por unanimidad rechazar ad portas los recursos presentados por el señor G C V, en contra de la resolución número 004-2008 de fecha nueve de mayo del dos mil ocho, emitida por el Departamento de Patentes de este Municipio, por improcedentes ya que se ha violentado la normativa anteriormente dicha...*” (*ver folios 112 a 110 del expediente administrativo de G Ch V*). Asimismo que por oficio número SCM-414-2008 del diecisiete de setiembre del dos mil ocho, la Secretaría del Concejo comunicó al actor G Ch V, que mediante acuerdo adoptado por el Concejo Municipal de Palmares, en sesión ordinaria número 124, artículo 3, celebrada el dieciséis de setiembre del dos mil ocho, se resolvió: “...*Con fundamento en el oficio 053-2008 del Departamento de Legal*

se acuerda por unanimidad declarar sin lugar los recursos de revocatoria con apelación en subsidio presentados por el señor G Ch V por considerar que los mismos en su oportunidad ya fueron debidamente resueltos. Se da por agotada la vía administrativa...” (folios 119 a 117 del expediente administrativo de G Ch V). Por último, que por oficio número SCM-409-2008 del diecinueve de setiembre del dos mil ocho, la Secretaría del Concejo comunicó al actor G M M, que mediante acuerdo adoptado por el Concejo Municipal de Palmares en sesión ordinaria número 124, artículo 3, celebrada el veintiséis de setiembre del dos mil ocho, se rechazó en todos sus extremos el recurso de apelación presentado contra la resolución número 004-2008, emitida por el Departamento de Patentes de esa Municipalidad (folio 63 y 62 del expediente administrativo de G M M). Ahora bien, dado que mediante los oficios anteriormente indicados, la Secretaría del Concejo Municipal de Palmares, se limita a comunicar a los demandantes el contenido de los acuerdos adoptados por ese órgano colegiado en sesión ordinaria número 121, artículo 3, celebrada el veinticinco de agosto del dos mil ocho y en sesión ordinaria número 124, artículo 3, celebrada el veintiséis de setiembre del dos mil ocho, mediante los cuales, dispuso rechazar los recursos de revocatoria con apelación en subsidio interpuestos contra la resolución número 004-2008 de las ocho horas del nueve de mayo del dos mil ocho, y por ende confirmar dicho acto, a pesar de que era evidente y manifiesto que dicho acto administrativo adolece de infracciones sustanciales al ordenamiento jurídico, relativas al procedimiento, a la forma y a los principios de seguridad jurídica, legalidad, reserva de ley en materia tributaria, igualdad y no discriminación, razonabilidad y proporcionalidad, e inderogabilidad singular del ordenamiento jurídico, en perjuicio de los patentados de máquinas de juego de pin ball del Cantón de Palmares –tal y como se ha analizado en los apartados 3, 4 y 5 de este considerado-, este Tribunal no sólo declara la nulidad absoluta de los oficios SCM-373-2008 del veintisiete de agosto del dos mil ocho, SCM-414-2008 del diecisiete de setiembre del dos mil ocho y SCM-409-2008 del diecinueve de setiembre del dos mil ocho, sino también y conforme a las facultades que le otorga el artículo 182 inciso 1) de la Ley General de la Administración Pública, declara la nulidad absoluta de los acuerdos adoptados por el Concejo Municipal de Palmares, en sesión ordinaria número 121, artículo 3, celebrada el veinticinco de agosto del dos mil ocho y en sesión ordinaria número 124, artículo 3, celebrada el veintiséis de setiembre del dos mil ocho, por resultar sustancialmente disconformes con el ordenamiento jurídico, específicamente con lo dispuesto en los artículos 11, 33, 39, 121 inciso 13 y 129 párrafo 5º in fine de la Constitución Política; 6, 11, 13, 124 y 136 de la Ley General de la Administración Pública; 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241, y a los principios de seguridad jurídica, inderogabilidad singular del ordenamiento jurídico, legalidad, reserva de ley en materia tributaria, razonabilidad y proporcionalidad.

