

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: AUTONOMÍA PRESUPUESTARIA MUNICIPAL

RESUMEN: En la presente investigación se aborda el tema de la autonomía municipal, vista desde la óptica, de la autonomía financiera por la que se rigen estas corporaciones descentralizadas. Es así, como se analiza el concepto doctrinario de autonomía financiera, que incluye la materia presupuestaria, al tenor de lo establecido en el Código Municipal y la Constitución Política, así como la potestad tributaria que tienen dichos entes. Finalmente, se incluyen extractos jurisprudenciales en los que se analiza a fondo el tema de la autonomía municipal, así como de los tributos municipales.

Índice de contenido

1. Doctrina.....	2
a. Autonomía Financiera.....	2
b. Autonomía Financiera en la Normativa.....	3
c. Función Tributario-Financiera de las Municipalidades.....	4
2. Normativa.....	6
a. Constitución Política.....	6
b. Código Municipal.....	6
3. Jurisprudencia.....	7
a. Alcances de la Autonomía Municipal.....	7
b. Concepto, Trascendencia y Características de la Declaración Unilateral emitida por la Municipalidad.....	11
c. Iniciativa para la Creación, Modificación y Extinción de Impuestos.....	12

DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Autonomía Financiera

[JIMÉNEZ PADILLA, Ronny Alexánder]¹

"La autonomía financiera es una consecuencia de la descentralización administrativa, su justificación tiene razones de orden político, como resultado de la descentralización territorial, y en razones de orden administrativo que tienen que ver en aspectos de eficiencia en la gestión de las actividades o servicios prestados y por otro lado por factores de tipo contralor que ejercen los administrados sobre la gestión del ente descentralizado. Para Bielsa el contenido de la autonomía financiera debe de contener las siguientes atribuciones: "a.Preparar y proyectar el presupuesto: ingresos y gastos; b.Ejecutar directamente ese presupuesto (pactos contractuales o no), esto es disponer adquisiciones directamente, ordenar licitaciones y adjudicaciones y liquidar y pagar; c. Demandar y defenderse en justicia (de ahí el requisito de la personalidad jurídica)".

La autonomía financiera de los entes autárquicos comprende el cumplimiento de una serie de condiciones fundamentales, como la inclusión o afectación de todos los recursos, y la determinación de todos los gastos en el presupuesto del ejercicio anual, la relativa independencia en la gestión financiera y de ejecución de ese presupuesto en apego al orden legal y constitucional establecido, sin intervención del poder central; la intervención del órgano contralor administrativo previo a la ejecución del acto cuando la ley así lo halla dispuesto; y el proceso de rendición de cuentas, a posteriori ante dicho órgano contralor.

La autonomía financiera ha sido definida en los siguientes términos: "Consiste en la posesión efectiva de todos los recursos necesarios y convenientes para cumplir sus fines", se ha dicho también que existe la necesidad de que la economía municipal considere los "recursos propios o de disponibilidad, no condicionada, suficiente para que el órgano descentralizado pueda dar cumplimiento cabal a las funciones de su competencia y a las que le hayan sido concedidas".

Con relación a la autonomía financiera de las municipalidades, es necesario señalar que la Constitución Política establece tres fuentes de financiamiento precisas, ellas son en primer lugar los empréstitos, seguidos de los impuestos y finalmente el diez por

ciento (10%) de los ingresos ordinarios calculados para el año económico correspondiente del Presupuesto Ordinario de la República."

b. Autonomía Financiera en la Normativa

[ARAYA SIBAJA, Edgardo Vinicio y VALVERDE FONSECA, José Alonso]²

"Ya en Costa Rica, el artículo 176 de su Constitución, apuntan SOBRADO GONZÁLEZ y TISCHLER FUCHS, establece la autonomía financiera de los entes autónomos, al darles la posibilidad de dictar sus propios presupuestos, distintos al Presupuesto General de la República. Con ello se rompe el principio de universalidad del presupuesto y se les otorga a los entes autónomos el derecho de realizar una gestión financiera independiente. Continúan señalando los autores precitados que la doctrina ha afirmado que no es violatoria de la autonomía financiera el establecimiento de controles de legalidad para la creación, ejecución y liquidación de sus presupuestos. "Tal control forma parte de lo que hemos denominado tutela administrativa, y está dirigido a vigilar porque la elaboración y la gestión financiera del presupuesto de estos entes, sean adecuadas al Derecho." Por ello es que los presupuestos de los entes autónomos debe ser sometidos al examen de la Contraloría General de la República, como requisito previo para su entrada en vigor. Ahora bien, ese control será de mera legalidad; por ello, el Órgano Contralor se deberá limitar a aprobarlos o rechazarlos; no podrá modificarlos ni reprobarlos alegando razones de oportunidad. Es lo que se conoce como control parlamentario, por ser la Contraloría General de la República un órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa.