7) Por todo lo expuesto, este Tribunal declara la nulidad absoluta por resultar sustancialmente disconformes con el ordenamiento jurídico, específicamente con lo dispuesto en los artículos 11, 33, 39, 121 inciso 13 y 129 párrafo 5º in fine de la Constitución Política; 6, 11, 13, 124 y 136 de la Ley General de la Administración Pública; 2 y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 13 de la Ley número 8241, y a los principios de seguridad jurídica, inderogabilidad singular del ordenamiento jurídico, legalidad, reserva de ley en materia tributaria, razonabilidad y proporcionalidad, de los siguientes actos: **a)** La resolución 004-2008 de las ocho horas del nueve de mayo del dos mil ocho dictada por el Departamento de Patentes y la Alcaldía de la Municipalidad de Palmares; **b)** El edicto publicado en el Diario Oficial La Gaceta número 108 del cinco de junio del dos mil ocho; **c)** Los oficios número SCM-373-2008 del veintisiete de agosto del dos mil ocho, SCM-414-2008 del diecisiete de setiembre del dos mil ocho y SCM-409-2008 del diecinueve de setiembre del dos mil ocho; **d)** Conforme a lo dispuesto en el artículo 182 inciso 1) de la Ley General de la Administración Pública, también se declara la nulidad absoluta de los acuerdos adoptados por el Concejo Municipal de Palmares, en sesión ordinaria número 121, artículo 3, celebrada el veinticinco de agosto del dos mil ocho y en sesión ordinaria número 124, artículo 3, celebrada el veintiséis de setiembre del dos mil ocho. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 39.2, 130 inciso 3) y 131 inciso 1) del Código Procesal Contencioso Administrativo, la declaratoria de nulidad de la resolución número 004-2008 de las ocho horas del nueve de mayo del dos mil ocho, es tanto con efecto **erga omnes**, dado el carácter de acto administrativo con alcance general y normativo de la resolución 004-2008; como con efecto **declarativo y retroactivo**, a partir de la fecha publicación (cinco de junio del dos mil ocho), pues las demandas se presentaron dentro del año contado a partir de la fecha de su publicación (cinco de junio del dos mil ocho). Lo anterior, salvo los derechos adquiridos de buena fe y las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de la resolución 004-2008. Una vez firme esta sentencia, deberá ser publicada íntegramente en el Diario Oficial La Gaceta, con cargo a la Municipalidad de Palmares.”

7. Consideraciones Acerca de la Municipalidad como Parte de la Administración Tributaria

[Sala Segunda]^x
Voto de mayoría

“III. Conforme con lo dispuesto en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, la Municipalidad demandada como parte del Sector Público, sólo puede realizar aquello que le esté permitido por el ordenamiento jurídico (principio de legalidad). En ese orden de ideas, se ha reiterado el criterio de que si no hay norma jurídica que expresamente autorice, a la administración le está

vedado realizar todo lo que no esté regulado o autorizado. De ahí que, sólo puedan considerarse legítimas y efectivamente exigibles, como obligaciones a su cargo, las contempladas como tales en el ordenamiento (sobre el punto se pueden consultar las sentencias números 759 de las 10:10 horas del 10 de setiembre, 595 de las 9:00 horas del 21 de julio, ambas de 2004; 648 de las 10:20 horas del 31 de octubre de 2001 y 1016 de las 9:55 horas del 3 de noviembre de 2006).

IV. En el ordenamiento jurídico se encuentran vigentes diferentes normas que han concedido a diversos servidores públicos el derecho al plus salarial por prohibición. El reglamento para el reconocimiento de la prohibición de la Municipalidad de Pérez Zeledón, en su artículo 1 dispone: *“Establecer el presente reglamento que regirá el pago de la compensación económica instituida en la ley N° 5867 del 15 de diciembre de 1975 y sus reformas para el personal de la Municipalidad de Pérez Zeledón que esté afectado por la prohibición en razón de la profesión que ostente, o del cargo y de la labor que desempeñe como Administrador Tributario en los puestos de: Jefe de Área, Jefe de Departamento o de Unidad, según la normativa específica que así lo disponga”* (folio 69). Aún prescindiendo de lo dispuesto en esa norma y resolviendo el asunto, como se plantea en el recurso, sólo con lo dispuesto en la Ley de compensación por pago de prohibición, que es la número 5867 del 15 de diciembre de 1977 (la cual ha sido reformada en varias oportunidades) en relación con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, normativa a la que se ha aludido durante el proceso, la demanda no resulta procedente. La referida Ley número 5867, en su artículo 1 establece: ***“Para el personal de la Administración Tributaria que, en razón de sus cargos, se encuentre sujeto a la prohibición contenida en el artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, excepto para los miembros del Tribunal Fiscal Administrativo, se establece la siguiente compensación económica sobre el salario base de la escala de sueldos de la Ley de Salarios de la Administración Pública:***

a) Un sesenta y cinco por ciento (65%) para los profesionales en el nivel de licenciatura u otro grado académico superior. b) Un cuarenta y cinco por ciento (45%) para los egresados de programas de licenciatura o maestría. c) Un treinta por ciento (30%) para quienes sean bachilleres universitarios o hayan aprobado el cuarto año de la respectiva carrera universitaria. d) Un veinticinco por ciento (25%) para quienes hayan aprobado el tercer año universitario o cuenten con una preparación equivalente. En todos los casos, dentro de la disciplina antes citada. Tendrán derecho a los beneficios otorgados por este artículo, según los porcentajes establecidos, sujetos a las mismas obligaciones y prohibiciones de esta ley; los siguientes funcionarios: 1) Quienes desempeñen los puestos de jefatura en la organización financiera básica del Estado, según el artículo 2 de la Ley de la Administración Financiera de la República, No. 1279, de 2 de mayo de 1951 y sus reformas. 2) Quienes ocupen puestos de "técnicos" y "técnicos profesionales" en la Oficina de Presupuesto Nacional, la Tesorería Nacional, la Oficina Técnica Mecanizada del Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Industrias del