RODRÍGUEZ VINDAS considera que el Constituyente de 1949 otorgó, además de la autonomía administrativa y política, la autonomía financiera y tributaria a las Corporaciones Locales. Ambas autonomías se encuentran limitadas por el principio de legalidad administrativa, en el caso de la autonomía financiera y el principio de autoimposición y reserva de ley, en el caso de la autonomía tributaria. "La autonomía municipal en materia financiera no puede desatender la unidad inherente a nuestro sistema republicano de organización política." Lo contrario sería atentar contra la unidad Estatal y el principio de igualdad que inspira a un Estado Social y Democrático de Derecho. Así, esa autonomía financiera debe ser desarrollada de forma tal que sea compatible con los dos aspectos anteriormente mencionados.

Continúa señalando el precitado autor que la autonomía financiera y tributaria de las municipalidades costarricenses debe ser entendida de la forma en que lo ha interpretado el Tribunal Constitucional español para el caso de los gobiernos locales

hispanos. Debe recordarse que el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas y de unidad del sistema tributario son características básicas de cualquier Estado que pretenda, como ya se señaló, ser Social y Democrático de Derecho. "La autonomía financiera y tributaria de las municipalidades costarricenses debe ser entendida como una autonomía limitada a establecer, vía Acuerdo Municipal, la vigencia de los tributos o, en su caso, fijar el tipo - dentro de ciertos márgenes..."¹⁷⁹ Significa lo anterior que la Asamblea Legislativa no puede imponer a los municipios un determinado impuesto. Si la intención es aplicar una determinada política tributaria, deberá utilizar la vía de los tributos generales.

En virtud de todo lo anteriormente señalado cabe indicar que para la plena validez constitucional de los tributos establecidos por el Congreso a favor de los municipios, la creación de esos tributos deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política. Para lograr ese objetivo, el tributo deberá ser "establecido" por el Parlamento. Ese "establecimiento" debe entenderse como la creación ex novo del tributo.

Para salvaguardar la autonomía municipal señalada en el artículo 170 Constitucional, el tributo debe ser "establecido" por el municipio, entendiendo ese "establecimiento" como la decisión del Concejo Municipal de aplicar o no la exacción en su jurisdicción territorial. Por último y por ordenarlo así el artículo 121, numeral 13 señalado supra, una vez aprobado su establecimiento por el Concejo Municipal, el tributo en trámite deberá ir nuevamente al Parlamento para que allí pase por el examen parlamentario final y sea aprobado para su entrada en vigencia. Esta última aprobación será necesariamente una corroboración de la concordancia del tributo creado por la Asamblea Legislativa y el establecido por el Concejo Municipal."

c. Función Tributario-Financiera de las Municipalidades

[ZAMORA RAMÍREZ, María José]³

"El cumplimiento de todas las funciones y el desarrollo óptimo de los programas que se han descrito anteriormente, requiere asumir una serie de gastos que se sufragan mediante el cobro de tributos que realiza la municipalidad a los vecinos del cantón.

"La fijación de los tributos, entonces, es una consecuencia de tener que sufragar los gastos para el cumplimiento de las tareas asignadas".

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Para comprender mejor los alcances de ésta función se debe analizar la estructura económica de los ingresos y de los egresos municipales.

Los Ingresos Municipales, provienen básicamente de dos fuentes: Recursos Externos o Transferidos y Recursos Internos o propios. Los primeros se generan normalmente a través de leyes o de partidas específicas, y la recaudación de los mismos es confiada a otras entidades públicas que posteriormente transfieren tales recursos a las municipalidades; los segundos, se generan mediante la recaudación directa de las municipalidades.

Se clasifican en ingresos corrientes y de capital. Los ingresos corrientes, son percibidos de forma regular e incluso ocasional por la municipalidad, sin crear endeudamiento por ello. De forma inversa, los ingresos de capital, crean el endeudamiento o una disminución en el patrimonio de la entidad municipal, por ejemplo, un préstamo o la venta de activos del gobierno local.

Las actividades que pueden generar ingresos para las municipalidades son muy amplias y dependen de una serie de factores propios de cada cantón, en este sentido se señala:

" ...no todas las fuentes de ingreso son comunes a todas las municipalidades; éstas estarán en función del desarrollo socioeconómico del cantón, y de su posición geográfica preferentemente."

Como principales fuentes de ingresos se citan: el Impuesto Territorial, las Patentes Comerciales y los Servicios de Recolección de Basura, pues en todos los casos, los montos recaudados sobrepasan los cien millones de colones anuales.

Otras fuentes de Ingresos Municipales son:

- Las sobretasas temporales a las importaciones
- Los préstamos concedidos por el IFAM
- Programa de desarrollo municipal (IFAM- BID)
- Préstamos con entidades bancarias
- Partidas Específicas

Los egresos o gastos municipales se encuentran de igual modo que los ingresos, clasificados en egresos corrientes, cuyo fin es cubrir las operaciones diarias de la municipalidad, por ejemplo, gastos administrativos; y egresos de capital, cuyo fin es la obtención de activos para la entidad, ya sea mediante la inversión o la amortización de deudas.

Entre los principales egresos destacan: servicios personales, materiales y suministros, maquinaria y equipo, servicios no

personales y transferencias.”

2. Normativa

a. Constitución Política⁴

Artículo 170.- (*)

Las corporaciones municipales son autónomas.

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

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

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

Periódicamente, en cada asignación de los recursos establecidos en el artículo 170, la Asamblea Legislativa deberá aprobar una ley que indique las competencias por trasladar a las corporaciones municipales. Hasta que la Asamblea Legislativa apruebe cada una de las leyes, no se les asignarán a las municipalidades los recursos correspondientes a ese período, de conformidad con lo indicado en ese mismo numeral.

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 8106 de 3 de junio del 2001. LG# 132 de 10 de julio del 2001

Artículo 175.-

Las Municipalidades dictarán sus presupuestos ordinarios o extraordinarios, los cuales necesitarán, para entrar en vigencia, la aprobación de la Contraloría General que fiscalizará su ejecución.

b. Código Municipal⁵

Artículo 4.-

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

- 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, y 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.

3. Jurisprudencia

a. Alcances de la Autonomía Municipal

"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

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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 autonormación, sino también la autoadministración y, por lo tanto, la libertad frente al Estado para la adopción de las decisiones fundamentales del ente. Nuestra doctrina, por su parte, ha dicho que la Constitución Política (artículo 170) y el Código Municipal (artículo 7 del Código Municipal anterior, y 4 del vigente) no se han limitado a atribuir a las municipalidades de capacidad para gestionar y promover intereses y servicios locales, sino que han dispuesto expresamente que esa gestión municipal es y debe ser autónoma, que se define como libertad frente a los demás entes del Estado para la adopción de sus decisiones fundamentales. 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,

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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.

V.- AUTONOMÍA MUNICIPAL. Proceso constituyente. Para ubicar debidamente el análisis del tema principal de esta acción, resulta imprescindible examinar el debate que se produjo en el seno de la Asamblea Nacional Constituyente y que se inició con una moción presentada por el representante Leiva Quirós, en la sesión No. 78, discusión que se recoge en las páginas 208 y siguientes del Tomo II de las actas de la Asamblea. Así, por ejemplo, en el acta No. 80 (id. pg. 220) el representante Chacón Jinesta expresó:

"[...] la autonomía municipal en Costa Rica nunca había existido, ya que las municipalidades siempre han estado supeditadas al Poder Ejecutivo por una serie de funcionarios y organismos. Si se desea realmente otorgar a las municipalidades su plena autonomía, deben desligarse del Ejecutivo "; y el representante Baudrit Solera agregó:

" Por todos lados las municipalidades se ven obstruccionadas por el Ejecutivo, que interviene en las mismas a través de una serie de funcionarios y organismos. Si se ha de seguir así, lo mejor es establecer que el Ejecutivo nombrará directamente, para el gobierno de las localidades a tres funcionarios. Las municipalidades en Costa Rica van poco a poco perdiendo facultades. Es tan poco el interés que despiertan, que las funciones de munícipes se desempeñan con desgano. Es necesario que los ciudadanos se interesen más por los asuntos locales, creando una verdadera autonomía del régimen municipal ".