Ministerio de Industria, Energía y Minas y la Dirección General Forestal del Ministerio de Agricultura; asimismo, los servidores de la Dirección General de Servicio Civil que ocupen puestos de la serie técnico y profesional, los funcionarios de la Dirección General de Informática del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, los del Centro de Cómputo del Ministerio de Seguridad Pública y los funcionarios de la Dirección General de Tributación que gocen de este beneficio. 3) El Jefe de la Oficina de Control de Presupuesto del Ministerio de Hacienda. 4) Los administradores de aduanas, conforme a los procedimientos de la norma general No. 31 de la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario del Gobierno de la República para el año 1982, No. 6700, de 23 de diciembre de 1981. Para aplicar este artículo, los funcionarios "técnicos" citados en el numeral 2) anterior tendrán derecho al beneficio por prohibición, siempre y cuando reúnan los requisitos del puesto o cuenten con una combinación equivalente, a juicio de la Dirección General de Servicio Civil. Sin embargo, salvo los requisitos mayores, la compensación para los funcionarios que ocupen puestos de la serie "técnico y profesional", se hará de acuerdo con el requisito primario del puesto que desempeñen. Los beneficios y las prohibiciones indicados en este artículo y sus reformas, incluyen al personal técnico de la auditoría interna del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)." (énfasis suplido). El artículo 3 siguiente faculta al Poder Ejecutivo a "... reglamentar las disposiciones del artículo 113 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a fin de que se determine en forma taxativa, en razón de la labor que efectúan, los funcionarios que están cubiertos por la prohibición de dicha norma legal.". Por su parte, el artículo 118 del referido Código, establece: "**Los Directores Generales, los Subdirectores, los Jefes o Subjefes de Departamento y de Sección, de las dependencias de la Administración Tributaria, así como los miembros propietarios del Tribunal Fiscal Administrativo y los suplentes en funciones, no pueden ejercer otros puestos públicos con o sin relación de dependencia, excepción hecha de la docencia o de funciones desempeñadas con autorización de su respectivo superior jerárquico, cuyos cargos estén sólo remunerados con dietas./ En general queda prohibido al personal de los entes precedentemente citados, con la única excepción de la docencia, desempeñar en la empresa privada actividades relativas a materias tributarias. Asimismo está prohibido a dicho personal hacer reclamos a favor de los contribuyentes o asesorarlos en sus alegatos o presentaciones en cualesquiera de las instancias, salvo que se trate de sus intereses personales, los de su cónyuge, ascendientes, descendientes, hermanos, suegros, yernos y cuñados./ En los casos de excepción a que se refiere este artículo, para acogerse a ellos, debe comunicarse al superior de la dependencia su decisión de hacer uso de las excepciones previstas en este Código"** (énfasis suplido). Además, el numeral 99 de dicho Código dispone: "**Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código"** (lo evidenciado es nuestro). A la Sala no le cabe la menor duda de que las corporaciones municipales

integran –como se sostiene en el recurso- la llamada administración tributaria (artículos 121 inciso 13) y 170 de la Constitución Política y numeral 4 del Código Municipal); pero, a la luz de la normativa aplicable al caso (Código de Normas y Procedimientos Tributarios y Ley número 5867), es claro también que no todas las personas que ocupan puestos en las administraciones tributarias tienen derecho al pago por prohibición. Lo anterior, dicho sea de paso, no es ajeno al contenido de los dictámenes de la Procuraduría General de la República citados por la parte recurrente. En ese sentido, en la sentencia de esta Sala número 1016-06 de las 9:55 horas del 3 de noviembre de 2006, se indicó: *“Esas normas hacían y hacen referencia al “personal de la Administración Tributaria”, la que el artículo 105 del citado Código vigente cuando la ley 5867 entró a regir (actual 99), definía y define como el “...órgano administrativo que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos, ya se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.” (la negrita y el subrayado es del redactor), definiendo al “sujeto activo” como el ente acreedor del tributo. El eventual derecho de los funcionarios municipales a percibir el plus por prohibición, aunque no en su generalidad, deriva precisamente del hecho de que las municipalidades se enmarcan dentro del concepto de administración tributaria, pues se conciben como un “sujeto activo” en los términos de la norma transcrita, dado que está claro que dichas entidades son acreedoras de tributos. Si bien a partir de la vigencia del actual Código Municipal (ley número 7794, de 30 de abril de 1998, vigente a partir del 18 de mayo siguiente), se concibió a las municipalidades como parte integrante de la administración tributaria, según lo indicado expresamente en los incisos d) y e) del artículo 4, que en el orden citado establecen, entre otras atribuciones de las municipalidades, las de “d) Aprobar las tasas, los precios y las contribuciones municipales, y proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales; y e) Percibir y administrar, **en su carácter de administración tributaria**, los tributos y demás ingresos municipales” (la negrita es del redactor), la condición de sujeto activo acreedor de tributos, la tienen las municipalidades por disposición constitucional (artículos 170 y 121 inciso 13) y así estaba concebida desde el Código Municipal ley N° 4574, vigente a partir del 1° de enero de 1971, ya que en el artículo 4 de dicha normativa se establecía la competencia de las municipalidades para administrar los servicios e intereses locales, y se incluían dentro de sus potestades las de acordar los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus cometidos y disponer sobre su distribución y empleo (artículo 7, inciso b)). Asimismo, en el artículo 21 se establecía, como competencia del Concejo Municipal, entre otras, la de acordar los presupuestos, fijar las contribuciones y tasas y proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales a la Asamblea Legislativa. Sobre el tema, resulta de interés lo señalado por la Sala Constitucional en la sentencia número 1631, de las 15:15 horas del 21 de agosto de 1991 ... En corporaciones como la accionada, en su condición de administración tributaria, la compensación salarial por la prohibición de ejercer privadamente la profesión no puede serle concedida a todos los servidores municipales,*

sino solo a los que desempeñan labores estrictamente relacionadas con la materia tributaria y en el caso concreto, el actor no demostró que en su puesto de Coordinador de Planificación Urbana y Control Constructivo, realizara tareas o funciones administrativas de esa naturaleza, o sea, relacionadas con la percepción, fiscalización y administración de los tributos y demás ingresos municipales -impuestos, tasas y contribuciones especiales municipales-, amén de que en su condición de ingeniero civil, no podría desempeñar en la empresa privada actividades relativas a dicha materia tributaria, de ahí que no se le reconociera el plus salarial reclamado al no estar cubierto por dicha prohibición. No existe norma que autorice el pago de prohibición por incompatibilidad a quienes como el actor, no desempeñan labores relacionadas con la materia tributaria y no se ve por qué deba hacerse; toda vez que, como se dijo, su puesto no está incluido dentro de aquellos a los que se les aplica la prohibición porque desempeñan dichas labores...” (en igual sentido se pueden consultar los votos números 17 de las 10:00 horas del 25 de enero de 2006 y 112 de las 9:35 horas del 4 de febrero de 2009). En el caso concreto, la sentencia impugnada denegó el plus salarial por prohibición por las siguientes razones: 1. Las funciones del puesto ocupado por la demandante (Técnico Municipal 1 B) son auxiliares o de asistencia y no propias de jefatura. 2. Las funciones que efectivamente ella realizó en el Subproceso de Catastro y Valoración de la municipalidad, no involucraron el ejercicio de ninguna jefatura, dedicándose a la recepción y trámite de documentos, “ya que quien firmaba los documentos y emitía actos finales era el superior de la actora”. El tema de que la demandante se dedicaba a la recepción y trámite de documentos (tareas propias de una secretaria) no ha sido específicamente objetado ante la Sala y de las probanzas constantes en el expediente no se desprende que ella desempeñara labores estrictamente relacionadas con la materia tributaria, es decir, que realizara tareas o funciones administrativas de esa naturaleza, o sea, relacionadas con la percepción, fiscalización y administración de los tributos y demás ingresos municipales. Por esa razón, no se aprecia error en el fallo impugnado al proceder a denegar la demanda.”

8. Consideraciones sobre el Impuesto a los Licores

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]^{xi}

Voto de mayoría:

“VI. SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO A LOS LICORES: El objeto principal de este litigio, exige que se precise si el hecho generador del tributo se da con la fabricación (precio ex fábrica) o con la transferencia de la mercancía (precio al detalle) y si los aportes al CNP deben o no incluirse en la base de cálculo del impuesto. Para obtener las precisiones técnicas arriba indicadas, se requiere de previo, establecer la naturaleza jurídica del impuesto a los licores a favor del IFAM. Así, es

fundamental la clasificación de los impuestos de consumo, vertida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que en lo que interesa dispuso:

*“III. Dentro de la categoría de los impuestos al consumo, es posible distinguir dos formas diferentes de imposición: **1) los impuestos generales de consumo**, los cuales gravan la industrialización y comercialización de casi todos los productos, excepción hecha de las exenciones previstas por el propio régimen legal, y **2) impuestos selectivos de consumo**, los cuales gravan ciertos consumos específicos y que por el principio de legalidad tributaria, deben ser enumerados de manera taxativa por la ley. La finalidad de éstos últimos es gravar ciertos consumos específicos en el interior de un país determinado. El concepto tributario de consumo difiere de su acepción jurídico tradicional (lo que con el uso se extingue, se destruye, y no puede ser usado más que una vez), por lo que conviene precisarlo: se refiere al acto de liberación del producto para su consumo en el mercado interno, independientemente de si el consumo se hubiere o no verificado y de quien sea el consumidor real. El concepto tributario de consumo tiene un alto grado de abstracción, pues lo admite antes de la desaparición o extinción material del objeto gravado, ya que si se quisiera gravar el consumo concreto de cada uno de los objetos sobre los que recae el tributo, sería imposible la fiscalización de éste, por lo que lo que se toma en cuenta es el momento de la primera transmisión del bien gravado (el artículo 4 de la Ley 4961 de 10 de marzo de 1972 y sus reformas indica que el Impuesto Selectivo de Consumo recae sobre el valor de las transferencias de mercaderías). El impuesto Selectivo de Consumo, tiene la particularidad de incidir sobre la estructura final de los costos y precios de los productos gravados, transformándose en un componente del precio que los consumidores y usuarios finales pagan por ellos. Con ello tiende a reducir la demanda de ciertos artículos cuyo consumo o uso se considera no deseable, no esencial y prescindible por las características propias, o bien, por su elevado costo. Dentro de las particularidades de este impuesto se puede señalar que éste grava la primera etapa de incorporación del bien al proceso de comercialización, es decir, el momento en que se libera para ser consumido en el mercado interno, a nivel industrial para los productos nacionales, o al ingreso al país para los importados”. (Sentencia No. 71-F-91 de las 14:40 horas del 29 de mayo de 1991). La Sección Segunda de este Tribunal, en la sentencia número 17-2009 de las quince horas diez minutos del treinta de enero de 2009, al resolver un asunto similar al que aquí se atiende, pero referido al impuesto a los cigarrillos y cerveza (en paridad de condiciones con el impuesto de licores), hace referencia a importantes sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que permiten concluir que los indicados tributos se clasifican como impuestos al consumo específico, cuya base imponible es el precio de fábrica, en este sentido se dijo: “Específicamente en lo que aquí interesa, también la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ya ha definido que en los impuestos al consumo específicos, el consumidor final no es el sujeto pasivo, porque no grava el consumo en sí, sino la traslación o transferencia de un sujeto a otro. (...)*

también debe tomarse en cuenta la naturaleza jurídica del tributo y que la intención del legislador fue la de crear un impuesto específico de consumo, categoría que como se dijo anteriormente, se caracteriza porque se exige en una sola fase, cuando salen al mercado. En el caso de la fabricación nacional, la obligación tributaria surge con la salida del producto de la fábrica, y en el supuesto del producto importado, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. Así, al tratarse de un tributo de consumo específico, la base de cálculo imponible es el precio del fabricante o importador, y en consecuencia, debe excluirse la utilidad del distribuidor (en este sentido, pueden consultarse la sentencia No. 262 de las 10:20 horas del 13 de abril del 2007; 657-F-2007 de las 15:15 horas del 19 de septiembre del 2007, y 121-F.SI-2008 de las 16:20 horas del 14 de febrero de 2008 todas de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia)". Concretamente, en el caso del impuesto a los licores, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia 580-F-2007 de las trece horas treinta minutos del catorce de agosto de dos mil siete, definió la base imponible del impuesto como sigue:

"...VI. Sobre el caso concreto. Base imponible. Aclarado lo anterior, se ingresa al examen de los cargos formulados. Los reparos primero, segundo y tercero, gravitan en torno a la posibilidad de extraer de la base imponible del impuesto a los licores, las partidas que alega el recurrente, lo que se deriva, indica, de que la base de cálculo del gravamen está conformada por el precio ex fábrica. De ahí que al versar sobre un mismo eje temático, serán analizados en forma conjunta. Se acusa violación de los numerales 36 y 37 de la Ley de Licores, que establecen un impuesto sobre los licores nacionales y extranjeros, en tanto, sostiene el recurrente, no se ha permitido la exclusión de los descuentos que con frecuencia y como práctica comercial, se ofrecen a los compradores, así como del denominado Impuesto de Grecia y los superávit. Para tales efectos, es de rigor traer a colación el texto de las normas invocadas por el casacionista, a fin de precisar los alcances de los diversos elementos del tributo que interesa, con especial énfasis en el correspondiente al hecho generador. En este sentido, la creación directa del gravamen se determina en el numeral 36 de la Ley de Licores, número 10 del 7 de octubre de 1936, normativa que a la vez, estatuye con suma claridad, quiénes serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Dispone el precepto de referencia: Créase un impuesto sobre el expendio de licores, tanto nacionales como extranjeros y sobre la cerveza extranjera, el cual será pagado por los patentados de licores a que se refiere esta ley, no permitiéndose en forma alguna su traslación al público consumidor. Por su parte, el ordinal 37 ibidem establece los demás componentes al indicar: El impuesto sobre los licores nacionales será del 10% sobre el precio de venta del productor, excluido el correspondiente impuesto de ventas. Asimismo, los licores y cervezas extranjeras pagarán por concepto de impuesto el 10% sobre el costo total de importación. Los ingresos que perciban las municipalidades, según lo dispuesto en este artículo (párrafo segundo y tercero), serán destinados