Aparece claro, entonces, que la Asamblea Nacional Constituyente al ocuparse del tema de la autonomía municipal, lo hace como una reacción evidente a la experiencia histórica de la intervención del Poder Ejecutivo en los asuntos locales . Es decir, si lo que privaba en los años anteriores al proceso constituyente, era un sistema municipal intervenido directamente por el Poder Ejecutivo, lo que se quiso fue concebir uno distinto, que se desligara por completo de esa interferencia . En esa misma acta No. 80 se cita la moción presentada por el representante Leiva Quirós, que decía

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

textualmente :

" Las Corporaciones Municipales son órganos de la soberanía, autónomos y de elección popular",

lo que desató una calurosa discusión, encabezada por la intervención del representante Ortíz Martín (pgs. 222 y 223), quien expresó :

"[...] que la soberanía la tiene fundamentalmente el pueblo y la delega en la Asamblea Legislativa. De ninguna manera puede atribuirse esa soberanía a las corporaciones municipales, que son órganos administrativos de los intereses comunales [...] Una municipalidad, es decir, muchas municipalidades soberanas constituyen pequeños Estados dentro de un Estado, lo que viene a ser técnicamente imposible ."

En la siguiente sesión -acta No. 81- se pidió revisión del texto que se había aprobado con el concepto de soberanía incluido y el representante Esquivel Fernández indicó

"[...] que votaría la revisión planteada, ya que la completa autonomía municipal, tal como la propone el artículo 135, ha dado en Costa Rica los más desastrosos resultados [...] No se puede otorgar esa autonomía en una forma absoluta [...]"; y la revisión fue aprobada, pero durante el debate, el representante Leiva Quirós, proponente del texto que fue revisado, expresó (pg. 229):

"[...] que la autonomía otorgada a las municipalidades no es absoluta, sino relativa, pues está sometida a cierto tutelaje por parte del Estado. Los presupuestos de las corporaciones municipales estarán sometidos a la fiscalización de la Contraloría General de la República. "

En síntesis, al aprobar la Asamblea Nacional Constituyente el texto del actual artículo 170, que señala que las corporaciones municipales son autónomas, creó un sistema de administración local tal, que lo sacó, o por lo menos pretendió sacarlo, formalmente, de las influencias e injerencias del Poder Ejecutivo, pero a la vez, esa autonomía no se otorgó en forma plena o ilimitada, sino que la concepción de gobierno local autónomo, implicó que quedaba sujeta a ciertos límites (tutelajes, llamó el constituyente) , cuya naturaleza y alcances, se desarrollarán en los subsiguientes considerandos.

VI.- DE LAS ATRIBUCIONES DE LAS MUNICIPALIDADES EN RAZÓN DE LA MATERIA (CONCEPTO DE "LO LOCAL"). Por disposición constitucional expresa -artículo 169-, hay una asignación de funciones o atribuciones en favor de los gobiernos locales en razón de la materia a " lo local ", sea, " la administración de los servicios e intereses " de la localidad a la que está circunscrita, para lo

cual se la dota de autonomía (de la que hemos hecho referencia en los Considerandos anteriores), aunque sujeta al control fiscal, financiero, contable y de legalidad de la Contraloría General de la República. De manera que sus potestades son genéricas, en tanto no hay una enumeración detallada de sus cometidos propios, sino una simple enunciación del ámbito de su competencia; pero no por ello no determinable, a lo que hizo referencia este Tribunal en sentencia número 6469-97, de las dieciséis horas veinte minutos del ocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, en los siguientes términos:"⁶

b. Concepto, Trascendencia y Características de la Declaración Unilateral emitida por la Municipalidad

"V.- El fundamento de la acción radica en la existencia de la certificación inicial que se emitió a favor de la anterior copropietaria del bien, según la cual, estaba al día en el pago de sus obligaciones tributarias al tercer trimestre de 1999. Es un hecho que este documento reconoció una situación jurídica a favor de la entonces deudora, y que además, fue causa en parte de que otros se acogieran a ese estatus para formar un nuevo ente jurídico libre de obligaciones anteriores a esa fecha, es por ende este título la causa de la litis, y por tanto la solución de la misma está en determinar si las posteriores actuaciones del gobierno municipal, descubriendo supuestamente un error en el sistema de control de pagos y estableciendo la existencia de un saldo debido, para luego pretender aclarar la confusión declarando la comisión de una errata en la primera manifestación son válidas, y para ello se hace necesario determinar que es una certificación y cual es su trascendencia. A tal efecto cabe citar que para el tratadista nacional don Eduardo ORTÍZ ORTÍZ, no es un acto administrativo formal en el verdadero sentido de la palabra, en tanto es el resultado de una constatación de una situación, un mero acto de conocimiento, en este caso de un control de cuentas que, como documento, tiene efectos jurídicos por disposición de la ley sin que tal sea necesariamente la voluntad de la Administración que lo emite (Tesis de Derecho Administrativo II, Editorial Stradtman S.A., año 2000, pags. 294-297); no obstante para la mayoría de la doctrina (ver Fernando GARRIDO FALLA, Tratado de Derecho Administrativo I, 8 Edición de Centro de Estudios Constitucionales, 1982, pag. 447, Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomas RAMÓN FERNÁNDEZ, Editorial Civitas 1975, pag. 343, ambos citando a ZANOBINI, Corso di Diritto de la Amministrazione), si lo es. Así, dentro de este conjunto, el Doctor Ernesto Jinesta Lobo define que se trata de: " ¼ una declaración unilateral de voluntad, conocimiento o juicio efectuada en el ejercicio de la función administrativa , que

produce efectos jurídicos concretos o generales, de alcance normativo o no, en forma directa o inmediata."; y más adelante identifica que la certificación es una forma típica de dicha manifestación: " ¼ es un acto escrito, por medio de la cual la administración pública firma la existencia de un acto o hecho referido a particulares, las relaciones de estos con ella o a los actos de esta última." (Tratado de Derecho Administrativo Tomo I, 1 º Edición, Biblioteca Jurídica Dike, año 2001, pags. 289 y 459-460). Citando a José Estaban Martínez Jiménez y a la Procuraduría General de la República refiere que se trata de la potestad certificante exclusiva del Estado, que tiene por objeto la acreditación de la verdad real o formal, de hechos, conductas o relaciones, por razones de seguridad o interés general que se concreta en un "acto administrativo de certificación". Así las cosas, considera la mayoría de este Tribunal que dicha potestad está regulada en el párrafo 2 º del artículo 65 de la LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, y que ésta a su vez regula la emisión de un acto en el numeral 130 p. 1 º en los similares términos dogmáticos, por lo que es pertinente concluir que para nuestro ordenamiento, se trata de un pronunciamiento de este tipo, y que en este caso creo una situación de derecho a favor de los administrados afectados, lo que es la interpretación no sólo más acorde con la dogmática citada, sino también con el principio de seguridad jurídica.- VI.- En consecuencia, con base en el principio de los actos propios, no puede el municipio dejar sin efecto el documento de que no había original de que no había deuda simplemente con la emisión del cobro del saldo, ni aún con un informe de aclaración de que había un error en el sistema de control, en tanto estamos ante un acto formal, perfecto y eficaz, de manera que debería de previo, tramitar la declaración de la nulidad de aquel (artículos 173 ibídem en relación con el 10 p. 4 º y 35 de la LEY REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA), razón por la cual procede acoger la acción y declarar la nulidad de los cobros en consideración.- "7

c. Iniciativa para la Creación, Modificación y Extinción de Impuestos

"III. Previo a entrar en el análisis de cada uno de los agravios expresados, conviene traer a colación el planteamiento hecho por esta Sala en la sentencia N°12 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994, relativos a las diferencias operantes entre tributos estatales y municipales así como sobre el fundamento de las Municipalidades para el establecimiento de tributos: " IV. ... En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines ...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos, contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 Ibídem). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme, mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. V.- La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida." IV. A la luz de tal doctrina procede analizar el agravio acusado. Respecto a la alegada aplicación indebida y violación de las leyes N° 7285 de 28 de enero de 1992; 5889 de 8 de marzo de 1976, 7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y 7789 de 30 de abril de 1998, conviene analizar cada una de ellas según su orden. La Empresa de Servicios Públicos de Heredia fue creada mediante Ley 5889 de 8 de marzo de 1976, cuyo artículo 4 la exoneraba de todo tipo de tasas, cánones e impuestos, por la actividad que iba a desarrollar. Pero dicha norma no incluía la exoneración de los impuestos municipales, pues como dejó claro esta Sala en las sentencias ya mencionadas se trata de impuestos distintos. Por su parte la Sala Constitucional,