exclusivamente al plan de lotificación, a que se refiere el inciso 4) del artículo 4º del Código Municipal. Como puede observarse, las normas indicadas, a tono con el principio de legalidad tributaria, establecen todos los elementos del tributo. Interesa exclusivamente lo concerniente a la base imponible, al ser este el aspecto debatido, y sobre el que se centra la polémica en cuanto a la legalidad de la determinación realizada por la Administración Tributaria. Acorde a la última norma transcrita, la base imponible en el caso de los licores nacionales, se encuentra constituida por el precio de venta del productor, fuente cuantitativa de la cual debe excluirse, por mandato expreso de ley, el correspondiente impuesto de ventas. Dicha referencia permite sin mayor confusión, determinar que la base de cálculo establecida por el legislador fue el precio autorizado al productor. Empero, este precio, según la Ley número 6796 de 17 de agosto de 1982 que interpreta auténticamente el artículo 37 de la Ley de Licores, "... se entenderá comprensivo de cualesquiera impuestos, presentes o futuros, así como cualquier gasto administrativo que forme parte del precio final de venta autorizado al productor". En este mismo sentido, de esta Sala, consúltese resolución no. 12 de las 16 horas 3 minutos del 5 de enero del 2000. (...)" (el subrayado no es del original). De lo anterior se desprende que el impuesto a los licores, creado en los artículos 36 y 37 de la Ley Nº 10, y precisado en la interpretación auténtica de este último artículo, dada en la Ley Nº 6796 del diecisiete de agosto de mil novecientos ochenta y dos, tiene la naturaleza jurídica de ser un impuesto específico de consumo o impuesto especial de fabricación, lo que implica que únicamente es procedente gravar el bien una vez salido de la fábrica, y no en su fase de comercialización, que es posterior. Así las cosas, la base imponible del impuesto incluye todos los factores o rubros que formen parte del proceso de fabricación del bien gravado, excluyendo los factores o rubros que formen parte del proceso de comercialización o venta al detalle de ese mismo bien. En el siguiente considerando, se revisará el aporte de la Fábrica Nacional de Licores al Consejo Nacional de Producción, y su relación con la base imponible del impuesto a los licores.

VII. SOBRE EL APOORTE AL CNP: El artículo 53 de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de Producción, Ley No. 2035, señala: *"Los ingresos por concepto de impuestos de los productos a régimen de monopolio estatal, o sean los señalados en dicho artículo 443 del Código Fiscal, serán recaudados por el Banco Central de Costa Rica, el cual separará para el Gobierno de la República, el monto correspondiente a los impuestos de consumo que de las ventas efectuadas resultaren, calculándose éstos sobre las bases específicamente establecidas en el siguiente artículo. El remanente de los ingresos los girará el Banco Central de Costa Rica directamente a cada uno de los beneficios que corresponda. El producto de las ventas será retenido en la Fábrica Nacional de Licores, quien girará semanalmente al Consejo Nacional de Producción el monto que le corresponda, y de estos ingresos el Consejo destinará una suma no menor del 50% para los gastos totales de administración, operación y mantenimiento de la Fábrica para los*

gastos de venta de sus productos, y además, una suma suficiente para mejoras y reposición de sus instalaciones, o para crear un fondo destinado al traslado de la Fábrica” (el subrayado no corresponde al original). El numeral antes citado, establece con claridad la existencia del aporte al CNP, que éste se efectúa con el producto de las ventas y que debe ser retenido en la Fábrica Nacional de Licores. Además, el numeral 53 supra transcrito, determina que el citado aporte al CNP se ubica en la parte final del proceso de comercialización, es decir concluida la producción y una vez pagados los impuestos respectivos, de ahí que el aporte al CNP no forma parte de la base imponible del impuesto sobre los licores. El fundamento de lo anterior, se sostiene al distinguir que el impuesto sobre los licores, es un impuesto de consumo, que se calcula sobre el precio ex-fabrica, tal como lo ha indicado la Sala Primera en reiterada jurisprudencia. En el precio ex-fabrica o precio de venta al productor, solo formarán parte de la base imponible del impuesto, aquellos factores o rubros que se originen en la fase de producción. En la misma línea de ideas, el artículo 37 de la Ley de Licores, limita tal impuesto, al precio de venta al productor, no al precio final del producto, por lo que resulta improcedente gravar con ese tributo los aportes al CNP, por acaecer en una etapa posterior a la producción. Respecto al mismo tema, la Sección X de este Tribunal ha pronunciado criterio en el voto Nº 27-2009 de las 11:59 horas del 19 de febrero de 2009, que en lo que interesa dispone:

"V. De conformidad con los agravios esgrimidos por las aquí partes, en atención a los hechos tenidos por probados es menester confirmar la sentencia de interés toda vez que de conformidad con el artículo 53 de la Ley Orgánica del CNP, lo que resulte de la totalidad de las ventas de la FANAL, debe ser transferido al CNP y que éste ente debe devolver a su órgano desconcentrado-empresa pública (la FANAL), los montos que sean necesarios para su operación. Por esa razón, lo que tantas veces ha sido denominado por las partes aporte al CNP, no es sino una transferencia de ingresos por ventas que realice la FANAL al ente al cual pertenece, ingresos por ventas que deben ser conceptualizados como las utilidades que resulten de la diferencia entre los costos de producción de los licores y su precio de venta y ya practicadas las deducciones que por impuestos correspondan.- / También cabe indicar, que se encuentra que efectivamente la base imponible del impuesto de marras, es el precio de venta del productor, con cualquier factor que lo integre, incluido cualquier gasto administrativo (art. 37 de la Ley de Licores y su interpretación auténtica por el art. 1º de la Ley 6796). Conforme con lo anterior, para resolver el diferendo, corresponde indicar que el art. 59 (sic) de la Ley Orgánica del CNP, es muy claro al indicar que el Aporte al CNP, se hará una vez calculados los ingresos por concepto de ventas, esto es, rebajados los impuestos correspondientes y no como un costo de producción, que a su vez pueda ser gravado.- / En ese sentido, se encuentra que el impuesto sobre el precio de venta del productor de licores nacionales, tiene como base imponible, única y exclusivamente los costos de producción de esos bienes y no la transferencia que debe realizar la FANAL al CNP, del

producto de esas ventas, por cuanto como ya se dijo antes, esa transferencia debe realizarse después del pago de los impuestos que correspondan. / Con base en lo argumentado se considera que el acto del Tribunal Fiscal Administrativo impugnado está ajustado a derecho, lo que lleva a la desestimación de la presente demanda. / Así las cosas, no lleva razón el personero del IFAM, por lo siguiente: / Lo regulado por el artículo 53 de la Ley Orgánica del CNP es una típica transferencia de recursos, establecida por el legislador, y en modo alguno un tributo, por lo que se rechaza el agravio sobre un supuesto contrasentido; ya que si es una transferencia, como en efecto lo es, y no un tributo, entonces aquel no tiene incidencia tributaria. Además, los "gastos administrativos que forman parte del precio final de venta autorizado al productor" no son sinónimos del rubro denominado "Gastos" o "aportes del Consejo". Este último rubro no forma parte del precio final de venta puesto que se obtiene de las ventas, precisamente con el producto de las ventas, de cuyos ingresos es que se destina entonces el citado aporte. Y en este sentido se debe confirmar la sentencia del A quo en cuanto señaló la existencia de dos etapas distintas. En razón de lo anterior, resultan inútiles por inconducentes los restantes agravios". Estima esta Sección que el precedente antes transcrito, resulta de aplicación al caso concreto, como complemento de las precisiones supra realizadas en torno al asunto aquí analizado."

9. Pago de Prohibición a Funcionarios Municipales que Ejercen Cargos de Administración Tributaria

[Tribunal de Trabajo, Sección III]^{xii}

Voto de mayoría

“IV. Visto lo anterior y revisado el asunto con detalle, considera este Tribunal que el recurrente no lleva razón en sus observaciones. Tal y como ha quedado expuesto en la sentencia recurrida, el plus de prohibición constituye una compensación económica por la imposibilidad legal que tienen ciertos funcionarios públicos de ejercer de forma liberal la profesión fuera del puesto desempeñado, y en ese tanto, al estar regulado por ley, las partes - patrono o trabajador- no pueden disponer del mismo. Así, dentro de este orden de ideas, es importante mencionar que en aplicación del principio de legalidad dispuesto por el artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, para determinar a quien corresponde o no el pago de la prohibición, la Administración se encuentra sujeta a lo expresamente regulado o autorizado (sobre el tema pueden consultarse los votos de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia nº387-2004, 17 y 1016 ambos del año 2006). Así, en el caso concreto de la Municipalidad de San José, y al tenor de lo dispuesto por el artículo 4 inciso a) del Código Municipal relacionado con el numeral 140 inciso 18 de la Constitución Política, que le otorgan la facultad a dicho ente para emitir su reglamentación interna, se emite el " *Reglamento para la aplicación de la prohibición a*