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

en el voto N° 1631-91 de las 15 horas 15 minutos del 21 de agosto de 1991, es clara respecto a la creación de los impuestos municipales por parte de las Municipalidades, quienes no formulan una mera proposición a la Asamblea Legislativa, sino que someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas, aunque cuente la Asamblea Legislativa con el poder de denegar la aprobación de un tributo solicitado por los gobiernos locales. V. Es claro entonces que los tributos estatales y municipales son distintos, creados por entidades diferentes, por lo cual no es posible entender que la exoneración establecida por el artículo 4 de la Ley 5889 del 8 de marzo de 1976 incluía los municipales. Tener claro tal extremo es de suma importancia, a fin de comprender el tipo de exoneraciones operantes en las otras leyes citadas como violadas. Idéntica situación presenta la exoneración del artículo 36 de la Ley 7040 de 6 mayo de 1986, relativa a impuestos, tasas y cánones por concesiones de aprovechamiento de agua, fuerza hidráulica. No indica exoneración de impuestos municipales y mucho menos de la patente, pues la única entidad que podría dictarla es la respectiva Municipalidad, lo cual no sucedió en este caso. Por otra parte, y con relación a la ley 7200 de 13 de setiembre de 1990, en su artículo 17, define la exoneración para las empresas productoras de energía eléctrica autónoma o paralela, dicese es igual de la que goza el Instituto Costarricense de Electricidad en la importación de maquinaria y equipo para conducción de agua, así como para "turbinar", generar, controlar, regular, transformar y transmitir energía eléctrica; siendo taxativa la lista de asuntos a exonerar y se trata de tributos estatales y no municipales. A quien correspondería hacer la exoneración de los municipales, como ya se ha dicho reiteradamente, es a la misma Municipalidad, conforme al principio de autonomía contemplado constitucionalmente. En igual sentido la Ley 7293 de 31 de marzo de 1992, al derogar en su artículo primero todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, se refieren todos a tributos estatales y no municipales, de ahí que al establecer los incisos c) y ch) del artículo 2 varios casos de exención, no incluyen los tributos municipales, por las razones antes dadas. Entonces, las exenciones que se conceden para el desarrollo de programas privados donde se proponga producir y distribuir energía eléctrica, con propósitos comerciales y cuando se dediquen al abastecimiento de agua potable para usos domiciliario, industrial y para el consumo humano, así como a la recolección, tratamiento y disposición de aguas negras y pluviales o servidas, subterráneas y de cualquier otra clase y a las actividades colaterales y complementarias de éstas, no se refieren

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

a los municipales sino a los estatales. En ese mismo sentido cuando mediante la Ley 7789 del 23 de abril de 1998 se transforma la empresa de Servicios Públicos de Heredia en una sociedad anónima derogando en su artículo 34 la Ley Constitutiva N° 5889 de 8 de marzo de 1976, donde se le oponga, se debe entender vigente el artículo 4 de la Ley 5889 por cuanto la N° 7789 no hace referencia al tema, no operando de esa forma choque alguno. Pese a ello tal como se aclaró antes, dicho artículo no se refiere a la exoneración de impuestos municipales sino únicamente a algunos estatales. Finalmente y con relación a la Ley 7285 del 20 de noviembre de 1992, la cual regula la tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Poás, su artículo 1° establece que las personas físicas o jurídicas, dedicadas al ejercicio de cualquier tipo de actividades lucrativas, en el cantón de Poás estarán obligadas a pagarle a la Municipalidad un impuesto de patentes para ejercer esas actividades, de conformidad con esa ley, según corresponda. Entonces ninguna de las otras leyes traídas a colación, imponían una exoneración de los impuestos municipales a favor de la recurrente. No es sino a partir de la Ley 7285 cuando se regula, en los términos expuestos, el impuesto de patente a las personas físicas o jurídicas cuya actividad es lucrativa en el Cantón de Poás. VI . Nuestra legislación distingue entre la licencia propiamente dicha, es decir el acto administrativo destinado a habilitar al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto propiamente dicho, denominado patente. En el Ordenamiento Jurídico costarricense la "patente" es el impuesto encargado de gravar el ejercicio de una determinada actividad lucrativa cuyo ejercicio requiere de licencia o autorización municipal. El artículo 79 del Código Municipal establece el deber de los interesados en contar con licencia municipal para ejercer cualquier actividad lucrativa, la cual se obtiene mediante el pago de un impuesto. El impuesto de Patentes desde hace muchos años es una importante fuente de ingresos de los Gobiernos Locales costarricenses, así como es uno de los tributos más viejos en la historia de los mismos, pues aunque estuvo regulado en normas de carácter nacional, tal como el Código Municipal, y anteriormente en las ordenanzas municipales, siempre ha sido de administración local. Mediante una reforma al Código Municipal en 1989, se le confiere la potestad de regular este impuesto a las Municipalidades, debiendo ser éstas quienes propongan ante la Asamblea Legislativa sus proyectos de ley, mediante los cuales cada una regulará en forma independiente y en ejercicio de su autonomía municipal los elementos esenciales del tributo, tales como base imponible, tarifa, su forma de gestión, recaudación y fiscalización, estando solo regulado en el Código Municipal el hecho generador del impuesto, sea la realización de actividades lucrativas o bien, poseer la licencia municipal. Este

Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

impuesto se crea por ley especial para cada una de las Municipalidades del país, quienes ejercen individualmente su poder tributario, mediante la iniciativa de su ley respectiva, regulando así las obligaciones tributarias locales que la Constitución y la ley le otorgan. Potestad tributaria derivada de la aplicación de los artículos 170 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, así como del artículo 83 del Código Municipal donde

se establece que este impuesto deberá regularse mediante ley especial. VII. La Sala Constitucional en el Voto N°2197-92, justificó el impuesto de patente, en la necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos indivisibles que el particular recibe de la Municipalidad. Los negocios comerciales o las actividades lucrativas, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por ello es obligación del particular que ejerce la actividad lucrativa respectiva, cumplir con su deber de contribuir con los gastos públicos generados en el cantón, de conformidad con el artículo 18 de la Constitución Política (Principio de solidaridad y deber de contribuir a las cargas públicas). El Impuesto de Patente grava toda aquella actividad lucrativa que se identifica sobre la base de caracteres externos comunes, fáciles de identificar, sin que exista un único sistema al respecto. Es por ello que las leyes del impuesto de patentes difieren de un municipio a otro, y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, pueden basarse en las utilidades brutas, ventas brutas, categorías o clases a las que se liga un monto determinado por concepto de impuesto. Por ello, el Código Municipal establece en su artículo 83 que el impuesto de patentes, se regulará por la ley especial. Por ello no tiene relevancia cual sea la base impositiva utilizada, ni siquiera si se ejerce o no la actividad, el impuesto a cobrar no depende del ejercicio mismo de la actividad, con independencia de si genera o no utilidades, si genera o no la obtención de renta neta, por cuanto ese no es el origen ni la justificación del tributo. Entonces no grava la obtención ni el consumo de renta por el sujeto pasivo; no grava la obtención de un beneficio; no grava la posesión de un patrimonio; ni tampoco grava en ese sentido, la circulación de bienes o servicios, el tráfico mercantil o jurídico. Grava un hecho también objetivo como los anteriores, cual es el mero ejercicio de una actividad económica. El hecho generador de la patente no está constituido por la obtención de rentas de las actividades lucrativas donde se desarrollen en la esfera territorial del municipio, -contrario a cuanto ocurre en el impuesto sobre la renta, porque sí constituye la obtención de renta, el hecho generador del impuesto -, sino que este impuesto surge con la mera posesión de la licencia (artículo 79 del Código Municipal). Por ello las Municipalidades son libres

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de fijar los elementos cuantitativos en forma independiente del concepto de utilidad o renta neta. En ese sentido la Sala Constitucional en el voto 3494-94 dijo. "... es el mismo texto constitucional el que contempla la posibilidad de establecer esa doble imposición, por cuanto, por una parte, le otorga a la Asamblea Legislativa la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y por otra, le otorga a las Municipalidades las mismas prerrogativas en su circunscripción territorial, previa autorización del Congreso. No obstante lo anterior, de existir el principio aludido -prohibición a la doble imposición tributaria sobre un mismo hecho generador- no podría ser lesionado en virtud de que el hecho generador del tributo en cuestión no lo constituye la renta, supuesto del que parte el recurrente para afirmar lesionado tal principio, sino el ejercicio de una actividad lícita y lucrativa". Queda claro entonces que independientemente de generar o no rentas la empresa recurrente, lo cierto es que ello no es un factor a tomar en cuenta en el Impuesto de Patentes, pues solo lo define si la actividad es lícita y lucrativa, tal como sucede con la Empresa en cuestión. Es decir, el impuesto de patente grava el mero ejercicio de una actividad lucrativa o el tener una licencia aunque la actividad no se realice. El hecho imponible se produce automáticamente por tener una patente. Se exige, en todo caso, que la actividad ejercida suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

VIII. Corresponde ahora analizar si la actividad realizada por la recurrente es lucrativa o no, a fin de determinar el supuesto contemplado en el artículo 1º de la ley 7285. Para tales efectos conviene también considerar los artículos 5, 8, 10 y 11 de dicha ley. El primero de ellos indica las plenas facultades de la Empresa recurrente para prestar servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y evacuación de aguas pluviales, así como para la generación, distribución, transmisión y comercialización de energía eléctrica y alumbrado público, en convenio con las municipalidades de la Provincia de Heredia incorporadas, dentro de la jurisdicción de estas. Además, la empresa podrá desempeñar esas funciones en forma directa, por medio de sus subsidiarias mediante la celebración de contrataciones o alianzas con entidades de reconocido prestigio tecnológico y financiero. Por otra parte el artículo 8 indica el sometimiento de la empresa y sus subsidiarias al derecho privado en el giro normal de sus actividades. Mientras el artículo 10 dispone la posibilidad de la empresa para contratar empréstitos con agencias de crédito nacional o extranjeros así como emitir toda clase de títulos valores. Más claro aún el artículo 11 indica el deber de las sociedades subsidiarias de retener y entregar al Erario Público el importe de los tributos

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

correspondientes sobre las utilidades distribuidas a sus accionistas privados. Y como norma clave sobre el tema en cuestión la Empresa queda obligada a capitalizar las utilidades netas obtenidas por las actividades realizadas de modo directo, así como por las utilidades recibidas de sus subsidiarias. A la luz de tal normativa así como de la jurisprudencia de la Sala Constitucional y la de esta Sala, antes expuestas, se concluye fácilmente como la actividad desarrollada por la empresa de Servicios Públicos de Heredia Sociedad Anónima es "lucrativa", y no ha sido exonerada de la cancelación de tributos municipales. IX. Con relación a las otras disposiciones normativas alegadas como violadas procede hacer el siguiente razonamiento. Según el artículo 5 del Código Tributario sólo la ley puede otorgar exenciones tributarias, mientras el 6 establece la exención restrictiva en la materia. Y conforme al artículo 8 del Código Civil las leyes sólo se derogan por otras posteriores. El Tribunal Contencioso Administrativo no violó tal normativa dándole la interpretación errónea acusada por la recurrente, pues la empresa recurrente no ha sido exonerada en forma alguna del pago de impuestos municipales. Si bien el Tribunal incurre en el error de interpretar la existencia de una derogatoria tácita de leyes exonerativas de impuestos anteriores a la transformación de la Empresa recurrente, en 1998, como sociedad anónima, tal yerro no fue acusado en los términos aquí expuestos. Más bien antes de la promulgación de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Poás dicha Empresa no había sido exonerada del pago de los mismos, incluida la patente, simplemente porque no se había fijado el mismo. Entonces, no se trata de una derogatoria, simplemente es un impuesto municipal creado a partir de 1992, no aplicado antes a la Empresa recurrente porque no era Sociedad Anónima y no realizaba una actividad lucrativa, pero al ser transformada, en 1998 como tal, calza perfectamente en el supuesto del artículo 1º de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás. La recurrente no puede ser exonerada sino es por la misma Municipalidad de Poás o por una ley posterior incompatible con la del impuesto. En ese sentido se ha pronunciado esta Sala en la sentencia N° 12 ya citada, de 1994, en cuanto dice: "VII.- La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 ibídem) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 ibídem). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas." Así las cosas no han operado las infracciones alegadas por lo cual se rechaza el reproche. Tampoco ha operado la alegada violación al artículo 129 de la Constitución, pues la Asamblea Legislativa se limitó a aprobar una ley de tributos municipales, referida por quien tenía potestad para hacerlo, es decir: la Municipalidad del Cantón de Poás en ejercicio de su autonomía."⁸

FUENTES CITADAS:

- 1 JIMÉNEZ PADILLA, Ronnya Alexánder. Alcances y Limitaciones de la Autonomía Municipal Costarricense. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2001. pp. 102-103.
- 2 ARAYA SIBAJA, Edgardo Vinicio y VALVERDE FONSECA, José Alonso. La Regionalización Tributaria como forma de Desconcentración de la Administración Pública. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 1999. pp. 112-115.
- 3 ZAMORA RAMÍREZ, María José. Fortalecimiento de los Gobiernos Locales a la Luz de la Reforma al Art. 170 de la Constitución Política. Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho. San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho, 2003. pp. 82-83.
- 4 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, 7 de noviembre de 1949.
- 5 Ley Número 7794. Costa Rica, 30 de abril de 1998.
- 6 SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 5445-1999, de las catorce horas con treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Resolución No. 064-2003, de las once horas con cuarenta minutos del siete de marzo de dos mil tres.
- 8 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 446-2001, de las quince horas del veinte de junio de dos mil uno.