los trabajadores que laboran en la Administración Tributaria", publicado en el diario oficial La Gaceta nº49 del 9 de marzo del año 2001, en cuyo artículo 3) se establece que el régimen de prohibición es de acatamiento obligatorio e irrenunciable para el personal profesional y técnico que cumpla con lo dispuesto en el literal b) del artículo 1 de este reglamento (inciso que define como Administración Tributaria a los órganos municipales encargados de la percepción y fiscalización de los Tributos Municipales) y la ley 5867 del 15 de diciembre de 1975 (que crea el plus de prohibición y fija los porcentajes de retribución económica por ese concepto). En relación con dicho mandato legal, se analiza la situación del actor. Así, tal y como consta demostrado en autos, el actor labora en el Departamento de Desarrollo Catastral, que es uno de los órganos municipales que realiza actividad de Administración Tributaria, según señalan los testigos Fabio Domingo Cubillo Blanco, Sub Director del Departamento de Recursos Humanos, Osman Mariano Rodríguez Solís, Jefe de Sección de Resolución de Estudios, y Levi Alberto Chaves Chaves, Director de Recursos Humanos (testimonial visible a folios 80 a 87), no obstante, conforme al puesto que ocupa el actor y las funciones asignadas y que constan demostradas en autos a folios 20 a 26; a saber, dentro del área de invasiones a terrenos municipales, no ejerce propiamente actividad de administración tributaria. Es decir, con su labor fiscalizadora de los terrenos de la Municipalidad, el actor no toma decisiones para afectar un tributo o en otras palabras, no percibe, fiscaliza o administra tributos municipales – impuestos, tasas y contribuciones especiales municipales-, aún y cuando labora en un Departamento catalogado como de Administración Tributaria. Ahora bien, si además de estas funciones, el actor colabora en otros Departamentos del Area de Catastro, como por ejemplo, en los procesos de declaración de bienes inmuebles, en virtud de la afluencia masiva de contribuyentes con la apertura de cada proceso, pero no es ésta una de las funciones atinentes al cargo y tratándose más bien de colaboraciones temporales del actor, tal y como lo señala los testigos Walter Cortes Hernández, Jefe del Departamento de Desarrollo Catastral, y Osman Mariano Rodríguez Solís, Jefe de Sección de Resolución de Estudios, en sus declaraciones (testimonial visible a folios 77 a 79, 83 y 84), tampoco procede por solo este hecho, el reconocimiento del plus por prohibición, porque estas colaboraciones no son funciones propias del cargo que ostenta, sino colaboraciones o apoyo temporal al trabajo desarrollado por otro departamento o sección, en momentos en que aumenta el volumen de trabajo en ese lugar. Entonces, no encuentra este Tribunal que la sentencia dictada sea incongruente y que por ello, amerite su anulación; porque las funciones propias del cargo que desempeña el actor en el área de invasiones municipales y que fueron descritas por el a quo, no son propias de la actividad tributaria según se explicó, y las que realiza en colaboración con otros departamentos, como por ejemplo la declaración de bienes inmuebles, aún y cuando puedan calificarse como de administración tributaria, son solo colaboraciones temporales y no funciones permanentes propias del cargo que desempeña el actor. Entonces, el reconocimiento de la compensación económica por

prohibición no resulta procedente, porque de acuerdo con el puesto del actor y sus funciones, no ejerce administración tributaria, y si lo hace, es solo de manera temporal. Además, tampoco demuestra el actor que el puesto ocupado de forma permanente se encuentre afectado legalmente por la prohibición. Por ello, en virtud de que la condición laboral del actor no se ajusta a lo señalado por el Reglamento citado ni a la ley que originó el pago de prohibición nº5867 del 15 de diciembre de 1975 y sus reformas, no procede el reconocimiento de compensación salarial que solicita y en consecuencia, la sentencia venida en alza merece confirmarse.”

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.

ⁱ ASAMBLEA LEGISLATIVA. Ley 7794 del treinta de abril de 1998. **Código Municipal**. Vigente desde: 18/05/1998. Versión de la norma 20 de 20 del 03/07/2013. Datos de la Publicación: Gaceta N° 94 del 18/05/1998.

ⁱⁱ INSTITUTO DE FOMENTO Y ASESORÍA MUNICIPAL. (2008). **Código Municipal: Comentado y con Índice Analítico**. Dirección Jurídica del IFAM. San José, Costa Rica. Pp 6-7.

ⁱⁱⁱ INSTITUTO DE FOMENTO Y ASESORÍA MUNICIPAL. (2008). **Código Municipal: Comentado y con Índice Analítico**. op cit. supra nota 2. Pp 8-9.

^{iv} SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 5445 de las catorce horas con treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve. Expediente: 94-000757-0007-CO.

^v TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 266 de las nueve horas con cuarenta minutos del veintiuno de julio de dos mil once. Expediente: 10-002676-1027-CA.

^{vi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 237 de las quince horas con cuarenta minutos del veintitrés de junio de dos mil once. Expediente: 10-001303-1027-CA.

^{vii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 77 de las ocho horas con cuarenta y cinco minutos del veinticinco de marzo de dos mil once. Expediente: 09-000671-1027-CA.

^{viii} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 4098 de las diez horas con treinta minutos del veintinueve de octubre de dos mil diez. Expediente: 08-001435-1027-CA.

^{ix} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SEXTA. Sentencia 3989 de las ocho horas con diez minutos del veintiséis de octubre de dos mil diez. Expediente: 08-001317-1027-CA.

^x SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 249 de las once horas con treinta minutos del diecisiete de febrero de dos mil diez. Expediente: 08-300005-0188-LA.

^{xi} TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN SÉTIMA. Sentencia 97 de las trece horas con treinta minutos del treinta de septiembre de dos mil nueve. Expediente: 06-001146-0163-CA.

^{xii} TRIBUNAL DE TRABAJO SECCIÓN TERCERA. Sentencia 235 de las siete horas con cincuenta y cinco minutos del veintinueve de mayo de dos mil ocho. Expediente: 04-002451-0166-LA.